



# Rapport

**Datum: 12 augustus 1998**

**Rapportnummer: 1998/339**

## Klacht

Op 18 november 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer X te Goedereede, ingediend door Coopers & Lybrand te Bergen op Zoom, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt er over dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 31 oktober 1996 te kennen heeft gegeven in de aan hem gerichte brief van 12 juli 1996 van verzoekers gemachtigde geen aanleiding te hebben gevonden aan de inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Goes te verzoeken zijn standpunt inzake een te verlenen ambtshalve vermindering te heroverwegen.

## Achtergrond

Zie **BIJLAGE ONDERZOEK** In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld. Verzoeker werd in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reacties gaven geen aanleiding het verslag te wijzigen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### 1. Feiten

1.1. Verzoeker was in 1988 zeevisser van beroep. Hij dreef zijn onderneming in de vorm van een eenmanszaak. Het voor de uitoefening van zijn onderneming benodigde schip huurde verzoeker van een besloten vennootschap waarvan hij groot-aandeelhouder was. Ingevolge de huurovereenkomst was het onderhoud van het schip voor rekening van verzoeker als huurder. Verzoeker had in verband met de onderhoudskosten een kostenegaliseringsreserve (survey-reserve) als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gevormd en op de balans van zijn onderneming opgevoerd. Met ingang van 1 januari 1989 werd het tot dan toe gehuurde schip vervangen door een ander schip, dat verzoeker huurde van een dochter van de verhurende vennootschap.

1.2. De Belastingdienst/Inspectie directe belastingen Zierikzee schreef verzoeker op 11 juni 1991 het volgende:

"...Het aangiftebiljet inkomstenbelasting 1988 en 1989 vereist nadere toelichting. (...)

**Survey-reserve** In uw schrijven (...) stelt u:

dat de survey-reserve wordt doorgeschoven naar het nieuwe schip; dat dit in

overeenstemming zou zijn met het gevoerd beleid van mijn inspectie. Van enig gevoerd beleid mijner inspectie is niets bekend. Ik verzoek u uw bewering door middel van bescheiden te staven. (...) Ik ben (...) van mening dat de gevormde survey-reserve ten tijde van vervreemding van vorig vaartuig, zijnde niet meer nodig, tot de jaarwinst dient te worden gerekend. Afhankelijk van uw informatie zal correctie plaatsvinden..."

1.3. Verzoekers toenmalige gemachtigde reageerde op 12 juli 1991 als volgt:

"...Met betrekking tot de survey-reserve nemen wij het standpunt in dat vanaf 1985 sprake was van een begunstigend beleid. Wij verwijzen u naar de gemaakte afspraken (o.a.?) met De Boer & Van Keulen te Bergen op Zoom. U deelde ons eerder mede dat zo'n afspraak uiteraard ook voor andere belastingplichtigen zou gelden. Met u zijn wij van mening dat na BNB 89/248 het doorschuiven van dit soort reserves bij vervreemding van het bedrijfsmiddel als niet juist moet worden gekwalificeerd. Aan de andere kant is het een uitgemaakte zaak, dat gewijzigde inzichten nimmer kunnen leiden tot inbreuken op afspraken met terugwerkende kracht. Aangezien in casu de verkoop en dus de reservering plaats vond in 1988 menen wij dat belastingplichtige recht heeft op toepassing van het hiervoor omschreven beleid..."

1.4. Met dagtekening 31 oktober 1991 ontving verzoeker een aanslag inkomstenbelasting 1991. In een begeleidend schrijven van de Belastingdienst te Zierikzee werd hem het volgende meegedeeld:

"...Zoals telefonisch reeds aan uw consulent is medegedeeld is het niet toegestaan een opgebouwde survey-reserve bij vervreemding van het bedrijfsmiddel in stand te houden. Een en ander is bevestigd door een uitspraak van de Hoge Raad d.d. 21 juni 1989, BNB 89/248. Afspraken in het verleden verliezen hun werking wanneer jurisprudentie vaststelt dat zij onjuist is c.q. op onjuiste informatie is gemaakt. Algemeen is bekend dat vanaf het tijdstip dat de rechter een wetsinterpretatie als onjuist aanmerkt, de juiste interpretatie dient plaats te vinden. Correctie f402.543 (Volgens de [ver-]koopovereenkomst had de laatste survey van de motor en casco van het schip (...) in december 1988 plaatsgevonden. Ook om deze reden diende de gevormde survey-reserve te worden opgeheven..."

1.5. Verzoekers toenmalige gemachtigde diende op 17 december 1991 bij de Belastingdienst te Zierikzee een bezwaarschrift in tegen de aanslag inkomstenbelasting 1991 met de volgende inhoud:

"...De strekking van het door u aangehaalde arrest B.N.B. 89/248 kunnen wij onderschrijven. Dat (nieuwe) jurisprudentie bij de aanslagregeling in het algemeen dient te worden toegepast met ingang van het laatste openstaande jaar achten wij eveneens juist. Een uitzondering dient evenwel gemaakt te worden indien de jurisprudentie reeds gemaakte afspraken doorkruist. In dit kader hadden wij van uw kant vernomen dat de hiervoor bedoelde afspraken niet alleen voor de destijds met name genoemde adviseurs golden, doch dat alle belastingplichtigen onder uw inspectie ressorterend op nakoming hiervan konden rekenen. (...) Ten aanzien van de door u bedoelde (laatste) survey-beurt in 1988 merken wij op dat volgens de boekhouding geen survey-beurt heeft plaatsgevonden. De grootste posten in 1988 hadden betrekking op reparaties als gevolg van schadegevallen..."

1.6. De Belastingdienst/Ondernemingen Goes deed op 6 maart 1995 uitspraak op het bezwaarschrift. Hij wees het bezwaar tegen de correctie in verband met de survey-reserve af met de volgende argumenten:

"...Evenmin is de stelling, als zou de inspecteur der directe belastingen te Zierikzee in het verleden afspraken over deze reserve hebben gemaakt, juist. Op het punt van de egalisereserve is in het verleden door de genoemde inspecteur *geen beleid* gevoerd, welke in enige vorm van *publicatie* naar *alle cq. groep* van belastingplichtigen/consulenten/zeevissers uit zijn *rayon* is gezonden. Evenmin is door een in functie zijnde ambtenaar van de inspectie te Zierikzee een dergelijk beleid naar buiten gebracht. Deze bewering is reeds ten tijde van de aanslagregeling ten stelligste ontkend. Evenmin als bij de aanslagregeling wordt in het bezwaarschrift noch de bron van nieuwsgaring vermeld noch bescheiden overgelegd waaruit de bewering blijkt. Ik ben van mening dat de bewijspositie van belanghebbende niet nadelig is geschaad. Tevens ben ik van mening dat indien de inspecteur door middel van een compromis met één belastingplichtige/consulent over een aantal geschilpunten één afspraak maakt (zogenaamd geven en nemen), een andere belastingplichtige hieraan geen vertrouwen kan ontnemen, voorzover het betrekking heeft op één onderdeel van het compromis..."

1.7. Verzoekers toenmalige gemachtigde tekende op 7 april 1995 pro forma beroep aan bij het gerechtshof 's-Gravenhage tegen de uitspraak op zijn bezwaarschrift inzake de aanslag inkomstenbelasting 1988.

1.8. Met dagtekening 23 april 1996 beschikte de voorzitter van het gerechtshof 's-Gravenhage op het ingediende pro forma beroepschrift. In de beschikking werd verzoeker in zijn beroep niet ontvankelijk verklaard aangezien het beroepschrift niet voldoende was gemotiveerd. Verzoeker ontving de beschikking op 7 mei 1996.

1.9. Op 25 april 1996 schreef verzoekers gemachtigde de Belasting- dienst Goes het volgende:

"...Op dit moment loopt een beroepsprocedure tegen de uitspraak op het bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 1988 ten name van (verzoeker; N.o.). (...) Wellicht kunt u nagaan of in u bekende vergelijkbare gevallen de reserve inderdaad is doorgeschoven en vervolgens gespreid vrijvalt. In de aangifte inkomstenbelasting van belastingplichtige is door ons kantoor vooralsnog uitgegaan van een doorschuiving en een gespreide vrijval. Voor de goede orde merk ik op dat het beroepschrift is ingediend tot behoud van rechten. (...) Wellicht heeft u als klantcoördinator een beter overzicht over de gang van zaken rond deze problematiek binnen de visserijwereld..."

1.10. De Belastingdienst Goes reageerde op 14 mei 1996 als volgt op de brief van verzoekers gemachtigde van 25 april 1996:

"...Ondanks het feit dat het beroep inzake de aanslagen IB 1988 en PH 1988 (...) niet ontvankelijk is verklaard, wil ik toch kort reageren op uw brief van 25 april j.l. (...) In de 80-er jaren zijn door de Belastingdienst een aantal boekenonderzoeken ingesteld bij zeevisserijbedrijven. Het betrof cliënten van het kantoor De Boer en Van Keulen te Bergen op Zoom. Deze onderzoeken hebben een aantal geschilpunten opgeleverd (o.a. netwerk/tuigage, kostenegalisereserve, afschrijving licenties/quota/schepen, etc.). Om

tot afronding te kunnen komen zijn toen afspraken gemaakt. Het betrof een totaalpakket afspraken, waarvan de doorschuiving van de egalisatiereserve bij de aanschaf van een vervangend schip er één was. Van een vergelijkbaar geval is in de door u geschetste casus (van verzoeker; N.o.) geen sprake..."

1.11. Op 28mei 1996 wendde de huidige gemachtigde van verzoeker zich tot de Belastingdienst Goes met het volgende:

"...Bijgaand treft u aan brieven van de Inspectie Zierikzee van 18februari 1985, brief van de Inspectie Middelburg van 13december 1984 alsmede het gesloten compromis betreffende kostenegalisatiereserve bij vervreemding bedrijfsmiddel. Wij vragen ons af hoe dit compromis zich verhoudt tot uw schrijven van 14mei en zouden dan ook graag op korte termijn de onderhavige problematiek met u bespreken..."

1.12. De Belastingdienst Goes reageerde op 30mei 1996 als volgt:

"...Beoordeling

. a.v. uw schrijven en het verzoek per omgaande contact met u op te nemen, is door (de Belastingdienst) Goes de geschiedenis opnieuw beoordeeld en nagegaan of de resolutie DB 89/735, d.d. 25maart 1991 (ambtshalve vermindering verlenen) mogelijk van toepassing kan worden verklaard. Tijdens deze beoordeling heeft overleg plaatsgevonden tussen het Ministerie van Financiën en (de Belastingdienst) Goes. Hierbij is rekening gehouden met de feiten:

\* genoemde brieven d.d. 13december 1984 en 18februari 1985 waren in 1984 voorafgegaan door een aantal telefoongesprekken met eenheid Middelburg en een schrijven uwerzijds d.d. 19november 1984 n.a.v. de behandeling van aangifte 1982 van een uwer cliënten. Uit doelmatigheidsredenen en met die wetenschap waarover de Belastingdienst toentertijd beschikte, zijn afspraken gemaakt met als enig doel het voorkomen van problemen tijdens regeling/ boekenonderzoeken. Een en ander is geschied met de gebruikelijke opmerking "behoudens wetswijziging en verandering van jurisprudentie"; \* (verzoeker; N.o.) was in die jaren cliënt bij (W. BV; N.o.) (later overgenomen door (S.; N.o.)); \* vervreemding van diens vaartuig vond plaats in 1988; \* vanaf het moment van aanslagregeling is de belastingplichtige (via zijn voormalige consulent) geweest op een ten tijde van de regeling reeds gepubliceerd arrest van de HR d.d. 21juni 1989, BNB 1989/248; \* de inspecteur had met bel.pl. c.q. diens adviseur in het verleden geen afspraken gemaakt, welke ten tijde van de regeling in strijd blijken te zijn met het recht; \* in de uitspraak op het bezwaarschrift is opnieuw (en uitgebreid) verwezen naar genoemd arrest; \* bel.pl. c.q. diens voormalige adviseur heeft de mogelijkheid om de hoogte van de aanslag in een beroepsfase door een onafhankelijke rechter te laten toetsen om, voor mij onbekende redenen, niet benut en heeft de huidige situatie (niet-ontvankelijk verklaard worden i.v.m. niet motiveren van beroepschrift) zelf over zich afgeroepen.

StandpuntinnameNa telefonisch overleg met het Ministerie ben ik tot de slotsom gekomen dat een afspraak tussen de Belastingdienst enerzijds en een andere consulent anderzijds betreffende een aantal punten van verwerking in jaarstukken/aangiften welke, voorzover betrekking hebbend op de gevormde onderhoudsvoorziening, ten tijde van de regeling van belastingjaar 1988 van (verzoeker; N.o.) reeds is achterhaald door genoemd arrest van de

Hoge Raad. De regeling tussen uw kantoor en de Belastingdienst is niet van toepassing op belastingplichtigen, die ten tijde van de afspraken cliënt van andere kantoren waren. De inspecteur heeft het recht niet geschonden door bij deze belastingplichtigen, bij wie hij niet aan een afspraak was gebonden, de nieuw ontstane jurisprudentie toe te passen.

. i. biedt de resolutie geen mogelijkheid tot ambtshalve herziening omdat: de termijn van 5 jaar is verstreken; er geen sprake is geweest van een "vergissing", zoals bedoeld in punt 4 van § 7 van genoemde resolutie; beginselen van behoorlijk bestuur de inspecteur in dit geval niet dwingen om, een ten tijde van regeling onjuiste interpretatie van artikel 13 Wet IB, tegen het recht in een onjuist standpunt in te nemen..."

1.13. Op 13juni 1996 tekende verzoeker verzet aan tegen de beschikking van de voorzitter van het gerechtshof 's-Gravenhage.

1.14. Verzoekers gemachtigde wendde zich op 12juli 1996 tot de Staatssecretaris van Financiën met het volgende:

"...Belanghebbende is van mening dat de belastingdienst in strijd heeft gehandeld met het gelijkheidsbeginsel c.q. het zorgvuldigheidsbeginsel door de aanslagen inkomstenbelasting/ premieheffing 1988 ten name van (verzoeker; N.o.) in stand te laten. (...) Uit de geldende jurisprudentie kan worden afgeleid dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt gehonoreerd indien sprake is van:

. juridisch vergelijkbare situaties; en  
 . begunstigend beleid van de overheidsinstantie of toepassing van de meerderheidsregel (...)  
 Daarnaast heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Goes in strijd gehandeld met het zorgvuldigheidsbeginsel door belanghebbende over de gedane toezeggingen geen informatie te verstrekken én belanghebbende niet de mogelijkheid te geven een soortgelijke toezegging te ontvangen. Het zorgvuldigheidsbeginsel vereist dat de inspecteur de belastingplichtige moet informeren over de gedane toezeggingen ook al is hij van mening dat deze niet op belanghebbende van toepassing zijn. Het zorgvuldigheidsbeginsel vereist dit zeker indien belanghebbende meerdere malen om deze gegevens vraagt en de inspecteur de gedane toezeggingen consequent ontkent. (...)  
 Belanghebbende is van mening dat de bewoordingen dan wel de achterliggende gedachte van de resolutie inzake ambtshalve verminderingen alsmede de algemene strekking van het begrip ambtshalve vermindering de mogelijkheid bieden tot ambtshalve vermindering wanneer de belastingdienst geen c.q. onjuiste informatie heeft verstrekt en belanghebbende enkel en alleen op basis van deze onjuiste verstrekte gegevens van alle overige beroepsmogelijkheden geen gebruik heeft gemaakt. De strikte hantering van de vijf jaarstermijn is in casu pertinent onredelijk aangezien het verstrijken van deze vijf jaar enkel en alleen wordt veroorzaakt doordat de Belastingdienst/ Ondernemingen Goes op het door belanghebbende ingediende bezwaarschrift pas na meer dan drie jaar heeft beslist..."

1.15. Op 31 oktober 1996 reageerde de Staatssecretaris van Financiën op de brief van 12 juli 1996 met het volgende:

"...Uit onderzoek is mij gebleken dat u een verzetschrift heeft ingediend tegen de beschikking van de voorzitter van het gerechtshof tot niet-ontvankelijkverklaring van het

ingediende beroep inzake de onderhavige aanslag inkomstenbelasting. De rechterlijke procedure is derhalve nog niet afgelopen. Anders dan u in uw brief stelt, kan de Belastingdienst dan ook niet worden verweten dat hij geen c.q. onjuiste informatie heeft verstrekt, waardoor uw cliënt geen gebruik heeft gemaakt van alle overige beroepsmogelijkheden. Een beoordeling over de toepassing van de voorschriften inzake ambtshalve vermindering is enigszins prematuur, indien de zaak nog onder de rechter is. In uw brief geeft u aan dat de inspecteur daarvoor drie argumenten heeft aangevoerd. Elk argument is op zichzelf reeds voldoende om een verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen. Het is dus onjuist te stellen dat uitsluitend vanwege de strikte hantering van de vijfjaarmeter het verzoek om ambtshalve vermindering zou worden afgewezen. De kern van deze kwestie is of er sprake is van begunstigend beleid dan wel van een compromis tussen de Belastingdienst en een aantal belastingplichtigen, waarvan de belangen worden behartigd door een bepaalde belastingconsulent. In uw brief heeft u het standpunt van de inspecteur Belastingdienst/Ondernemingen Goes weergegeven. Ik ben van oordeel dat zijn standpunt dat er geen sprake is van begunstigend beleid maar van een compromis, waarbij uw cliënt niet betrokken is, alleszins verdedigbaar is. Het actief informeren van belastingplichtigen door de Belastingdienst komt aan de orde, indien er sprake is van (begunstigend) beleid en niet indien er sprake is van een compromis. De passage in uw brief (...) dat de Belastingdienst geen c.q. onjuiste informatie heeft verstrekt, acht ik dan ook niet juist. Gelet op al het voorgaande bestaat er voor mij geen aanleiding de inspecteur te verzoeken zijn standpunt inzake ambtshalve vermindering te heroverwegen. Ten overvloede merk ik nog op dat de inspecteur heeft aangegeven (...) dat de laatste survey van motor en casco van het schip in december 1988 heeft plaatsgevonden. Ook om deze reden diende de gevormde survey-reserve te worden opgeheven. Dit zou niet anders zijn indien het compromis wél mede met (verzoeker; N.o.) zou zijn gesloten..."

1.16. Bij uitspraak van 21 januari 1997 verklaarde het gerechtshof 's-Gravenhage verzoekers verzet tegen de beschikking van de voorzitter van het gerechtshof ongegrond. Het gerechtshof overwoog het volgende:

"...Ter zitting is duidelijk geworden waarom het beroepschrift niet is gemotiveerd. Het Hof verwijst hier naar bijlage 2 bij de pleitnota, een brief van 14 november 1996 waarin de voormalige adviseur van belanghebbende desgevraagd aan de huidige adviseur uitlegt waarom van een nadere motivering is afgezien. Klaarblijkelijk zag die toenmalige adviseur er geen brood in het beroepschrift nader te motiveren..."

## **2. Standpunt van verzoeker**

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT** alsmede naar de hierboven onder 1.14. opgenomen brief.

## **3. Standpunt van de Staatssecretaris van Financiën**

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

"...1. In zijn brief van 12 juli 1996 heeft verzoekers gemachtigde mij verzocht de inspecteur van de Belastingdienst/ Ondernemingen Goes te verzoeken zijn standpunt inzake ambtshalve vermindering te heroverwegen. Naar aanleiding daarvan heb ik in mijn brief van 31 oktober 1996, (...), (verzoekers gemachtigde; N.o.) medegedeeld een beoordeling

over de toepassing van de voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, zie **ACHTERGROND** onder 3.; N.o.) enigszins prematuur te achten omdat de zaak op dat moment nog onder de rechter was. Ik heb (verzoeker; N.o.) echter daarbij tevens aangegeven dat de drie argumenten die de inspecteur als reden aanvoert waarom geen ambtshalve herziening van de onderhavige aanslag mogelijk is, elk voor zich reeds voldoende is om een verzoek om ambtshalve vermindering af te wijzen.

2. Ten aanzien van de vraag of in deze zaak het gelijkheidsbeginsel c.q. het zorgvuldigheidsbeginsel ertoe noopt een ambtshalve vermindering te verlenen als bedoeld in § 1.5.a van mijn besluit van 25 maart 1991 ben ik van oordeel dat de afspraken die de Belastingdienst destijds met Belastingadviesbureau De Boer en Van Keulen (thans Coopers & Lybrand) heeft gemaakt, waren gericht op het voorkomen van problemen bij de aanslagregeling. Dit naar aanleiding van een aantal geschil-punten zoals die waren gerezen tijdens de boekenonderzoeken die bij cliënten van Belastingadviesbureau De Boer & Van Keulen werden ingesteld. Van (begunstigend) beleid, waaraan voor de toepassing van mijn besluit van 25 maart 1991 ook door derden vertrouwen kon worden ontleend, was daarbij geen sprake. In verband hiermee kan toepassing van het gelijkheidsbeginsel pas aan de orde komen indien in soortgelijke gevallen, in afwijking van de in mijn besluit van 25 maart 1991 opgenomen regeling, tot ambtshalve vermindering is overgegaan. Dergelijke gevallen zijn mij echter niet bekend. Ik merk hierbij op dat vorenbedoeld besluit van 25 maart 1991 er toe strekt om materiële onjuistheden in aanslagen te herstellen. In casu is geen sprake van materiële onjuistheden nu de Hoge Raad op 21 juni 1989 heeft beslist dat een gevormde reserve niet kan worden doorgeschoven naar een vervangend bedrijfsmiddel. Het standpunt van de inspecteur Belastingdienst/Ondernemingen Goes, zoals neergelegd in zijn brief van 30 mei 1996, acht ik dan ook juist. (...) Reden om (...) met toepassing van § 1.5.a van eerdergenoemd besluit van 25 maart 1991, af te wijken van de in dat besluit opgenomen regeling heb ik (...) niet. Ik acht de uitkomst alleszins bevredigend aangezien dit past binnen het uitgangspunt van mijn besluit van 25 maart 1991 om ambtshalve vermindering te verlenen in de situatie dat materieel niet verschuldigde belasting is geheven.

4. Tenslotte deel ik u nog mee dat mijn mening dat in december 1988 nog een laatste survey van motor en casco van het schip (...) heeft plaatsgevonden en om die reden de survey-reserve diende te worden opgeheven, is gestoeld op een op 10 augustus 1989 gesloten overeenkomst tussen (de nieuwe huurder van het schip, verhuurster en verzoeker; N.o.) (...) Toepassing van het ten aanzien van de cliënten van Belastingadviesbureau De Boer en Van Keulen gesloten compromis zou (verzoeker; N.o.) dus evenmin hebben kunnen baten..." **4. Reactie van verzoeker** Naar aanleiding van de reactie op de klacht van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoeker het volgende weten:

"...**Reactie op hetgeen wordt vermeld onder 2.**De Staatssecretaris schrijft onder 2 (...) van zijn reactie: "...ben ik van oordeel dat de afspraken die de Belastingdienst destijds met De Boer en Van Keulen heeft gemaakt, waren gericht op het voorkomen van problemen bij



de aanslagregeling. Dit naar aanleiding van een aantal geschilpunten zoals die waren gerezen tijdens de boekenonderzoeken die bij cliënten van Belastingadviesbureau De Boer en Van Keulen werden ingesteld." Hiermee kunnen wij ons niet verenigen. De in 1984 en 1985 gemaakte afspraken zijn niet tot stand gekomen naar aanleiding van een aantal geschilpunten. De afspraken zijn (...) gemaakt naar aanleiding van het indienen van diverse afgiften. In het vervolg van dezelfde alinea (...) schrijft de Staatssecretaris: "Van (begunstigend) beleid, waaraan voor de toepassing van mijn besluit van 25 maart 1991 ook door derden vertrouwen kon worden ontleend, was daarbij geen sprake." De Belastingdienst blijft bij haar standpunt dat in 1984 en 1985 sprake is geweest van een compromis. Van toezeggingen welke tot stand zijn gekomen middels "geven en nemen" is in casu echter geen sprake aangezien belastingplichtigen geen recht of standpunt hebben prijsgegeven dat zij naar stellig recht hadden kunnen innemen, zodat wij op basis hiervan willen spreken van (begunstigend) beleid. (...) Daarnaast blijkt uit dossiers van andere cliënten van Coopers & Lybrand dat de eenzijdige toezeggingen van 1984 en 1985 alsmede de toezegging uit 1993 ook in vergelijkbare gevallen daadwerkelijk zijn toegepast (zie belanghebbende). De Belastingdienst heeft eveneens niet bewezen dat bij niet-clieñten in de zeevisserij met uitzondering van belanghebbende- correcties in deze zijn opgelegd. Vervolgens schrijft de Staatssecretaris (...): "In verband hiermee kan toepassing van het gelijkheidsbeginsel pas aan de orde komen indien in soortgelijke gevallen, in afwijking van de in mijn besluit van 25 maart 1991 opgenomen regeling, tot ambtshalve vermindering is overgegaan." Naar onze mening vloeit redelijkheid echter voort uit het gelijkheidsbeginsel en het besluit vordert ambtshalve vermindering als belanghebbende er in redelijkheid voor in aanmerking komt. Gezien de vergelijkbare omstandigheden (identiek hetzelfde) waarin belanghebbende zich bevond, moet belanghebbende op basis van deze redelijkheid in aanmerking komen voor ambtshalve vermindering. (...) **Reactie op hetgeen wordt vermeld onder 4.**Tenslotte willen wij stilstaan bij hetgeen de Staatssecretaris schrijft onder 4 van zijn reactie (...), dat in december 1988 nog een laatste survey van motor en casco van het schip (...) heeft plaatsgevonden. Dit standpunt is door de Belastingdienst reeds eerder ingenomen. In (het bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 1991; N.o.) schrijft Accountantskantoor (W.; N.o.): "Ten aanzien van de door u bedoelde (laatste) survey-beurt in 1988 merken wij op dat volgens de boekhouding geen survey-beurt heeft plaatsgevonden. De grootste posten in 1988 hadden betrekking op reparaties als gevolg van schadegevallen. (...)". In onze pleitnota naar aanleiding van de verzetsprocedure (...) schrijven wij hierover nog het volgende: "Voor de goede orde wil ik opmerken dat het door de inspecteur overlegde huurcontract een contract is tussen derden. Het betreft namelijk een huurovereenkomst tussen (...) (huurder) en (...) (verhuurder). Belanghebbende wordt slechts als partij in deze huurovereenkomst genoemd omdat hij op basis van artikel 4 van de huurovereenkomst aan de huurder bemanning ter beschikking zou stellen. Met betrekking tot het vermelde onderhoud in de aanhef van de huurovereenkomst hebben wij navraag gedaan bij de voormalige adviseur van belanghebbende. Deze deelde mede dat een taxatierapport van (A. B.V.; N.o.) (...) klaarblijkelijk de reden is geweest om het bepaalde in de overeenkomst met (huurder; N.o.)

op te nemen. Uit een brief van (A. H. BV; N.o.) (voorheen (A. BV; N.o.)) blijkt dat in december 1988 geen **groot** onderhoud aan de motor dan wel het casco heeft plaatsgevonden welke heeft geleid tot het verkrijgen van een nieuw certificaat van deugdelijkheid (...). Uit de boekhouding van belanghebbende over het jaar 1988 blijkt dat het bedrag aan onderhoud en reparatie ad *f* 191.487 voor het overgrote deel betrekking heeft op de reparatie van de schade aan de hoofdmotor. Hiervoor is tevens een schade-uitkering ontvangen. De stelling van de inspecteur dat de gevormde voorziening groot onderhoud om die reden had moeten worden afgeboekt is dan ook niet juist aangezien er in 1988 **geen** groot onderhoud heeft plaatsgevonden in de zin van de afspraken/toezeggingen uit 1984/1985. Er heeft zeker geen groot onderhoud plaatsgevonden voor de winches en overige..."

## Beoordeling

1. Verzoeker was in 1988 zeevisser van beroep. Het voor de uitoefening van zijn beroep benodigde schip werd door hem gehuurd. Ingevolge de bepalingen van het huurcontract kwamen de kosten van onderhoud van het schip voor rekening van de huurder. In verband met deze kosten had verzoeker een kostenegaliseringsreserve gevormd als bedoeld in artikel 13 Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met ingang van 1 januari 1989 werd het gehuurde schip vervangen door een ander schip. Bij de vaststelling van verzoekers aanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1988 stelde de Belastingdienst/ Inspectie der directe belastingen te Zierikzee zich op het standpunt dat de kostenegaliseringsreserve na de vervanging van het schip aan de winst moest worden toegevoegd en bracht ter zake een correctie aan op het door verzoeker aangegeven belastbaar inkomen. Tegen deze correctie tekende verzoekers toenmalige gemachtigde op 17 december 1991 bezwaar aan bij de Belastingdienst. Tegen de afwijzende uitspraak van 6 maart 1995 op dit bezwaar diende de gemachtigde tijdig en pro forma een beroepschrift in bij het gerechtshof 's-Gravenhage. Omdat verzoekers gemachtigde in gebreke bleef het beroepschrift tijdig te motiveren, werd verzoeker op 23 april 1996 in zijn beroep niet-ontvankelijk verklaard. Nadat verzoeker zich tot een andere gemachtigde had gewend, verzocht deze gemachtigde op 28 mei 1996 de Belastingdienst/ Ondernemingen Goes, waar verzoeker op dat moment onder ressorteerde, de zaak opnieuw te bezien. Nadat de Belastingdienst de gemachtigde op 30 mei 1996 had laten weten geen aanleiding te zien de aangebrachte correctie alsnog ongedaan te maken, wendde de gemachtigde zich op 12 juli 1996 tot de Staatssecretaris van Financiën met het verzoek de Belastingdienst/Ondernemingen Goes te vragen zijn standpunt te herzien.
2. Verzoeker klaagt er over dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 31 oktober 1996 te kennen gaf in het verzoek van 12 juli 1996 geen aanleiding te zien de inspecteur van de Belastingdienst te vragen zijn standpunt te herzien.
3. Verzoeker is van mening dat de Belastingdienst/Ondernemingen te Goes in strijd met het gelijkheidsbeginsel heeft gehandeld door de kostenegaliseringsreserve in 1988 aan de

winst toe te voegen. Verzoeker stelt dat de Belastingdienst op dit punt een begunstigend beleid heeft gevoerd en dat dit beleid ook op hem diende te worden toegepast. Verzoeker stelt zich voorts op het standpunt dat de Belastingdienst in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel heeft gehandeld door hem, ondanks herhaalde verzoeken daartoe, niet in te lichten over het gevoerde begunstigende beleid en hem zodoende niet in staat te stellen de nodige stappen te ondernemen om toepassing van dit beleid op zijn situatie te bewerkstelligen. Tenslotte is verzoeker van mening dat de strekking van de resolutie inzake het verlenen van ambtshalve vermindering (zie **ACHTERGROND**, onder 3.) in dit geval de ruimte biedt de aanslag, ondanks het feit dat de termijn van vijf jaar voor het verlenen van een ambtshalve vermindering reeds was verstreken, alsnog te verminderen. Verzoeker wijst er daarbij op dat het verstrijken van de genoemde termijn van vijf jaar geheel is te wijten aan het feit dat de Belastingdienst op het ingediende bezwaarschrift pas na meer dan drie jaar uitspraak heeft gedaan. Om deze redenen is verzoeker van mening dat de Staatssecretaris van Financiën de Belastingdienst had moeten vragen de aanslag inkomstenbelasting 1988 alsnog ambtshalve te herzien.

4. De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat de Belastingdienst op het punt van het doorschuiven van de kostenegaliseringsreserve bij vervanging van een vissersschip geen begunstigend beleid heeft gevoerd, maar dat de Belastingdienst slechts afspraken heeft gemaakt met een bepaald belastingadvieskantoor en uitsluitend met betrekking tot de cliënten van dat kantoor, waarbij sprake was van wederzijds geven en nemen, ter voorkoming van problemen bij aanslagregeling ten aanzien van de cliënten van dit kantoor. De Staatssecretaris stelt dat de aan verzoeker opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1988 materieel juist is en in overeenstemming met de jurisprudentie van de Hoge Raad zoals het arrest van 21 juni 1989 (zie **ACHTERGROND**, onder 2.), zodat er alleen al om die reden geen aanleiding is tot het verlenen van een ambtshalve vermindering. De Staatssecretaris geeft voorts aan dat de door de Belastingdienst in zijn brief van 30 mei 1996 (zie **BEVINDINGEN**, onder 1.12.) genoemde redenen elk op zich al voldoende grond vormen voor de beslissing geen ambtshalve vermindering te verlenen.

5. De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn resolutie van 25 maart 1991 regels gegeven voor de toepassing van de bevoegdheid tot het verlenen van een ambtshalve vermindering. Een van deze regels is dat een ambtshalve vermindering, behoudens de nader in de resolutie omschreven uitzonderingen, slechts kan worden verleend indien het verzoek daartoe is ontvangen binnen dezelfde termijn van vijf jaar als die welke voor de Belastingdienst ook de bevoegdheid tot navorderen dan wel naheffen beperkt. Op grond van deze parallelle moet de beperking tot vijf jaar van de termijn voor het verlenen van een ambtshalve vermindering in het algemeen als redelijk worden beschouwd.

7. Nadat verzoeker in zijn beroep bij het gerechtshof 's-Gravenhage niet-ontvankelijk was verklaard, heeft verzoeker op 28 mei 1996 een als een verzoek om ambtshalve vermindering aan te merken verzoek aan de Belastingdienst gedaan, derhalve op een tijdstip dat de termijn van vijf jaar reeds was verstreken. Verzoeker stelt weliswaar dat het verstrijken van de termijn geheel aan de Belastingdienst moet worden verweten, omdat deze pas na lange tijd uitspraak heeft gedaan op het tijdig ingediende

bezwaar-schrift, maar verzoeker kan in dit standpunt om de volgende redenen niet worden gevolgd. Verzoekers eerste gemachtigde heeft om hem moverende redenen het pro forma ingediende beroepschrift bij het gerechtshof 's-Gravenhage niet tijdig gemotiveerd. Het is in de eerste plaats tengevolge van deze handelwijze van verzoekers gemachtigde dat hij nog slechts langs de weg van een verzoek om ambtshalve vermindering aan de Belastingdienst kon vragen om een heroverweging van diens standpunt en dat de daarvoor geldende termijn van vijf jaar een rol ging spelen. Voorzover verzoeker bedoelt te stellen dat het beroepschrift niet tijdig kon worden gemotiveerd omdat de Belastingdienst heeft verzuimd hem te informeren over het gevoerde begunstigende beleid of de gemaakte afspraken kan verzoeker ook daarin niet worden gevolgd, omdat de Belastingdienst juist van meet af aan tegenover verzoeker het standpunt heeft ingenomen dat van een (begunstigend) beleid geen sprake was en dat de gemaakte afspraken een bilateraal en compromissoir karakter hadden.

8. De Belastingdienst heeft in zijn brief van 30mei 1996 onder meer het standpunt ingenomen dat er geen ruimte was voor het verlenen van een ambtshalve vermindering omdat de vijfjaarstermijn, op het moment van indienen van het verzoek reeds was verstreken en de in de resolutie genoemde situaties waarin deze termijn kan worden verlengd niet van toepassing waren.

9. Gelet op het hiervoor onder 7. overwogene kon de Staatssecretaris zich in zijn reactie op verzoekers verzoek van 12juli 1996 op het standpunt stellen dat er geen aanleiding was de Belastingdienst te vragen zijn standpunt in heroverweging te nemen. Het gegeven dat de resolutie van 25maart 1991 voor een ambtshalve vermindering geen ruimte meer bood is daarvoor voldoende. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

## Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond. **BIJLAGE ACHTERGROND**

### 1. Wet op de inkomstenbelasting 1964

(wet van 16december 1964, Stb. 519) Artikel 13, eerste lid, zoals dit luidde in 1988:

"Bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst kan worden gereserveerd tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten..."

### 2. Arrest van de Hoge Raad van 21juni 1989, rolnummer 25 558

(BNB 1989/248) "...De reserve tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten strekt ertoe kosten en lasten die door de bedrijfsuitoefening over enig jaar noodzakelijk zijn geworden, ten laste van dat jaar te brengen ook al zijn zij daarin niet in uitgaaf gekomen. De aard van de reserve brengt mee dat deze aan de winst wordt toegevoegd indien moet worden aangenomen dat de kosten waarvoor zij is gevormd, niet zullen worden gemaakt. Dit is in de regel het geval indien de reserve betrekking heeft op kosten die zijn verbonden aan het bezit of het gebruik van een bepaald bedrijfsmiddel, en dit bedrijfsmiddel buiten gebruik wordt gesteld of wordt afgestoten. Indien in een zodanig geval een vervangend bedrijfsmiddel wordt aangeschaft, dienen de aan het bezit en het gebruik van dat

bedrijfsmiddel verbonden kosten ten laste te komen van de jaren waarin dat bedrijfsmiddel in de onderneming zal worden aangewend. Het zou in strijd zijn met de strekking van de egalisatiereserve indien laatstbedoelde kosten door de instandhouding van een ten behoeve van het afgestoten bedrijfsmiddel gevormde reserve in feite ten laste zouden worden gebracht van de jaren welke aan de aanschaffing van het vervangende bedrijfsmiddel voorafgaan..."

### **3. Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735**

"...Par. 1. Inleiding

1.1. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane belastingbedragen te verlenen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. Mij is gebleken dat het wenselijk is de uitvoeringsvoorschriften op dit punt opnieuw vast te stellen.

1.2. In de hieronder opgenomen nieuwe voorschriften is de termijn waarbinnen de belasting- of inhoudingsplichtige aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting afgestemd op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven (par. 2.2, onderdeel b en par. 4.1, aanhef en onderdeel b). Daarbij is mede overwogen dat rechtsvorderingen ter zake van geldschulden ten laste van het Rijk na vijf jaren verjaren. De termijn waarbinnen ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend is voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren (par. 7). (...)

1.5. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in deze aanschrijving opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

a. Een of meer algemene beginsel(en) van behoorlijk bestuur noopt/nopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen, hoewel de regeling in deze aanschrijving daarin voor dat geval niet voorziet. Voorbeeld bij par. 1.5.a. Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van beroep bij de administratieve rechter in belastingzaken op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een door een andere belastingplichtige ingesteld beroep over een soortgelijk geval in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter op het laatstgenoemde beroep onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor een vermindering van de hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting met f 100. Par. 4.1.a (gelezen in samenhang met par. 2.2.c) van deze aanschrijving staat aan het verlenen van de vermindering in de weg. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering. (...) Par. 2. Reikwijdte en definities (...) de

vijf-jaarstermijn: de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid en 20, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven; (...) Par. 4.

Uitzonderingen

4.1. Het bepaalde in par. 3 (het verlenen van een ambtshalve vermindering; N.o.) vindt geen toepassing indien:

(...) b. ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift (...) de vijf-jaarstermijn is verstreken..." Par. 7. Termijnverlenging

1. Indien ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift dan wel op het tijdstip waarop het in § 3.2, onderdeel b bedoelde feit ter kennis van de inspecteur komt, 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 of, - indien de belanghebbende tegen de aanslag tijdig in bezwaar is gekomen, ten tijde van het doen van uitspraak op het bezwaarschrift, dan wel - ten tijde van de voldoening of afdracht op aangifte of, - indien de belanghebbende tegen het bedrag dat door hem op aangifte is voldaan of dat van hem is ingehouden tijdig in bezwaar is gekomen, ten tijde van het doen van uitspraak op het bezwaarschrift, bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, te veel belasting is geheven, wordt voor de toepassing van § 4.1, aanhef en onderdeel b, de vijf-jaarstermijn verlengd met vijf jaren..."