

Rapport

Datum: 22 augustus 2006

Rapportnummer: 2006/299

Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Holland-Noord, kantoor Alkmaar, afwijzend heeft beschikt op haar verzoek van 4 februari 2005 om ambtshalve herziening van de beschikking van 31 december 1996 waarbij de voor onbeperkt voorwaartse verrekening in aanmerking komende verliezen werden vastgesteld op een bedrag waarin het verlies over 1993 niet was begrepen.

Beoordeling

I. Algemeen

1. Verzoekster, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, had per 31 december 1994 onverrekenende verliezen uit onderneming over de jaren 1991 tot en met 1994 tot een bedrag van f. 5.092.394. Over de hoogte van dit bedrag bestaat geen onenigheid tussen verzoekster en de Belastingdienst.
2. Tot 1 januari 1995 was de termijn voor voorwaartse verrekening van verliezen als die van verzoekster beperkt tot acht jaar. Bij Wet van 23 december 1994 (zie Achtergrond, onder 2.) 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 vennootschapsbelasting over 1995 door de inspecteur, op een daartoe door de belastingplichtige met de aangifte 1995 ingediend verzoek, bij beschikking werden vastgesteld.
3. Verzoekster heeft in haar aangifte vennootschapsbelasting over 1995 verzocht om afgifte van een beschikking als hiervoor, onder 2, bedoeld. Tevens heeft zij in de aangifte vennootschapsbelasting 1995 op de daarvoor bestemde plaats de onverrekenende verliezen vermeld over de jaren 1991 tot en met 1994. Hierbij zijn echter door een abus de verliezen over 1991 en 1992 vermeld als verliezen over 1992 en 1993 en is het verlies over 1993 ter grootte van f 2.313.189 onvermeld gebleven. Het totaal in de aangifte vermelde onverrekenende verlies tot en met 31 december 1994 bedroeg daardoor f 2.779.205 in plaats van f 5.092.394.
4. De Belastingdienst/Holland-Noord (hierna: de Belastingdienst) heeft de door verzoekster gevraagde beschikking met dagtekening 31 december 1996 afgegeven. De Belastingdienst is daarbij zonder nadere controle uitgegaan van het door verzoekster in de aangifte vermelde bedrag aan onverrekenende verliezen, zodat ook op de beschikking een totaalbedrag werd genoemd van f 2.779.205. Verzoekster heeft tegen de afgegeven beschikking geen bezwaar gemaakt. Op de aanslagbiljetten vennootschapsbelasting over de jaren na 1995 van verzoekster werd telkenmale het voor onbeperkte verrekening

voorwaarts in aanmerking komende verlies vermeld. Deze bedragen waren gebaseerd op het bij de beschikking van 31 december 1996 vastgestelde bedrag van de onverrekenende verliezen per 31 december 1994.

5. Verzoekster heeft de Belastingdienst op 4 februari 2005 verzocht de beschikking van 31 december 1996 ambtshalve in die zin te corrigeren dat daarin ook het verlies over 1993 werd vastgesteld. De Belastingdienst heeft dit verzoek afgewezen omdat het niet is ingediend binnen de termijn van vijf jaar als bedoeld in het Besluit van 30 november 1999 (zie Achtergrond, onder 3.).

II. Ten aanzien van verzoeksters klacht

1. Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst afwijzend heeft beschikt op haar verzoek tot ambtshalve herziening van de beschikking van 31 december 1996 waarbij de onverrekenende verliezen per 31 december 1994 werden vastgesteld.

Verzoekster erkent weliswaar dat het verzoek om ambtshalve herziening is gedaan na het verstrijken van de termijn van vijf jaar zoals bedoeld in het Besluit van 30 november 1999 van de staatssecretaris van Financiën, maar zij is van oordeel dat deze termijn op grond van het Besluit van 25 maart 1991 van de staatssecretaris van Financiën (zie Achtergrond, onder 1.) kan worden verlengd met nog eens vijf jaar indien aan de voorwaarden is voldaan die laatstgenoemd Besluit daarvoor vermeldt. Verzoekster meent dat daarvan in dit geval sprake is. Zij stelt zich op het standpunt dat sprake is van een vergissing als bedoeld in paragraaf 7 van het Besluit van 25 maart 1991.

Volgens verzoekster sluit het Besluit van 30 november 1999 toepassing van het Besluit van 25 maart 1991 niet uit. Verzoekster wijst daartoe mede op rapport 2003/349 van 13 oktober 2003 van de Nationale ombudsman.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat het Besluit van 30 november 1999 toepassing van het Besluit van 25 maart 1991 uitsluit en dat verlenging van de in het eerstgenoemde besluit voorkomende termijn van vijf jaar met nog eens vijf jaar op grond van het Besluit van 25 maart 1991 niet mogelijk is. De Belastingdienst wijst in dit verband op het arrest van 18 oktober 2002 van de Hoge Raad (zie Achtergrond, onder 4.).

De Belastingdienst stelt zich voorts op het standpunt dat ten aanzien van de vermelding van het te lage bedrag aan onverrekenende verliezen op de beschikking van 31 december 1996 niet kan worden gesproken van een vergissing van de inspecteur als bedoeld in paragraaf 7 van het Besluit van 25 maart 1991 die verzoekster redelijkerwijs voor het eind van de vijfjaarstermijn niet had kunnen opmerken. De Belastingdienst wijst er daartoe op dat het saldo van de verliezen elk jaar het aanslagbiljet werden afgedrukt.

Ook is de Belastingdienst van oordeel dat niet kan worden gesproken van een vergissing van verzoekster die de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn.

De Belastingdienst merkt daartoe op dat de aangifte vennootschapsbelasting 1994 van verzoekster is opgesteld door een gerenommeerd advieskantoor en stelt dat de Belastingdienst dan ook mocht uitgaan van de juistheid van de aangeleverde gegevens.

3. De Nationale ombudsman overweegt het volgende.

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat bestuursorganen de in het geding zijnde belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

4. Voor de beoordeling van de klacht wordt als vaststaand aangenomen dat de onverrekenende verliezen van verzoekster per 31 december 1994 f 5.092.394 bedroegen en dat over de hoogte van dit bedrag geen verschil van inzicht bestaat tussen verzoekster en de Belastingdienst. Eveneens als vaststaand wordt aangenomen dat de vermelding van een lager bedrag aan onverrekenende verliezen op de beschikking van 31 december 1996 tot het moment van indiening van het verzoek van 4 februari 2005 geen gevolgen voor de belastingheffing heeft gehad.

5. De beslissing van de Belastingdienst om niet tegemoet te komen aan het verzoek van verzoekster om ambtshalve aanpassing van de beschikking van 31 december 1996 heeft tot gevolg dat het onverrekenende verlies van verzoekster over 1993 ter grootte van f 2.313.189 definitief niet meer voor verrekening in aanmerking komt en in die zin als verloren moet worden beschouwd.

6. Nu tussen verzoekster en de Belastingdienst geen verschil van mening bestaat over de hoogte van het verlies over 1993 en het onvermeld blijven van dit verlies op de beschikking van 31 december 1996 niet heeft geleid tot enig gevolg voor de belastingheffing in de periode tussen het afgeven van de beschikking en het verzoek om aanpassing daarvan, leidt de beslissing van de Belastingdienst tot afwijzing van verzoeksters verzoek tot een uitkomst die niet, althans niet in voldoende mate voldoet aan het vereiste van redelijkheid. Het is immers niet wenselijk dat een eenvoudige vergissing die tussentijds niet heeft geleid tot enig gevolg voor de belastingheffing, leidt tot het verloren gaan van een (groot) bedrag aan voor verrekening in aanmerking komende verliezen waarover overigens geen verschil van mening bestond.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman was het de Belastingdienst mogelijk geweest te komen tot een andersluidende beslissing en had de Belastingdienst in het geval van verzoekster uit een oogpunt van redelijkheid van die mogelijkheid gebruik moeten maken. Voor dit oordeel is het volgende van belang.

7. De vijfjaarstermijn wordt in het Besluit van 30 november 1999 omschreven als de termijn waarbinnen navordering van vennootschapsbelasting over het jaar 1995 mogelijk zou zijn. Het verzoek van 4 februari 2005 van verzoekster voldoet weliswaar niet aan die voorwaarde, maar de Belastingdienst is er naar het oordeel van de Nationale ombudsman

ten onrechte van uitgegaan dat verlenging van de termijn van vijf jaar als bedoeld in het Besluit van 30 november 1999 met nog eens vijf jaar niet mogelijk zou zijn.

De termijn van vijf jaar is in het Besluit van 25 maart 1991, waarin in meer algemene zin regels worden gegeven ten behoeve van de ambtshalve vermindering van aanslagen, in gelijklopende bewoordingen geformuleerd. Dit laatste besluit kent voorts de mogelijkheid die termijn onder bepaalde omstandigheden te verlengen met nog eens vijf jaar.

Nu de beschikking van 31 december 1996 op het moment dat positieve bedrijfsresultaten worden geboekt, materieel met een aanslag vergelijkbare gevolgen heeft voor de hoogte van de belastingschuld, was het niet redelijk om verlenging van de termijn van vijf jaar met nog eens vijf jaar niet naar analogie toe te staan ten aanzien van herstel van de onjuiste beschikking van verzoekster, wanneer althans aan de voorwaarden voor een dergelijke verlenging zou zijn voldaan.

In dit verband is voorts van belang dat het Besluit van 30 november 1999 toepassing van de regels uit het Besluit van 25 maart 1991 niet met zoveel woorden uitsluit en dat de staatssecretaris van Financiën, in het onderzoek dat heeft geleid tot rapport 2003/349 van de Nationale ombudsman, verlenging van de vijfjaarstermijn in een situatie als de onderhavige in beginsel mogelijk heeft geacht. De staatssecretaris stelde in zijn reactie op de klacht in dat onderzoek immers dat verlenging van de termijn slechts aan de orde komt indien een verzoeker een vergissing van de inspecteur redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken voor de afloop van de termijn van vijf jaar. Uit deze reactie kan niet anders worden afgeleid dan dat de staatssecretaris verlenging van de termijn van vijf jaar onder voorwaarden mogelijk acht.

8. Aan bovenstaande doet niet af het arrest van 18 oktober 2002 van de Hoge Raad, al was het maar omdat dit arrest is gewezen in een situatie waarin, in tegenstelling tot de situatie van verzoekster, niet tijdig, dat wil zeggen tegelijk met de aangifte vennootschapsbelasting 1995, is verzocht om de onverrekenende verliezen per 31 december 1994 bij beschikking vast te stellen. Voor die situatie overweegt de Hoge Raad dat de wetgever welbewust heeft gekozen voor een systeem waarin slechts bij beschikking vastgestelde verliezen kunnen worden verrekend en uitdrukkelijk heeft aanvaard dat belastingplichtigen die niet bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 hebben verzocht om vaststelling van de in de negen jaar aan dat jaar voorafgaande geleden verliezen, worden geconfronteerd met het vervallen van de verrekenbaarheid van die verliezen. Verzoekster heeft echter bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 wél verzocht om vaststelling van die verliezen.

9. Aan de voorwaarden die het Besluit van 25 maart 1991 stelt voor een verlenging van de termijn van vijf jaar met nog eens vijf jaar is naar het oordeel van de Nationale ombudsman in het geval van verzoekster voldaan.

Onmiskenbaar is sprake geweest van een vergissing van (de gemachtigde van) verzoekster bij het vermelden van de verrekenbare onverrekenende verliezen per 31 december 1994 in de aangifte vennootschapsbelasting 1995. Daarbij is immers, zoals verzoekster stelt en de Belastingdienst niet ontkent, ten onrechte het verlies over 1992 vermeld als verlies over 1993 en is het verlies over 1993 per abuis niet vermeld.

Deze vergissing had de inspecteur van de Belastingdienst naar het oordeel van de Nationale ombudsman redelijkerwijs bekend moeten zijn. Van de Belastingdienst had in dit geval verwacht mogen worden dat hij bij de vaststelling van de beschikking op grond van de Wet van 23 december 1994, met het oog op de belangen van zowel de Belastingdienst als verzoekster, de in de af te geven beschikking op te nemen verliezen zelfstandig had beoordeeld en vastgesteld dan wel ten minste de opgaaf van verzoekster had vergeleken met de in het dossier van de Belastingdienst aanwezige en naar moet worden aangenomen eenvoudig raadpleegbare gegevens alvorens de beschikking af te geven. Daarvoor is in de eerste plaats van belang dat het ging om een relatief groot bedrag aan te verrekenen verliezen en daarmee om een relatief groot potentieel belang, ook voor de Belastingdienst. Voorts is van belang dat, zoals ook de gemachtigde van verzoekster opmerkt in zijn brief van 27 september 2005, het negatieve belastbare bedrag over 1993 nog maar kort voor het afgeven van de beschikking door de Belastingdienst, namelijk bij de aanslag 1993 met dagtekening 30 november 1996, was vastgesteld op een bedrag dat reeds bijna even groot was als het totaalbedrag dat is opgenomen in de verzamelbeschikking van 31 december 1996. Aan bovenstaande doet niet af dat de aangifte vennootschapsbelasting 1995 was ingediend door een gerenommeerd adviseur. Het moet immers ook de Belastingdienst bekend zijn geweest dat de aangiftes over de jaren 1993 en voorgaande niet door de adviseur maar door verzoekster zelf (handmatig) waren ingevuld.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk. Dit oordeel vormt aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Holland-Noord is gegrond wegens schending van het redelijkheidsvereiste.

aanbeveling

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de beschikking van 31 december 1996 alsnog wordt herzien in die zin dat het verlies van verzoekster over 1993 daarin wordt begrepen.

Onderzoek

Op 12 april 2006 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van N. BV te Alkmaar, ingediend door Ernst & Young belastingadviseurs te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Holland-Noord.

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/Holland-Noord verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoekster gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Bij de door haar gedane aangifte vennootschapsbelasting 1995 antwoordde verzoekster positief op de vraag 1m in het bij deze aangifte behorende formulier Opgaaf waarin zij kon aangeven of zij een beschikking wenste waarbij “(de aanloop-)verliezen die per eind vorig boekjaar nog onbeperkt voorwaarts verrekenbaar waren, worden vastgesteld”.

2. Bij vraag 26 “carry forward” in het formulier Opgaaf vermeldde zij de volgende onverrekenende verliezen uit onderneming:

1992: f 319.077

1993: f 1.570.298

1994: f 889.830

Totaal: f 2.779.205

3. Met dagtekening 30 november 1996 ontving verzoekster de aanslag vennootschapsbelasting 1993. Onder “Toelichting” was op het aanslagbiljet 1993 vermeld dat het belastbare bedrag was vastgesteld op een negatief bedrag van f 2.313.189.

4. Met dagtekening 31 december 1996 ontving verzoekster de aanslag vennootschapsbelasting 1995. Op het aanslagbiljet was onder “Toelichting” het volgende vermeld:

“...Beschikking vaststelling verlies:

Het totaalbedrag van de nog te verrekenen verliezen aan het einde van het boekjaar 1994 is vastgesteld op f 2.779.205. Dit bedrag is onbeperkt verrekenbaar met belastbare winsten of binnenlandse inkomens van de volgende boekjaren.

Het bedrag van het verlies van dit boekjaar en/of het bedrag van de nog te verrekenen verliezen aan het einde van het boekjaar 1994 is (zijn) - bij voor bezwaar vatbare beschikking - vastgesteld op grond van art. I 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, respectievelijk art. IV van de Wet van 23 december 1994 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemersverliezen en vaststelling van verliezen bij beschikking).

Tegen deze beschikking kunt u binnen zes weken bezwaar maken bij de inspecteur.

(...)

Beschikking vaststelling verlies:

Het verlies van dit boekjaar is vastgesteld op f 371.027. Dit bedrag is verrekenbaar met belastbare winsten of binnenlandse inkomens van de drie voorafgaande en volgende boekjaren...”

5. In een brief van 4 februari 2005 schreef verzoeksters gemachtigde de Belastingdienst/Holland-Noord (hierna: de Belastingdienst) het volgende:

“...Wij hebben geconstateerd dat het verlies over het boekjaar 1993 abusievelijk niet is meegenomen in het bedrag van de beschikking vaststelling verliezen per einde boekjaar 1994 zoals vermeld in de toelichting bij de definitieve aanslag vennootschapsbelasting 1995 (...).

Het bedrag van de beschikking vaststelling verliezen per einde boekjaar 1994 is als volgt opgebouwd:

NLG

1991 319.077

1992 1.570.298

1994 889.830

2.779.205

Het verlies over het boekjaar 1993 bedraagt NLG 2.313.189. (...)

Gelet op het bovenstaande verzoeken wij u om het verlies over het boekjaar 1993 alsnog bij beschikking vast te stellen...”

6. De Belastingdienst reageerde in een brief van 5 april 2005 met het volgende:

“...Allereerst merk ik op dat ik niet kan nagaan waardoor dit niet opnemen van het verlies over 1993 in de verzamelbeschikking is verantwoord. Wat ik daarnaast constateer is dat u tegen de afgegeven verzamelbeschikking geen bezwaar en beroep heeft ingediend. Voorop staat dan ook dat het bedrag aan voorwaarts te verrekenen verliezen op basis van deze beschikking definitief vaststaat.

Met ingang van het jaar 1995 is in de Wet Vpb de regeling inzake verliesverrekening gewijzigd. Geleden verliezen zijn vanaf dat moment onbeperkt voorwaarts verrekenbaar geworden, mits er door de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking is afgegeven.

Bij Wet van 23 december 1994, *Stb.* 937, is een overgangsregeling geformuleerd. Die regeling bestaat erin dat verliezen die zijn geleden in de negen jaren voorafgaande aan het jaar 1995 eveneens onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn. Daartoe is vereist dat de belastingplichtige bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 1995 een verzoek doet om het gezamenlijk bedrag van de in die negen jaren geleden verliezen vast te stellen (hierna: het verzoek). Indien een verzoek is ingediend stelt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking de te verrekenen verliezen vast (hierna: de verzamelbeschikking).

Verliezen die niet door middel van deze verzamelbeschikking zijn vastgesteld komen niet meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking. Dit kan het geval zijn indien belastingplichtige verzuimt het verzoek te doen of het verzoek niet tijdig doet.

Uw cliënt heeft bij de aangifte over het jaar 1995 het hiervoor bedoelde verzoek gedaan. Er is ook daadwerkelijk een verzamelbeschikking afgegeven, waarbij het verlies dat per einde boekjaar 1994 voor verrekening in aanmerking kwam is vastgesteld op f 2.779.205. Tegen deze beschikking is geen bezwaar of beroep ingesteld. De vastgestelde verliezen staan dan ook onherroepelijk vast.

In het Besluit van 30 november 1999, nr. DB1999/3232M, heeft de staatssecretaris enige vragen beantwoord die hem waren voorgelegd over de regeling en over de overgangsregeling zoals die geldt voor verliezen van voor 1995.

In onderdeel B geeft de staatssecretaris een regeling voor die belastingplichtigen die hebben verzuimd bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 (tijdig) het verzoek om de verzamelbeschikking te doen. Uw cliënt heeft dit verzoek wel tijdig gedaan. Toch geeft de beantwoording van deze vraag richting aan mijn beslissing op uw verzoek.

Bepaald wordt:

Uitsluitend in gevallen waarin wel verliezen uit jaren voor 1995 aanwezig waren, maar geen tijdig verzoek is ingediend door de belastingplichtige en deze - in afwijking van de genoemde gedragslijn - door de inspecteur niet (mondeling of schriftelijk) om opheldering is gevraagd, terwijl uit het dossier bleek dat verliezen wel zijn geleden, geldt het volgende:

op schriftelijk verzoek deelt de inspecteur aan de belastingplichtige schriftelijk mee welke verliezen voorwaarts verrekenbaar zijn. Deze beschikking is niet vatbaar voor bezwaar en beroep. Materieel wordt derhalve de overgangsregeling toegepast. Dit geldt slechts indien het schriftelijk verzoek van belastingplichtige wordt ingediend binnen de vijfjaarstermijn. Van de belastingplichtige wordt een verzoek gevraagd, waarbij een berekening is gevoegd van het gezamenlijke bedrag van de relevante verliezen. De beschikking wordt slechts afgegeven indien de hoogte van de nog te verrekenen verliezen door belastingplichtige wordt aangetoond. Ondanks dat deze beschikking niet vatbaar is voor bezwaar en beroep staat art. 20, lid 2, Wet Vpb. niet aan verrekening in de weg.

In deze situatie is derhalve sprake van een belastingplichtige die heeft nagelaten het verzoek om de verzamelbeschikking af te geven, en een Belastingdienst die geen contact met belastingplichtige heeft opgenomen. Deze belastingplichtige zou dus in het geheel geen recht hebben op verliesverrekening noch tegen het niet afgeven van de beschikking een rechtsingang hebben.

Uw cliënt heeft het verzoek om afgifte van de verzamelbeschikking wel gedaan. Er is ook daadwerkelijk een verzamelbeschikking afgegeven, waartegen de normale regels van bezwaar en beroep open staan. Hiervan heeft uw cliënt geen gebruik gemaakt. De vastgestelde verliezen staan onherroepelijk vast.

Waar de Staatssecretaris in het hiervoor vermelde besluit de mogelijkheid opent om alsnog een (niet voor bezwaar en beroep vatbare) beschikking af te geven in verband met verliezen die in het verleden zijn geleden, maar deze mogelijkheid beperkt tot een periode van vijf jaar, acht ik mij niet bevoegd een verliesbeschikking af te geven nadat inmiddels ruim 9 jaren na de dagtekening van de verzamelbeschikking zijn verstreken..."

7. In een brief van 12 mei 2005 wendde de gemachtigde van verzoekster zich opnieuw tot de Belastingdienst. Hij schreef het volgende:

"...U noemt het besluit van de staatssecretaris van 30 november 1999, nr. DB1999/3232M, maar merkt op dat de in onderdeel B daarvan vermelde vijfjaarstermijn inmiddels is verstreken. Wij menen dat dit besluit op dit punt een uitwerking geeft van het beleid inzake toepassing artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dit beleid is neergelegd in het besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735. Beide besluiten stellen voor de ambtshalve behandeling van verzoeken een vijfjaarstermijn. Beide besluiten stellen deze gelijk aan -

kortweg - de navorderingstermijn. In het besluit van 30 november 1999 is de vijfjaarstermijn omschreven als "de termijn waarbinnen op de voet van artikel 16, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ... over het jaar 1995 kan worden nagevorderd...".

Het besluit van 25 maart 1991 voorziet bovendien, onder omstandigheden, in termijnverlenging. Paragraaf 1.2. vermeldt dat de vijfjaarstermijn kan worden verlengd met vijf jaren in gevallen waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing. Het niet-vermelden van het verlies 1993 in de aangifte vennootschapsbelasting 1995 kan ons inziens gelden als "een door de belanghebbende gemaakte vergissing, die de inspecteur .. bekend had kunnen zijn" als omschreven in de toelichting bij paragraaf 7, voorbeeld a, van dit besluit. Aan de voorwaarden van paragraaf 7.1 is voldaan. Vrij geparafraseerd: Indien ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift de vijfjaarstermijn is verstreken en de belanghebbende aantoonde dat ten gevolge van een vergissing in de aangifte (i.e. het niet-opsommen van het verlies 1993 in de aangifte 1995), die de inspecteur ten tijde van de aanslagregeling (i.e. ten tijde van het vaststellen van de verzamelverliesbeschikking) bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, te veel belasting is geheven, wordt de vijfjaarstermijn verlengd met vijf jaren.

De aan (verzoekster; No.) uitgereikte verzamelverliesbeschikking draagt dagtekening 31 december 1996. Nadien zijn wel vijf, doch geen tien jaren verstreken.

Wij menen dat het besluit van 25 maart 1991 u voldoende basis geeft om, met behulp van termijnverlenging, ons verzoek d.d. 4 februari 2005 op te vatten en ambtshalve in behandeling te nemen als bezwaar tegen de verzamelverliesbeschikking d.d. 31 december 1996.

Wij verzoeken u derhalve, namens (verzoekster; No.), uw eerdere beslissing op dit basis te willen heroverwegen..."

8. De Belastingdienst liet in een faxbericht van 15 september 2005 weten geen aanleiding te zien tot wijziging van zijn standpunt.

9. De gemachtigde van verzoekster reageerde in een brief van 27 september 2005. Hij schreef de Belastingdienst het volgende:

"...Onze discussie draait om twee besluiten van de staatssecretaris van Financiën:

het besluit van 25 maart 1991, nr. DB 89/7352 (BNB 1991/142), houdende Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven, en

het besluit van 30 november 1999, nr. DB1999/3232M (BNB 2000/70), inzake Verliesverrekening, Vaststelling verliezen, Verzamelbeschikking.

In uw brieven d.d. 5 april 2005 en 5 september 2005 concludeert u dat het laatst verschenen besluit van 30 november 1999 een - uws inziens uitputtende - regeling bevat die slechts ruimte laat voor het ambtshalve vaststellen van een vroeger verlies binnen een termijn van vijf jaar (ex artikel 16, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen). U vindt bevestiging van uw standpunt in de uitspraak van de Hoge Raad d.d. 18 oktober 2002, nr. 36901, BNB 2003/5.

Wij stellen dat het besluit van 30 november 1999 wel degelijk ruimte laat voor toepassing, daarnaast, van het besluit van 25 maart 1991. Behalve in de besluiten zelf vinden wij steun voor ons standpunt in een uitspraak van de Nationale Ombudsman d.d. 13 oktober 2003, rapportnr. 2003/349 (IFDA 20033253). Genoemde beslissing van de Hoge Raad doet daaraan naar onze mening geen afbreuk.

(...)

De aangiften vennootschapsbelasting t/m 1993 zijn door (verzoekster; No.) zelf, handmatig, ingevuld en ingediend. In 1994 is de aangifte voor het eerst door Moret Ernst & Young Belastingadviseurs voorbereid. Bij invoering in het aangifteprogramma is in vraag 26 van de Opgaaf bij de aangifte, onder de noemer 'carry forward' een overnamefout gemaakt. Het verlies uit 1991, ad Dfl. 319.077, is vermeld als verlies 1992, en het verlies 1992, ad Dfl. 1.570.298, is vermeld als verlies 1993. Het daadwerkelijk uit 1993 beschikbare verlies - volgens de aangifte 1993 groot Dfl. 2.337.124, bij aanslag vastgesteld op Dfl. 2.313.189 - bleef in de aangifte 1994 onvermeld. Eenmaal gemaakt laat een dergelijke overnamefout zich lastig opmerken, laat staan corrigeren. Het aangifteprogramma neemt in de aangifte 1995 bij vraag 26 de verliezen uit voorgaande jaren automatisch over volgens vermelding in de aangifte 1994. Ook in de aangiften 1995 en volgende jaren bleef het uit 1993 beschikbare verlies derhalve onvermeld.

Bij de aanslagregeling is de overnamefout evenmin opgemerkt. Gelet op de correspondentie over de verzamelverliesbeschikking, tussen inspecteur M. van Belastingdienst Alkmaar en ons kantoor, in november 1996, komt het ons voor dat geen sprake is geweest van zgn. "stempelposten", en dat de aanslagregeling met aandacht is geschied. Toch is het verlies 1993 niet meegenomen in de verzamelverliesbeschikking.

(...)

De verzamelverliesbeschikking is vastgesteld aan de hand van de totaalstelling onder vraag 26 in de aangifte vennootschapsbelasting, kennelijk zonder dat acht is geslagen op de - in tijd kort daarvoor - opgelegde aanslag vennootschapsbelasting over 1993, waarbij over dat jaar alleen al een verlies van Dfl. 2.313.189 was vastgesteld.

Wij concluderen dat zowel bij de voorbereiding van de aangifte 1994 als bij de aanslagregeling over 1993 t/m 1995 een overnamefout is gemaakt, waardoor het verlies

1993 in het ongerede is geraakt.

Laat deze fout zich nu, bijna tien jaar later, nog ambtshalve herstellen?

Wij zien daartoe een mogelijkheid op basis van artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen, door toepassing van het besluit van 25 maart 1991. Wij menen, anders dan u, dat het besluit van 30 november 1999 daaraan niet in de weg staat.

(...)

Besluit d.d. 25 maart 1991 (BNB 1991/142)

Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geeft u de bevoegdheid tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen; wij menen dat daaronder mede valt de bevoegdheid tot ambtshalve herziening of vaststelling van verliesbeschikkingen. Het onderhavige geval, waarin in feite te laat bezwaar is gemaakt tegen de verzamelverliesbeschikking, leent zich bij uitstek voor ambtshalve herziening van de beschikking. In beginsel is toepassing van het besluit van 25 maart 1991 beperkt tot een termijn van vijf jaar. Echter: de termijn waarbinnen ambtshalve vermindering wordt verleend is voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren.

Aangezien zowel zijdens de belastingplichtige als zijdens de belastingdienst sprake was van een overnamefout, die vanwege aangifteconforme aanslagregeling niet is opgemerkt, is termijn-verlenging ons inziens mogelijk op de voet van paragraaf 7.1 én paragraaf 7.4 van het besluit:

Het niet-vermelden van het verlies 1993 bij vraag 26 in de aangifte vennootschapsbelasting 1995 kan ons inziens gelden als "...een door de belanghebbende gemaakte vergissing, die de inspecteur ten tijde van de aanslagregeling.. bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn..." als omschreven in de toelichting bij paragraaf 7, voorbeeld a, van dit besluit.

Het niet meenemen van het even daarvoor bij aanslag vastgestelde verlies 1993 in de verzamelverliesbeschikking kan gelden als een "...door de inspecteur gemaakte vergissing, die de belanghebbende niet binnen de vijf-jaarstermijn heeft opgemerkt of kunnen opmerken..." als omschreven in de toelichting bij paragraaf 7, voorbeeld d., van dit besluit.

Wij menen dat het besluit van 25 maart 1991 u voldoende basis geeft om, met behulp van termijnverlenging, ons verzoek d.d. 4 februari 2005 op te vatten en ambtshalve in behandeling te nemen als bezwaar tegen de verzamelverliesbeschikking d.d. 31 december 1996.

Besluit d.d. 30 november 1999 (BNB 2000/70)

U merkt op dat het besluit van 30 november 1999 slechts een vijfjaarstermijn noemt, en geen mogelijkheid tot verlenging daarvan inhoudt. Onderdeel E van dit besluit, dat geschreven lijkt voor een situatie als de onderhavige, staat het ambtshalve in behandeling nemen van een te laat bezwaar tegen de verzamelverliesbeschikking slechts toe als het bezwaar is ingediend binnen de vijfjaarstermijn.

Wij menen dat het besluit van 30 november 1999 de toepassing, daarnaast, van het besluit van 25 maart 1991 onverlet laat. Juist het besluit van 25 maart 1991 geeft de algemene regels en voorwaarden voor toepassing van artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen, waaraan het besluit van 30 november 1999 een nadere, maar niet beperkende uitwerking geeft. De staatssecretaris zelf verwijst, aan het eind van het besluit van 30 november 1999, naar "...de bestaande regels..." en "...bepaalde voorwaarden..." van "...de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 1989/735)...".

Het besluit van 30 november 1999 is ons inziens niet een bijzondere regeling die afwijking van de regeling van het besluit van 25 maart 1991 voorschrijft; het besluit van 30 november 1999 geeft daarvoor althans geen indicatie. Vergelijk in dit opzicht bijvoorbeeld de - wél - bijzondere regeling als opgenomen in een ander besluit van 25 maart 1991 (BNB 1991/143), waarin expliciet de toepassing van BNB 1991/142 is uitgesloten.

Uitspraak Nationale Ombudsman d.d. 13 oktober 2003

Een sterke aanwijzing voor parallelle toepassing van beide besluiten vinden wij in de uitspraak van de Nationale Ombudsman d.d. 13 oktober 2003, waarvan wij u tijdens onze bespreking een uitdraai hebben overhandigd. De beoordeelde casus is in aanleg vergelijkbaar met die van (verzoekster; N.o.): de verzamelverliesbeschikking is er wel, maar vermeldt een verlies van onjuiste omvang. De belanghebbende in die zaak vraagt 22 dagen na afloop van de vijfjaarstermijn om ambtshalve herziening. De Ombudsman onderzoekt serieus of er aanleiding bestaat voor ambtshalve-termijn verlenging. De uitkomst is negatief, maar de Ombudsman wijst niet bij voorbaat de toepassing van het besluit van 25 maart 1991 van de hand. Wij vragen uw aandacht voor de volgende passages uit de (in kopie nogmaals bijgevoegde) uitspraak van de Ombudsman:

"...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 (...). 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. (...) 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...."

Wij menen bovendien dat de afweging in ons geval een tegengestelde uitkomst zal geven. De Ombudsman vindt belangrijk dat belanghebbende elk jaar in de aanslag had kunnen zien dat het verliestotaal niet klopte, althans afweek van het uit de aangifte blijkende bedrag. In zoverre was daar geen sprake van "een ... vergissing, die de belanghebbende redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken voor het einde van de (vijfjaarstermijn)..." Bij (verzoekster; N.o.) ligt dat anders: de overnamefout werkte door in de jaarlijkse aangiften én de - conform de aangiften geregelde - aanslagen. Voor (verzoekster; No.) hoeft termijnverlenging derhalve niet af te stuiten op kenbaarheid bij belanghebbende.

Hoge Raad d.d. 18 oktober 2002 (BNB 2003/5)

Tijdens de bespreking noemde u een arrest van de Hoge Raad, waaruit naar uw mening blijkt dat de Hoge Raad eveneens ambtshalve verliesvaststelling buiten de in het besluit van 30 november 1999 genoemde vijfjaarstermijn afwijst. Wij menen dat die conclusie zich uit het arrest niet laat trekken.

De procedure betrof de heffing van vennootschapsbelasting over 1996. Hof Leeuwarden had de (positieve) aanslag 1996 ambtshalve verminderd met - niet bij verzamelverliesbeschikking vastgestelde - verliezen uit eerdere jaren. De Hoge Raad overweegt:

"...-3.8. Het Hof heeft, ondanks het ontbreken van een verliesvaststellingsbeschikking, geoordeeld dat de in geschil zijnde aanslag over 1996 ambtshalve verminderd moet worden tot een aanslag naar een belastbaar bedrag van nihil als gevolg van met het positieve resultaat over 1996 te verrekenen verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994. Het Hof heeft aan zijn oordeel een in de Resolutie van 25 maart 1991, nr. DB89/735, BNB 1991/142, geformuleerde beleidsregel van de Staatssecretaris ten grondslag gelegd. Deze resolutie geeft uitvoeringsvoorschriften voor de in artikel 65 van de Algemene wet inzake

rijksbelastingen (hierna: AWR) aan de inspecteur verleende bevoegdheid ambtshalve vermindering van belastingaanslagen te verlenen.

-3.9. Het middel, dat 's Hofs oordeel bestrijdt, is gegrond. Het Hof heeft immers met zijn oordeel miskend dat het door belanghebbende gedane beroep op de Resolutie BNB 1991/142, niet kan meebrengen dat de beslissing van de Inspecteur, waarbij deze belanghebbendes verzoek van 1 november 1999 om afgifte ambtshalve van een beschikking tot vaststelling van de verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994 heeft afgewezen, tegen welke beslissing geen bezwaar en beroep heeft opengestaan, alsnog bij de aanslagregeling over het jaar 1996 aan het oordeel van de belastingrechter wordt onderworpen...."

De Hoge Raad beslist geenszins dat het besluit van 25 maart 1991 geen toepassing kan vinden. De Hoge Raad oordeelt echter, terecht, dat eventuele ambtshalve verliesvaststelling niet een taak van de belastingrechter is, maar een bevoegdheid die bij uitsluiting toekomt aan de inspecteur. De inspecteur in kwestie had een daartoe strekkend verzoek, om hem moverende redenen, afgewezen; die beslissing zelf is niet vatbaar voor bezwaar of toetsing door de rechter.

De beslissing van de Hoge Raad belet u derhalve niet de toepassing van het besluit van 25 maart 1991. Integendeel. De Hoge Raad verklaart u, in uw hoedanigheid van inspecteur, bij uitstek bevoegd tot toepassing daarvan..."

10. De Belastingdienst antwoordde op 15 maart 2006 met het volgende:

"...Uw verzoek tot herziening heb ik voorgelegd aan het Ministerie van Financiën. Zoals ik u vorige week reeds telefonisch mededeelde heb ik zeer onlangs bericht ontvangen dat ook het Ministerie van Financiën van mening is dat het bestaande beleid geen ruimte biedt om uw cliënt ter wille te zijn. Dit beleid heb ik reeds opgenomen in mijn brief van 15 september 2005 en herhaal ik hieronder:

In mijn brief van 12 mei 2005 verwees ik naar onderdeel B (bedoeld wordt; E; N.o.) van het besluit van 1999. Hier wordt antwoord gegeven op de vraag: *"Wat zijn de gevolgen indien belastingplichtige constateert dat niet alle verliezen op de voor bezwaar vatbare verzamelbeschikking zijn vermeld?"*

Deze vraagstelling is exact die vraag die u in uw brief van 4 februari 2005 heeft voorgelegd.

De staatssecretaris onderscheidt in zijn antwoord de situatie dat tijdig bezwaar wordt gemaakt (de inspecteur doet uitspraak en belastingplichtige kan in beroep gaan) en de situatie dat het bezwaar niet tijdig is. Hier vermeldt de staatssecretaris dat de inspecteur het bezwaar niet ontvankelijk verklaart maar het bezwaar ambtshalve in behandeling neemt indien het is ingediend binnen de vijfjaarstermijn. Indien de inspecteur concludeert

dat niet alle verliezen op de verzamelbeschikking staan vermeld, past hij de verzamelbeschikking aan. Tegen deze ambtshalve beschikking staan geen rechtsmiddelen open.

Ik zal derhalve niet over kunnen gaan tot het ambtshalve vaststellen van het door (verzoekster; N.o.) over het jaar 1993 geleden verlies...”

B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht en naar de brief van 27 september 2005, opgenomen onder A. Feiten, bij 8.

C. Standpunt Belastingdienst/Holland-Noord

De Belastingdienst liet, in reactie op de klacht en op vragen van de Nationale ombudsman, in een brief van 9 juni 2006 het volgende weten:

“...In uw brief verzoekt u om een nadere toelichting op het standpunt dat de termijn voor herziening tot tien jaar niet mogelijk is en daarbij aandacht te schenken aan rapport 2003/349 van de Nationale ombudsman en de daarin opgenomen standpunten van de Belastingdienst/Haaglanden (...) en de staatssecretaris van Financiën (...) (hierna: A).

Bovendien verzoekt u uitdrukkelijk in te gaan op de stelling dat ten aanzien van de in de aangifte 1995 genoemde verliesbedragen die voor onbeperkte carry-forward in aanmerking zouden komen, sprake is van een vergissing van verzoekster die de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn (Besluit 25 maart 1991, par. 7.1) (hierna: B).

De feitelijke situatie inzake de aangiftejaren 1995 en 1996 is als volgt.

Gemachtigde (toen nog geheten Moret Ernst & Young Belastingadviseurs) van belanghebbende heeft met de aangifte vennootschapsbelasting 1995 tevens verzocht (middels het aankruisen van vraag 1m) om een beschikking waarbij de (aanloop-)verliezen die per einde vorig boekjaar (dus 1994) nog onbeperkt voorwaarts verrekenbaar waren, worden vastgesteld. Het totaalbedrag van deze verliezen (over de jaren 1992 tot en met 1994) is bij vraag 26 door gemachtigde berekend op een bedrag van f 2.779.205. Het jaarverlies over 1995 werd berekend op een bedrag van f 371.027. Met dagtekening 31 december 1996 is de aanslag en de beschikking vastgesteld overeenkomstig bovenvermelde gegevens. Tegen deze aanslag en beschikking vaststelling verlies is geen bezwaar aangetekend.

De aangifte vennootschapsbelasting 1996 is overeenkomstig de ingediende aangifte, met dagtekening 31 juli 1997, vastgesteld, waarbij het verlies over 1996 werd berekend op een bedrag van f 518.426. Bij de toelichting bij de aanslag is vermeld dat het verlies van het boekjaar is vastgesteld op f 518.426, terwijl tevens vermeld is dat het totaalbedrag aan nog

te verrekenen verliezen thans bedraagt f 3.668.858 (zijnde het totaalbedrag van de hiervoor vermelde bij beschikking vastgestelde verliezen tot en met 1994, het jaarverlies 1995 en het jaarverlies 1996). Daarbij is opgemerkt dat deze mededeling geen voor bezwaar vatbare beschikking inhoudt. Tegen deze aanslag is geen bezwaar ingediend. Ook de vermelding van de stand van het totaalbedrag aan verliezen heeft gemachtigde geen aanleiding gegeven contact op te nemen met de Belastingdienst.

Bij brief van 4 februari 2005 heeft Ernst & Young namens belanghebbende verzocht om ambtshalve vaststelling van het verlies over het boekjaar 1993. Geconstateerd was dat het verlies over dat jaar niet was meegenomen in het bedrag van de beschikking vaststelling verliezen per einde boekjaar 1994. Het verzoek om ambtshalve vaststelling van het verlies over 1993 c.q. herziening van de afgegeven beschikking vaststellen verlies ultimo 1994 is, uiteindelijk bij brief van 15 maart 2006, afgewezen omdat op het moment van indienen van het verzoek de termijn van vijf jaar ruimschoots was verstreken. De gevoerde correspondentie is in zijn geheel door gemachtigde bij de aan de Nationale ombudsman ingediende klacht overgelegd.

Ad A:

Door de Belastingdienst is het standpunt ingenomen dat verlenging van de termijn voor herziening tot tien jaar niet mogelijk is. Ter toelichting hierop vermeld ik het volgende.

Met ingang van het jaar 1995 is in de Wet Vpb de regeling inzake verliesverrekening gewijzigd. Geleden verliezen zijn vanaf dat moment onbeperkt voorwaarts verrekenbaar geworden, mits er door de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking is afgegeven.

Bij Wet van 23 december 1994, *Stb.* 937, is een overgangsregeling geformuleerd. Die regeling bestaat erin dat verliezen die zijn geleden in de negen jaren voorafgaande aan het jaar 1995 eveneens onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn. Daartoe is vereist dat de belastingplichtige bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 1995 een verzoek doet om het gezamenlijk bedrag van de in die negen jaren geleden verliezen vast te stellen (hierna: het verzoek). Indien een verzoek is ingediend stelt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking de te verrekenen verliezen vast (hierna: de verzamelbeschikking).

Verliezen die niet door middel van deze verzamelbeschikking zijn vastgesteld komen niet meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking. Dit kan het geval zijn indien belastingplichtige verzuimt het verzoek te doen of het verzoek niet tijdig doet.

In het Besluit van 30 november 1999, nr. DB1999/3232M, heeft de staatssecretaris enige vragen beantwoord die hem waren voorgelegd over de regeling en over de overgangsregeling zoals die geldt voor verliezen van voor 1995. In onderdeel E van voormeld besluit geeft de staatssecretaris antwoord op de vraag: *"Wat zijn de gevolgen indien belastingplichtige constateert dat niet alle verliezen op de voor bezwaar vatbare*

verzamelbeschikking zijn vermeld?"

De staatssecretaris onderscheidt in zijn antwoord de situatie dat tijdig bezwaar wordt gemaakt (de inspecteur doet uitspraak en belastingplichtige kan in beroep gaan) en de situatie dat het bezwaar niet tijdig is. Hier vermeldt de staatssecretaris dat de inspecteur het bezwaar niet ontvankelijk verklaart maar het bezwaar ambtshalve in behandeling neemt indien het is ingediend binnen de vijfjaarstermijn. Indien de inspecteur concludeert dat niet alle verliezen op de verzamelbeschikking staan vermeld, past hij de verzamelbeschikking aan. Tegen deze ambtshalve beschikking staan geen rechtsmiddelen open. Hier wordt gewag gemaakt van een vijfjaarstermijn, en niet van de mogelijkheid deze termijn met nog eens vijfjaren te verlengen.

In rapport 2003/349 stelt de Nationale ombudsman in onderdeel II, punt 4, vast dat, net als in casu, de termijn van vijf jaar, gedurende welke de Belastingdienst de bevoegdheid heeft om de beschikking ambtshalve te herzien op het tijdstip van het verzoek daartoe is verstreken. In onderdeel II, punt 5, oordeelt de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst kan worden gevolgd in zijn oordeel dat er geen aanleiding is de termijn van vijf jaar te verlengen met nog eens vijf jaar. Er kan niet gesproken worden van een vergissing van de inspecteur die belanghebbende redelijkerwijs niet voor het einde van de termijn van vijf jaar heeft kunnen opmerken (Besluit 25 maart 1991, par. 7.4), nu de vastgestelde verliezen elk jaar op het aanslagbiljet worden afgedrukt.

Uit de bij het verzoek gevoegde kopieën van de aanslagbiljetten blijkt dat ook aan (verzoekster; N.o.) jaarlijks de stand van de op dat moment te verrekenen verliezen is meegedeeld. Jaarlijks is belanghebbende dus in de gelegenheid geweest de vergissing op te merken. De vijfjaarstermijn na afloop van de dagtekening 31 december 1996 van de beschikking vaststellen verlies eindigde 31 december 2001. Het verzoek tot herziening, ingediend bij brief van 3 februari 2005, is derhalve ruimschoots te laat.

Voor wat betreft de in voormeld rapport weergegeven standpunten van Belastingdienst/Haaglanden en de staatssecretaris van Financiën merk ik het volgende op.

Belastingdienst/Haaglanden draagt t.a.p. als argumenten aan:

Het is van algemene bekendheid dat de verliezen op het aanslagbiljet zouden worden vermeld.

Het is gebruikelijk dat aanslagen ter controle naar de gemachtigde worden gezonden.

Verzoekster had uit de aanslagen over latere jaren redelijkerwijs de vergissing kunnen opmerken.

Voor het einde van de vijfjaarstermijn heeft verzoekster gesproken over de verrekenbare verliezen.

Ad 1: zeker bij een gerenommeerde adviseur als de onderhavige mag deze kennis worden voorondersteld.

Ad 2: aannemelijk is dat de aanslagen naar de gemachtigde worden gezonden, zeker nu deze ook de aangifte opstelt en indient.

Ad 3: zoals hiervoor reeds opgemerkt blijkt uit de bij het verzoek gevoegde kopieën van de aanslagbiljetten dat ook aan (verzoekster; N.o.) jaarlijks de stand van de op dat moment te verrekenen verliezen is meegedeeld.

Ad 4: tijdens de bespreking met de Belastingdienst op 20 september 2005 heeft belanghebbende meegedeeld begin 2005 naar de stand van de te verrekenen verliezen te hebben gekeken omdat de onderneming eerst toen weer voldoende winst maakte, waardoor verliesverrekening relevant werd.

De staatssecretaris behandelt t.a.p. de situatie dat wel een verzoek is ingediend en de Belastingdienst hiervan is afgeweken. Verlenging van de vijfjaarstermijn als bedoeld in het besluit van 19 maart 2001, nr. CPP2001/749M, komt slechts aan de orde indien verzoeker een vergissing van de inspecteur redelijkerwijs niet heeft kunnen opmerken vóór afloop van die termijn. Onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2002, nr. 36.901, BNB 2003/5c, waarin de Hoge Raad oordeelt dat in de situatie dat *geen* verzoek is gedaan en er dus ook *geen* beschikking is afgegeven, niet in een later jaar alsnog een beroep kan worden gedaan op de resolutie van 25 maart 1991, nr. DB89/735, merkt de staatssecretaris op dat in de 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.

Vaststaat dat in het onderhavige *wel* een verzoek is ingediend en dat *wel* een beschikking is afgegeven. De feitelijke situatie in het onderhavige geval wijkt in zoverre af van de situatie als behandeld in rapport 2003/349 van de Nationale ombudsman dat in de beschikking het verlies is vastgesteld *overeenkomstig* het verzoek. Dat brengt naar mijn mening mee dat ook in dit geval geen beroep kan worden gedaan op het vermelde besluit.

Bovendien is een verschil dat in het onderhavige geval de aangiften zijn ingediend door een belastingconsulent, waarvan mag worden verwacht dat deze op de hoogte is van wet- en regelgeving en daarmee van het belang van een juiste vaststelling van de onbeperkt te verrekenen verliezen.

Ad B:

Voor wat betreft de stelling dat ten aanzien van in de aangifte 1995 genoemde verliesbedragen sprake is van een vergissing van verzoekster die de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, merk ik het volgende op.

In haar brief van 27 september 2005 heeft de gemachtigde van belanghebbende tegenover de Belastingdienst het volgende verklaard:

"De aangiften vennootschapsbelasting t/m 1993 zijn door (verzoekster; N.o.) zelf, handmatig ingevuld en ingediend. In 1994 is de aangifte voor het eerst door Moret Ernst & Young Belastingadviseurs voorbereid. Bij invoering in het aangifteprogramma is in vraag 26 van de Opgaaf bij de aangifte, onder de noemer "carry-forward" een overnamefout gemaakt. Het verlies uit 1991, ad Dfl 319.077, is vermeld als verlies 1992, het verlies 1992 ad Dfl 1.570.298, is vermeld als verlies 1993. Het daadwerkelijk uit 1993 beschikbare verlies - volgens aangifte groot Dfl 2.337.124, bij aanslag vastgesteld op Dfl 2.313.189 -, bleef in de aangifte 1994 onvermeld. Eenmaal gemaakt laat een dergelijke overnamefout zich lastig opmerken, laat staan corrigeren. Het aangifteprogramma neemt in de aangifte 1995 bij vraag 26 de verliezen uit voorgaande jaren automatisch over volgens vermelding in de aangifte 1994. Ook in de aangiften 1995 en volgende jaren bleef het uit 1993 beschikbare verlies derhalve onvermeld."

Vast staat dat belanghebbende een fout heeft gemaakt. Deze fout is door de inspecteur niet opgemerkt. Deze fout/vergissing zou slechts door de inspecteur kunnen zijn opgemerkt indien deze de in de aangifte over 1995 weergegeven verliezen zou hebben vergeleken met de in zijn dossier aanwezige gegevens over eerdere jaren. Dit zou een individuele beoordeling vergen van alle aangiften, waarin om een vaststelling van de verliezen ultimo 1994 werd verzocht. Waar sprake is van een aangifte die is verzorgd door een gerenommeerd advieskantoor zal de inspecteur echter in zijn algemeenheid uit kunnen en mogen gaan van de juistheid van de aangeleverde cijfermatige gegevens. Het ligt ook niet voor de hand dat, waar er in 1995 sprake is van een jaarverlies van f 371.027 en een in de aangifte vermeld te verrekenen verlies over de jaren 1992 tot en met 1994 van f 2.779.205, waarvan wordt verzocht deze bij beschikking vast te stellen, dat de inspecteur er redelijkerwijs van zou moeten uitgaan dat er een nog groter bedrag aan nog te verrekenen verliezen zou bestaan.

Samenvatting:

In het Besluit van 25 maart 1991, par. 7.4, wordt de situatie behandeld waarbij sprake is van een aan de *inspecteur* toe te rekenen vergissing. In 2003/749 oordeelt de Nationale ombudsman dat niet gesproken kan worden van een vergissing van de inspecteur die belanghebbende redelijkerwijs niet voor het einde van de termijn van vijf jaar heeft kunnen opmerken, nu de vastgestelde verliezen elk jaar op het aanslagbiljet worden afgedrukt.

In het Besluit van 25 maart 1991, par. 7.1, wordt de situatie behandeld waarbij sprake is van een aan de *belanghebbende* toe te rekenen vergissing. In navolging van het hiervoor vermelde oordeel van de Nationale ombudsman acht ik ook in dit geval herziening van de beschikking van 31 december 1996 na afloop van de vijfjaarstermijn niet mogelijk..."

D. Reactie verzoekster

Naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst op haar klacht liet verzoekster in een brief van 8 augustus 2006 nog het volgende weten:

“...Inderdaad is aan verzoekster jaarlijks de stand van de op dat moment te verrekenen verliezen medegedeeld. Nu de totaalstand jaarlijks overeenkwam met de volgens de aangifte in totaal nog te verrekenen verliezen is verzoekster - anders dan de Belastingdienst opmerkt - **niet** jaarlijks in de gelegenheid geweest de vergissing op te merken.

(...)

De Belastingdienst merkt op: “...Deze fout/vergissing zou slechts door de inspecteur kunnen zijn opgemerkt indien deze de in de aangifte over 1995 weergegeven verliezen zou hebben vergeleken met de in zijn dossier aanwezige gegevens over eerdere jaren. Dit zou een individuele beoordeling vergen van alle aangiften, waarin om een vaststelling van de verliezen ultimo 1994 werd verzocht...”

In zijn algemeenheid zou een dergelijke werkwijze - wellicht - van de inspecteur te veel vergen. In het voorliggende geval, echter, is dat precies wat van de inspecteur verwacht mocht worden. Immers, de inspecteur heeft de aangiften 1993, 1994 en 1995, inclusief de vaststelling verzamelverlies, vermoedelijk geregeld op een en hetzelfde moment in november 1996...”

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

7.1. Indien ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift (...), de vijf-jaarstermijn is verstreken *en* de belanghebbende aantoont dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing, die de inspecteur

- ten tijde van de vaststelling van de belastingaanslag (...)

bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, te veel belasting is geheven, wordt (...) de vijf-jaarstermijn verlengd met vijf jaren.

2. Wet van 23 december 1994, Stb. 937

Artikel IV

1. Bij de heffing van de vennootschapsbelasting over het jaar dat aanvangt met of in 1995 wordt, in afwijking in zoverre van artikel 20, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat luidt op de dag voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet, met de belastbare winst, onderscheidenlijk het binnenlandse inkomen, van dat jaar verrekend een verlies uit het negende voorafgaande jaar.

2. Op een bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar dat aanvangt met of in 1995 gedaan verzoek, stelt de inspecteur het gezamenlijke bedrag van de in de negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, alsmede de aanloopverliezen van voor die jaren, vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar 1995, een en ander voor zover deze verliezen nog niet zijn verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk binnenlandse inkomens, die zijn genoten in de jaren voor het jaar dat aanvangt met of in 1995.

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

4. Bij het in het tweede lid bedoelde verzoek wordt een berekening gevoegd van het bedoelde gezamenlijke bedrag.

5. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het in het tweede lid bedoelde bedrag 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, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing.

3. Besluit van 30 november 1999 van de staatssecretaris van Financiën, nr. DB 99/3232

1. Inleiding

In artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb.) is de regeling opgenomen over de jaarlijkse vaststelling van verliezen door de

inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. De regeling vond voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het jaar dat aanving met of in het kalenderjaar 1995. Aan mij zijn enige vragen voorgelegd over de regeling en over de

overgangsregeling zoals die geldt voor verliezen van voor 1995. De daarop gegeven antwoorden treft u hieronder aan.

In onderdeel 2 vindt u een beknopte samenvatting van de wijzigingen met betrekking tot de verrekening van verliezen met ingang van 1995. De antwoorden op de vragen in onderdeel 3 betreffen de overgangsregeling. De vragen in onderdeel 4 hebben betrekking op de jaarlijkse vaststelling van verliezen.

2. Beknopte samenvatting wijzigingen sinds 1995.

Met ingang van het jaar 1995 is in de Wet Vpb. de regeling inzake verliesverrekening op twee hoofdpunten gewijzigd. Ten eerste zijn geleden verliezen vanaf dat moment onbeperkt voorwaarts verrekenbaar geworden, mits er door de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking is afgegeven. Ten tweede worden de verliezen sindsdien jaarlijks gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. De nieuwe regeling is te vinden in hoofdstuk IV van de Wet Vpb.

Bij Wet van 23 december 1994, Stb. 937, is een overgangsregeling geformuleerd. Die regeling bestaat erin dat verliezen die zijn geleden in de negen jaren voorafgaande aan het jaar 1995 eveneens onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn. Daartoe is vereist dat de belastingplichtige bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 1995 een verzoek doet om het gezamenlijk bedrag van de in die negen jaren geleden verliezen vast te stellen (hierna: het verzoek). Uiteraard gaat het slechts om verliezen uit die jaren, voor zover ze niet reeds verrekend konden worden met de belastbare winsten die zijn genoten in de jaren voor 1995. Indien een verzoek is ingediend stelt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking de te verrekenen verliezen vast (hierna: de verzamelbeschikking). Verliezen die niet door middel van deze verzamelbeschikking zijn vastgesteld komen niet meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking. Dit kan het geval zijn indien belastingplichtige verzuimt het verzoek te doen of het verzoek niet tijdig doet.

Voor de duidelijkheid merk ik hier nog het volgende op:

- waar in dit Besluit over een jaar wordt gesproken is bedoeld een boekjaar, dan wel, zo de belastingplichtige niet regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse

afsluitingen, een kalenderjaar;

- waar in dit Besluit over de vijfjaarstermijn wordt gesproken is bedoeld de termijn waarbinnen op de voet van artikel 16, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven vennootschapsbelasting over het jaar 1995 kan worden nagevorderd;

- waar in dit Besluit wordt aangegeven dat verliezen (alsnog) bij beschikking worden vastgesteld betreft het uiteraard slechts verliezen, voor zover ze niet reeds verrekend

konden worden met belastbare winsten die zijn genoten in de jaren voor 1995.

3. Vragen en antwoorden over de verzamelbeschikking

(...)

B. Belastingplichtige heeft verzuimd bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 (dat wil zeggen: tijdig) het verzoek om de verzamelbeschikking te doen. Wat zijn de gevolgen voor de niet verrekenende gewone verliezen over de negen voorafgaande jaren?

Zoals uit onderdeel 2. van dit Besluit volgt zijn, indien de belastingplichtige heeft verzuimd het verzoek om de verzamelbeschikking te doen, de gewone verliezen over de negen jaren voorafgaand aan 1995 niet meer voorwaarts te verrekenen. In de volgende situatie wordt echter een tegemoetkomende regeling door mij gepast geacht. De Belastingdienst heeft een vaste gedragslijn voor situaties waarin de belastingplichtige bij het doen van de aangifte vennootschapsbelasting 1995 niet heeft verzocht om vaststelling van verliezen over de negen jaren voor 1995, terwijl uit het dossier van de Belastingdienst blijkt dat deze verliezen wel zijn geleden. In die gevallen is voorafgaand aan de aanslagregeling daarover door de inspecteur aan belastingplichtige om opheldering gevraagd. De belastingplichtige werd op deze wijze alsnog in de gelegenheid gesteld om in aanvulling op zijn aangifte een tijdig verzoek te doen.

Uitsluitend in gevallen waarin wel verliezen uit jaren voor 1995 aanwezig waren, maar geen tijdig verzoek is ingediend door de belastingplichtige en deze - in afwijking van de genoemde gedragslijn - door de inspecteur niet (mondeling of schriftelijk) om opheldering is gevraagd, terwijl uit het dossier bleek dat verliezen wel zijn geleden, geldt het volgende: op schriftelijk verzoek deelt de inspecteur aan de belastingplichtige schriftelijk mee welke verliezen voorwaarts verrekenbaar zijn. Deze beschikking is niet vatbaar voor bezwaar en beroep. Materieel wordt derhalve de overgangsregeling toegepast. Dit geldt slechts indien het schriftelijk verzoek van belastingplichtige wordt ingediend binnen de vijfjaarstermijn. Van de belastingplichtige wordt een verzoek gevraagd, waarbij een berekening is gevoegd van het gezamenlijke bedrag van de relevante verliezen. De beschikking wordt slechts afgegeven indien de hoogte van de nog te verrekenen verliezen door belastingplichtige wordt aangetoond. Ondanks dat deze beschikking niet vatbaar is voor bezwaar en beroep staat art. 20, lid 2, Wet Vpb. niet aan verrekening in de weg.

(...)

E. Wat zijn de gevolgen indien belastingplichtige constateert dat niet alle verliezen op de voor bezwaar vatbare verzamelbeschikking zijn vermeld?

Omdat sprake is van een voor bezwaar vatbare beschikking kan belastingplichtige, binnen de daarvoor wettelijk gestelde termijnen, om aanpassing van de beschikking vragen. De normale regels van bezwaar en beroep tegen een voor bezwaar vatbare beschikking zijn

van toepassing.

Bij een tijdig bezwaar doet de inspecteur uitspraak op het bezwaar tegen de verzamelbeschikking en kan belastingplichtige tegen deze uitspraak in beroep gaan.

Als het bezwaar niet tijdig is verklaart de inspecteur belanghebbende niet ontvankelijk. Het bezwaar tegen de verzamelbeschikking wordt ambtshalve in behandeling genomen indien het is ingediend uiterlijk binnen de vijfjaarstermijn. Indien de inspecteur ter zake van het ambtshalve in behandeling genomen bezwaar concludeert dat niet alle relevante verliezen op de verzamelbeschikking staan vermeld, past hij de verzamelbeschikking aan. Tegen deze ambtshalve aanpassing staan geen rechtsmiddelen open. Ondanks het niet voor bezwaar vatbare karakter van de aanpassing staat art. 20, lid 2, Wet Vpb. niet aan verrekening in de weg...”

4. Arrest van 18 oktober 2002 van de Hoge Raad, nr 36901

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

Belanghebbende heeft verzuimd om aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 1995 te doen. De Inspecteur heeft daarop de aanslag over 1995 ambtshalve vastgesteld. Nadat de aanslag op 12 september 1997 onherroepelijk was komen vast te staan, diende belanghebbende alsnog het aangiftebiljet vennootschapsbelasting 1995 in. In het aangiftebiljet verzocht belanghebbende om vaststelling van uit de jaren 1990 tot en met 1994 stammende nog te verrekenen verliezen. De Inspecteur heeft de aangifte aangemerkt als een bezwaarschrift. In de uitspraak op het bezwaarschrift verklaarde de Inspecteur belanghebbende niet-ontvankelijk wegens overschrijding van de bezwaartermijn. De aanslag werd evenwel - overeenkomstig het alsnog ingediende aangiftebiljet - ambtshalve verminderd. De Inspecteur gaf echter geen beschikking tot vaststelling van uit de jaren 1990 tot en met 1994 stammende nog niet verrekende verliezen.

De aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1996 stelde de Inspecteur eveneens ambtshalve vast, op basis van een door belanghebbende overgelegde voorlopige jaarrekening. Hierbij hield de Inspecteur geen rekening met niet verrekende verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994.

In een brief van 1 november 1999 verzocht belanghebbende de Inspecteur alsnog ambtshalve een beschikking te geven tot vaststelling van de bedoelde verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994. De Inspecteur heeft het verzoek afgewezen.

3.2. Voor het Hof was in geschil of de eind 1995 nog niet verrekende verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994, ondanks het ontbreken van een beschikking, toch verrekend kunnen worden met de positieve belastbare winst over 1996.

3.3. Artikel 20, lid 2, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: de Wet) bepaalt dat een verlies wordt verrekend met de belastbare winsten, (...), van de drie voorafgaande jaren en de volgende jaren, mits het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3.4. Bij Wet van 23 december 1994, Stb. 937 (Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969), is de vaststelling van verliezen bij beschikking en de onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen ingevoerd. Tot 1 januari 1995 was de voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen beperkt tot een termijn van acht jaren. De onbeperkte voorwaartse verrekening van dergelijke verliezen is niet alleen gecreëerd voor verliezen die na 1 januari 1995 zouden ontstaan, maar ook voor (ondernemings-)verliezen die eind 1994 nog als verrekenbaar openstonden. Daartoe is een overgangsregeling getroffen, welke is neergelegd in de artikelen III en IV van de Wet van 23 september 1994, Stb. 937. Artikel IV, lid 2, van die wet luidt als volgt:

"2. Op een bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar dat aanvangt met of in 1995 gedaan verzoek, stelt de inspecteur het gezamenlijke bedrag van de in de negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, alsmede de aanloopverliezen van voor die jaren, vast bij voor bezwaar vatbare beschikking, gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar 1995, een en ander voor zover deze verliezen nog niet zijn verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk binnenlandse inkomens, die zijn genoten in de jaren voor het jaar dat aanvangt met of in 1995."

3.5. Uit artikel 20, lid 2, van de Wet volgt dat de verliesvaststellingsbeschikking een constitutief vereiste vormt voor verliesverrekening in enig jaar; een niet bij beschikking vastgesteld verlies komt niet voor verliesverrekening in aanmerking.

3.6. In de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 1994-1995, 23 942, nr. 3, blz. 3) bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 23 december 1994, Stb. 937, is hierover het volgende opgemerkt:

"Voor verliezen in de ondernemingssfeer die ultimo 1994 nog openstaan en niet bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld, bij voorbeeld omdat de belastingplichtige niet om vaststelling heeft verzocht, zal in de inkomstenbelasting vanaf 1 januari 1996 de achtjaarstermijn van toepassing blijven. In de vennootschapsbelasting zullen de niet vastgestelde verliezen van verrekening uitgesloten zijn. Voor aanloopverliezen, die bij beschikking behoren te zijn vastgesteld doch waarvan dit om welke reden dan ook achterwege is gebleven en die dus worden behandeld als "gewone" verliezen uit onderneming zal hetzelfde gelden: (...), terwijl deze verliezen in de vennootschapsbelasting van verrekening zullen zijn uitgesloten."

Op bladzijde 14 en 15 van de Memorie van toelichting is verder het volgende opgemerkt:

"Ook voor de vennootschapsbelasting geldt dat de verliezen slechts onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn indien de verliezen door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld.

Niet-vastgestelde verliezen, waaronder niet-vastgestelde aanloopverliezen, zullen, anders dan in de inkomstenbelasting, in het geheel niet meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking komen. Het verzoek tot vaststelling van het gezamenlijk bedrag dient te worden gedaan bij de aangifte over het jaar 1995 (...)."

Vergelijkbare bewoordingen zijn te vinden in de Nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II, 1994-1995, 23 942, nr. 5, blz. 2):

"Op basis van deze overgangsregeling kunnen ondernemingsverliezen die ultimo 1994 (1994/1995) nog als onverrekend openstaan, voor onbeperkte voorwaartse verrekening in aanmerking komen, mits het gezamenlijke bedrag van de nog openstaande ondernemingsverliezen bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. De belastingplichtige kan deze beschikking aanvragen door het indienen van een hiertoe gericht verzoek bij de aangifte (...) vennootschapsbelasting 1995 (1995/1996)."

Op een vraag van het Tweede-Kamerlid Ybema in het wetgevingsoverleg (Kamerstukken II, 1994-1995, 23 942, nr. 9, blz. 45) of het gevolg van het niet-melden van onverrekende verliezen in de vennootschapsbelasting niet een te zware sanctie is, antwoordde de regering (blz. 51):

"Het gevolg van het niet-aanmelden van onverrekende verliezen - het vervallen van de verrekeningsmogelijkheid - is een consequentie van de keuze om alleen voor bij bezwaar vatbare beschikking vastgestelde verliesverrekening open te stellen. Hiermee wordt beoogd duidelijkheid te verschaffen over de hoogte van aanwezige verliezen en discussies hierover op het moment van verliesverrekening zoveel mogelijk te voorkomen."

3.7. Uit het vorenstaande blijkt dat de wetgever welbewust heeft gekozen voor een systeem waarin slechts bij beschikking vastgestelde verliezen kunnen worden verrekend en uitdrukkelijk heeft aanvaard dat belastingplichtigen die niet bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 hebben verzocht om vaststelling van de in negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, worden geconfronteerd met het vervallen van de verrekenbaarheid van die verliezen.

Hierbij moet worden opgemerkt dat het na het opleggen van een aanslag indienen van een aangiftebiljet, buiten de daartoe gestelde termijn, niet kan worden aangemerkt als het doen van aangifte als bedoeld in vermeld artikel IV, lid 2.

3.8. Het Hof heeft, ondanks het ontbreken van een verliesvaststellingsbeschikking, geoordeeld dat de in geschil zijnde aanslag over 1996 ambtshalve verminderd moet worden tot een aanslag naar een belastbaar bedrag van nihil als gevolg van met het

positieve resultaat over 1996 te verrekenen verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994. Het Hof heeft aan zijn oordeel een in de Resolutie van 25 maart 1991, nr. DB89/735, BNB 1991/142, geformuleerde beleidsregel van de Staatssecretaris ten grondslag gelegd. Deze resolutie geeft uitvoeringsvoorschriften voor de in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) aan de inspecteur verleende bevoegdheid ambtshalve vermindering van belastingaanslagen te verlenen.

3.9. Het middel, dat 's Hofs oordeel bestrijdt, is gegrond. Het Hof heeft immers met zijn oordeel miskend dat het door belanghebbende gedane beroep op de Resolutie BNB 1991/142, niet kan meebrengen dat de beslissing van de Inspecteur, waarbij deze belanghebbendes verzoek van 1 november 1999 om afgifte ambtshalve van een beschikking tot vaststelling van de verliezen uit de jaren 1990 tot en met 1994 heeft afgewezen, tegen welke beslissing geen bezwaar en beroep heeft opengestaan, alsnog bij de aanslagregeling over het jaar 1996 aan het oordeel van de belastingrechter wordt onderworpen...”