



Rapport

Datum: 29 oktober 2003
Rapportnummer: 2003/391

Klacht

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Ondernemingen Helmond (sinds 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Oost-Brabant) in zijn brief van 11 oktober 2002 en de Belastingdienst/Oost-Brabant in zijn brief van 22 januari 2003 hebben geweigerd de verliezen uit de periode vóór 1995 voor verrekening in aanmerking te brengen met de belastbare winst over het jaar 2000.

Beoordeling

I Algemeen

1. Verzoekster is een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Zij drijft een administratiekantoor. Haar enige werknemer is de directeur/groot-aandeelhouder (hierna: de directeur). Verzoekster heeft ten gevolge van een ernstige ziekte van haar directeur in de jaren 1993 tot en met 1997 geen activiteiten verricht.
2. Verzoekster heeft in de jaren 1986 tot en met 1990 verlies geleden. Een deel van dit verlies is verrekend met de in 1991 gerealiseerde winst. Na deze verrekening resteerde volgens verzoekster nog een bedrag van f 120.881 aan compensabele verliezen.
3. Tot 1 januari 1995 was de termijn voor voorwaartse verrekening van verliezen beperkt tot acht jaar. Bij Wet van 23 december 1994 is de vaststelling van verliezen bij beschikking en de onbeperkte voorwaartse verrekening van verliezen uit onderneming ingevoerd. De mogelijkheid van onbeperkte voorwaartse verrekening van verliezen werd bij genoemde wet ook gecreëerd voor verliezen uit onderneming die eind 1994 nog voor verrekening in aanmerking kwamen, mits deze verliezen bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting over 1995 door de inspecteur, op een daartoe door de belastingplichtige met de aangifte 1995 ingediend verzoek, bij beschikking werden vastgesteld.
4. Verzoekster heeft geen aangifte gedaan voor de vennootschapsbelasting over 1995. Ook heeft zij geen verzoek ingediend tot vaststelling van de voor 1 januari 1995 bestaande en nog voor verrekening in aanmerking komende verliezen. Het belastbare bedrag over 1995 is met dagtekening 30 november 1996 ambtshalve vastgesteld op nihil. Een beschikking als hiervoor bedoeld is niet opgemaakt.
5. Over de jaren 1999 en 2000 zijn aan verzoekster positieve aanslagen vennootschapsbelasting opgelegd. Verzoekster heeft de Belastingdienst/Ondernemingen Helmond (sinds 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Oost-Brabant, hierna: de Belastingdienst) in brieven van 27 juni 2002 en 3 januari 2003 gevraagd ambtshalve alsnog de verrekenbare verliezen over de jaren vóór 1995 vast te stellen en deze te verrekenen met de aanslagen over 1999 en 2000. De Belastingdienst heeft in zijn brieven

van 11 oktober 2002 en 22 januari 2003 geweigerd aan dit verzoek tegemoet te komen.

II. Ten aanzien van verzoeksters klacht

1. Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst heeft geweigerd de nog voor verrekening in aanmerking komende verliezen over de periode vóór 1995 ambtshalve vast te stellen en daarmee voor verrekening in aanmerking te brengen. Zij beroept zich op het onvermogen als gevolg van ernstige ziekte van de directeur in de jaren 1993 tot en met 1997. Ten gevolge van dit onvermogen heeft de directeur namens verzoekster geen aangifte kunnen doen over het jaar 1995 en ook geen beschikking kunnen aanvragen tot vaststelling van de nog voor verrekening in aanmerking komende verliezen uit de jaren voor 1995. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat de ziekte van de directeur moet worden aangemerkt als bijzondere omstandigheid die moet leiden tot een andere beslissing van de Belastingdienst.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat aan verzoeksters verzoek niet kan worden tegemoet gekomen. Ter ondersteuning van zijn standpunt merkt de Belastingdienst het volgende op.

Nu de verliezen per 1 januari 1995 niet bij beschikking zijn vastgesteld, komen zij, ingevolge het bepaalde in artikel 20 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet voor verrekening in aanmerking. Ook het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 november 1999 (zie achtergrond, onder 3., hierna: het Besluit) biedt geen ruimte om aan het verzoek van verzoekster tegemoet te komen.

De ziekte van de directeur van verzoekster vormt geen aanleiding om toch aan het verzoek tegemoet te komen. Verzoekster heeft kennelijk na 1997 weer activiteiten verricht. Zij had toen alsnog vóór 1 januari 1999, het tijdstip waarop de termijn van drie jaar voor het opleggen van een aanslag over 1995 eindigde, aangifte kunnen doen over het jaar 1995 en kunnen vragen om een vaststellingsbeschikking van de verliezen van vóór 1995. Voorts is pas op 1 januari 2001 de termijn van vijf jaar verlopen voor het vragen van ambtshalve vaststelling van de verliezen per 1 januari 1995.

3. De Belastingdienst kan in zijn standpunt worden gevolgd. Voor dit oordeel is het volgende van belang.

Ingevolge het bepaalde in het tweede lid van artikel IV van de Wet van 23 september 1994 (opgenomen in overweging 3.7 van het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2002, zie achtergrond, onder 1.) stelt de inspecteur de per 1 januari 1995 nog voor verrekening in aanmerking komende verliezen vast op een bij de aangifte vennootschapsbelasting over 1995 gedaan verzoek. Vaststaat dat verzoekster over 1995 geen aangifte heeft gedaan voor de vennootschapsbelasting en ook het bedoelde verzoek niet heeft gedaan. Derhalve heeft de Belastingdienst niet in strijd met de wettelijke bepalingen gehandeld door geen

beschikking inzake de verliezen van verzoekster af te geven.

4. De Belastingdienst kan ook worden gevolgd in zijn standpunt dat het Besluit geen ruimte biedt om alsnog aan het verzoek van verzoekster tegemoet te komen.

Het Besluit voorziet in een versoepeling van de wettelijke regeling voor de situatie waarin een belastingplichtige tijdig bezwaar maakt tegen een ambtshalve opgelegde aanslag.

Verzoekster heeft niet gereageerd op de ambtshalve vaststelling op 30 november 1996 van het belastbaar bedrag over 1995 op nihil zonder dat daarbij een beschikking inzake de verrekenbare verliezen van vóór 1995 werd afgegeven. Verzoekster heeft ook niet binnen de termijn van drie jaar waarbinnen een aanslag vennootschapsbelasting over 1995 kon worden opgelegd, dat is vóór 1 januari 1999, alsnog aangifte gedaan over het jaar 1995.

Onder deze omstandigheden kon de Belastingdienst in redelijkheid stellen dat het Besluit geen ruimte biedt om alsnog tot vaststelling van de verliezen van vóór 1995 over te gaan. De Belastingdienst geeft aan het Besluit een redelijke uitleg door te stellen dat de termijn voor het doen van een verzoek tot het vaststellen van de verliezen definitief is verstreken op het moment dat ook de wettelijke termijn voor het opleggen van een aanslag over het jaar 1995 is verstreken.

5. Het Besluit kent nog de mogelijkheid dat de inspecteur in bepaalde in het Besluit omschreven situaties op schriftelijk verzoek aan de belastingplichtige mededeelt welke verliezen voor voorwaartse verrekening in aanmerking komen zonder deze bij beschikking vast te stellen. Het Besluit verbindt daaraan echter de voorwaarde dat het verzoek wordt ingediend binnen een termijn van vijf jaar. De Belastingdienst gaat er in zijn reactie op de klacht van uit dat de vijfjaarstermijn in het geval van verzoekster reeds was verstreken.

6. De Belastingdienst kan in dit uitgangspunt worden gevolgd. In het Besluit wordt aangegeven dat met de vijfjaarstermijn is bedoeld de termijn waarbinnen op de voet van artikel 16, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven vennootschapsbelasting over het jaar 1995 kan worden nagevorderd.

Verzoekster heeft niet gesteld dat haar uitstel is verleend voor het doen van aangifte over 1995, en ook overigens is gelet op de omstandigheid dat verzoekster haar fiscale verplichtingen in die periode niet nakwam, niet aannemelijk dat uitstel is verzocht en verleend. Dit betekent dat de vijfjaarstermijn eindigde op 1 januari 2001. Verzoekster heeft voor het eerst verzocht de verliezen alsnog vast te stellen in de brief van haar gemachtigde van 27 juni 2002, derhalve eerst na het verstrijken van de vijfjaarstermijn.

7. De Belastingdienst stelt zich verder op het standpunt dat de ziekte van verzoeksters directeur geen aanleiding vormt om toch aan het verzoek tegemoet te komen. Ook dit standpunt van de Belastingdienst is te billijken. Zoals de Belastingdienst opmerkt en zoals ook blijkt uit bovenstaande, heeft verzoekster na het in 1998 weer actief worden van haar

directeur, nog ruimschoots de mogelijkheid gehad het verzuim van het niet doen van een verzoek tot vaststelling van de verliezen per 1 januari 1995 te herstellen. Daarvoor was voldoende geweest wanneer verzoekster haar verzoek tot vaststelling van de verliezen alsnog vóór 1 januari 2001 had gedaan. Het verzuim om dit te doen kon de Belastingdienst in redelijkheid voor rekening van verzoekster laten.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

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

Onderzoek

Op 11 februari 2003 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 10 februari 2003, van C. B.V. te Cuijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant.

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

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

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

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

De Belastingdienst en de minister van Financiën deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Verzoekster gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeksters gemachtigde wendde zich in een brief van 27 juni 2002 tot de Belastingdienst/Ondernemingen Helmond (sinds 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/

Oost-Brabant; hierna: de Belastingdienst). Hij schreef het volgende:

“...(Verzoekster; N.o.) (hierna: de B.V.) heeft reeds bezwaar gemaakt tegen de aanslag vennootschapsbelasting 2000 (...) met als motivering dat de B.V. recht heeft op verliescompensatie. In aanvulling op het eerder gemaakte bezwaar door de B.V., berichten wij u, namens de B.V., als volgt.

De B.V. heeft in de jaren 1986 tot en met 1990 verlies geleden. Deze verliezen zijn ook vermeld op de betreffende aanslagen. In 1991 is vervolgens een deel van dit verlies gecompenseerd. Na deze compensatie zou het compensabel verlies f 108.612,- bedragen.

In 1992 is wederom een verlies geleden; dit maal ter grootte van f 12.269,-. Het compensabel verlies is dan ultimo 1992 f 120.881,--. In de jaren 1993 tot en met 1995 zijn er geen activiteiten verricht als gevolg van ziekte van de directeur-grotaandeelhouder (hierna: dga), tevens enig werknemer. Gedurende die periode heeft de dga een uitkering ontvangen. Als gevolg van de ziekte van de dga heeft de B.V. een brief aan u gestuurd waarin zij aangaf dat er geen activiteiten hadden plaatsgevonden in die jaren. Naar aanleiding daarvan zijn de aanslagen over 1995 en 1996 op nihil vastgesteld.

Voor de vaststelling van de verliezen geleden in de negen jaren voorafgaande aan 1995, diende bij de aangifte vennootschapsbelasting een verzoek ter vaststelling van de grootte van de verliezen te worden ingediend. Vanwege de ziekte van de dga is dit nooit ingediend.

Vandaar dat wij u bij deze alsnog verzoeken ambtshalve de verliezen geleden voor 1995 vast te stellen.

Vervolgens verzoeken wij u de aanslagen vennootschapsbelasting 1999 en 2000 ambtshalve te verminderen door verrekening van de verliezen. Het gehele verlies van 1998 is verrekend met de winst van 1999...”

2. De Belastingdienst antwoordde in een brief van 11 oktober 2002 als volgt:

“...In uw brief van 27 juni 2002 verzoekt u, namens (verzoekster; N.o.), om ambtshalve het gezamenlijk verlies voor de jaren voor 1995 alsnog bij beschikking vast te stellen. Ik heb uw verzoek in behandeling genomen en vraag uw aandacht voor het volgende.

Met ingang van het jaar 1995 zijn de regels voor de verliesverrekening op hoofdpunten gewijzigd. De verliezen vanaf het jaar 1995 zijn verrekenbaar mits deze bij een voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld. Ten aanzien van de verliezen voor de jaren

voor 1995 is een overgangsregeling van toepassing. De verliezen uit de negen jaren voorafgaande aan het jaar 1995 zijn eveneens onbeperkt verrekenbaar mits belastingplichtige bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 een verzoek doet om deze verliezen bij beschikking vast te stellen. Indien een verzoek is ingediend beslist de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking (de verzamelbeschikking).

(Verzoekster; N.o.) heeft voor het jaar 1995 geen aangifte vennootschapsbelasting ingediend. De aanslag vennootschapsbelasting 1995 is vervolgens ambtshalve vastgesteld. Er is geen verzamelbeschikking afgegeven. Tegen de ambtshalve aanslag vennootschapsbelasting 1995 is geen bezwaar gemaakt en voor het onherroepelijk worden van de aanslag vennootschapsbelasting 1995 is ook niet alsnog een verzoek gedaan om de verliezen uit het verleden bij verzamelbeschikking vast te stellen. Dit heeft tot gevolg dat de verliezen over de jaren voorafgaand aan het jaar 1995 niet meer voor verrekening in aanmerking komen.

In het besluit van 30 november 1999, nr. DB 99/3232 heeft de staatssecretaris nadere regels gegeven voor de toepassing van de verliesverrekening in bijzondere situaties. Bovengenoemde situatie en het standpunt bij de situatie is beschreven in onderdeel D...”

3. De gemachtigde reageerde in een brief van 3 januari 2003 als volgt:

“...In uw brief verwijst u naar het besluit van de staatssecretaris van 30 november 1999, nr. DB 99/3232. Daarin wordt aangegeven dat indien een belastingplichtige (ook na daartoe te zijn aangemaand door de inspecteur) in gebreke blijft met betrekking tot het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 1995, de inspecteur een ambtshalve aanslag kan opleggen.

Verder wordt aangegeven dat als geen verzoek is gedaan, de inspecteur met de ambtshalve aanslag geen verzamelbeschikking zal vaststellen. De gewone verliezen over de jaren voorafgaand aan 1995 zijn dan in beginsel niet meer voorwaarts te verrekenen.

In de situatie van (verzoekster; N.o.) (hierna: de B.V.) heeft het voorgaande zich voorgedaan: de B. V. is in gebreke gebleven met betrekking tot het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 1995 en als gevolg daarvan is een ambtshalve aanslag opgelegd.

In een eerder telefoongesprek met u hebben wij aangegeven dat de enig bestuurder van de B. V., de heer (K; N.o.), gedurende die periode ziek is geweest. Inmiddels hebben wij schriftelijke reacties van de heer (K; N.o.) ontvangen op uw brief van 11 oktober 2002, waarin hij de gevolgen van zijn ziekte weergeeft. In zijn reacties geeft de heer (K; N.o.) aan dat hij aan MS lijdt en geeft hij zijn ziekteverloop weer. (...)

Aangezien de vennootschap een administratiekantoor dreef, verzorgde en verzorgt de heer (K; N.o.), als enig werknemer van de B. V., de aangifte vennootschapsbelasting van

de vennootschap. Door de ziekte van de heer (K; N.o.) zijn in de betreffende periode alle activiteiten van de B.V. stil komen te liggen.

Aangezien de heer (K; N.o.) alleen woont, heeft niemand anders zijn werkzaamheden overgenomen. Zijn ziekte heeft er derhalve voor gezorgd dat de B. V. geen aangifte vennootschapsbelasting heeft kunnen indienen, ook niet na daartoe te zijn aangemaand.

Gezien de uitzonderlijke situatie van de heer (K; N.o.) verzoeken wij u uw beslissing te herzien...”

4. In een brief van 22 januari 2003 liet de Belastingdienst de gemachtigde in antwoord op zijn brief het volgende weten:

“...De wetgever heeft welbewust voor een systeem gekozen waarin slechts bij beschikking vastgestelde verliezen kunnen worden verrekend en heeft uitdrukkelijk aanvaard dat belastingplichtigen die niet bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 hebben verzocht om vaststelling van de in voorgaande jaren geleden verliezen, worden geconfronteerd met het vervallen van de verrekenbaarheid van die verliezen.

In het besluit van 30 november 1999, nr. DB 99/3232 heeft de staatssecretaris nadere regels gegeven voor de toepassing van de verliesverrekening in bijzondere situaties. Zoals in mijn brief van 11 oktober 2002 is aangegeven, wordt niet voldaan aan de vereisten om alsnog voor verliesverrekening in aanmerking te komen. Ik kom niet aan uw verzoek tegemoet...”

B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtformulering onder Klacht.

C. Standpunt Belastingdienst/oost-brabant

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst in een brief van 25 april 2003 het volgende weten:

“...Het betreft hier de toepassing van de overgangsregeling opgenomen in de Wet van 23 december 1994, Stb. 937. Deze overgangsregeling houdt in dat nog niet verrekende verliezen uit de jaren 1986 tot en met 1994, zoals deze bedragen ultimo 1994, bij beschikking worden vastgesteld. Deze nog niet verrekende verliezen zijn vervolgens verrekenbaar met latere winsten van de belastingplichtige.

Artikel IV, tweede lid, van deze wet bepaalt dat de inspecteur - op verzoek gedaan bij de aangifte Vpb over 1995 - deze verliezen gezamenlijk vaststelt bij voor bezwaar vatbare beschikking gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over 1995. Dit is de

zogenaamde verzamelbeschikking.

Tevens wordt in het vierde lid van dat artikel bepaald dat de belastingplichtige bij het verzoek een berekening moet voegen van het bedoelde gezamenlijke bedrag.

Voor alle duidelijkheid verwijs ik tevens naar artikel 20, tweede lid, Wet Vpb, zoals deze met ingang van 1995 geldt. Daarin is bepaald dat verrekening van verliezen met belastbare winst alleen mogelijk is, als dat verlies door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

Omdat belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan, heeft zij ook geen verzoek gedaan. De aanslag Vpb 1995 is bij dagtekening 31 (bedoeld is vermoedelijk 30; N.o.) november 1996 ambtshalve vastgesteld op nihil. Er is, conform de regels, geen verzamelbeschikking genomen.

Belastingplichtige heeft niet binnen de driejaarstermijn voor de vaststelling van de aanslag Vpb 1995 (d.w.z. niet vóór 1 januari 1999) alsnog een verzoek ingediend. Daarmee staan de verliezen ultimo 1994 onherroepelijk vast op nihil. Deze passage refereert aan Hof Amsterdam (MK III), 29 maart 2000, nr 99/1953, waarin het Hof stelt dat een ambtshalve vastgestelde aanslag - die niet leidt tot een positief belastingbedrag (de z.g. nihilaanslag) - geen aanslag is in de zin van de wet.

Volledigheidshalve wijs ik er op dat de eerder genoemde verliezen ad f 120.881 gewone verliezen betreffen en dus geen aanloopverliezen, zodat ze ook niet op die grond zijn vastgesteld. Daarmee kom ik tot de conclusie dat verzoekster op basis van wet en jurisprudentie geen aanspraak meer kan maken op verrekening van verliezen van vóór 1 januari 1995.

Vervolgens kan worden beoordeeld of het Besluit van de Staatssecretaris van 30 november 1999 nr. DB99/3232M, wel soulaas biedt voor belanghebbende.

Paragraaf 3 onder D beschrijft de situatie dat geen aangifte Vpb 1995 is gedaan en er een ambtshalve aanslag is opgelegd, zoals in casu. Het Besluit staat toe dat, in geval van een tijdig bezwaar tegen de ambtshalve aanslag, terwijl in dat bezwaar niet is verzocht om een verzamelbeschikking, de belastingplichtige alsnog daarom kan verzoeken binnen de vijfjaarstermijn (dat is dus vóór 1 januari 2001). In dat geval zal een ambtshalve beschikking worden genomen, die overigens niet vatbaar is voor bezwaar en beroep.

De belastingplichtige heeft geen tijdig bezwaar ingediend en komt daarom al niet in aanmerking voor deze tegemoetkoming. Desondanks zou men in navolging van Hof Amsterdam (zie vorige alinea) kunnen stellen, dat er bij een nihilaanslag geen bezwaar nodig is. Dit omdat er geen belang is, zodat belastingplichtige toch "recht" heeft op het alsnog indienen van een verzoek om ambtshalve vaststelling van de verliezen ultimo 1994. Echter het verzoek is niet ingediend vóór 1 januari 2001 en om die reden niet te honoreren.

De inspecteur heeft derhalve terecht het verzoek afgewezen om ambtshalve het ultimo 1994 te verrekenen verlies alsnog vast te stellen.

Ook andere omstandigheden leiden mijns inziens niet tot het alsnog afgeven van een ambtshalve beschikking.

Het feit dat de voorlopige aanslag Vpb 2000 naar aanleiding van een bezwaar - gelet op nog aanwezige verliezen - is verminderd, leidt daar niet toe. Het bezwaar van 20 november 2001 is conform de gebruikelijke procedure behandeld door een administratief medewerker en de vermindering is op 22 november 2001 zonder enige inhoudelijke behandeling verleend. Het is constante jurisprudentie dat een zodanige vermindering niet het vertrouwen opwekt, dat de inspecteur bij de vaststelling van de definitieve aanslag daaraan is gebonden.

In uw verzoek vraagt u mij om aan te geven in hoeverre de langdurige ziekte van de directeur/aandeelhouder van invloed kan zijn. Daarover merk ik het volgende op. In de jurisprudentie wordt ziekte niet beschouwd als geldige reden om van de termijnen af te wijken. In de BV zijn volgens het verzoekschrift geen activiteiten uitgeoefend in de jaren 1993 tot en met 1997, dus wel in 1998 en volgende jaren. Verzoekster had dan toch ook tijdig een verzoek kunnen indienen, hetzij vóór 1 januari 1999 conform het gestelde in de (vierde; N.o.) alinea van deze brief, hetzij vóór 1 januari 2001 conform het gestelde in de (zesde; N.o.) alinea van deze brief. Na publicatie van het eerder genoemde Besluit van 30 november 1999 had belastingplichtige tijdig actie kunnen ondernemen. Het verzoek van 27 juni 2002 (brief van de gemachtigde; N.o.) is wat dat betreft te laat. Ook het bezwaar van 22 november 2001 tegen de voorlopige aanslag 2000, als dat al is te beschouwen als een dergelijk verzoek, is te laat.

Mijn conclusie is derhalve dat belanghebbende haar recht op verrekening van de ultimo 1994 aanwezige verrekenbare verliezen heeft verloren door niet tijdig in actie te komen. De overige redenen die zij aanvoert, geven geen aanleiding om alsnog tegemoet te komen aan het verzoek.

Ook de verwijzing naar de mening van de redactie Vakstudie Nieuws is geen reden af te wijken van wet en beleid. In HR 18 oktober 2002, nr. 36.901, overwoog de Hoge Raad: *"(...) dat de wetgever welbewust heeft gekozen voor een systeem waarin slechts bij beschikking vastgestelde verliezen kunnen worden verrekend en uitdrukkelijk heeft aanvaard dat belastingplichtigen die niet bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 hebben verzocht om vaststelling van de in negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, worden geconfronteerd met het vervallen van de verrekenbaarheid van die verliezen."*

C. Standpunt Staatssecretaris van Financiën

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

“...De klachten zien op de overgangsregeling die hierover is geformuleerd bij Wet van 23 december 1994, Stb. 937. Die regeling houdt in dat de (ondernemings)verliezen die zijn geleden in de negen jaren voor 1995 eveneens onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn. Daartoe is vereist dat de belastingplichtige bij de aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting over het jaar 1995 een verzoek doet om het gezamenlijke bedrag van de in die negen jaren geleden (ondernemings)verliezen vast te stellen. Indien een verzoek is ingediend, stelt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking de onbeperkt te verrekenen verliezen vast.

(...)

De klacht van (verzoekster; N.o.) (hierna: de vennootschap) ziet op de vaststelling van de door haar geleden verliezen over de negen jaren voor 1995. In dit geval is geen aangifte vennootschapsbelasting gedaan over het jaar 1995. Ook een afzonderlijk verzoek om vaststelling van de verliezen ontbreekt. Over het jaar 1995 is geen rechtsgeldige aanslag vastgesteld en evenmin is een verliesbeschikking afgegeven. In mijn besluit van 30 november 1999, nr. DB99/3232, onderdeel 3.D, heb ik aangegeven een tegemoetkomende regeling gepast te achten in gevallen waarin de belastingplichtige binnen de wettelijke termijn bezwaar maakt tegen de ambtshalve aanslag maar daaraan geen verzoek om een verzamelbeschikking toevoegt. In het voorliggende geval is noch een aangifte ingediend noch op andere wijze verzocht om vaststelling van de verliezen bij beschikking binnen de wettelijke termijn van drie jaren na afloop van het boekjaar, die geldt voor het opleggen van een aanslag.

Ik acht geen argumenten aanwezig om de eerder door mij getroffen tegemoetkomende regeling uit te breiden tot gevallen waarin voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag niet is voldaan aan de aangifteplicht of is verzuimd tijdig tegen de ambtshalve aanslag bezwaar is aangetekend.

(Ik) onderken (...) dat een ernstige ziekte als die van de directeur/enig aandeelhouder van de vennootschap vergaande gevolgen kan hebben voor zijn functioneren, en indirect ook op het functioneren van de door hem bestuurde vennootschap. In voorkomende gevallen betrek ik zo veel als mogelijk de calamiteiten die zich kunnen voordoen door een plotseling intredende ziekte in mijn afwegingen of een tegemoetkoming op zijn plaats is. In dit geval is echter geen sprake van een calamiteit die zich voordoet maar van een ten tijde van de aangifteplicht over het jaar 1995 reeds jaren voortschrijdende ernstige ziekte. Ik ben van mening dat in dat geval de ziekte geen aanleiding is om de vennootschap voor het voldoen van haar administratieve verplichtingen een bijzondere tegemoetkoming te bieden...”

Achtergrond

1. Arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2002, nr. 36 901, BNB 2003/5c*

“...3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

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

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

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

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

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

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

neergelegd in de artikelen III en IV van de Wet van 23 september 1994, Stb. 937. Artikel IV, lid 2, van die wet luidt als volgt:

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

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

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

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

Op bladzijde 14 en 15 van de Memorie van toelichting is verder het volgende opgemerkt: "Ook voor de vennootschapsbelasting geldt dat de verliezen slechts onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn indien de verliezen door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld. Niet-vastgestelde verliezen, waaronder niet-vastgestelde aanloopverliezen, zullen, anders dan in de inkomstenbelasting, in het geheel niet meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking komen. Het verzoek tot vaststelling van het gezamenlijk bedrag dient te worden gedaan bij de aangifte over het jaar 1995 (...)."

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

"Op basis van deze overgangsregeling kunnen ondernemingsverliezen die ultimo 1994 (1994/1995) nog als onverrekend openstaan, voor onbeperkte voorwaartse verrekening in aanmerking komen, mits het gezamenlijke bedrag van de nog openstaande

ondernemingsverliezen bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. De belastingplichtige kan deze beschikking aanvragen door het indienen van een hiertoe gericht verzoek bij de aangifte (...) vennootschapsbelasting 1995 (1995/1996)."

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

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

3.7. Uit het vorenstaande blijkt dat de wetgever welbewust heeft gekozen voor een systeem waarin slechts bij beschikking vastgestelde verliezen kunnen worden verrekend en uitdrukkelijk heeft aanvaard dat belastingplichtigen die niet bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 hebben verzocht om vaststelling van de in negen aan dat jaar voorafgaande jaren geleden verliezen, worden geconfronteerd met het vervallen van de verrekenbaarheid van die verliezen. Hierbij moet worden opgemerkt dat het na het opleggen van een aanslag indienen van een aangiftebiljet, buiten de daartoe gestelde termijn, niet kan worden aangemerkt als het doen van aangifte als bedoeld in vermeld artikel IV, lid 2.

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

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

2. Wet op de Vennootschapsbelasting 1969

Artikel 20, eerste en tweede lid

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

2. Een verlies wordt verrekend met de belastbare winsten, onderscheidenlijk de Nederlandse inkomens, van de drie voorafgaande jaren en de volgende jaren, mits het verlies door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking...”

3. Besluit staatssecretaris van Financiën 30 november 1999, nr. DB99/3232

“1. Inleiding

In artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb.) is de regeling opgenomen over de jaarlijkse vaststelling van verliezen door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. De regeling vond voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing over het jaar dat aanving met of in het kalenderjaar 1995. Aan mij zijn enige vragen voorgelegd over de regeling en over de overgangsregeling zoals die geldt voor verliezen van voor 1995. De daarop gegeven antwoorden treft u hieronder aan. In onderdeel 2 vindt u een beknopte samenvatting van de wijzigingen met betrekking tot de verrekening van verliezen met ingang van 1995. De antwoorden op de vragen in onderdeel 3 betreffen de overgangsregeling. De vragen in onderdeel 4 hebben betrekking op de jaarlijkse vaststelling van verliezen.

2. Beknopte samenvatting wijzigingen sinds 1995

Met ingang van het jaar 1995 is in de Wet Vpb. de regeling inzake verliesverrekening op twee hoofdpunten gewijzigd. Ten eerste zijn geleden verliezen vanaf dat moment onbeperkt voorwaarts verrekenbaar geworden, mits er door de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking is afgegeven. Ten tweede worden de verliezen sindsdien jaarlijks gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. De nieuwe regeling is te vinden in hoofdstuk IV van de Wet Vpb. Bij Wet van 23 december 1994, Stb. 937, is een overgangsregeling geformuleerd. Die regeling bestaat erin dat verliezen die zijn geleden in de negen jaren voorafgaande aan het jaar 1995 eveneens onbeperkt voorwaarts verrekenbaar zijn. Daartoe is vereist dat de belastingplichtige bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar 1995 een verzoek doet om het gezamenlijk bedrag van de in die negen jaren geleden verliezen vast te stellen (hierna: het verzoek). Uiteraard gaat het slechts om verliezen uit die jaren, voor zover ze niet reeds verrekend konden worden met de belastbare winsten die zijn genoten in de jaren voor 1995. Indien een verzoek is ingediend stelt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking de te verrekenen verliezen vast (hierna: de verzamelbeschikking). Verliezen die niet door middel van deze verzamelbeschikking zijn vastgesteld komen niet

meer voor voorwaartse verrekening in aanmerking. Dit kan het geval zijn indien belastingplichtige verzuimt het verzoek te doen of het verzoek niet tijdig doet.

Voor de duidelijkheid merk ik hier nog het volgende op:

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

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

- waar in dit Besluit wordt aangegeven dat verliezen (alsnog) bij beschikking worden vastgesteld betreft het uiteraard slechts verliezen, voor zover ze niet reeds verrekend konden worden met belastbare winsten die zijn genoten in de jaren voor 1995.

3. Vragen en antwoorden over de verzamelbeschikking

A. In de overgangsregeling is vermeld dat het verzoek om een verzamelbeschikking moet worden gedaan "bij de aangifte vennootschapsbelasting over het jaar dat aanvangt met of in 1995". Tot wanneer wordt het verzoek geacht tijdig te zijn?

Het verzoek zal als tijdig worden aangemerkt, indien het verzoek is ingediend voor het onherroepelijk worden van de aanslag over het jaar 1995. Dat is bijvoorbeeld het geval als het is ingediend als bijlage bij een tijdig ingediend bezwaarschrift tegen de aanslag. Dit geldt ongeacht de vraag of sprake is van een ambtshalve vastgestelde aanslag. Het verzoek is eveneens tijdig, als op het tijdstip van het indienen van het verzoek de termijn voor het indienen van een beroepschrift tegen een uitspraak op een tijdig bezwaar tegen de aanslag nog niet is verlopen. De op een tijdig verzoek af te geven verzamelbeschikking is voor bezwaar vatbaar.

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

Zoals uit onderdeel 2. van dit Besluit volgt zijn, indien de belastingplichtige heeft verzuimd het verzoek om de verzamelbeschikking te doen, de gewone verliezen over de negen jaren voorafgaand aan 1995 niet meer voorwaarts te verrekenen. In de volgende situatie wordt echter een tegemoetkomende regeling door mij gepast geacht. De Belastingdienst heeft een vaste gedragslijn voor situaties waarin de belastingplichtige bij het doen van de aangifte vennootschapsbelasting 1995 niet heeft verzocht om vaststelling van verliezen over de negen jaren voor 1995, terwijl uit het dossier van de Belastingdienst blijkt dat deze

verliezen wel zijn geleden. In die gevallen is voorafgaand aan de aanslagregeling daarover door de inspecteur aan belastingplichtige om opheldering gevraagd. De belastingplichtige werd op deze wijze alsnog in de gelegenheid gesteld om in aanvulling op zijn aangifte een tijdig verzoek te doen.

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

C. Belastingplichtige heeft verzuimd bij de aangifte vennootschapsbelasting 1995 (dat wil zeggen: tijdig) het verzoek om de verzamelbeschikking te doen. Wat zijn de gevolgen voor de niet verrekende aanloopverliezen?

Voor 1995 was onbeperkte voorwaartse verliesverrekening uitsluitend mogelijk voor aanloopverliezen. Het bedrag van die verliezen werd bij beschikking door de inspecteur vastgesteld (artikel 21, lid 4, Wet Vpb. (oud)). Benadrukt wordt dat slechts sprake kan zijn van (onbeperkt voorwaarts verrekenbare) aanloopverliezen indien de omvang daarvan destijds bij beschikking is vastgesteld. Indien dit niet het geval is worden de verliezen van voor 1995 als gewone verliezen behandeld en geldt dus hetgeen daarover hiervoor staat vermeld.

(...)

D. Belastingplichtige heeft verzuimd de aangifte vennootschapsbelasting 1995 in te dienen. De inspecteur legt vervolgens een ambtshalve aanslag op. Wat zijn de gevolgen voor de niet verrekende gewone verliezen over de negen voorafgaande jaren en wat zijn de gevolgen voor de niet verrekende aanloopverliezen?

(...) Indien een belastingplichtige (ook na daartoe te zijn aangemaand door de inspecteur) in gebreke blijft met betrekking tot het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 1995, kan de inspecteur een ambtshalve aanslag opleggen. Doorgaans zal in een dergelijke situatie ook het verzoek om de verzamelbeschikking achterwege zijn gebleven. De gedragslijn om opheldering te vragen over het achterwege blijven van het verzoek geldt

niet voor deze gevallen. Als geen verzoek is gedaan zal de inspecteur met de ambtshalve aanslag dus geen verzamelbeschikking vaststellen. De gewone verliezen over de jaren voorafgaand aan 1995 zijn dan in beginsel niet meer voorwaarts te verrekenen. De belastingplichtige kan nog in aanmerking komen voor die verrekening, indien het verzoek om de verzamelbeschikking vervolgens wordt gedaan voor het onherroepelijk worden van de aanslag over het jaar 1995. Verwezen wordt naar hetgeen is vermeld bij vraag 3.A. Als het bezwaar echter niet binnen de wettelijke termijnen wordt ingediend zijn de gewone verliezen over de jaren voorafgaand aan 1995 niet meer voorwaarts te verrekenen.

Daarnaast kan zich nog de situatie voordoen dat belastingplichtige wel binnen de wettelijke termijnen bezwaar maakt tegen de ambtshalve aanslag, maar daaraan geen verzoek om een verzamelbeschikking toevoegt, terwijl wel verliezen uit de jaren voor 1995 aanwezig zijn. Denkbaar is dat de inspecteur in die situatie uitspraak op het bezwaar doet zonder op enig tijdstip voorafgaand aan de uitspraak (mondeling of schriftelijk) om opheldering te vragen over het achterwege blijven van een verzoek tot afgifte van de verzamelbeschikking, terwijl uit het dossier van de Belastingdienst blijkt dat deze verliezen wel zijn geleden. Ook in deze situatie acht ik een tegemoetkomende regeling gepast.

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