



# Rapport

**Datum: 6 april 2000**

**Rapportnummer: 2000/138**

## Klacht

Op 19 juli 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer H. te Malden, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen.

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

Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen hem ten gevolge van de problemen rond de fiscale beoordeling van zijn activiteiten in een onwerkbaar situatie heeft gebracht. Hij wijst er daarbij op dat de Belastingdienst met hem een vaststellingsovereenkomst wil sluiten steeds afzonderlijk voor de in één jaar opgestarte projecten, en dat verzoeker wordt gedwongen opbrengsten en kosten per project te administreren.

## Achtergrond

### . 1. Cursus Belastingrecht

#### Paragraaf 2.1.2.:

##### "Vereisten voor belastbaarheid

Zoals (...) al is opgemerkt moet, wil een bron kunnen worden geconstateerd, aan een drietal voorwaarden zijn voldaan:

- a. deelneming aan het economisch verkeer;
- b. het oogmerk om voordeel te behalen (het subjectieve element);
- c. de belastingplichtige kan het voordeel ook redelijkerwijs verwachten (het objectieve element).

(...)

Het voordeel moet redelijkerwijs te verwachten zijn (het objectieve element)

Dit criterium, dat in de jurisprudentie steeds meer de nadruk heeft gekregen, werd het eerst geformuleerd in het arrest betreffende de consul-generaal *HR 26 november 1930, B. 4857*. Aangezien van te voren vaststond dat de aan de functie van consul-generaal

verbonden kosten de baten blijvend zouden overtreffen, kon de functie niet als een bron van inkomen worden aangemerkt. In vele latere uitspraken is deze overweging herhaald, zo bijv. ten aanzien van een kunstschilderes die redelijkerwijs niet kon verwachten dat zij zóveel naam zou maken dat de verkoopopbrengst de kosten zou overtreffen. (*HR 1 december 1954, BNB 1955/22*).

Recenter is het geval van de huisarts die in 1988 het prototype van een multifunctionele boot bouwde, die hij op de Hiswa tentoonstelde. Het ontwerp oogstte veel belangstelling en de arts ging voort met het maken van ondernemingsplannen, het ontwerpen en laten bouwen van volgende modellen, het in de wacht slepen van enige subsidie en het contact leggen met diverse producenten, tot in Rusland toe. Maar eind 1995, in welk jaar het 'verlies uit onderneming' f 102.567 bedroeg, had hij nog geen boot verkocht. Het Hof oordeelde, gesanctioneerd door de Hoge Raad, dat belanghebbende redelijkerwijs niet kon verwachten dat zijn scheepsbouwactiviteiten hem in de toekomst positieve opbrengsten zouden opleveren. Er was dus geen sprake van een bron van inkomen. (*HRS 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/314*). Hetzelfde criterium werd aangelegd inzake de verliesgevende onderneming van een man van 76 jaar. Deze onderneming had vroeger jaren lang winst opgeleverd, maar het viel redelijkerwijs niet aan te nemen, mede gezien belanghebbendes leeftijd, dat er in de toekomst positieve voordelen konden worden verwacht. De onderneming was derhalve geen bron van inkomen meer. (*Hoge Raad 22 maart 1972, BNB 1972/96*)."

Paragraaf 2.2.1.A.:

"Wat is een onderneming?"

a. Inleiding

De gangbare definitie van een onderneming luidt: een duurzame organisatie die er op is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk productieproces met het oogmerk om winst te behalen. In deze definitie zijn de essentiële elementen voor het begrip bron vervat. De vraag of een bepaalde activiteit als een onderneming kan worden aangemerkt valt dan ook vaak samen met de vraag of al dan niet een bron van inkomsten aanwezig is..."

**2. Standpunt van de Belastingdienst** (DGM93-242, 14 april 1993), gepubliceerd in Infobulletin, volgnummer 93/251:

"...Namens de Staatssecretaris heeft de Belastingdienst het volgende standpunt ingenomen.

Aan de Belastingdienst zijn een aantal gevallen voorgelegd waarin de hieronder beschreven situatie aan de orde is.

Met betrekking tot een bepaalde door de belastingplichtige ondernomen activiteit is in enig jaar (meestal in de beginfase van die activiteit) de verhouding tussen inkomsten en kosten zodanig dat redelijkerwijs niet valt te verwachten dat die activiteit in de toekomst een positief financieel resultaat zal opleveren.

De activiteit wordt in dat geval niet aangemerkt als bron van inkomen. De kosten ter zake van die activiteit worden niet -als verwervingskosten- in aftrek toegelaten.

In een later jaar blijkt de activiteit toch rendabel te zijn en in dat jaar wel als bron van inkomen aangemerkt te worden.

(Vergelijk voor een dergelijk geval Vakstudie Nieuws 1991, blz. 2375).

De vraag is dan of en in hoeverre de eerder ten aanzien van deze activiteit gemaakte kosten alsnog in aftrek kunnen komen.

Het standpunt van de Belastingdienst luidt als volgt:

Als de activiteit vervolgens in een later jaar toch rendabel blijkt te zijn, kunnen de in eerder jaren gemaakte kosten niet meer in dat latere jaar in aftrek komen. Hieraan staat artikel 38 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 in de weg.

Alsdan kan wel op grond van de resolutie Bel.A.-186 (het ambtshalve verminderingenbeleid) alsnog aftrek worden verleend over het jaar waarin de kosten zijn gemaakt, indien de Inspecteur op grond van de gegevens uit latere jaren de conclusie gerechtvaardigd acht dat ten aanzien van de betreffende activiteit in eerdere jaren reeds sprake is geweest van een bron van inkomen.

Het verlenen van ambtshalve vermindering wordt beperkt tot de in de resolutie vermelde termijn van vijf jaar.

Toepassing van de resolutie Bel.A.-186 betekent overigens niet dat in alle gevallen ten minste vijf jaar wordt teruggegaan. De activiteit kan zich immers geleidelijk hebben ontwikkeld van hobby tot (achteraf geconstateerde) bron van inkomen.

Het komt voor dat belastingplichtigen vooraf met de Belastingdienst een afspraak willen maken over in aanmerking te nemen verwervingskosten ten aanzien van een activiteit die vooralsnog niet als bron van inkomen valt aan te merken.

Op praktische gronden heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat in die gevallen de afspraak kan worden gemaakt dat de verwervingskosten alsnog worden geaccepteerd als binnen vijf jaar na de start van de activiteit tegenover de Inspecteur is aangetoond dat de activiteit als bron van inkomen kan worden aangemerkt.

De aanslagen over de betrokken voorafgaande jaren zullen dan moeten worden herzien..."

## Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen 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 reacties van de Belastingdienst en van verzoeker gaven aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen en aan te vullen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### A. feiten

1. De Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen (hierna: de Belastingdienst) legde op 28 januari 1999 een bedrijfsbezoek af bij verzoeker. In het rapport dat van dit bezoek werd opgemaakt en dat aan verzoeker werd voorgelegd, is het volgende vermeld:

"...

#### 1. Algemeen

Het adviesbureau van (verzoeker; N.o.) is in 1963 opgericht en houdt zich bezig met bedrijfsorganisatie en productontwikkeling. In 1975 is (F. BV.; N.o.) opgericht. Deze hield zich bezig met het ontwerpen van nieuwe technieken voor consumenteninformatica. Het adviesbureau van (verzoeker; N.o.) is volgens de Belastingdienst in (F. BV.; N.o.) opgegaan. In 1982 ging (F. BV.; N.o.) failliet. (...) In 1995 is een compromis gesloten inzake het (X-project; N.o.) over de aftrekbaarheid van de kosten indien in de toekomst sprake is van een bron. In 1996 heeft (verzoeker; N.o.) het adviesbureau opnieuw opgestart.

(...)

#### 2. Bedrijfsactiviteiten

##### 2.1. Adviesbureau van (verzoeker; N.o.)

Naast het al 30 jaar lopende (X-project; N.o.) zijn de volgende nieuwe projecten in ontwikkeling:

(T.; N.o.)

(E.; N.o.)

(A.; N.o.)

(Te.; N.o.)

(S.; N.o.)

Het (T. en E.; N.o.)-project is in 1996 opgestart, het (A.; N.o.)-project in 1997 en het (Te. en S.; N.o.)-project in 1998.

(Verzoeker; N.o.) geeft aan dat de kans van slagen van het (X-project; N.o.) gering is. Indien investeerders zich aanbieden voor het (T.; N.o.)-systeem is er op zijn vroegst over drie jaar een winstverwachting. Over de andere projecten kan niets gezegd worden.

(...)

#### 4. Ondernemerschap

(...)

Het bezoek is gepland om te bepalen of (verzoeker; N.o.) inzake het adviesbureau van (verzoeker; N.o.) als ondernemer kan worden aangemerkt in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting.

(...)

Het komt voor dat belastingplichtigen vooraf met de Belastingdienst een afspraak maken over in aanmerking te nemen verwervingskosten ten aanzien van een activiteit die vooralsnog niet als bron van inkomen valt aan te merken.

Op praktische gronden heeft de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat in die gevallen de afspraak kan worden gemaakt dat de verwervingskosten alsnog worden geaccepteerd als binnen vijf jaar na de start van de activiteit tegenover de inspecteur is aangetoond dat de activiteit als bron van inkomen kan worden aangemerkt.

Ik kom, naar aanleiding van het bedrijfsbezoek, het bestuderen van het dossier en de wettekst, tot de conclusie dat er geen sprake is van een bron. Kosten die in de loop van de jaren gemaakt zijn of worden voor de uitvindingen kunnen wel per jaar worden gestald. Dit moet echter per project apart worden gestald. Als blijkt dat een project in de toekomst toch als bron kan worden aangemerkt (inkomsten uit werkzaamheden die u niet in dienstbetrekking heeft verricht) kunnen de aanslagen over voorgaande jaren worden herzien.

Voor het (X-project; N.o.) worden al volgens een compromis jaarlijks de kosten gestald. Tijdens de behandeling van het belastingjaar 2000 zal de stand van zaken rond het (X-project; N.o.) opnieuw worden getoetst en zal worden bekeken of verdere bijboeking van kosten gerechtvaardigd is.

Voor het (T, E., A., Te. en S.-project; N.o.) wordt een vaststellingsovereenkomst gesloten. Per project zullen de kosten, voor ieder jaarlijks apart, moeten worden gestald. Hierover verzoek ik u dan ook om van deze projecten per project, per jaar de kosten van 1996, 1997 en 1998 aan mij te doen toekomen. Tijdens de behandeling van het belastingjaar 2001 zal bij het (T.- en E.-project; N.o.) de stand van zaken worden getoetst, tijdens de behandeling van het belastingjaar 2002 het (A.-project; N.o.) en tijdens het belastingjaar 2003 het (Te.- en S.-project; N.o.). Ook zal dan worden bekeken of verdere bijboekingen van kosten gerechtvaardigd is.

(...)

## 6. Afspraken

Ik heb de volgende afspraken gemaakt:

(Verzoeker; N.O.) zal mij toesturen een specificatie van de kosten per project en per jaar over de jaren 1996, 1997 en 1998.

(Verzoeker; N.o.) zal de verschillende vaststellingsovereenkomsten (in tweevoud) ondertekenen en van elk een exemplaar aan mij retour zenden.

Ik wil u verzoeken dit alles voor 1 juni 1999 te doen...."

2. Tegelijk met het rapport werd aan verzoeker een drietal vaststellingsovereenkomsten ter tekening voorgelegd. Deze zagen op respectievelijk de belastingjaren 1996, 1997 en 1998 en hadden steeds betrekking op de in het betrokken jaar door verzoeker opgestarte projecten.

De tekst van de vaststellingsovereenkomst voor het jaar 1996 luidt als volgt:

### "...VASTSTELLINGSOVEREENKOMST

#### 1. Partijen

Belanghebbende (verzoeker; N.o.)

Hierna te noemen partij A

en

De inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen, vertegenwoordigd door:

(H.; N.o.), als zodanig gemandateerd door het hoofd van de eenheid, hierna te noemen partij B

verklaren een vaststellingsovereenkomst te hebben gesloten als bedoeld in Boek 7:900 van het Burgerlijk Wetboek.

Partijen verklaren hierbij uitdrukkelijk en zonder voorbehoud zich jegens elkaar te binden ter voorkoming van de hierna omschreven onzekerheid.

## 2. Omschrijving van de onzekerheid

De kwestie waarover partijen in onzekerheid verkeren luidt als volgt:

Partij A heeft een adviesbureau met de naam Adviesbureau (van verzoeker; N.o.). In 1996 zijn er door het Adviesbureau (van verzoeker; N.o) activiteiten opgestart. Het betreft werkzaamheden ten behoeve van in ontwikkeling zijnde projecten (T. en E.; N.o.). De verhouding tussen de inkomsten en de kosten is zodanig, dat redelijkerwijs niet valt te verwachten dat die activiteit in de toekomst een positief financieel resultaat zal opleveren. In dat geval worden de activiteiten niet aangemerkt als bron en komen de kosten ter zake van die activiteit niet (ook niet als verwervingskosten) in aftrek. Voor de omzetbelasting zal dan geen sprake zijn van ondernemerschap.

De mogelijkheid wordt echter niet uitgesloten, dat de activiteiten in een later jaar toch rendabel blijken te zijn.

## 3. Inhoud van overeenkomst

Partijen zijn op 3 mei 1999 het volgende overeengekomen:

Indien partij A voor het jaar 2001 tegenover de inspecteur aantoont dat de activiteit als bron van inkomen kan worden aangemerkt, zal de inspecteur de kosten die met de projecten verband houden alsnog als verwervingskosten accepteren. In dat geval zal het ondernemerschap voor de omzetbelasting worden aangenomen en zal de voorbelasting, (voor zover nog niet geclaimd) alsnog worden verleend.

De aanslagen over de betrokken voorafgaande jaren zullen dan worden herzien.

Met ingang van 1996 worden jaarlijks de aan de projecten toe te rekenen kosten apart gepresenteerd en na toetsing aan het gestalde bedrag toegevoegd.

Per project worden de kosten door partij A gesplitst.

## 4. Ondertekening..."



De vaststellingsovereenkomsten over de jaren 1997 en 1998 luiden dienovereenkomstig, maar hebben betrekking op andere projecten.

3. In een brief van 30 juni 1999 liet de Belastingdienst verzoeker het volgende weten:

"...Op 4 mei 1999 heeft u van mij het rapport met vaststellingsovereenkomsten ter ondertekening ontvangen in zake het door u verzochte bedrijfsbezoek. Het bedrijfsbezoek was bedoeld om te beoordelen of er sprake is van een onderneming. In het nagesprek op 3 mei 1999 heb ik u medegedeeld dat er geen sprake kon zijn van een onderneming. Door middel van vaststellingsovereenkomsten wordt u de mogelijkheid gegeven om kosten die u maakt, per project voor 5 jaar te stallen. Mocht er blijken dat er na vijf jaar alsnog sprake is van een onderneming, dan kunnen de aanslagen over voorafgaande jaren alsnog worden herzien. U ging hiermee akkoord en zou de vaststellingsovereenkomsten na ontvangst ondertekenen en voor 1 juni 1999 retourneren.

Ik heb op 15 juni 1999 telefonisch contact met u opgenomen omdat ik nog geen ondertekende vaststellingsovereenkomsten had ontvangen. U gaf mij te kennen dat u (zich) met de inhoud van de overeenkomsten niet geheel kon verenigen en wilde hierover praten.

Op 30 juni 1999 heeft u een gesprek met (...) en mij op het belastingkantoor. Wij hebben aan u ons standpunt nogmaals onderbouwd. U heeft van ons een afschrift meegekregen van de resolutie waarop ons beleid is gebaseerd. Tevens zijn ook de consequenties medegedeeld wanneer de vaststellingsovereenkomsten niet worden getekend. De consequenties zijn: het naheffen van de reeds teruggegeven omzetbelasting en dat de reeds gemaakte en de nog te maken kosten niet gestald kunnen worden.

Om u nog de gelegenheid te geven de zaak nog eens goed te bestuderen is afgesproken dat u de tijd heeft om tot 7 augustus 1999 de vaststellingsovereenkomsten alsnog te tekenen..."

4. Verzoeker reageerde met een brief van 20 juli 1999 aan de Belastingdienst. Deze brief luidt als volgt:

"...In aansluiting op het gevoerde gesprek op 30 juni jl. en uw brief d.d.30-6-'99 deel ik u het volgende mede.

Van bovengenoemd gesprek is mijnerzijds een samenvattend verslag gemaakt wat ik u bij deze doe toekomen.

Voorts is door mij zorgvuldig nagegaan of de door u gedane voorstellen wellicht voor mij toch een redelijke oplossing zouden kunnen zijn. Op grond van een aantal aspecten daarvan moet ik helaas constateren dat dit niet het geval is. De redenen hiervoor zijn:

De afzonderlijke en niet gelijktijdige beoordeling van de desbetreffende ontwikkelingsprojecten is een te belemmerende factor voor het verdelen van het bedrijfsrisico bij het verwezenlijken (van) diverse technologische ontwikkelingen.

De feitelijke onmogelijkheid om dan aan deze projecten op een zakelijke en bedrijfseconomische wijze te kunnen werken, waardoor ik door de Belastingdienst concreet belemmerd wordt in het goed en verantwoord uitoefenen van mijn (mijn recht tot) het ondernemerschap.

De schade en de extra kosten en moeilijkheden die ik hierdoor ondervind bij het uitvoeren van die projecten. (Op gebied van financiering, subsidiëring, risicospreiding, projectuitvoering, personeelsinzet, etc.)

De negatieve uitzonderingspositie die mij, als een startende en innoverende ondernemer door toedoen van de Belastingdienst ten deel valt.

De volslagen onbegrijpelijke prestigehouding, waarbij er van enig reëel belang voor de Belastingdienst geen sprake is.

Ondanks de m.i. botte weigering om van de opgestelde overeenkomsten af te wijken en in gezamenlijk overleg tot een voor beiden redelijk compromis te komen, doe ik hierbij alsnog een poging om tot een onderling vergelijk te komen.

Ik stel u daarom het volgende voor:

De voorgestelde overeenkomsten te veranderen in die zin dat er vanaf 1998 slechts één stallingsovereenkomst wordt gemaakt voor de betreffende projecten.

Van de projecten die al vooraf zijn gestart de gemaakte kosten in 1996 en '97 nu vast te stellen en dit bedrag als zodanig ook in de overeenkomst mee te nemen.

Indien u eventueel niet op dit compromis-voorstel zou willen ingaan dan resten mij helaas geen andere conclusies dan:

De Belastingdienst wenst uitdrukkelijk geen rekening te houden met de door mij kenbaar gemaakte omstandigheden die noodzakelijk en redelijk zijn om tot een zakelijke en bedrijfseconomische uitvoering van de betreffende projecten te kunnen komen.

De Belastingdienst beschouwt mijn (ondernemers-)activiteiten t.a.v. de betreffende projecten zodanig dat definitief en onherroepelijk niet valt te verwachten dat die activiteiten in de toekomst een positief financieel resultaat zullen opleveren.

De aldus aan te merken activiteiten zijn uitsluitend te beschouwen als niet zakelijk en niet betrekking hebbend op ondernemersactiviteiten. Derhalve zullen deze nu en in de toekomst dan ook niet als bron van inkomen kunnen worden beschouwd. (Geen deelname

aan het economisch verkeer, hobby's dus.)..."

Het door verzoeker opgemaakte verslag van het gesprek van 30 juni 1999 luidt onder meer als volgt:

"...Als een van de voornaamste bezwaren geldt dat de door de Belastingdienst voorgestelde regelingen inhouden:

een grotere en onnodige belasting t.a.v. tijd, kosten en aandacht die daarmee o.a. boekhoudkundig mee gemoeid is.

Het een wezenlijke inperking van het beoogde ondernemerschap en het onbelemmerd uitoefenen van een bedrijf inhoudt. (T.a.v. financiering, ondernemersrisico, personeel, marketing, etc.)

Het een rechtsongelijkheid t.o.v. andere startende ondernemers inhoudt. Dit wordt o.a. veroorzaakt door:

een **niet objectieve** beoordeling en inschatting dat: Redelijkerwijs niet verwacht mag worden dat de bedrijfsactiviteiten in de toekomst een positief financieel resultaat zullen opleveren.

de volkomen onzekerheid over de aftrekbaarheid van **de verwervingskosten van de verschillende onderhande zijnde projecten**, met name **door het afzonderlijk beoordelen en de verschillende tijdstippen waarop dat gebeurt**.

de onmogelijkheid van de specifieke fiscale en andere stimulerende subsidies/regelingen gebruik te kunnen maken, die gelden voor de ontwikkeling van innovatieve producten en nieuwe technologie waaraan in het bijzonder gewerkt wordt. (...)

Met name heeft (verzoeker; N.o.) bezwaar gemaakt tegen de wijze waarop de Belastingdienst blijkbaar een **onderscheid maakt tussen verschillende andere startende bedrijven en de ondernemingsactiviteiten van (het adviesbureau van verzoeker; N.o.)**. Dit wordt **uitsluitend op grond van subjectieve aannames en redeneringen** gedaan.

Daarbij is verwezen naar ongeldige en niet meer up to date zijnde situaties, ofschoon daarbij tegelijkertijd gezegd wordt, deze dan weer niet bij de z.g. objectieve beoordeling gebruikt te hebben !

Een dergelijke bedrijfsactiviteit, waar zoals hier sprake van is, kan alleen maar zinvol zijn - ook voor (verzoeker; N.o.) (!) - als er uiteindelijk een rendabele en zakelijke bestaansgrond in het economisch verkeer is. Daarom kunnen deze aannames dan ook niet als een objectief juiste en eerlijke afweging vol gehouden worden.

In het gesprek bleken de aangehaalde argumenten en toelichtingen voor de beide heren van de Belastingdienst geen reden te kunnen zijn om in enigerlei opzicht van de voorgestelde oplossing af te wijken. Er werd gesteld dat dit uitsluitend het gevolg zou zijn van het standpunt van de Staatssecretaris in dit soort gevallen. (...)

Maar helaas bleek er ook een duidelijke frustratie te bestaan t.a.v. het feit dat (verzoeker; N.o.) de oorspronkelijke voorstellen zakelijk toch niet als aanvaardbaar kon beschouwen..."

#### B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder klacht en naar zijn brief van 20 juli 1999 (opgenomen onder A. Feiten, onder 4.).

#### C. Standpunt Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen

##### 1. In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...De fiscale vraag die zich hier voordoet is of de activiteiten van het adviesbureau (van verzoeker; N.o.) kunnen worden aangemerkt als een bron van inkomen in de zin van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964. Bovendien dient beoordeeld te worden of het adviesbureau (van verzoeker; N.o.) moet worden aangemerkt als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

##### Inkomstenbelasting

Deze vraag moet op dit moment in principe ontkennend worden beantwoord. Niemand weet echter of de uitvinding ooit tot een bron van inkomen zal worden bestempeld.

Als voorbeeld geef ik hierbij het (X-project; N.o.). Dit project is ongeveer 30 jaren geleden door Adviesbureau (van verzoeker; N.o.) opgestart. Het heeft tot op heden nog niet tot een voordeel geleid, zodat dit project ook (nog) niet als bron is aangemerkt.

Voor die gevallen waarin de inspecteur (vooralsnog) van oordeel is dat de activiteit niet als een bron van inkomen kan worden gezien, kan een afspraak worden gemaakt dat, als ontwikkelingen in latere jaren daartoe aanleiding geven en alsnog de conclusie kan worden getrokken dat sprake is geweest van een bron van inkomen, de verwervingskosten alsnog worden geaccepteerd.

De Staatssecretaris heeft voor deze situaties beleid ontwikkeld.

Dit beleid hebben mijn medewerkers aan (verzoeker; N.o.) kenbaar gemaakt in het rapport dat naar aanleiding van het bezoek is opgemaakt. Ook tijdens de bespreking van 30 juni 1999 is dit aangehaald. Zij hebben bij die gelegenheid en afschrift uit het infobulletin van de Belastingdienst (...) aan (verzoeker; N.o.) meegegeven. Hierin is het beleid weergegeven. (...)

Om nu aan Adviesbureau (van verzoeker; N.o.) de gelegenheid te bieden om de kosten die nú gemaakt worden, 5 jaren na de start van het project eventueel alsnog als verwervingskosten te accepteren, hebben mijn medewerkers aan (verzoeker; N.o.) voorgesteld om vaststellingsovereenkomsten op te maken. (...) De vaststellingsovereenkomsten hebben betrekking op de projecten die in het zelfde jaar zijn gestart. In de vaststellingsovereenkomsten is (...) opgenomen dat de kosten van de projecten per project gesplitst dienen te worden. Dit is gedaan om de kosten te kunnen toerekenen aan een project in het geval dat één project dat gestart is in 1996 wel tot positieve resultaten leidt, en het andere project dat gestart is in 1996 niet. Op deze wijze kan inzicht worden verkregen welk project wel en welk project niet als bron van inkomen kan worden aangemerkt. Het is niet zo dat wanneer één project als bron van inkomen wordt aangemerkt, dat dan alle andere projecten ook als bron van inkomen worden aangemerkt. Immers, nu neemt de Belastingdienst ook niet het standpunt in dat er géén sprake is van een bron van inkomen, omdat het (X-project; N.o.) dat inmiddels al 30 jaren duurt nog nooit als bron van inkomen is aangemerkt.

(Verzoeker; N.o.) heeft tijdens het bedrijfsbezoek op 28 januari 1999 volledig ingestemd met het sluiten van de vaststellingsovereenkomsten. Op die reden hebben mijn medewerkers het rapport inmiddels aan (verzoeker; N.o.) verzonden.

Het administreren van de kosten per project leidt weliswaar tot meer administratieve werkzaamheden, maar dat is inherent aan het opstarten van de diverse projecten naast elkaar. (Eén van mijn medewerkers; N.o.) heeft (verzoeker; N.o.) gewezen op het bestaan van financiële software, waarbij het geen probleem is om kosten en baten per project in een aparte grootboekrekening te registreren.

#### Omzetbelasting

Voor de omzetbelasting is er op dit moment geen sprake van ondernemerschap. Er is geen deelname aan het maatschappelijk verkeer. Inmiddels zijn er al wel terugggevraagde bedragen aan omzetbelasting betaald. De reeds verleende teruggaaf omzetbelasting van 1996 en 1997 zal niet worden nageheven. De vaststellingsovereenkomsten zoals die zijn opgemaakt, strekken ook uit naar de omzetbelasting. Aan het einde van de periode van 5 jaar zal worden bekeken of er dan sprake is van ondernemerschap.

Op 30 juni 1999 heeft (verzoeker; N.o.) een gesprek gehad met (twee medewerkers van de Belastingdienst; N.o.). In de brief van 30 juni 1999 (opgenomen onder A. Feiten, onder 3.; N.o.) staat een weergave van het gesprek. Deze brief is op 30 juni aan (verzoeker; N.o.) gezonden.

Samengevat ben ik van mening dat (verzoeker; N.o.) niet in een onwerkbaar situatie is gebracht. Mijn medewerkers hebben uitvoering gegeven aan de mogelijkheid om op termijn te bekijken of er sprake is van een bron..."

2. Naar aanleiding van de reactie op de klacht stelde de Nationale ombudsman de Belastingdienst de volgende vragen:

Ik verzoek u mij te informeren over uw argumenten om per project te beoordelen of sprake is van een bron van inkomen.

Ik verzoek u mij aan te geven of u daarmee ook het standpunt hebt ingenomen dat zijn activiteiten hoe dan ook niet als onderneming kunnen worden aangemerkt, en zo ja, waarom?

Ik verzoek u voorts mij aan te geven of en zo ja, hoe en wanneer u verzoeker over deze argumenten heeft ingelicht?

In antwoord hierop liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...Bij de beantwoording bleek dat mijn standpunt zoals ik dat in eerste instantie had ingenomen niet houdbaar was. Ik heb daarop (aangegeven) dat ik voornemens ben om alsnog met (verzoeker; N.o.) tot overeenstemming te komen..."

Na enige tijd liet de Belastingdienst weten dat het ten gevolge van omstandigheden buiten de beïnvloedings sfeer van de Belastingdienst nog niet mogelijk was geweest inhoudelijk met verzoeker te overleggen. De Belastingdienst schreef verder het volgende:

"...Mijn voorstel is als volgt:

Met betrekking tot het (T., het E., het A., het Te. en het S-project; N.o.) stel ik voor dat 2002 het toetsjaar wordt. Bij de aangiftheregeling van het belastingjaar 2002 zal dan worden nagegaan of er sprake is van een bron van inkomen voor de inkomstenbelasting en ondernemerschap voor de omzetbelasting voor (het adviesbureau van verzoeker; N.o.). Indien dan voor de inkomstenbelasting de conclusie kan worden getrokken dat er sprake is van een bron van inkomen, dan zullen de verwervingskosten vanaf 1996 alsnog worden geaccepteerd en toegerekend worden aan het jaar waarop ze betrekking hebben.

Indien voor de omzetbelasting de conclusie kan worden getrokken dat er sprake is van ondernemerschap, dan zal de voorbelasting vanaf 1998 alsnog worden verleend. De voorbelasting van 1996 en 1997 die reeds is teruggegeven zal nu niet worden nageheven.

(Verzoeker; N.o.) dient van alle kosten en baten die op de projecten betrekking hebben administratie te voeren, volgens de regels van artikel 52 AWR.

(Verzoeker; N.o.) dient jaarlijks een exploitatieoverzicht van de projecten te overleggen bij zijn aangifte inkomstenbelasting.

Indien (verzoeker; N.o.) hiermee akkoord gaat, dan wil ik dit vastleggen in een vaststellingsovereenkomst..."

#### D. Reactie verzoeker

In reactie op het antwoord van de Belastingdienst op de vragen van de Nationale ombudsman liet verzoeker het volgende weten:

"...In dit voorstel wordt weer niet ingegaan op het oorspronkelijke verzoek om per 1996 het Adviesbureau als een startende onderneming in de zin der wet te beschouwen. Daardoor wordt door een Overheidsinstantie aan het ondernemerschap onnodige schade toegebracht en een rendabele bedrijfsvoering onmogelijk gemaakt. De motivering daarvoor is niet aan de orde gesteld en steunt kennelijk uitsluitend op een uit het verleden stammend standpunt dat men het Adviesbureau geen normale start als onderneming wenst toe te staan.

Deze stellingname is o.i. in strijd met de wettelijke vrijheid van elke ondernemer die een bedrijf wil starten... "

### Beoordeling

1. Verzoeker drijft een adviesbureau. In de huidige gedaante bestaat het adviesbureau sedert 1996. In het kader van dit adviesbureau heeft verzoeker in de jaren 1996 tot en met 1998 een aantal projecten opgestart. Behoudens één al veel eerder opgestart project zijn er in het kader van het adviesbureau geen andere activiteiten. Na een onderzoek in de administratie van verzoeker heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Nijmegen (hierna: de Belastingdienst) het standpunt ingenomen dat de activiteiten van verzoeker met betrekking tot de projecten niet als bron van inkomen voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kunnen worden aangemerkt omdat van die activiteiten redelijkerwijs geen voordeel kan worden verwacht. Tevens was volgens de Belastingdienst geen sprake van ondernemerschap voor de omzetbelasting. Dit standpunt bracht met zich mee dat verzoeker de kosten die hij maakte ten behoeve van de projecten niet als kosten op zijn belastbaar inkomen voor de heffing van inkomstenbelasting in mindering kon brengen en de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet als voorbelasting terug kon krijgen.

2. Om niettemin rekening te houden met de mogelijkheid dat (één van) de projecten in de toekomst toch voordeel zou gaan opleveren, heeft de Belastingdienst op grond van het beleid zoals gepubliceerd in het Infobulletin van de Belastingdienst (zie achtergrond, onder 2.) verzoeker de gelegenheid geboden met de Belastingdienst per jaar, en daarmee per in een bepaald jaar gestarte projecten, een vaststellingsovereenkomst te sluiten. Ingevolge deze vaststellingsovereenkomsten diende verzoeker de kosten per project te administreren en de Belastingdienst daarvan jaarlijks een opgave te doen. Indien een project binnen vijf jaar nadat het was opgestart alsnog als bron van inkomen zou kunnen worden aangemerkt, zouden de (aldus gestalde) kosten van dat project over de afgelopen vijf jaar alsnog door middel van een ambtshalve vermindering van de aanslag over de betrokken jaren in aftrek kunnen worden gebracht en zou de in rekening gebrachte omzetbelasting

alsnog kunnen worden verrekend. Verzoeker heeft deze vaststellingsovereenkomsten niet ondertekend.

3. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst hem met de voorgestelde vaststellingsovereenkomsten in een onwerkbaar situatie brengt. Hij acht de afzonderlijke en niet gelijktijdige beoordeling van de verschillende projecten een belemmerende factor voor zijn bedrijfsvoering.

4. De Belastingdienst stelde zich in eerste instantie op het standpunt dat per jaar een vaststellingsovereenkomst moest worden gesloten en dat de gemaakte kosten per project moesten worden gesplitst. Indien zou blijken dat één project binnen de termijn van vijf jaar alsnog als bron van inkomen zou kunnen worden aangemerkt, zou dit, aldus de Belastingdienst, niet betekenen dat ook de andere projecten als zodanig zouden kunnen worden aangemerkt.

In antwoord op vragen van de Nationale ombudsman liet de Belastingdienst echter weten bij nader inzien niet aan dit standpunt te kunnen vasthouden. De Belastingdienst gaf te kennen voornemens te zijn verzoeker voor te stellen één vaststellingsovereenkomst te sluiten ingevolge welke in het jaar 2002 wordt beoordeeld of sprake is van een bron van inkomen voor de inkomstenbelasting en ondernemerschap voor de omzetbelasting. Een positieve uitkomst van deze beoordeling zou dan terug kunnen werken tot 1996.

5. Het stond de Belastingdienst vrij het standpunt in te nemen dat verzoekers activiteiten niet als bron van inkomen voor de inkomstenbelasting (en niet als onderneming voor de omzetbelasting) kunnen worden aangemerkt. Het argument dat van de activiteiten redelijkerwijs geen positieve opbrengst kon worden verwacht, is daarvoor op zich voldoende. Indien verzoeker zich met dit standpunt niet kon verenigen, stond (of: staat) hem de weg open van bezwaar (en eventueel beroep bij de belastingrechter) tegen iedere aanslag waarin dit standpunt van de Belastingdienst tot uitdrukking komt doordat de kosten niet werden geaccepteerd.

6. Het is echter niet juist dat de Belastingdienst zonder nadere motivering met verzoeker slechts vaststellingsovereenkomsten per jaar, en daarmee per in een bepaald jaar gestarte projecten, wilde sluiten en hem dusdoende wilde verplichten alle kosten (en opbrengsten) gescheiden per project te administreren en jaarlijks aan de Belastingdienst op te geven, op straffe van verlies van de mogelijkheid de kosten gedurende een periode van vijf jaar te stallen. Het is immers niet op voorhand duidelijk waarom de werkzaamheden voor de verschillende projecten niet als één geheel van werkzaamheden of als een onderneming zouden kunnen worden gezien. In het kader van bijvoorbeeld een onderneming voor de inkomstenbelasting is het immers heel goed mogelijk dat winstgevende en verliesgevende activiteiten naast elkaar worden uitgeoefend zonder dat het karakter van de bron van inkomen in gevaar komt. Dat laatste zou alleen het geval zijn indien de winstgevendheid van het totaal van de in het kader van de onderneming uitgeoefende activiteiten over een



reeks van jaren bezien in gevaar zou zijn. Nu de Belastingdienst ook in antwoord op daarop gerichte vragen van de Nationale ombudsman voor zijn standpunt geen argumenten heeft genoemd, moet worden geoordeeld dat de Belastingdienst met verzoeker ten onrechte slechts vaststellingsovereenkomsten per jaar wilde sluiten. De Belastingdienst is van dit standpunt pas tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman teruggekomen.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

## **Conclusie**

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

Met instemming is kennis genomen van het voornemen van de Belastingdienst om met verzoeker alsnog één vaststellingsovereenkomst te sluiten met betrekking tot alle in de jaren 1996 tot en met 1998 opgestarte projecten.