



# Rapport

**Datum: 13 oktober 2003**  
**Rapportnummer: 2003/349**

## Klacht

Verzoekers, erven, klagen er over dat de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag (per 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Haaglanden, hierna de Belastingdienst) in zijn brief van 9 december 2002 het verzoek van 24 september 2002 om ambtshalve herziening van de beschikking van 30 augustus 1997 heeft afgewezen. Verzoekers zijn van mening dat sprake is van een vergissing op grond waarvan de termijn voor ambtshalve herziening kan worden verlengd tot 10 jaar. Voorts zijn verzoekers van mening dat de bijlagen bij de aangiften inkomstenbelasting 1996 en volgende van de erflater kunnen worden aangemerkt als (tijdige) verzoeken om herziening, althans dat de Belastingdienst daarop had moeten reageren.

Tenslotte menen verzoekers dat sprake is van uitzonderlijke omstandigheden die aanleiding geven om de overschrijding van de termijn met 24 dagen te billijken.

## Beoordeling

### I. Algemeen

1. Verzoekers zijn de erven van erflater. Erflater is op 30 mei 2002 overleden.

Erflater dreef een onderneming waarvan de resultaten waren onderworpen aan de heffing van inkomstenbelasting. Op 1 januari 1995 had erflater verliezen uit eerdere jaren die op grond van de regeling voor verliescompensatie in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 nog voor verrekening met positieve belastbare inkomens uit jaren na 1994 in aanmerking kwamen.

2. Tot 1 januari 1995 was de termijn voor voorwaartse verrekening van verliezen beperkt tot acht jaar. Bij Wet van 23 december 1994 is vaststelling van verliezen bij beschikking en de onbeperkte voorwaartse verrekening van verliezen uit onderneming ingevoerd. De mogelijkheid van onbeperkte voorwaartse verrekening van verliezen werd bij genoemde wet ook ingevoerd voor verliezen uit onderneming die eind 1994 nog voor verrekening in aanmerking kwamen, mits deze verliezen bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting over 1995 door de inspecteur, op een daartoe door de belastingplichtige met de aangifte 1995 ingediend verzoek, bij beschikking werden vastgesteld.

3. Erflaters gemachtigde heeft met de aangifte inkomstenbelasting 1995 tevens een verzoek opgesteld om de per 1 januari 1995 nog voor verrekening in aanmerking komende ondernemingsverliezen door de inspecteur bij beschikking te doen vaststellen.

Het opgemaakte verzoek vermeldde een aanzienlijk bedrag aan ondernemingsverliezen die voor onbeperkte voorwaartse verrekening na 1 januari 1995 in aanmerking zouden

komen.

4. De aanslag inkomstenbelasting 1995 van erflater is met dagtekening 30 augustus 1997 vastgesteld. Overeenkomstig het bepaalde in lid 3 van artikel III van de Wet van 23 december 1994 (zie achtergrond, onder 3.) zijn de na 1 januari 1995 voor verrekening in aanmerking komende verliezen op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 bij beschikking vastgesteld.

Het bedrag aan verliezen uit onderneming die na 1 januari 1995 voor onbeperkte voorwaartse verrekening in aanmerking zouden komen, is daarbij echter vastgesteld op nihil. Het gehele in het verzoek opgenomen bedrag aan ondernemingsverliezen is, behoudens een gering bedrag waarover geen overeenstemming bestond met de inspecteur, vastgesteld als beperkt verrekenbaar verlies.

Tegen de beschikking is geen bezwaar aangetekend.

5. Ten tijde van het indienen van de aangifte inkomstenbelasting 1995 was de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag ten aanzien van erflater bevoegd. De Belastingdienst/Haaglanden waarvan de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag sinds 1 januari 2003 onderdeel uitmaakt, kan niet meer vaststellen of het hiervoor bedoelde verzoek door hem is ontvangen. De oorzaak daarvan is dat de stukken over 1995 inmiddels uit het dossier van erflater verwijderd zijn.

6. In 2002, kort voor zijn overlijden, heeft erflater bij de verkoop van een bedrijfspand een grote boekwinst gerealiseerd. Dientengevolge had hij over het jaar 2002 een positief belastbaar inkomen dat voor verrekening met onder meer de verliezen uit onderneming van vóór 1 januari 1995 in aanmerking zou komen. Pas bij de beoordeling van de fiscale consequenties van de verkoop van het pand werd duidelijk dat de beschikking van 1 januari 1995 afweek van het opgestelde verzoek. Dientengevolge zouden verzoekers als erven van erflater over het jaar 2002 aanmerkelijk meer inkomstenbelasting moeten betalen dan waarvan zij meenden te mogen uitgaan.

7. Verzoekers hebben de Belastingdienst/Haaglanden (hierna: de Belastingdienst) in een brief van 24 september 2002 gevraagd de vaststelling van de verrekenbare verliezen in de beschikking van 30 augustus 1997 te herzien. De Belastingdienst heeft dit in zijn reactie van 9 december 2002 geweigerd.

## II. Ten aanzien van de klacht van verzoekers

1. Verzoekers klagen er over dat de Belastingdienst heeft geweigerd aan hun verzoek van 24 september 2002 tegemoet te komen. Zij stellen dat de Belastingdienst zich er ten onrechte op heeft beroepen dat de termijn van vijf jaar gedurende welke ambtshalve herziening mogelijk is, verstreken is. Zij zijn van oordeel dat de termijn in hun geval verlengd dient te worden tot tien jaar omdat sprake is geweest van een vergissing van de

inspecteur.

2. Ter ondersteuning van hun klacht stellen zij het volgende.

- Nu het bedrag aan verrekenbare verliezen op het aanslagbiljet 1995 was opgenomen onder het hoofdje 'Toelichting', was het voor een niet belastingdeskundige als erflater was, niet herkenbaar dat het ging om een beschikking waarvan de bezwaartermijn op dat moment ging lopen.

- Nu het bedrag van de verliezen op de beschikking, behoudens het bedrag waarover een geschil bestond, overeenkomt met het op het verzoek vermelde bedrag, moet volgens verzoekers worden aangenomen dat het verzoek door de Belastingdienst is ontvangen. Bovendien heeft mevrouw N. van de Belastingdienst volgens verzoekers toegezegd dat zij ervan zou uitgaan dat het verzoek was ontvangen. De Belastingdienst heeft ten onrechte niet kenbaar gemaakt dat hij van het verzoek is afgeweken.

- Gelet op ervaringen bij andere belastingplichtigen waar dezelfde afwijking zich voordeed, is de afwijking van het verzoek het gevolg geweest van een systeemfout van de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft erflater hiervan, aldus verzoekers, ten onrechte niet op de hoogte gesteld.

- Op de bijlage bij de aangiften inkomstenbelasting na 1995 werd door erfslaters gemachtigde steeds het saldo van de verrekenbare verliezen vermeld. De Belastingdienst had deze bijlagen moeten beschouwen als verzoeken om herziening van de beschikking van 30 augustus 1997.

- Tenslotte zijn verzoekers van oordeel dat de overschrijding van de termijn van vijf jaar met slechts 24 dagen gelet op de bijzondere omstandigheden verschoonbaar is.

2. De Belastingdienst wijst er op dat de inspecteur ingevolge het Besluit van 19 maart 2001 van de staatssecretaris van Financiën gedurende een termijn van vijf jaar de vaststelling bij beschikking van verliezen ambtshalve kan herzien. Deze termijn eindigde ingevolge genoemd Besluit vijf jaar na de dagtekening van de beschikking op 30 augustus 1997, derhalve op 30 augustus 2002. De Belastingdienst ziet in de argumenten van verzoekers geen aanleiding om de termijn van vijf jaar te verlengen tot tien jaar of om de overschrijding van 24 dagen verschoonbaar te achten.

De staatssecretaris van Financiën schaaft zich achter het standpunt van de Belastingdienst. De staatssecretaris voegt daaraan nog toe dat uit het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2002, BNB 2003/5c\* volgt dat verliezen die niet bij beschikking zijn vastgesteld, niet later alsnog met een beroep op zijn Besluit van 25 maart 1991 inzake het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaven alsnog kunnen worden verrekend. Volgens de staatssecretaris geldt dit a fortiori in het geval dat de verliezen wel bij beschikking zijn vastgesteld en tegen die beschikking geen bezwaar is gemaakt.

3. Voor de beoordeling van de klacht van verzoekers dient uitsluitend de vraag te worden beantwoord of de gedraging van de Belastingdienst die bestond uit het afwijzen van het verzoek van verzoekers van 24 september 2002 tot herziening van de beschikking van 30 augustus 1997 als behoorlijk kan worden aangemerkt.

4. Vast staat dat de termijn van vijf jaar gedurende welke de Belastingdienst de bevoegdheid had om de beschikking ambtshalve te herzien op het tijdstip van het verzoek daartoe, 24 september 2002, was verstreken.

De Belastingdienst kan gevolgd worden in zijn oordeel dat de overschrijding van de termijn met 24 dagen niet verschoonbaar is, ook niet als acht wordt geslagen op de bijzondere omstandigheden van het geval. Verzoekers voeren voor hun andersluidende standpunt aan dat de hoogte van de vastgestelde verliezen door het plotselinge ziekbed en overlijden van erflater niet eerder kon worden beoordeeld. De Belastingdienst stelt hier echter terecht tegenover dat de mogelijkheid om de hoogte van de bij beschikking vastgestelde verliezen te beoordelen al veel langer bestond. Bovendien staat geenszins vast dat de onjuistheid van de beschikking wèl binnen de termijn van vijf jaar zou zijn ontdekt wanneer de aangevoerde omstandigheden zich niet zouden hebben voorgedaan. Gelet op het feit dat de op de aangiftebiljetten vermelde hoogte van de vastgestelde verliezen al geruime tijd niet was gecontroleerd, valt niet uit te sluiten dat de onjuistheid in dat geval ook pas na het verstrijken van de termijn van vijf jaar zou zijn ontdekt, bijvoorbeeld bij het opmaken van de aangifte inkomstenbelasting 2002 in het jaar 2003.

5. De Belastingdienst kan eveneens in zijn oordeel worden gevolgd dat er geen aanleiding is de termijn van vijf jaar te verlengen met nog eens vijf jaar. Nu de hoogte van de vastgestelde verliezen elk jaar op het aanslagbiljet werd afgedrukt, kan niet gesproken worden van een vergissing van de inspecteur die erflater redelijkerwijs niet voor het einde van de termijn van vijf jaar heeft kunnen opmerken zoals bedoeld in paragraaf 7 onder 4 van het Besluit van 25 maart 1991 (zie achtergrond, onder 1). De Belastingdienst stelt terecht dat het risico van erflaters beslissing om de aanslagbiljetten uit een oogpunt van kostenbesparing niet ter controle aan zijn gemachtigde te overleggen, voor zijn risico dient te komen. Aan bovenstaande doet niet af de wijze waarop de beschikking op het aanslagbiljet 1995 is opgenomen. Weliswaar verdient de vermelding van de beschikking inzake de verrekenbare verliezen op het aanslagbiljet onder het hoofd "Toelichting" bepaald niet de schoonheidsprijs, op het biljet is echter ook uitdrukkelijk gewezen op de mogelijkheid van bezwaar tegen de beschikking. Daarmee kan niet gezegd worden dat het biljet zo onduidelijk was dat erflater niet kan worden aangerekend dat hij niet heeft gereageerd en geen bezwaar heeft aangetekend.

Ook de stelling van verzoekers dat de Belastingdienst niet heeft kenbaar gemaakt dat hij bij het nemen van de beschikking van 30 augustus 1997 van het verzoek is afgeweken, doet aan bovenstaande niet af. Een eventuele nalatigheid van de inspecteur op dit punt wordt naar het oordeel van de Nationale ombudsman voor de beoordeling van de klacht

voldoende gecompenseerd door de jaarlijkse vermelding van het saldo van de verliezen op de jaarlijkse aanslagbiljetten. Nu de gemachtigde van erflater bij de jaarlijkse aangifte telkenmale ook zelf opgaaf deed van het saldo van de verrekenbare verliezen, had het voor de hand gelegen deze opgaaf (periodiek) te vergelijken met de aanslagbiljetten. De fout was dan direct naar voren gekomen.

Gelet hierop kan de vraag of het betrokken verzoek daadwerkelijk is ingediend en daarmee de vraag of sprake is van een bewuste afwijking daarvan door de inspecteur alsmede de vraag of mevrouw N. van de Belastingdienst een toezegging heeft gedaan, onbeantwoord blijven.

6. De constatering voorts van verzoekers dat de vaststelling van de onbeperkt verrekenbare verliezen bij beschikking van 1 januari 1995 ook in andere gevallen niet correct is verlopen, is onvoldoende om aan te nemen dat sprake is van een systeemfout van de Belastingdienst waarop laatstgenoemde de betrokken belastingplichtigen had moet wijzen. De Belastingdienst stelt dat bij navraag bij de betrokken verantwoordelijke deskundigen van een dergelijke fout niet is gebleken. Hetzelfde geldt ten aanzien van de door verzoekers gesignaleerde onjuiste gegevens inzake de verliesverrekening op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 2000 van erflater.

7. Verzoekers stellen nog dat de bijlagen bij de aangiften inkomstenbelasting waarop het saldo van de volgens de gemachtigde van erflater voor verrekening in aanmerking komende verliezen werd vermeld, door de Belastingdienst hadden moeten worden gezien als verzoeken om herziening van de beschikking van 30 augustus 1997.

Verzoekers kunnen in dit standpunt niet worden gevolgd. Een bijlage bij een aangiftebiljet waarop niet uitdrukkelijk een verzoek is opgenomen, kan niet als zodanig worden aangemerkt. De bijlage bij een aangiftebiljet wordt geacht van die aangifte deel uit te maken, en tenzij daarop uitdrukkelijk een verzoek aan de Belastingdienst is opgenomen, kan van de Belastingdienst niet worden verwacht dat hij eigener beweging beoordeelt of die bijlage aanleiding geeft tot aanpassing van aanslagen of beschikkingen uit het verleden ten gunste van belastingplichtige. De Belastingdienst merkt in dit verband dan ook terecht op dat een aangifte, gelet op het bepaalde in artikel 8, tweede lid Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 1:3 Algemene wet bestuursrecht (zie achtergrond, onder 4 en 5) niet kan worden gezien als een verzoek tot het nemen van een besluit.

De onderzochte gedraging van de Belastingdienst is behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Haaglanden, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, is niet gegrond.

## Onderzoek

Op 5 februari 2003 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 30 januari 2003, van de erven van de heer R. te Den Haag, ingediend door de heer drs. N. Kok, belastingadviseur te Rotterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag (per 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Haaglanden).

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Haaglanden verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Daarnaast werd de minister van Financiën de gelegenheid geboden om commentaar op de klacht te geven.

Vervolgens werden verzoekers in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reacties van betrokkenen gaven aanleiding het verslag op een enkel punt aan te vullen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### A. feiten

1. De Belastingdienst maakte met dagtekening 19 januari 1996 een rapport op van een bij erflater ingesteld boekenonderzoek voor de inkomstenbelasting. In dit rapport wordt het totaal per 1 januari 1994 van erfslaters verliezen die voor verrekening met aanslagen inkomstenbelasting over latere jaren in aanmerking komen, berekend op f 3.630.672. In het rapport wordt geen onderscheid gemaakt tussen verliezen uit onderneming en andere verliezen.

2. De gemachtigde van erflater heeft in 1996 erfslaters aangifte inkomstenbelasting 1995 opgesteld, alsmede een "Verzoek vaststelling onverrekenende verliezen uit onderneming" voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: het vaststellingsverzoek). Beide stukken zijn door erflater met dagtekening 25 mei 1996 ondertekend. Op de aangifte is door erflater de aantekening gesteld:

“Sent 28-5-96”.

3. Het vaststellingsverzoek vermeldde een totaal bedrag aan onverrekenende verliezen op 1 januari 1995 van f 4.336.459 en een bedrag aan verliezen uit onderneming van f 3.133.211.

4. Met dagtekening 30 augustus 1997 ontving erflater zijn aanslag inkomstenbelasting 1995. Op het aanslagbiljet is voorts het volgende vermeld:

**“...Toelichting bij uw vastgestelde belastbare inkomen en de verrekening van verliezen**

Het totaalbedrag van de nog te verrekenen verliezen op 1 januari 1995 is vastgesteld op f 4.315.533, waarvan f 0 onbeperkt verrekenbaar en f 4.315.533 beperkt verrekenbaar.

(...)

Het bedrag van het verlies en/of het bedrag van de nog te verrekenen verliezen is op grond van art. 51a resp. 52a van de Wet op de inkomstenbelasting (1964; N.o.) vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking(en) kunt u binnen zes weken bezwaar maken bij de inspecteur...”

5. Op de aanslag inkomstenbelasting 1999 van erflater, die met dagtekening 13 januari 2001 werd vastgesteld, is het volgende vermeld:

“...Het bedrag van het verlies en/of het bedrag van de nog te verrekenen verliezen is op grond van art. 51a resp. 52a van de Wet op de inkomstenbelasting (1964; N.o.) vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking(en) kunt u binnen zes weken bezwaar maken bij de inspecteur.

(...)

Het totaalbedrag van de nog te verrekenen verliezen op 31 december 1999 is vastgesteld op f 3.014.787 waarvan f 936.986 onbeperkt verrekenbaar en f 2.077.801 beperkt verrekenbaar...”

6. In een brief van 24 september 2002 schreef erflaters gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

“...Bij de indiening van de aangifte inkomstenbelasting 1995 is een verzoek ingediend om de verrekenbare verliezen van (erflater; N.o.) bij beschikking vast te stellen. In dat verzoek is een onderscheid gemaakt tussen de ondernemingsverliezen en de gewone verliezen.

(...)



Zoals blijkt uit het boekenonderzoek dat bij (erflater; N.o.) over de jaren 1990 tot en met 1993 heeft plaatsgevonden, was het bedrag van de verrekenbare verliezen over 1987 gelijk aan f 733.946, terwijl volgens onze opgave de verrekenbare verliezen over 1987 gelijk waren aan f 754.872. Dit verschil kan door ons niet worden verklaard, maar is verder niet substantieel. (...)

Bij de aanslag inkomstenbelasting 1995 zijn - in tegenstelling tot het door ons ingediende verzoek - alle verliezen (dus tevens de ondernemingsverliezen) als beperkt verrekenbare verliezen vastgesteld. (...) Waarschijnlijk is er door de belastingdienst voor de vaststelling van de verliezen tot en met het jaar 1994 geen rekening gehouden met de omstandigheid dat de ondernemingsverliezen onbeperkt verrekenbaar zijn. Doordat er geen inkomstenbelasting was verschuldigd, hebben wij de aanslagen van (erflater; N.o.) niet ter inzage gekregen, en pas na zijn overlijden in mei van dit jaar is dit verschil naar voren gekomen.

Vanaf het jaar 1995 is er wel rekening gehouden met het onderscheid tussen beperkt en onbeperkt verrekenbare verliezen, zo volgt uit de aanslag inkomstenbelasting 1995: van het verlies over 1995 ter grootte van f 560.770 is een bedrag van f 467.557 onbeperkt verrekenbaar en een bedrag van f 93.213 beperkt verrekenbaar.

Doordat in 1995 de ondernemingsverliezen abusievelijk niet als onbeperkt verrekenbare verliezen zijn vastgesteld, is de stand van de verrekenbare verliezen per ultimo 1999 te laag. Wij hebben (...) de stand van de verrekenbare verliezen weergegeven zoals deze ook in de aangifte inkomstenbelasting 1999 is vermeld. Dit overzicht sluit aan met de in de jaren na 1995 geleden verliezen en genoten inkomsten.

In verband met de verkoop van het pand aan de (A-straat; N.o.) (het kantoorpand van (...) de IB-onderneming van (erflater; N.o.)) in 2002 kort voor het overlijden van (erflater; N.o.), waarbij een boekwinst is gerealiseerd van circa f 3,5 miljoen, is het voor de erfgenamen gewenst om zo spoedig mogelijk de stand van de verrekenbare verliezen per 31 december 1999 te weten. Zonder inkomstenbelastingsschulden is het saldo van de gehele nalatenschap circa nihil. Indien er wel inkomstenbelastingsschulden zijn (en als de stand van de verliezen ultimo 1999 zoals weergegeven op de aanslag inkomstenbelasting 1999 (...) niet wordt gewijzigd, zal er in verband met de verkoop van het pand aan de (A-straat; N.o.) inkomstenbelasting zijn verschuldigd), zullen de erfgenamen genoodzaakt zijn de erfenis te verwerpen. Het is derhalve van groot belang dat er op korte termijn duidelijkheid komt over de stand van de verrekenbare verliezen.

Wij verzoeken u de stand van de verrekenbare verliezen te beoordelen en ons te berichten of u kunt instemmen met de door ons (...) weergegeven stand van de verrekenbare verliezen per 31 december 1999..."

7. In een brief van 9 december 2002 reageerde de Belastingdienst als volgt:

“...Op 29 oktober 2002 heb ik uw collega (...) telefonisch meegedeeld dat ik geen aanleiding zie om de vaststelling van de verliezen te herzien. Aangezien hij het standpunt onredelijk hard vond, heeft hij mij verzocht te overwegen of ik mogelijkheden zie de inkomstenbelastingsschuld 2002 op nihil te stellen. Op 31 oktober 2002 heb ik, conform zijn verzoek, telefonisch meegedeeld dat ik mijn eerdere standpunt handhaaf en geen mogelijkheden zie om op een of andere wijze rekening te houden met de verliezen uit 1987 en 1988. Naar aanleiding van mijn beslissing heeft op 21 november 2002 een gesprek op de eenheid plaatsgevonden.

#### Samenvatting van uw verzoek

Gelijktijdig met de aangifte Inkomstenbelasting 1995 is een verzoek om vaststelling van de verrekenbare verliezen ingediend. In dit verzoek is een onderscheid gemaakt tussen ondernemingsverliezen en gewone verliezen. Bij de aanslag inkomstenbelasting 1995 (dagtekening 30 augustus 1997) zijn alle verliezen (ook de ondernemingsverliezen) als beperkt verrekenbare verliezen vastgesteld. Eerst na overlijden van (erflater; N.o.) in mei 2002 is dit naar voren gekomen.

In 2002 is het kantoorpand (...) verkocht. Hiermee is een winst gerealiseerd van f 3,5 miljoen. De formele stand van de verliezen is niet voldoende om de volledige winst te verrekenen. Om die reden verzoekt u om herziening van de vaststelling van de verrekenbare verliezen.

Tijdens ons gesprek op 21 november 2002 heeft u ter aanvulling op het verzoek het volgende meegedeeld:

Alle aangiften zijn opgemaakt door (gemachtigde; N.o.). Het verzoek om vaststelling van de verliezen is eveneens opgemaakt door (gemachtigde; N.o.) en op 26 mei 1996 ondertekend door (erflater; N.o.). (Erflater; N.o.) heeft de aangiften en het verzoek zelf per post verzonden.

U bent van mening dat verlenging van de termijn voor ambtshalve herziening van 5 jaar aan de orde is, omdat, ten eerste, de fiscus, in tegenstelling tot het verzoek, alle ondernemingsverliezen tot 1995 bij beschikking heeft vastgesteld als beperkt verrekenbare verliezen. Het is niet redelijk een kennelijke fout van de fiscus terug te laten werken op een belastingplichtige. Ten tweede omdat de fout van de fiscus voor (erflater; N.o.) niet kenbaar was. Dit gezien de terminologie op de aanslag IB 1995. De vaststelling van de verliezen stond vermeld onder het kopje "Toelichting". In latere jaren is voor een andere vermelding gekozen, lemand, voor wie Nederlands niet de moedertaal is, zal een officiële beschikking niet hieronder verwachten. De fout was ook niet kenbaar aan de consulent aangezien (erflater; N.o.) de aanslagen niet aan zijn consulent heeft laten zien.

#### Beoordeling van uw verzoek

Op verzoek stelt de inspecteur ondernemingsverliezen uit de negen jaren voorafgaande aan 1995 in één keer vast bij het opleggen van de aanslag over 1995, Als gevolg daarvan zijn die ondernemingsverliezen onbeperkt voorwaarts verrekenbaar. U heeft vermeld dat door u de aangifte Inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1995 en het verzoek om vaststelling van de "oude verliezen" zijn opgemaakt en dat (erflater; N.o.) deze stukken heeft ondertekend en zelf heeft verzonden. In mijn dossier zijn overigens de aangifte en het verzoek niet aanwezig.

De aanslag inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1995 is met dagtekening 30 augustus 1997 opgelegd. Het betrof een zogenoemde nihil-aanslag. Bij het opleggen van de aanslag zijn de verrekenbare verliezen vastgesteld. De verliezen uit de negen jaren voorafgaande aan 1995 zijn vastgesteld als beperkt verrekenbaar. Indien het bedrag van de vastgestelde verliezen te laag of onjuist is vastgesteld, kan de belastingplichtige in bezwaar komen.

Er is geen bezwaar gemaakt tegen de beschikking verrekenbare verliezen. Daarmee is de stand van de verliezen onherroepelijk komen vast te staan. De inspecteur heeft de mogelijkheid om gedurende een periode van 5 jaren de verliezen ambtshalve te herzien. Hierbij wordt aansluiting gezocht bij de navorderingstermijn. In het Besluit van 19 maart 2001, nr. CPP2001/749M heeft de Staatssecretaris aangegeven vanaf welk moment de vijfjaarstermijn aanvangt waarbinnen de hiervoor bedoelde verzamelbeschikking kan worden herzien op de voet van artikel 16, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

"Aangezien de navorderingstermijn van toepassing is op herziening van het bedrag van de verzamelbeschikking, zijnde het gezamenlijke bedrag aan nog niet gecompenseerde verliezen, en niet op de afzonderlijke verliezen waaruit het bedrag van de verzamelbeschikking is opgebouwd, begint de navorderingstermijn voor de verzamelbeschikking te lopen vanaf de datum van dagtekening van de beschikking."

Het vorengaande houdt in dat de termijn voor ambtshalve herziening afliep op 30 augustus 2002. In uitzonderingsgevallen is het mogelijk om deze termijn met 5 jaar te verlengen. Deze zijn genoemd in paragraaf 7 van het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij besluit van 6 december 2001, nr CPP2001/3435M. Tijdens onze bespreking heeft u gewezen op de mogelijkheid voor termijnverlenging op grond van paragraaf 7.4. Op basis hiervan wordt de vijfjaarstermijn verlengd met 5 jaren indien de belanghebbende aantoonbaar dat te veel belasting is geheven ten gevolge van een aan de inspecteur toe te rekenen vergissing, die de belanghebbende redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór het einde van de bedoelde vijfjaarstermijn. In de toelichting bij paragraaf 7 wordt vermeld dat een vergissing niet omvat een onjuistheid waarvan de belanghebbende zich bewust was of had kunnen zijn.

Ik ben van mening dat verlenging van de termijn niet aan de orde is. In casu is sprake van een onjuistheid waarvan de belanghebbende zich bewust was of had kunnen zijn. De kennis die u als belastingadviseur heeft, moet toegerekend worden aan belanghebbende. De stand van de onbeperkt en beperkt verrekenbare verliezen is vanaf 1995 elk jaar op het aanslagbiljet vermeld. U had zich, en daarmee ook belanghebbende, bewust moeten zijn van het belang van de aanslag inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1995. Het was van algemene bekendheid dat de verliezen bij de aanslag IB/PW 1995 zouden worden vastgesteld. Het feit dat de beschikking is opgenomen onder het kopje "Toelichting" doet daaraan niets af.

Tijdens ons gesprek heeft u meegedeeld dat voor (erflater; N.o.) de Nederlandse taal niet zijn moedertaal was en dat om die reden hij zich niet bewust is geweest van de onjuiste vaststelling van de verliezen. De vijfjaarstermijn liep echter pas af op 30 augustus 2002. (Erflater; N.o.) is in mei 2002 overleden. Tijdens ons gesprek op 21 november 2002 heeft de zoon nog meegedeeld dat reeds voor het overlijden gesproken is over de verkoopwinst en de verrekenbare verliezen. Gezien het belang ben ik van mening dat de erfgenamen zich bewust hadden kunnen zijn van de te lage stand van de onbeperkt verrekenbare verliezen vóór het einde van de vijfjaarstermijn.

Bovenstaande heeft tot gevolg dat ik de stand van de verliezen niet ambtshalve zal herzien..."

#### B. Standpunt verzoekers

Voor het standpunt van verzoekers wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht. In het verzoekschrift merkten verzoekers nog het volgende op:

"...Ons inziens heeft de Belastingdienst ten onrechte verwezen naar de vijfjaarstermijn uit het hiervoor genoemde besluit en geen rekening gehouden met een eventuele verlenging van de herzieningsperiode tot tien jaar. Naar onze mening behoort op grond van het hiervoor genoemde besluit de termijn te worden verlengd tot tien jaar, omdat er door de Belastingdienst bij het vaststellen van de beschikking diverse onzorgvuldigheden en fouten zijn gemaakt. Het is ons inziens onredelijk om deze voor de Belastingdienst kenbare vergissingen aan de belastingplichtige toe te rekenen.

Ten eerste was het naar onze mening voor een niet-belastingdeskundige zoals (erflater; N.o.) niet duidelijk kenbaar dat via het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 de verliezen bij beschikking werden vastgesteld. Op het aanslagbiljet is het bedrag aan verrekenbare verliezen dat bij beschikking is vastgesteld, vermeld onder het woordje toelichting. Het was ons inziens voor (erflater; N.o.) derhalve niet duidelijk kenbaar dat door het opleggen van de aanslag bepaalde termijnen voor het vaststellen van de verliezen een aanvang namen, en dat door het verstrijken van bepaalde termijnen rechten konden komen te vervallen.

Ten tweede is destijds het verzoek om de verliezen bij beschikking vast te stellen ingediend door (erflater; N.o.). Doordat bij de Belastingdienst het dossier van (erflater; N.o.) over het jaar 1995 is zoekgeraakt (in de reactie van de Belastingdienst waarin ons verzoek is afgewezen, is vermeld dat de aangifte inkomstenbelasting 1995 en het verzoek niet op de Belastingdienst kunnen worden teruggevonden - gezien het feit dat de aanslag inkomstenbelasting 1995 conform de ingediende aangifte is vastgesteld, en de verliezen behoudens het reeds bekende verschil van f 20.926 conform het ingediende verzoek zijn vastgesteld, kan worden afgeleid dat zowel de aangifte inkomstenbelasting 1995 als het verzoek om vaststelling van de verliezen wel op de Belastingdienst aanwezig waren ten tijde van het opleggen van de aanslag, waaruit kan worden geconcludeerd dat deze bescheiden zijn zoekgeraakt), is dit verzoek niet meer aanwezig. Uit een schriftelijke aantekening van (erflater; N.o.) blijkt echter dat hij het verzoek op 28 mei 1996 aan de Belastingdienst heeft verzonden.

Wij maken hierbij nog de kanttekening dat mevrouw (N; N.o.) tijdens het gesprek met ondergetekende en (erflaters zoon; N.o.) heeft toegezegd dat zij zich niet zou beroepen op het feit dat het verzoek om de verliezen vast te stellen niet meer in het dossier aanwezig was, en zij er derhalve vanuit ging dat het verzoek en de aangifte op de Belastingdienst waren ontvangen. Op 26 november 2002 heeft mevrouw (N; N.o.) aan (erflaters zoon; N.o.) toegezegd dat zij zonder meer als uitgangspunt wilde nemen dat de aangifte en het verzoek correct en tijdig waren ingediend.

De Belastingdienst is afgeweken van het ingediende verzoek. Bij het ingediende verzoek is verzocht om de verliezen voor een deel beperkt verrekenbaar, en voor een ander deel onbeperkt verrekenbaar vast te stellen. Het behoort ons inziens tot het zorgvuldigheidsbeginsel (één van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur) om op het aanslagbiljet, dan wel in een afzonderlijk schrijven de belastingplichtige te melden dat is afgeweken van de ingediende aangifte, respectievelijk het verzoek om vaststelling van de verrekenbare verliezen. Sinds vele jaren wordt dit in de Elsevier belastingalmanak vermeld. "Wordt van uw aangifte afgeweken, dan wordt op uw aanslagbiljet vermeld op welke punten dat het geval is (deze vermelding kan bestaan uit verwijzing naar een eerder aan u verzonden brief)." Ons inziens geldt dit mutatis mutandis eveneens voor een beschikking op grond van een ingediend verzoek. Op het aanslagbiljet, waarop de beschikking verrekenbare verliezen was vermeld, was niet vermeld dat was afgeweken van het ingediende verzoek. Er is evenmin in een afzonderlijk schrijven aan (erflater; N.o.) aangegeven dat het ingediende verzoek niet zou worden gehonoreerd, en dat alle verliezen beperkt verrekenbaar zouden worden vastgesteld.

Onze klachten met betrekking tot de hiervoor vermelde twee onderdelen betreffen derhalve het onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst. Het is ons inziens onredelijk om de belastingplichtige (in casu de erfgenamen van belastingplichtige) financieel nadeel te laten ondervinden van het onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst.

Ten derde hebben wij begrepen dat de Belastingdienst bij het vaststellen van de verliezen op grond van de ingediende verzoeken, technische en systeemproblemen heeft gekend. Naar wij hebben begrepen was in het computersysteem tot en met 1994 geen onderscheid gemaakt tussen gewone verliezen en ondernemingsverliezen - met uitzondering van de verliezen die in het computersysteem van de Belastingdienst als aanloopverliezen waren gekwalificeerd en uit dien hoofde reeds voor 1 januari 1995 onbeperkt verrekenbaar waren.

Wij vermoeden dat hierdoor het computersysteem van de Belastingdienst alle verliezen beperkt verrekenbaar heeft vastgesteld, ongeacht wat er in het verzoek was vermeld, en met uitzondering van de aanloopverliezen.

Vervolgens hebben wij dit vermoeden gecontroleerd bij enkele andere cliënten, en wij werden daarbij in ons vermoeden bevestigd. Op een bijlage hebben wij twee andere cliënten vermeld die eveneens verliezen uit onderneming hadden geleden, en waarbij de ondernemingsverliezen in eerste instantie eveneens beperkt verrekenbaar waren vastgesteld. Nadat wij bezwaar hadden gemaakt tegen deze beschikkingen, zijn er nieuwe beschikkingen afgegeven. Zoals hiervoor reeds vermeld, vermoeden wij dat de beschikkingen automatisch onjuist werden vastgesteld, en gingen er vanuit dat sprake was van een incident.

Wij vermoeden derhalve dat de Belastingdienst wist dat in sommige gevallen onjuiste beschikkingen werden afgegeven (alle ondernemingsverliezen, met uitzondering van de aanloopverliezen, werden als beperkt verrekenbare verliezen vastgesteld), waarbij wij veronderstellen dat de ingediende verzoeken niet inhoudelijk zijn beoordeeld. Ons inziens heeft de Belastingdienst in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel gehandeld door de verliezen bij beschikking vast te stellen, terwijl wij vermoeden dat de Belastingdienst er ten tijde van het vaststellen van de beschikking van op de hoogte was dat in sommige gevallen deze beschikkingen onjuist waren. Ons inziens had de Belastingdienst in ieder geval de belastingplichtigen ervan op de hoogte moeten stellen dat de Belastingdienst niet in staat was om de beschikkingen juist vast te stellen, ondanks de ingediende verzoeken. Nogmaals merken wij hierbij op, dat door de belastingplichtige, noch door (de gemachtigde; N.o.) een bericht is ontvangen dat er bij het vaststellen van de verliezen zou worden afgeweken van het ingediende verzoek.

Mocht u van mening zijn dat ondanks het onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst, de vijf-jaarstermijn van toepassing is, dan is naar onze mening wel binnen de vijfjaarsperiode een verzoek om ambtshalve herziening van de verrekenbare verliezen ingediend. In de over de jaren 1996 tot en met 2001 ingediende aangiften is jaarlijks een bijlage meegestuurd met daarin een overzicht van de stand van de verrekenbare verliezen. Hierbij is door ons een onderscheid gemaakt tussen de ondernemingsverliezen (onbeperkt verrekenbaar) en de gewone verliezen (beperkt verrekenbaar). Deze bijlagen kunnen ons inziens worden aangemerkt als een verzoek om ambtshalve herziening - een dergelijk

verzoek is immers vorm vrij en uit deze bijlagen kan duidelijk worden afgeleid dat wij het niet eens waren met de beschikking waarbij alle verliezen tot en met 1994 beperkt verrekenbaar zijn vastgesteld. Onze klacht betreft derhalve in dit geval, dat de Belastingdienst ten onrechte heeft geoordeeld dat het verzoek buiten de vijfjaarsperiode is ingediend, omdat uit de ingediende aangiften over de jaren 1996 tot en met 2001 kan worden afgeleid welk bedrag aan verrekenbare verliezen ons inziens beperkt verrekenbaar was, en welk bedrag onbeperkt verrekenbaar.

Mocht u van mening zijn dat de hiervoor genoemde klachten geen ambtshalve herziening van de verrekenbare verliezen rechtvaardigen, dan had de Belastingdienst ons inziens rekening behoren te houden met deze relatief uitzonderlijke situatie. Het verzoek om ambtshalve herziening is op 24 september 2002 ingediend - naar de mening van de Belastingdienst derhalve 24 dagen te laat. Ons inziens is sprake van een verschoonbare termijnoverschrijding, omdat door het plotselinge ziekbed en overlijden van (erflater; N.o.) niet eerder de hoogte van de volgens de aanslagen vastgestelde verliezen konden worden beoordeeld.

Een verlenging van de termijn van vijfjaar met tenminste 24 dagen is naar onze mening dan reëel. Voorts is nog van belang, dat de omvang van de nalatenschap (ook zonder een mogelijke aanslag inkomstenbelasting 2002 over een gedeelte van de boekwinst) negatief is. (Erflaters zoon; N.o.) heeft in de maanden na het overlijden van zijn vader zeer veel tijd moeten besteden aan het inventariseren van de bezittingen en schulden, alsmede de mogelijkheden om tot een saneringsregeling te komen met enkele grote schuldeisers. Daar de weduwe en de kinderen de naam van (erflater; N.o.) niet in diskrediet willen brengen, hebben zij de nalatenschap niet willen aanvaarden onder boedelbeschrijving (dan wordt immers de naam van de overledene in de krant vermeld), en willen zij de nalatenschap - indien mogelijk - bij voorkeur niet allen verwerpen. Indien het verschil tussen de schulden en bezittingen echter te groot is, en er geen akkoord met de schuldeisers kan worden bereikt over de schuldsanering, zal het faillissement van de nalatenschap moeten worden aangevraagd.

Vooralsnog lijkt het erop, dat met alle schuldeisers een akkoord kan worden bereikt. Echter, indien de beschikking verrekenbare verliezen niet ambtshalve zal worden herzien, zal de familie gedwongen zijn om het faillissement aan te vragen waardoor de naam van (erflater; N.o.) en diens nagedachtenis waarschijnlijk ernstig zal worden beschadigd. Voorts willen wij u er nogmaals op wijzen, dat de onjuiste beschikking verrekenbare verliezen wordt veroorzaakt door onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst.

Op grond van de hiervoor vermelde klachten verzoeken wij u de Belastingdienst Ondernemingen te 's-Gravenhage haar beslissing om ons verzoek om ambtshalve herziening in heroverweging te laten nemen, en daarbij ons verzoek om ambtshalve herziening toe te wijzen..."

### C. Standpunt Belastingdienst Haaglanden

1. In reactie op de klacht liet de Belastingdienst in een brief van 9 mei 2003 het volgende weten:

#### “...1. Overzicht van de feiten

Onder meer voor de inkomstenbelasting over de jaren 1990 tot en met 1993 is bij (erflater; N.o.) een boekenonderzoek ingesteld. Op 19 januari 1996 is een afschrift van het openbaar deel van het controlerapport aan (erflater; N.o.) gezonden. In het rapport is onder meer opgenomen op welk bedrag de verliezen vastgesteld zouden gaan worden.

Bij brief van 14 februari 1996 heeft de (gemachtigde; N.o.) gereageerd op het rapport. In deze brief meldt hij dat naar zijn mening de te verrekenen verliezen f 20.926 te laag zijn vastgesteld. Op 6 maart 1996 is een brief aan de (gemachtigde; N.o.) gezonden waarin uitgelegd wordt waarom de stand van de verliezen naar de mening van de Belastingdienst correct is vastgesteld.

Met ingang van 1995 zijn ondernemingsverliezen onbeperkt verrekenbaar geworden. Tevens is bepaald dat de inspecteur de ondernemingsverliezen uit de negen jaren voorafgaande aan 1995 in één keer vaststelt bij het opleggen van de aanslag over 1995.

(...)

Niet alleen in artikel III, derde lid, van het (...) overgangsrecht, maar evenzeer in de vakpers, is uitgebreid aan de orde gesteld dat vanaf 1995 de verliezen op de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zouden worden vermeld. Indien het bedrag van de vastgestelde verliezen te laag of onjuist is vastgesteld, kan de belastingplichtige hiertegen in bezwaar komen.

De (gemachtigde; N.o.) heeft aangegeven dat door hem de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 en het verzoek om vaststelling van de ondernemingsverliezen zijn opgesteld en dat zij zijn ondertekend en verzonden door (erflater; N.o.). De Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag heeft van het dossier van (erflater; N.o.) het aangiftejaar 1995 gezuiverd, zodat er afgezien van de resultatennota (...) geen gegevens met betrekking tot het jaar 1995 aanwezig zijn. Het is niet met zekerheid vast te stellen of het verzoek tot vaststelling van de ondernemingsverliezen door de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag is ontvangen. Later heeft (de zoon van erflater; N.o.) tijdens een telefoongesprek met mevrouw (N; N.o.) verzekerd dat de stukken door zijn vader waren verzonden. Door haar is op dat moment aangegeven dat haar conclusie niet anders zou worden indien vastgesteld kon worden dat het verzoek is gedaan.



De aanslag inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1995 is met dagtekening 30 augustus 1997 opgelegd. Het betrof een zogenoemde nihil-aanslag. Bij het opleggen van de aanslag zijn de verrekenbare verliezen vastgesteld. De verliezen uit de negen jaren voorafgaande aan 1995 zijn vastgesteld als beperkt verrekenbaar. Er is geen bezwaar gemaakt tegen de beschikking verrekenbare verliezen.

In februari 2002 heeft (erflater; N.o.) een pand verkocht waarmee een boekwinst is behaald van ongeveer f 3,5 miljoen. De formele stand van de verliezen is niet voldoende om de volledige winst te verrekenen, zodat per saldo een bedrag aan te betalen inkomstenbelasting over het jaar 2002 zal resteren.

(...)

Op 25 september 2002 is verzocht om herziening van de vaststelling van de verliezen. Naar aanleiding van dit verzoek is de zaak nog telefonisch toegelicht. Op 29 oktober 2002 is door mevrouw (N; N.o.) aan de (gemachtigde; N.o.) meegedeeld dat er geen aanleiding was om de vaststelling van de verliezen te herzien. Hij vond dit standpunt onredelijk hard en heeft verzocht te overwegen om niet de verliezen te herzien maar de inkomstenbelastingsschuld 2002 op nihil te stellen. Aangezien dit uiteindelijk op hetzelfde neerkwam als het herzien van de stand van de verliezen, is dit verzoek eveneens afgewezen. Naar aanleiding van deze beslissing heeft op 21 november 2002 nog een gesprek op de eenheid plaatsgevonden met de (gemachtigde; N.o.) en de (zoon van erflater; N.o.). Beide heren hebben verzocht de zaak met spoed af te handelen.

(...)

## 2. Reactie op de klacht

(...)

In de klacht wordt gesteld dat het voor (erflater; N.o.) niet duidelijk kenbaar was dat via het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 de verliezen bij beschikking werden vastgesteld. Ook zou het zeer verwarrend zijn dat er op het aanslagbiljet een beschikking voor de aard van de verliezen was begrepen. Voorts wordt in de klacht aangegeven dat uit de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 blijkt dat het totaalbedrag per 1 januari 1995 klopt en dat (erflater; N.o.) de ratio van het verschil tussen beperkte en onbeperkte verliezen waarschijnlijk ontgaan is. Op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 staat echter meer dan de stand van de verliezen per 1 januari 1995 en of deze verliezen beperkt of onbeperkt verrekenbaar zijn. Even verderop in de toelichting staat dat een bedrag van f 733.946 aan beperkt verrekenbare verliezen niet langer verrekend kan worden. Dat is precies het eerste jaar van de twee jaren waarover nu het verzoek voor de toepassing van de hardheidsclausule gedaan is. Naar mijn mening is het voor (erflater; N.o.) voldoende kenbaar geweest dat een deel van de verliezen niet langer in de toekomst

verrekenend konden worden en vervolgens is in de toelichting gewezen op de wettelijke bepalingen en op de mogelijkheid om tegen de beschikking in bezwaar te komen.

Ook na het ontvangen van het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 moet het voor (erflater; N.o.) kenbaar geweest zijn dat de verliezen uit 1987 en 1988 beperkt verrekenbaar vastgesteld zijn. Zo staat op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1996 dat een bedrag van f 1.151.415 aan beperkt verrekenbare verliezen niet langer verrekenend kan worden. Dat is het tweede jaar van de twee jaren waarover nu het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule is gedaan. Bij het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1996, maar ook bij de aanslagbiljetten over de latere jaren, klopt de stand van de verliezen vervolgens niet met de ingediende aangifte. Als (erflater; N.o.) de aanslagbiljetten inkomstenbelasting had vergeleken met andere stukken (het ingediende aangiftebiljet, de bijlage van het aangiftebiljet, de aanslagbiljetten van vorige jaren) dan had voor hem het verschil van inzicht met de Belastingdienst duidelijk moeten zijn geweest.

Een vraagpunt daarbij is in welke mate de kennis en het handelen of het nalaten daarvan van de beroepsgemachtigde toerekenbaar is geweest aan (erflater; N.o.). Zo is het gebruikelijk dat een vastgestelde aanslag ter controle aan een beroepsgemachtigde wordt toegestuurd of dat in elk geval bij het opmaken van de stukken van het volgende jaar de aanslagen van de voorafgaande jaren gecontroleerd worden. Gelet op het grote financiële belang van de vast te stellen ondernemersverliezen en het specifieke wettelijke overgangsrecht voor het vaststellen van de verliezen in 1995 had het op de weg van de beroepsgemachtigde gelegen zijn cliënt hier - ook vooraf al - op te wijzen. In zijn algemeenheid is de kennis en het handelen of het nalaten daarvan van een beroepsgemachtigde toerekenbaar aan een belastingplichtige. Als deze laatste er om financiële redenen voor kiest om de dienstverlening in te perken, hoort deze keuze en de gevolgen daarvan voor rekening en risico van belastingplichtige te komen.

Het feit dat de beschikking gelijktijdig met de aanslag inkomstenbelasting 1995 is vastgesteld en afzonderlijk op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 is vermeld, is wettelijk bepaald. Gelet op de wettelijke regeling van artikel III, derde lid, van het hiervoor genoemde overgangsrecht, is het handelen van de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag door op het aanslagbiljet 1995 de vastgestelde verliezen te vermelden niet onzorgvuldig geweest.

Mevrouw (N; N.o.) heeft tijdens het gesprek niet aangegeven dat zij het indienen van een verzoek tot vaststelling van de verliezen zonder meer tot uitgangspunt zou nemen. Zij heeft uiteindelijk aangegeven dat haar conclusie niet anders zou worden indien vastgesteld kon worden dat het verzoek is gedaan. Het feit dat de verliezen beperkt verrekenbaar zijn vastgesteld kan immers betekenen dat het verzoek niet door de Belastingdienst ontvangen is en dat de verliezen terecht beperkt vastgesteld zijn. Dan zou er geen sprake zijn van onzorgvuldig handelen van de zijde van de Belastingdienst, maar zijn de verliezen overeenkomstig de wettelijke regeling vastgesteld. In dat geval zie ik geen enkele reden

om aan het verzoek tegemoet te komen. Gelet op het feit dat de aangifte inkomstenbelasting 1995 en wellicht het verzoek gezuiverd zijn, is daar geen zekerheid over te verkrijgen.

Voor het vervolg van deze brief zal er veronderstellenderwijs van uitgegaan worden dat de Belastingdienst ten onrechte is afgeweken van het door (erflater; N.o.) ingediende verzoek. In dat geval is het van belang of de veronderstelde vergissing van de Belastingdienst/Ondernemingen Den Haag voor het einde van de termijn opgemerkt had kunnen worden.

Door (erflater; N.o.) is geen bezwaar tegen de beschikking ingesteld. Hiermee is de stand van de verliezen onherroepelijk komen vast te staan. De inspecteur heeft de mogelijkheid om gedurende een periode van vijf jaren de verliezen ambtshalve te herzien. Volgens het Besluit van 19 maart 2001, nr. CPP2001/749M vangt deze vijfjaarstermijn aan op datum van de dagtekening van de beschikking, in casu 30 augustus 1997. De mogelijkheid tot ambtshalve herziening liep af op 30 augustus 2002. In uitzonderingsgevallen is het de inspecteur mogelijk de termijn met vijfjaar te verlengen, o.a. indien belanghebbende aantoonde dat te veel belasting is geheven ten gevolge van een aan de inspecteur toe te rekenen vergissing, die de belanghebbende redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór het einde van de bedoelde vijfjaarstermijn.

Het standpunt is ingenomen dat verlenging van de termijn niet aan de orde is, omdat de veronderstelde vergissing wel redelijkerwijs vóór het einde van de termijn opgemerkt had kunnen worden. Zoals hierboven al is aangegeven zijn daar een aantal argumenten voor aan te voeren:

(Erflater; N.o.) en zijn beroepsgemachtigde hadden zich bewust moeten zijn van het belang van de aanslag inkomstenbelasting 1995. Het was van algemene bekendheid dat de verliezen op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995 zouden worden vermeld.

Het is gebruikelijk dat belastingplichtigen aanslagen ter controle toesturen aan hun gemachtigde. Nu daar kennelijk om financiële redenen van af is gezien ligt dit in de risicosfeer van (erflater; N.o.). Overigens had de onjuistheid van de aanslag inkomstenbelasting 1995 evengoed bij het opmaken van de aangifte inkomstenbelasting 1996 geconstateerd kunnen worden.

In latere jaren had (erflater; N.o.) redelijkerwijs de vergissing kunnen opmerken, bij voorbeeld uit de aanslagen inkomstenbelasting 1996 tot en met 1999. Het pand is in februari 2002 verkocht, ruim vóór het verstrijken van de termijn. Gelet op het belang van de verrekenbaarheid van de boekwinst, had op de weg van (erflater; N.o.) gelegen om zich op dat moment van de juistheid van de vastgestelde verliezen te vergewissen (bijvoorbeeld aan de hand van het laatste ontvangen aanslagbiljet).

Tijdens het gesprek op 21 november 2002 heeft de (zoon van erflater; N.o.) nog meegedeeld dat hij reeds voor het overlijden van zijn vader op 30 mei 2002 met hem gesproken heeft over de verkoopwinst van het pand en de verrekenbare verliezen. Gezien het belang ben ik van mening dat de erfgenamen zich vóór 30 augustus 2002 bewust hadden kunnen zijn van de onjuiste stand van de verliezen.

In zijn klacht vermeldt de (gemachtigde; N.o.) dat zij hebben begrepen dat de Belastingdienst bij het vaststellen van de verliezen op grond van de ingediende verzoeken, technische en systeemproblemen heeft gekend. Om die reden hebben zij het vermoeden dat alle verliezen beperkt verrekenbaar zijn vastgesteld, ongeacht hetgeen in het verzoek was gemeld. Bij navraag bij deskundigen is verzekerd dat het vanaf invoering van de regeling altijd mogelijk is geweest om in het computerprogramma van de Belastingdienst voor het vaststellen van aanslagen inkomstenbelasting (IBS) de stand van de onbeperkt verrekenbare verliezen op te nemen. Er is dan ook geen sprake van dat alle verliezen toentertijd op beperkt verrekenbaar zijn vastgesteld, ondanks hetgeen in de klacht is vermeld. Bovendien zijn bij de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting 1995 de ondernemingsverliezen wel als onbeperkt verrekenbaar opgenomen, hetgeen al aantoonde dat het wel mogelijk was.

De klager stelt zich op het standpunt dat als de vijfjaarstermijn van toepassing is, wel binnen de vijfjaarsperiode een verzoek om ambtshalve herziening van de verrekenbare verliezen ingediend is. Het betreft dan de over de jaren 1996 tot en met 2001 ingediende aangiften, waar jaarlijks een bijlage is meegestuurd met daarin een overzicht van de verrekenbare verliezen. De verliezen uit 1987 en 1988 zijn daarin als onbeperkt verrekenbaar opgenomen. De stelling dat deze bijlagen als een verzoek om ambtshalve herziening aangemerkt kan worden deel ik niet. Als zodanig is het al niet kenbaar als een verzoek om ambtshalve herziening. Daarbij komt dat gelet op artikel 8, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen jo. artikel 1:3, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht het doen van een aangifte geen verzoek is om een besluit te nemen. Aangezien een ambtshalve herziening van de vastgestelde verliezen een besluit is, faalt ook om deze reden het standpunt dat de vijfjaarstermijn van toepassing is. Voorts bestaat de mogelijkheid van een algemeen verzoek tot ambtshalve herziening van de vastgestelde verliezen niet. Gelet op rechtsoverweging 3.9 van de uitspraak van de Hoge Raad van 18 oktober 2002, nr. 36 901, BNB 2003/5c\*, kan een verzoek om ambtshalve herziening van de beschikking tot vaststelling van de verliezen alleen betrekking hebben op het aanslagbiljet inkomstenbelasting 1995. Derhalve is de vijfjaarstermijn overschreden.

Tot slot wordt een beroep gedaan op een verschoonbare termijnoverschrijding, omdat door het plotselinge ziekbed en overlijden van (erflater; N.o.) niet eerder de hoogte van de volgens de aanslagen vastgestelde verliezen konden worden beoordeeld. Zoals hiervoor al uiteen is gezet bestond de mogelijkheid tot het beoordelen van de vastgestelde verliezen al gedurende een periode van vijf jaar. Er is derhalve geen sprake van een verschoonbare termijnoverschrijding. Zo er toch sprake zou zijn van een verschoonbare

termijnoverschrijding, dan zijn de voorwaarden voor de tienjaarstermijn te beschouwen als een invulling van de voorwaarden voor die versoonlybare termijnoverschrijding. Ook dan komen belanghebbenden niet aan een ambtshalve herziening van de verrekenbare verliezen toe.

(...)

### 3. Slotopmerkingen

Na heroverweging in verband met de ingediende klacht blijft de Belastingdienst/Haaglanden bij de conclusie dat er in dit geval geen aanleiding is voor een ambtshalve herziening van de verrekenbare verliezen..."

2. In een telefonische reactie van 8 september 2003 op het toegezonden verslag van bevindingen merkte de Belastingdienst op dat de aantekening "Sent 28-5-96" alleen voorkwam op de aangifte en op de jaarstukken, maar niet op het "Verzoek vaststelling onverrekenbare verliezen uit onderneming".

#### D. standpunt staatssecretaris van Financiën

In een brief van 15 mei 2003 liet de staatssecretaris van Financiën in reactie op de klacht het volgende weten:

"...In het geval van (erflater; N.o.) kan niet met zekerheid worden vastgesteld dat een verzoek als boven omschreven, is ingediend. Dan zijn er twee mogelijkheden:

Een verzoek is niet ingediend. Hierover is in de Memorie van Toelichting (TK, 1994-1995, 23 942, nr. 3, blz. 3) opgemerkt: "Voor verliezen in de ondernemingsfeer die ultimo 1994 nog openstaan en niet bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige niet om vaststelling heeft verzocht, zal in de inkomstenbelasting vanaf 1 januari 1996 de achtjaarstermijn van toepassing blijven." Hieruit blijkt duidelijk dat het ontbreken van een verzoek tot vaststelling van de verliezen leidt tot het beperkt verrekenen van de verliezen.

Er is wel een verzoek ingediend en de Belastingdienst is hiervan afgeweken. In dat geval komt de vraag op of verzoeker deze afwijking vóór de afloop van de vijfjaarstermijn als bedoeld in het besluit van 19 maart 2001, nr. CPP2001/749M, heeft kunnen opmerken. Verlenging van deze termijn komt slechts aan de orde indien een verzoeker een vergissing van de inspecteur redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór afloop van de vermelde termijn. De Belastingdienst heeft een viertal argumenten aangevoerd als ondersteuning voor zijn standpunt dat van een verlenging van de vijfjaarstermijn in casu geen sprake kan zijn. (...) Ik merk hierbij nog het volgende op. In het arrest HR 18 oktober 2002, nr. 36 901, BNB 2003/5c\*, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in de situatie dat geen verzoek wordt gedaan tot vaststelling van de verliezen van vóór 1995 en er dus ook geen beschikking

wordt afgegeven, niet in een later jaar alsnog een beroep kan worden gedaan op de Resolutie van 25 maart 1991, nr. DB89/735, BNB 1991/142 (laatstelijk gewijzigd bij het besluit van 6 december 2001, nr. CPP 2001/3435). Dit brengt naar mijn mening a fortiori mee dat in de (veronderstelde) situatie dat wel een verzoek is ingediend en wel een beschikking is afgegeven, waartegen geen bezwaar is ingediend, al helemaal geen beroep op het vermelde besluit kan worden gedaan. Steun voor deze opvatting vind ik in de conclusie van de A-G bij het genoemde arrest.

Ook met betrekking tot de opvatting van verzoeker dat de bijlagen bij de aangiften inkomstenbelasting 1996 e.v. kunnen worden aangemerkt als (tijdige) verzoeken om herziening conformeer ik mij aan de reactie van de Belastingdienst.

Met betrekking tot de mening van verzoeker dat sprake is van buitengewone omstandigheden merk ik het volgende op. Ik onderken dat een ernstige ziekte als die van verzoeker vergaande gevolgen kan hebben voor zijn functioneren en dat van de door hem gedreven onderneming. In voorkomende gevallen betrek ik zo veel als mogelijk de calamiteiten die zich kunnen voordoen door een plotseling intredende ziekte in mijn afwegingen of een tegemoetkoming op zijn plaats is. In dit geval echter is gedurende de jaren dat verzoeker de veronderstelde vergissing van de Belastingdienst redelijkerwijs heeft kunnen opmerken, van een dergelijke plotseling intredende ziekte geen sprake geweest. Om die reden zie ik geen aanleiding in dit geval een bijzondere tegemoetkoming te bieden...”

#### E. Reactie verzoeker

Naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst op de klacht lieten verzoekers in een brief van 12 september 2003 het volgende weten:

“...Mogelijkerwijze was het vanaf de invoering van het computerprogramma in 1995 mogelijk om het verschil tussen beperkt en onbeperkt verrekenbare verliezen in te voeren, maar tot en met het jaar 1994 was dit verschil niet relevant. Pas vanaf 1995 diende er een onderscheid te worden gemaakt tussen beperkt verrekenbare gewone verliezen en onbeperkt verrekenbare ondernemingsverliezen. Tot en met het jaar 1994 waren de ondernemingsverliezen eveneens beperkt verrekenbaar, zodat genoemd onderscheid door de belastingdienst niet werd gemaakt, en ook in de computerprogrammatuur niet aanwezig was. Dit blijkt reeds uit het RAD-rapport naar aanleiding van het boekenonderzoek bij (erflater; N.o.). In 1995 zouden bij wijze van overgangmaatregel ook de oude ondernemingsverliezen onbeperkt compensabel worden vastgesteld, maar deze gegevens waren in de computerprogrammatuur niet aanwezig. Als logisch gevolg hiervan zouden alle verliezen tot en met 1994 beperkt verrekenbaar worden vastgesteld, en bij het invoeren van de nieuwe verliezen vanaf 1995 werd vervolgens - zoals de belastingdienst heeft aangegeven - het onderscheid wel gemaakt. Dit is ook een logische verklaring voor het feit dat ook de belastingdienst Rivierenland te Gorinchem bij het vaststellen van de

verliezen van mevrouw (...) dezelfde fout heeft gemaakt, waarbij de verliezen nadat (de gemachtigde; N.o.) bezwaar had gemaakt, alsnog gedeeltelijk onbeperkt verrekenbaar zijn vastgesteld. De heer (...) van die eenheid heeft voor ons getracht na te gaan hoe dit probleem destijds heeft kunnen ontstaan. Hij heeft dit niet kunnen traceren. In de computerprogrammatuur van Gorinchem kon hij evenmin nagaan dat er in 1995 uiteindelijk een deel van de verliezen beperkt verrekenbaar is vastgesteld. Slechts de onbeperkt verrekenbare verliezen waren in het computersysteem (nog) zichtbaar.

Ten slotte is op 18 juli 2003 de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2000 opgelegd aan (erflater; N.o.). Uit deze aanslag blijkt duidelijk dat in het jaar 2003 de computerprogrammatuur van de belastingdienst Haaglanden nog steeds niet feilloos werkt. (...).

Het is immers onmogelijk dat iemand in het jaar 2000 zowel een verlies lijdt, als een positief inkomen heeft, maar volgens de verliesbeschikking was dit voor wijlen (erflater; N.o.) wel mogelijk: een verlies van  $f$  xxx (...) en een positief inkomen van  $f$  yy (...).

Het vorenstaande, alsmede de geconstateerde onvolkomenheden bij het afgeven van de verliesbeschikking aan (erflater; N.o.) in 1995 en aan mevrouw (...) door de belastingdienst Rivierenland te Gorinchem in 1995 onderbouwen naar onze mening ons vermoeden dat de computerprogrammatuur in 1995 bij het vaststellen van de verliesbeschikking voor het jaar 1995 fouten heeft gemaakt. Ook in 2003 worden er nog fouten gemaakt. Ons inziens hebben wij hiermede voldoende aangetoond dat de computerprogrammatuur van de belastingdienst verre van foutloos is en het is derhalve geenszins denkbeeldig dat er bij het vaststellen van de verliesbeschikking over 1995 een computerfout is gemaakt..."

## Achtergrond

### 1. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (nr. DB 89/7352)

"...VOORSCHRIFTEN INZAKE HET AMBTSHALVE VERLENEN VAN VERMINDERINGEN OF TERUGGAVEN

(...)

#### § 7. Termijnverlenging

(...)

7.4. Indien de belanghebbende aantoont dat te veel belasting is geheven ten gevolge van een aan de inspecteur toe te rekenen vergissing, die de belanghebbende redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór het einde van de in § 4.1, onderdeel b bedoelde periode, wordt de vijf-jaarstermijn eveneens met vijf jaren verlengd..."

## 2. Wet op de inkomstenbelasting 1964

### Artikel 51

“ 1. Indien de berekening van het inkomen leidt tot een negatief bedrag, wordt dit aangemerkt als een verlies.

2. Een verlies wordt verrekend met de inkomens van de drie voorafgaande en de acht volgende kalenderjaren.

3. De in het tweede lid genoemde termijn van acht jaren wordt, indien de belastingplichtige regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse afsluitingen, onbepaald verlengd voor zover het verlies is voortgevloeid uit een verlies uit onderneming (ondernemingsverlies) en het ondernemingsverlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking...”

### Artikel 51A

“1. De inspecteur stelt het bedrag van een verlies van een jaar vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar. Ingeval het verlies geheel of ten dele bestaat uit een ondernemingsverlies, stelt de inspecteur bij die beschikking tevens het bedrag van het ondernemingsverlies vast.

2. Het bedrag van het verlies, alsmede het bedrag van het ondernemingsverlies, wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

3. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een van de in het eerste lid bedoelde bedragen te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de in dat lid bedoelde beschikking herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor herziening opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Artikel 16, tweede lid, onderdeel *b*, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing.”

## 3. Wet van 23 december 1994, Stb. 937

### Artikel III

“1. Bij de heffing van de inkomstenbelasting over het kalenderjaar 1995 wordt, in afwijking in zoverre van artikel 51, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals dat luidt op de dag voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet, met het inkomen van dat jaar verrekend een verlies uit het negende voorafgaande jaar voor zover dit is voortgevloeid uit een verlies uit onderneming.



2. Op een bij de aangifte inkomstenbelasting over het kalenderjaar 1995 gedaan verzoek, stelt de inspecteur het gezamenlijke bedrag van de in de negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, voor zover deze zijn voortgevloeid uit verliezen uit onderneming, alsmede de aanloopverliezen van voor die jaren, vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het kalenderjaar 1995, een en ander voor zover deze verliezen nog niet zijn verrekend met de voor 1 januari 1995 genoten inkomens.

3. Het vastgestelde gezamenlijke bedrag wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

4. Het vastgestelde gezamenlijke bedrag wordt aangemerkt als ondernemingsverlies in de zin van artikel 51, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dat luidt met betrekking tot de heffing over het kalenderjaar 1995.

5. Bij het in het tweede lid bedoelde verzoek wordt een berekening gevoegd van het bedoelde gezamenlijke bedrag. Uit deze berekening blijken tevens de volgende gegevens: de bedragen van de nog te verrekenen verliezen, met de jaren waarin deze verliezen zijn geleden, en het gedeelte van deze verliezen dat is voortgevloeid uit een verlies uit onderneming.

6. Bij de berekening van het gezamenlijke bedrag is artikel 51, vierde en zevende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dat luidt met betrekking tot de heffing over het kalenderjaar 1995, van overeenkomstige toepassing..."

#### 4. Algemene wet inzake rijksbelastingen

##### Artikel 8, tweede lid

"Het doen van aangifte is geen aanvraag in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht."

#### 5. Algemene wet bestuursrecht

##### Artikel 1:3

" 1. Onder besluit wordt verstaan: een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling.

2. Onder beschikking wordt verstaan: een besluit dat niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan.

3. Onder aanvraag wordt verstaan: een verzoek van een belanghebbende, een besluit te nemen.

(...)"