



# Rapport

**Datum: 8 mei 1998**

**Rapportnummer: 1998/155**

## Klacht

Op 17 september 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van T. BV te Lelystad, ingediend door de heer T., met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd: Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen de aan haar opgelegde aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1987, onder verwijzing naar een volgens de Belastingdienst met verzoeksters gemachtigde gesloten compromis, heeft teruggebracht tot nihil waardoor de belastingrechter in de verwijzingsprocedure niet meer kon oordelen over het aan de procedure over die aanslag ten grondslag liggende geschil.

## Achtergrond

### 1. Wet op de vennootschapsbelasting 1969

(Wet van 8 oktober 1969, Stb. 445) Artikel 20, tweede en derde lid, zoals deze luiden in 1987:

"2. Een verlies wordt verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk de binnenlandse inkomens, van de drie voorafgaande en de acht volgende jaren.

3. De in het tweede lid genoemde termijn van acht jaren wordt, indien de belastingplichtige regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse afsluitingen, onbepaald verlengd ten aanzien van aanloopverliezen, zijnde verliezen uit onderneming, geleden gedurende de eerste zes jaren na de stichting van de onderneming." Artikel 21, vijfde lid, zoals dit luidde in 1987:

"De inspecteur stelt het bedrag van een op de voet van artikel 20, derde lid, te verrekenen verlies, bij beschikking vast.

### 2. Arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 24 maart 1982, nr. 20982; BNB

**1982/160** "...dat, gelijk de wet het rechtsmiddel van bezwaar tegen een aanslag slechts heeft ingesteld om de inspecteur te doen beslissen of de aanslag moet worden verlaagd, het rechtsmiddel

van beroep bij het gerechtshof, opengesteld tegen de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift, evenzeer slechts is gegeven om de rechter te doen beoordelen of de aanslag, zoals deze door de inspecteur is gehandhaafd of verminderd, op een lager bedrag dient te worden gesteld; dat daaruit volgt dat, nu de onderwerpelijke aanslag, zoals deze door de Inspecteur bij diens uitspraak is gehandhaafd, nihil bedraagt, het Hof terecht - zij het op andere gronden - belanghebbendes bezwaren tegen die uitspraak heeft verworpen; dat te minder aanleiding is omtrent het voorgaande anders te oordelen, nu een redelijke toepassing van artikel 52, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 medebrengt dat de Inspecteur alsnog een beschikking als in die bepaling bedoeld geeft

omtrent een met het inkomen van 1975 te verrekenen verlies van 1976, waarna belanghebbende, zo de Inspecteur in die beschikking volhardt bij zijn in dit geding ingenomen standpunt dat van een verlies in 1976 geen sprake is geweest, daartegen op de voet van Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen rechtsmiddelen kan aanwenden..."

## Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. 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 op een enkel punt aan te vullen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt. **1. Feiten**

1.1. Met dagtekening 31 augustus 1991 legde de Belastingdienst/ Ondernemingen Emmen (hierna: de Belastingdienst) aan verzoekster een aanslag vennootschapsbelasting op over het jaar 1987. De voor dat jaar ingediende aangifte voor de vennootschapsbelasting vermeldde een verlies. Dit verlies zou als zogenaamd aanloopverlies in aanmerking komen voor verrekening met de winst over latere jaren. Bij de vaststelling van de aanslag week de Belastingdienst af van de door verzoekster ingediende aangifte. De Belastingdienst paste een correctie op de aangifte toe van f232.692. Tengevolge van deze correctie ontstond in plaats van het aangegeven verlies een belastbaar bedrag van f19.478. Naar dit belastbare bedrag werd de aanslag

opgelegd. De door de Belastingdienst toegepaste correctie vond zijn oorzaak onder meer in het standpunt van de Belastingdienst dat de waarde van een vordering van nominaal f240.000, die in mei 1987 door de aandeelhouder in het vermogen van verzoekster was ingebracht, op het moment van overdracht moest worden gesteld op nihil. Verzoekster had haar aandeelhouder voor de vordering het nominale bedrag van f240.000 betaald.

1.2. Het op 27 september 1991 door verzoekster tegen de aanslag gemaakte bezwaar werd door de Belastingdienst bij uitspraak van 11 februari 1992 afgewezen. Tegen de afwijzende uitspraak op het bezwaar tekende verzoekster op 9 april 1992 beroep aan bij het gerechtshof Leeuwarden.

1.3. Het gerechtshof Leeuwarden deed op 10 februari 1995 uitspraak op het ingestelde beroep. Het gerechtshof stelde de Belastingdienst in het ongelijk. In zijn uitspraak liet het

gerechtshof zich niet uit over de waarde op het moment van overdracht van de vordering van f240.000 die door verzoekster van haar aandeelhouder tegen vergoeding van het nominale bedrag was overgenomen. De Staatssecretaris van Financiën stelde op 28 maart 1995 tegen de uitspraak van het gerechtshof Leeuwarden beroep in cassatie in. De Hoge Raad wees arrest op 4 september 1996. De Hoge Raad overwoog onder meer het volgende:

"s Hof's oordeel dat de Inspecteur niet heeft gesteld noch aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende door tegoedschrijving in rekening-courant ten bedrage van f240.000 ter zake van de overdracht van de lening haar aandeelhouder bewust heeft willen bevoordelen en dat deze dat voordeel heeft willen aanvaarden, en dat een nader onderzoek naar de waarde van de lening dan ook niet nodig is, is niet begrijpelijk. De Inspecteur heeft immers gesteld dat de lening ten tijde van de overdracht aan belanghebbende aanzienlijk minder waard was dan f240 000 en dat derhalve sprake is geweest van uitdeling. In een zodanig geval zal de Inspecteur, indien hij aannemelijk kan maken dat de werkelijke waarde van het overgedragene aanzienlijk lager is dan de overeengekomen waarde, daarmee tevens, behoudens tegenbewijs, voldoende aannemelijk hebben gemaakt dat sprake is geweest van uitdeling, dat wil zeggen dat een bevoordelingsbedoeling aanwezig was. Het Hof had dan ook een onderzoek naar de werkelijke waarde van de lening niet achterwege mogen laten, daar, indien zou blijken dat de werkelijke waarde aanzienlijk lager was dan de overeengekomen waarde, dit feit had moeten worden meegewogen bij de beoordeling of betrokkenen op de bevoordeling van de aandeelhouder uit waren. Het middel treft doel. (...) Gelet op het hiervóór (...) overwogene kan `s Hof's uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen." De Hoge Raad verwees de zaak naar het gerechtshof Amsterdam.

1.4. De mondelinge behandeling van de zaak vond plaats tijdens een zitting van het gerechtshof Amsterdam op 6 november 1996.

1.5. Op 4 februari 1997 schreef de Belastingdienst verzoekster het volgende:

"...Naar aanleiding van onze bespreking op 21 januari jl. en ons telefoongesprek van 31 januari jl. doe ik u hierbij schriftelijk mijn compromisvoorstel toekomen ten einde het geschil betreffende de aanslag Vpb 1987 te beëindigen. Dit voorstel hebben wij op 21 januari uitgebreid met u besproken. In die bespreking heb ik aangegeven dat ik bij wijze van compromis bereid ben van de aftrekpost in 1987 ad f 232.692,-, welke geheel is gecorrigeerd, toch f 124.000,- te accepteren. Dit aangezien in 1989 een bedrag van ongeveer f 64.000,- weer aan de winst is toegevoegd. Ik raad u aan de financiële gevolgen van dit voorstel ten opzichte van het door u ingenomen standpunt door te laten rekenen door uw accountant. (...) Indien u niet (...) akkoord gaat, dan vervalt het voorstel..."

1.6. Verzoekster reageerde op 12 februari 1997 met het volgende:

"...Refererend aan uw schrijven van 4 februari j.l. deel ik u mede dat ik aan een registeraccountant heb verzocht een waarde-oordeel te geven over (de onderneming van de debiteur van de vordering ad f240.000; N.o.) per 31 december 1986 en per 22 mei 1987. Niet alleen ik - maar ook anderen - zijn van mening dat binnen zekere marges een goed waarde-oordeel mogelijk is. (...) Ik betreur het dan ook dat u er niet voor hebt gekozen om

met mij te trachten tot een reële waardebeoordeling te komen. Ik heb de (...)situatie voorgelegd aan een RA-accountant voor een (beëdigde) accountantsverklaring. Binnenkort hoop ik deze te ontvangen. Ik zal u dan nader berichten..."

1.7. De Belastingdienst schreef op 16 april 1997 het volgende aan het gerechtshof Amsterdam:

"...In aansluiting op de mondelinge behandeling(...), welke heeft plaatsgevonden op 6 november 1996 te Amsterdam, bericht ik u het

volgende:

(...) Fase na de zitting Ik heb direct een datum afgesproken voor een bespreking met de adviseur van belanghebbende (...). Op 18 november vond de bespreking met hem plaats te Assen. Wij hebben een compromis bereikt, waarin beide partijen zich konden vinden. (...) De adviseur, die overigens beschikte over een volledige volmacht, heeft het compromis voorgelegd aan (de directeur van verzoekster; N.o.). De adviseur deelde mij enige weken later mede dat (de directeur; N.o.) niet accoord ging met het bereikte compromis. Daarop volgend heb ik een gesprek gehad met (de directeur; N.o.), wat heeft geleid tot een afspraak voor een tweede bespreking. Deze bespreking is gehouden op 21 januari 1997 te Assen. (...) Tijdens de bespreking hebben wij te samen met de adviseur getracht (de directeur; N.o.) van de redelijkheid van het compromis(voorstel) te overtuigen. Daarbij hebben wij (...) cijfermatig de standpunten van (verzoekster; N.o.) doorgerekend naar de jaren na 1987. Daarbij zijn wij voor het cijfervoorbeeld even van ons standpunt afgestapt en zijn ervan uitgegaan dat (verzoekster; N.o.) geheel gelijk zou hebben. De financiële gevolgen voor alle heffingen zijn daarin betrokken. Uit die rekenexercitie bleek dat indien zijn standpunten consequent zouden worden volgehouden naar de jaren na 1987, deze financieel gezien (nagenoeg) overeenkwamen met het eerder bereikte compromis. (...) Het tijdens de bespreking voorgestelde compromis heb ik op 4 februari 1987 op papier gezet en de (directeur; N.o.) de gelegenheid gegeven de consequenties van het voorstel te laten doorrekenen. (...) De (directeur; N.o.) bleek echter niet bereid met een compromis akkoord te gaan. (...) Ik verzoek u dan ook uitspraak te doen. Nader standpunt Het komt mij echter redelijk voor de aanslag Vpb 1987 en de daarop volgende jaren overeenkomstig het met de adviseur bereikte compromis af te doen. Daarbij neem ik het bedrag ad f124.000,- in aanmerking. Dit leidt er voor de aanslag Vpb 1987 toe dat de aanslag wordt verminderd tot nihil. De aanslagen van de jaren daarna worden voor de werking van de verliesverrekening tevens overeenkomstig het voorgaande aangepast. Conclusie Ik verzoek u dan ook de uitspraak waarvan beroep te vernietigen. Vanwege de afwezigheid van een belang voor 1987 door de vermindering tot nihil, en de vermindering van een aantal daarop volgende jaren, geef ik u in overweging akkoord te gaan met het achterwege laten van mijn reactie op de pleitnota van belanghebbende. Mocht u echter toch van mening zijn dat een reactie van mij op de pleitnota van enig belang is, verzoek ik u mij dat mede te delen. Ik verzoek u mij dan tevens een termijn van 1 maand te geven, aangezien ik door de pogingen van de laatste maanden om tot een akkoord te komen, geen gelegenheid heb gehad inhoudelijk

de pleitnota te doorgronden en mijn reactie daarop te formuleren..."

1.8. Op 5 juni 1997 schreef de Belastingdienst verzoekster het volgende:

"...Zoals ik reeds in mijn brief van 16 april aan het hof te Amsterdam heb aangekondigd, zal ik de aanslag Vpb 1987 t.n.v. (verzoekster; N.o.) overeenkomstig het met de adviseur bereikte compromis nader vaststellen. Dit houdt in dat ik over het jaar 1987 alsnog een afboeking op de vordering accepteer van f 124.000,-. Ik stel het belastbaar bedrag over 1987 hierbij nader vast op negatief f 104.522,-. Binnenkort vindt de administratieve verwerking plaats. U zult over enige tijd een verminderingbeschikking ontvangen waarbij de aanslag Vpb 1987 op nihil wordt gesteld. Tevens ontvangt u van de Belastingdienst/Ondernemingen Lelystad een beschikking waarbij het aanloopverlies wordt vastgesteld op f 104.522,-..."

1.9. Het gerechtshof Amsterdam deed op 3 september 1997 uitspraak in de verwijzingsprocedure. De uitspraak van het gerechtshof hield het volgende in:

"...Vast staat dat de onderhavige aanslag inmiddels door de inspecteur bij ambtshalve gegeven beschikking is verminderd tot nihil. Een verdere vermindering van de aanslag, zoals belanghebbende voorstaat, kan in de onderhavige procedure niet aan de orde komen. Het is de rechter in belastingzaken niet toegestaan een aanslag vast te stellen op een lager bedrag dan nihil. (...) De klachten van (verzoeksters directeur; N.o.) over veronderstelde misdragingen van de inspecteur behoeven in deze procedure geen behandeling. Het Hof - vernietigt de uitspraak van de inspecteur; - handhaaft de aanslag zoals deze luidt na de ambtshalve vermindering door de inspecteur..." Het gerechtshof veroordeelde de Belastingdienst tot vergoeding van de proceskosten van verzoekster.

## **2. Standpunt van verzoekster**

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder

## **Klacht**

.

### **3. Standpunt van de Belastingdienst/Ondernemingen Emmen**

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...*Geen compromis* Op basis van de mondelinge behandeling bij het gerechtshof in Amsterdam is van de kant van de inspecteur (...) alsnog getracht tot overeenstemming te komen met (de directeur van verzoekster; N.o.). Daartoe hebben er een aantal besprekingen plaatsgevonden met (de directeur; N.o.) en zijn adviseur (...). Naar aanleiding van die besprekingen, waarbij (de adviseur; N.o.) compromisbereid bleek, is een compromisvoorstel geformuleerd door (de inspecteur; N.o.) en verzonden aan (de directeur en zijn adviseur; N.o.) op 4 februari 1997. Bij brief van 12 februari 1997 heeft (de directeur; N.o.) aangegeven dat hij een registeraccountant wenst in te schakelen teneinde een waardeoordeel te geven over de in geschil zijnde vordering en dat hij op basis daarvan zal besluiten of hij de procedure voortzet. Uiteindelijk is er geen compromis tot stand gekomen. In zijn brief van 16 april 1997, met bijlagen, aan het Gerechtshof in Amsterdam heeft (de inspecteur; N.o.) *expliciet* aangegeven dat er *geen compromis* tot stand gekomen

is (...). De passage in de latere brief van (de inspecteur; N.o.) van 5 juni 1997, eerste alinea "... overeenkomstig het met de adviseur bereikte compromis..."(...) dient slechts ter verwijzing naar het met de adviseur besprokene en heeft geenszins de bedoeling het bereiken van een compromis te suggereren. (...) *Ambtshalve verminderen van de aanslag*(De directeur; N.o.) heeft op 12mei 1997 zijn pleitnota gezonden aan het Gerechtshof in Amsterdam en een afschrift daarvan aan de inspecteur. Bij de pleitnota heeft (de directeur; N.o.) geen verklaring gevoegd van een registeraccountant met betrekking tot de waardering van de vordering, maar hij persisteert wel in zijn opvattingen aangaande het geschil over de waardering van de vordering. (De directeur; N.o.) stelt onmiskenbaar prijs op een uitspraak van het Gerechtshof met betrekking tot het geschil. (In) (...) zijn pleitnota geeft hij evenwel ook duidelijk weer dat hij goed begrepen heeft dat het Gerechtshof met betrekking tot de vordering waarschijnlijk een oordeel zal vellen dat ergens tussen de standpunten van partijen in ligt. (De directeur; N.o.) citeert het gerechtshof daar als volgt: "...als partijen er samen niet uitkomen zal ik een beslissing nemen die ergens in het midden ligt". (...) Naast hetgeen (de directeur; N.o.) citeert heeft het Hof volgens verklaring van (de inspecteur; N.o.) tijdens de zitting ook gezegd dat er aangaande het inhoudelijke geschil waarschijnlijk geen oordeel zal worden gegeven. Dat wil zeggen dat de kans groot

is dat de vordering tenminste zodanig wordt gewaardeerd, dat de aanslag op nihil wordt gesteld, maar dat het Hof geen expliciete uitspraak doet over de hoogte van het verlies. (De inspecteur; N.o.) heeft de hint van het Gerechtshof (kom onderling tot overeenstemming) goed begrepen en zoals ook hiervoor is aangegeven getracht tot een compromis te komen. De besprekingen zijn er op gericht geweest tot een compromis te komen dat ergens in het midden tussen dat van partijen ligt. Dat (de inspecteur; N.o.) daarbij afbreuk deed aan zijn eigen principiële visie op de kwestie heeft hij daarbij voor lief genomen. Uiteindelijk is er een compromisvoorstel op tafel gekomen dat voor (de inspecteur en de adviseur; N.o.) acceptabel was. (De directeur; N.o.) wees het voorstel evenwel af. Op basis van de uitlatingen van het Gerechtshof heeft (de inspecteur; N.o.) vervolgens eenzijdig een besluit genomen dat ergens tussen de oorspronkelijke standpunten van partijen in ligt. Het besluit is aan (de directeur; N.o.) kenbaar gemaakt bij brief van 5juni 1997 (...).(De inspecteur; N.o.) heeft zijn besluit vooruitlopend op de uitspraak van het Gerechtshof genomen omdat duidelijk is dat het Hof geen oordeel zal geven over de hoogte van het verrekenbaar verlies en hij tot een afronding van de zaak wil komen. In verband daarmee is alsnog een afboeking op de vordering van f124.000,- geaccepteerd, waardoor het belastbaar bedrag uitgekomen is op f104.522,-. Op basis daarvan is het aanloopverlies bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld op f104.522,-. Het Gerechtshof in Amsterdam heeft in haar uitspraak van 3september 1997 geen inhoudelijk oordeel over het geschil gegeven. *Vermeend frustreren van de rechtsgang*. (De directeur; N.o.) verwijt (de inspecteur; N.o.) de aanslag ambtshalve te hebben verminderd ten einde de rechtsgang te frustreren. Dat is niet terecht. Het is gebruikelijk - en gezien de uitlatingen van het Gerechtshof in deze zaak was het zeker te

verwachten - dat het Gerechtshof geen expliciet oordeel zou geven over de hoogte van het verlies. Als (de inspecteur; N.o.) de rechtsgang had willen frustreren en kwade bedoelingen had gehad, had hij de lening gewaardeerd op ca. f 25.000,- als gevolg waarvan het belastbaar bedrag op nihil was uitgekomen en het verlies op f 0,-. In dat laatste geval was er geen voor bezwaar vatbare verliesbeschikking afgegeven en was (de directeur; N.o.) geen rechtsmiddel verschaft. In plaats daarvan is een substantieel bedrag aan verrekenbaar verlies geaccepteerd en een rechtsmiddel verschaft. Nu (de directeur; N.o.) zich niet wenst neer te leggen bij de door (de inspecteur; N.o.) gekozen "oplossing" is hij wel

genoopt tot het starten van een nieuwe procedure tegen de verliesbeschikking. Het zou eventueel te overwegen geweest zijn in een eerder stadium een voor bezwaar vatbare verliesbeschikking voor een bedrag van f 0,- af te geven en de mogelijkheid te creëren een beroepsprocedure in dat kader gelijk op te laten lopen met de primaire beroepsprocedure. Het is evenwel eerst bij de zitting in november 1996 voor (de inspecteur; N.o.) duidelijk geworden, dat hij pogingen moest doen een tussenweg te bewandelen en waarschijnlijk een zeker verlies moest accepteren. Het was voorts niet wenselijk de onderhandelingen in te gaan met voorafgaand daaraan de afgifte van een f 0,- verliesbeschikking, als een soort "mes op tafel". Met name ook omdat het mogelijk leek - en later ook bleek - met de adviseur tot overeenstemming te komen. Eerst in februari 1997 was duidelijk dat er geen compromis tot stand zou komen met (de directeur van verzoekster; N.o.) zelf, en het is te betwijfelen of een samenloop van procedures nog te creëren zou zijn geweest, nog daargelaten of de gerechtshoven in Leeuwarden en Amsterdam daartoe bereid zouden zijn geweest..."

#### **4. Reactie van verzoekster**

Naar aanleiding van het toegezonden verslag van bevindingen liet verzoekster het volgende weten:

"...De Inspecteur stelt in (de reactie op de klacht; N.o.), dat is gehandeld in het belang van mij en mijn vennootschap. Hij heeft zich daarbij kennelijk alleen laten leiden door de aspecten 'doeltreffendheid' en 'doelmatigheid'. Het Hof had immers de opdracht de waarde van de lening te onderzoeken. In haar eerste zitting heeft zij niet voorgesteld samen tot een compromis te komen, maar (ik citeer) "*proberen er eerst samen uit te komen, anders zien wij (verzoeksters directeur; N.o.) hier volgend jaar weer*". Dat is m.i. iets anders dan hetgeen de Inspecteur suggereert..."

### **Beoordeling**

1. In de aangifte voor de vennootschapsbelasting over het jaar 1987 gaf verzoekster een verlies aan dat als aanloopverlies (zie **ACHTERGROND**, onder 1.) in aanmerking zou komen voor verrekening met het belastbare bedrag over latere jaren. De Belastingdienst/Ondernemingen Emmen (hierna: de Belastingdienst) bracht op de aangifte



een correctie aan ter grootte van f232.692, ten gevolge waarvan in plaats van een verlies een positief belastbaar bedrag ontstond van f19.478. De Belastingdienst legde naar dit bedrag een aanslag op. De correctie op de aangifte betrof de waardering van een vordering op het moment van inbreng daarvan. Verzoekster tekende tegen de aanslag bezwaar en, na afwijzing daarvan door de Belastingdienst, beroep bij het gerechtshof Leeuwarden aan. Tegen de uitspraak van de rechter op het beroep tekende de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie aan. De Hoge Raad verwees in cassatie de zaak naar het gerechtshof Amsterdam, omdat het gerechtshof in eerste geding, aldus de Hoge Raad, ten onrechte een onderzoek naar de werkelijke waarde van de vordering achterwege had gelaten. Na mondelinge behandeling op 6 november 1996 van de zaak voor het gerechtshof Amsterdam, maar voordat het gerechtshof uitspraak had gedaan, heeft de Belastingdienst getracht met verzoekster en haar gemachtigde een compromis te bereiken over het geschil inzake de waardering van de vordering. Toen bleek dat verzoeksters directeur niet tot het sluiten van een dergelijk compromis bereid was, besloot de Belastingdienst eenzijdig tot wijziging van zijn standpunt met betrekking tot de waardering van de vordering, waardoor de aangebrachte correctie van f232.692 met f124.000 afnam. Dit nieuwe standpunt kwam geheel overeen met het aan verzoekster voorgestelde compromis. Dientengevolge werd de aanslag vennootschapsbelasting 1987 door de Belastingdienst teruggebracht tot nihil en gaf de Belastingdienst alsnog een beschikking af als bedoeld in artikel 21, vijfde lid Vpb tot een bedrag van f104.522. In zijn uitspraak van 3 september 1997 in de verwijzingsprocedure kon het gerechtshof Amsterdam zich niet meer uitlaten over de waardering van de vordering, omdat de aanslag waarover de procedure werd gevoerd reeds was teruggebracht tot nihil.

2. Verzoekster klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst de aan haar opgelegde aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 1987, lopende de verwijzingsprocedure met betrekking tot die aanslag voor het gerechtshof Amsterdam, heeft verminderd tot nihil, waardoor het gerechtshof niet meer kon oordelen over het aan de procedure ten grondslag liggende geschil.

3. De Belastingdienst deed in zijn brief van 4 februari 1997 aan verzoekster het voorstel om tot een in die brief nader geformuleerd compromis te komen. In de brief van 4 februari 1997 gaf de Belastingdienst aan dat het voorstel zou vervallen indien verzoekster daarmee niet accoord zou gaan. In zijn reactie op de klacht stelt de Belastingdienst dat hij niettegenstaande het feit dat verzoekster niet bereid was tot een compromis te komen, toch eenzijdig heeft besloten de aanslag vennootschapsbelasting 1987 te verminderen overeenkomstig het voorgestelde compromis omdat het gerechtshof tijdens de mondelinge zitting al had aangegeven dat het hof in zijn uitspraak zou komen op een waarde ergens tussen de standpunten van partijen in en omdat volgens de Belastingdienst duidelijk was dat het hof geen oordeel zou geven over de hoogte van het vast te stellen aanloopverlies.

4. Het is niet juist dat de Belastingdienst het door verzoekster afgewezen voorstel voor een compromis eenzijdig heeft uitgevoerd. Deze handelwijze van de Belastingdienst is in de eerste plaats in strijd met het gestelde in zijn brief van 4 februari 1997 en het daardoor mogelijkerwijs bij verzoekster gewekte vertrouwen dat het slechts ging om een voorstel en

dat het verzoekster vrij stond dit voorstel niet te aanvaarden en dat het gevolg daarvan zou zijn dat het voorstel zou vervallen.

5. De handelwijze van de Belastingdienst is voorts niet juist omdat de Belastingdienst, in de wetenschap dat verzoekster een uitspraak van de rechter wenste, haar de mogelijkheid daartoe in deze verwijzingsprocedure door zijn handelwijze heeft ontnomen, zonder dat gezegd kan worden dat de Belastingdienst bij zijn handelwijze in dit stadium van de procedure een zwaarwegend belang had en terwijl voorzienbaar was dat het geschil tussen de Belastingdienst en verzoekster over de waardering van de vordering en daarmee ook over de hoogte van het vast te stellen aanloopverlies, door de handelwijze van de Belastingdienst niet zou worden opgelost. De Belastingdienst merkt weliswaar terecht op dat het gerechtshof in zijn uitspraak niet zou kunnen toekomen aan een formele vaststelling van het als aanloopverlies aan te merken bedrag. Een oordeel over de hoogte van de vast te stellen aanloopverliezen zou immers slechts aan de orde kunnen komen in een procedure naar aanleiding van bezwaar en beroep tegen die beschikking. In de verwijzingsprocedure kon het gerechtshof slechts oordelen over de juistheid van de opgelegde aanslag vennootschapsbelasting 1987. Het is echter aannemelijk dat de argumenten die de rechter in zijn uitspraak zou hebben kunnen aanvoeren voor een eventuele lagere waardering van de vordering hadden kunnen leiden tot (meer) duidelijkheid voor partijen over de vraag op welke wijze de vordering diende te worden gewaardeerd en, daaruit voortvloeiend, op welk bedrag het verlies moest worden vastgesteld. De onderzochte gedraging is op dit punt niet behoorlijk.

6. Verzoekster klaagt er in dit verband verder nog over dat de Belastingdienst zich in zijn brief van 5juni 1997 voor de vermindering van de aanslag beriep op een met haar adviseur gesloten compromis. Volgens verzoekster was geen compromis tot stand gekomen.

7. De Belastingdienst geeft aan dat met de woorden in de brief van 5juni 1997 slechts was bedoeld te verwijzen naar de inhoud van het met verzoeksters adviseur besprokene en dat in de brief van 16april 1997 aan het gerechtshof Amsterdam uitdrukkelijk is aangegeven dat van een compromis geen sprake was.

8. Hoewel valt aan te nemen dat de Belastingdienst in zijn brief van 5juni 1997 tegenover verzoekster slechts wilde verwijzen naar de

inhoud van het met de adviseur besprokene, is anderzijds begrijpelijk dat de gekozen formulering bij verzoekster vragen of zelfs ergernis heeft opgeroepen, zeker nu de mededeling in die brief, zoals hierboven is overwogen, toch al niet berustte op een correcte handelwijze. De gekozen formulering is dan ook in strijd met de zorgvuldigheid die van de Belastingdienst mocht worden verwacht. De onderzochte gedraging is op dit punt eveneens niet behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Ondernemingen Emmen, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is

gegrond.