



# Rapport

**Datum: 29 juli 2005**

**Rapportnummer: 2005/227**

## Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Zuidwest/kantoor Goes zijn verzoek om ambtshalve vermindering in verband met de energie-investeringsaftrek van de aan vier van zijn cliënten opgelegde aanslagen, met voorbijgaan aan door hem aangedragen gelijksoortige gevallen, heeft afgewezen.

## Beoordeling

### I. Algemeen

1. Verzoeker, een administratiekantoor, heeft op 18 november 2002 aangifte inkomstenbelasting 2001 gedaan namens een zestal cliënten. Deze dreven een tuinbouwbedrijf in de vorm van een vennootschap onder firma. Op 13 januari 2003 heeft hij namens de zes firmanten verbeterde aangiften ingediend.

De vennootschap onder firma heeft in het jaar 2001 investeringen gedaan tot een bedrag van € 153.822 die in aanmerking kwamen voor de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek als bedoeld in artikel 3:42 en 3:42a Wet inkomstenbelasting 2001. Het bedrag van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek bedroeg voor de firmanten gezamenlijk € 82.811.

2. De investeringen die voor de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek in aanmerking kwamen, waren tijdig aangemeld bij het Bureau Investeringsrekening en Willekeurige Afschrijving (IRWA). Noch in de oorspronkelijk ingediende aangiften, noch in de later ingediende verbeterde aangiften werd echter verzocht om toekenning van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek.

Naar aanleiding van de aanmelding van de investeringen bij Bureau IRWA heeft de Belastingdienst op 21 oktober 2003 bij de vennootschap onder firma een onderzoek ingesteld. Bij dit onderzoek werd het verzuim in de aangiften ten aanzien van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek geconstateerd.

3. Naar aanleiding van de bevindingen bij het boekenonderzoek heeft verzoeker de Belastingdienst/Zuidwest (hierna: de Belastingdienst) op 4 november 2003 gevraagd om alsnog de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek over 2001 toe te passen. Op dat moment stonden de aanslagen inkomstenbelasting 2001 van vier van de zes firmanten reeds onherroepelijk vast. In de correspondentie die volgde op het verzoek van 4 november 2003 heeft verzoeker de Belastingdienst gewezen op een aantal gevallen die volgens hem vergelijkbaar waren met de situatie van de vier firmanten en waarin ambtshalve herziening had plaatsgevonden.

In een brief van 5 april 2004 liet de Belastingdienst verzoeker weten de door hem naar voren gebrachte gevallen niet vergelijkbaar te achten met de situatie van de vier firmanten.

De Belastingdienst heeft de verzoeken van 4 november 2003 aangemerkt als bezwaarschriften en daarop op 1 maart 2004 uitspraak gedaan. Hij heeft de bezwaarschriften aangemerkt als niet ontvankelijk en aangegeven geen aanleiding te hebben gevonden de aanslagen ambtshalve te verminderen.

## II. Ten aanzien van verzoekers klacht

1. Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst, met voorbijgaan aan de door hem aangedragen vergelijkbare situaties, het verzoek om de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek bij de betrokken vier firmanten alsnog toe te passen, heeft afgewezen.

Verzoeker stelt dat het achterwege blijven van de keus voor toepassing van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek in de aangiften van de vier firmanten het gevolg is van een verzuim. Dit verzuim zou zijn veroorzaakt door het vertrek van de cliëntbegeleider van de firmanten van de vennootschap onder firma. Deze heeft, aldus verzoeker, de betrokken stukken niet juist opgeborgen waardoor het recht op de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek bij het opstellen van de aangiften niet is onderkend.

Verzoeker is van mening dat artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr; zie Achtergrond, onder 1.) en de Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven in het Besluit van 25 maart 1991 van de staatssecretaris van Financiën (zie Achtergrond, onder 2; hierna: het Besluit), met name paragraaf 3.1. daarvan, de inspecteur van de Belastingdienst de ruimte biedt om de aanslagen alsnog te verminderen onder toepassing van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek.

2. De Belastingdienst is van oordeel dat het Besluit aan honorering van het verzoek om ambtshalve vermindering in de weg staat.

De Belastingdienst stelt zich daarbij op het volgende standpunt. De bepaling in de artikelen 3:42 en 3:42a Wet inkomstenbelasting 2001 dat de ondernemer bij de aangifte moet kiezen voor toepassing van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek, betekent volgens vast beleid dat de keus slechts kan worden herzien tot het moment dat de betrokken aanslag onherroepelijk is komen vast te staan. Deze betekenis van de wettelijke bepaling staat aan het verlenen van ambtshalve vermindering in de weg nadat de aanslag, zoals in het geval van de vier firmanten, onherroepelijk is komen vast te staan. Paragraaf 3.1 van het Besluit ziet dan ook, aldus de Belastingdienst, niet op situaties waarin in beginsel herziening van een aanslag of beschikking in de bezwaarfase niet

mogelijk is. De Belastingdienst concludeert dat het woord “verzoek” of “verzoekschrift” in paragraaf 3 van het Besluit slechts betrekking kan hebben op een in de wet voorzien verzoek. De directeur-generaal van de Belastingdienst onderschrijft namens de minister van Financiën in haar reactie op de klacht het standpunt van de Belastingdienst. Zij komt tot de conclusie dat een redelijke wetsuitleg met zich mee brengt dat de uitoefening van de bevoegdheid tot het verlenen van ambtshalve vermindering dient plaats te vinden binnen de kaders van doel en strekking van de overige (relevante) wettelijke bepalingen. Het wettelijk systeem staat in de situatie waarin de belastingplichtige bij zijn aangifte een keuze moet maken aan ambtshalve vermindering in de weg.

De directeur-generaal wijst verder op het arrest van 2 september 1992 van de Hoge Raad. Zij stelt dat het op grond van dit arrest niet altijd mogelijk zal zijn de aanslag zo nodig te corrigeren of na te vorderen indien investeringsaftrek is verleend zonder dat de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte heeft gekozen.

De Belastingdienst is voorts van oordeel dat de door verzoeker aangevoerde gevallen niet vergelijkbaar zijn met de situatie van de vier firmanten.

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

4. De Belastingdienst stelt terecht dat de gebruikelijke uitleg van de woorden in de artikelen 3:42 en 3:42a “en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest” met zich brengt dat de keuze om voor de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek in aanmerking te komen in beginsel bij de aangifte dient te worden gemaakt en dat die keuze uiterlijk tot het moment dat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, kan worden herzien. Deze uitleg komt overeen met de bedoeling van de wetgever zoals die onder meer blijkt uit de door de directeur-generaal van de Belastingdienst in haar brieven van 3 maart en 19 juli 2005 aangehaalde passages uit de wetsgeschiedenis. Nu het verzoek om toepassing van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek is gedaan nadat de betrokken aanslagen onherroepelijk waren komen vast te staan, kon de Belastingdienst dan ook zonder het redelijkheidsvereiste te schenden beslissen dat de aanslagen van de cliënten van verzoeker niet ambtshalve konden worden verminderd met de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek. De directeur-generaal van de Belastingdienst stelt te dien aanzien terecht dat de toepassing van de bevoegdheid tot het verlenen van ambtshalve vermindering slechts kan plaatsvinden binnen de kaders van doel en strekking van de overige (relevante) wettelijke bepalingen. Doel en strekking van de bepalingen omtrent het uitbrengen van de keus voor toepassing van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek staan aan het verlenen ambtshalve vermindering in de weg.

5. Het beroep van verzoeker op de door hem aangedragen gevallen waarvan hij stelde dat deze met de situatie van de vier betrokken firmanten vergelijkbaar waren, leidt niet tot een

andere conclusie. Zoals blijkt uit de brief van 5 april 2004 van de Belastingdienst betroffen de door verzoeker aangedragen gevallen op één na geen situaties waarin de wet een gelimiteerde termijn stelt voor het maken van een keuze. De Belastingdienst heeft dan ook terecht gesteld dat van vergelijkbare gevallen geen sprake was. In de ene situatie waarin ook sprake was een keuze voor de investeringsaftrek, werd de herziening van de keuze blijkens de brief van de Belastingdienst kenbaar gemaakt vóórdat de aanslag onherroepelijk vaststond.

6. De stelling van verzoeker dat in de betrokken aangiften feitelijk geen keus is gemaakt en dat slechts sprake is van een eenvoudig verzuim als gevolg van een samenloop van omstandigheden doet aan bovenstaande niet af. De Belastingdienst kon het ontbreken van een verzoek in de aangiften om de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek toe te passen, opvatten als het uitbrengen van een keus en mocht daarvan ook uitgaan bij de beoordeling van het verzoek van 4 november 2003 om de betrokken aanslagen alsnog te verminderen met de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek. Dit wordt niet anders nu de betrokken cliënten van verzoeker de betrokken investeringen tijdig hebben gemeld bij het Bureau IRWA (Investeringsregelingen en Willekeurige afschrijving). Deze aanmelding kan niet worden gelijkgesteld met het maken van een keuze in de aangifte.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Zuidwest is niet gegrond.

## **Onderzoek**

Op 29 november 2004 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 26 november 2004, van X. te Goes, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Zuidwest/kantoor Goes.

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/Zuidwest 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.

Tevens werd de minister een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De minister van Financiën en de Belastingdienst deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

## Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### A. feiten

1. Zes cliënten van verzoeker dreven in 2001 en ook daarna een tuinbouwbedrijf in de vorm van een vennootschap onder firma. In 2001 deden zij investeringen tot een bedrag van € 153.822 waarvoor zij aanspraak konden maken op de milieu- en/of energie-investeringsaftrek als bedoeld in de artikelen 3:42 en 3:42a Wet inkomstenbelasting 2001. In de door verzoeker verzorgde aangiften inkomstenbelasting 2001 van vier van de zes firmanten werd verzuimd aan te geven dat zij voor toepassing van de milieu- en/of energie-investeringsaftrek in aanmerking wensten te komen. De aanslagen inkomstenbelasting 2001 van de betrokken vier firmanten werden vastgesteld met dagtekening van 13 december 2002 en 20 en 21 augustus 2003.

2. Met een brief van 27 oktober 2003 ontving verzoeker een afschrift van het openbaar deel van het rapport dat de Belastingdienst had opgemaakt naar aanleiding van een bedrijfsbezoek bij zijn cliënten. In het rapport was het volgende opgenomen:

“...Tijdens de voorbereidingen bleek dat er in de aangiften geen energie-investeringsaftrek werd geclaimd. Tijdens de controle werd dit feit ook aangedragen door de accountant. Maar in het kader van de steekproef die gehouden wordt, met de gegevens die Senter beschikbaar heeft gesteld, is het nodig om te onderzoeken of de aanvragen dan op de juiste manier zijn verlopen. De melding aan bureau IRWA (Investeringsregelingen en Willekeurige afschrijving; N.o.) is binnen de gestelde termijn van drie maanden gedaan...”

3. In brieven van 4 november 2003 tekende verzoeker namens hen bezwaar aan tegen de aanslagen van de betrokken vier firmanten. Hij schreef het volgende:

“...Naar aanleiding van het boekenonderzoek op 21 oktober 2003 (...) inzake de energie-investeringsaftrek is gebleken dat wij de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek verzuimd hebben te claimen in de aangifte inkomstenbelasting 2001 van (twee firmanten van de vennootschap onder firma; N.o.).

(...)

Daar het boekenonderzoek geen aanleiding geeft tot correcties en onze cliënten in aanmerking komen voor de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek verzoeken wij u de aanslagen ambtshalve te corrigeren...”

In de bezwaarschriften berekende verzoeker het totaal van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek op een bedrag van € 82.811 voor alle (zes) firmanten gezamenlijk.

4. De Belastingdienst liet in een brief van 4 december 2003 weten voornemens te zijn de bezwaarschriften af te wijzen. De Belastingdienst schreef het volgende:

“...De bezwaarschriften zijn niet binnen de bezwaartermijn van 6 weken na dagtekening ingediend en zijn daarom niet ontvankelijk. Desondanks zal ik uw grief beoordelen.

Grief:

Bij het doen van aangiften is er geen rekening gehouden met de energie-investeringsaftrek. Een specificatie is bijgevoegd.

Beoordeling inspecteur:

Energie-investeringsaftrek wordt o.g.v. lid 1 van artikel 3.42 Wet inkomstenbelasting 2001 toegestaan indien in een kalenderjaar in een onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft, geïnvesteerd wordt

in niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen met betrekking waartoe op een door de ondernemer gedaan verzoek door Onze Minister van Economische Zaken is verklaard dat sprake is van energie- investeringen,

en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest.

In dat geval wordt een in het derde lid aangewezen percentage van het bedrag aan energie-investeringen ten laste gebracht van de winst over dat jaar (energie-investeringsaftrek). Het derde lid vermeld als percentage voor 2001: 55%.

De aangiften inkomstenbelasting premie volksverzekering 2001 zijn binnengekomen op 18 november 2002 gevolgd door verbeterde aangiften 2001, welke op 13 januari 2003 zijn binnengekomen. In geen van de ingediende aangiften van betrokken vennoten werd om energie-investeringsaftrek gevraagd. De definitieve aanslagen zijn opgelegd d.d. 20 augustus 2003. Binnen de bezwaartermijn van 6 weken na dagtekening zijn er door geen van de vennoten bezwaarschriften ingediend.

Formeel wordt er op 4 november 2003 niet meer aan de vereisten voldaan.

*De vraag, die beantwoord zal moeten worden is: kan deze nalatigheid, welke is te wijten aan de belastingplichtige(n), in de vorm van een verzoek om ambtshalve herziening worden herzien?*

Naar mijn mening dient het gebruik van het Besluit "Ambtshalve vermindering" d.d. 25 maart 1991, Rolnr. DB89/735, in alle gevallen, waarin een bijzondere regeling van toepassing is, achterwege te blijven. Daarnaast acht ik aannemelijk, gezien het bedrag per belastingplichtige dermate groot is, dat het de belanghebbenden niet had mogen ontgaan. Ik ben daarom van mening dat de belanghebbenden door grove schuld (ernstige verwijtbaarheid, zoals laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid) de wettelijke termijn voor het indienen van een bezwaarschrift c.q. beroepschrift ongebruikt hebben laten verstrijken (pt. 4.1, letter c). Hierbij weeg ik mee dat zowel het opstellen van de jaarstukken als het invullen van de aangiften inkomstenbelasting premie volksverzekering 2001 heeft plaatsgevonden via hetzelfde belastingadvieskantoor. Het betreft een kantoor van enige naam. Evenmin vormde het achterwege laten van de energie-investeringsaftrek in alle aangiften voor de inspecteur (geen) directe aanleiding om aan de juistheid van de aangiften enigszins te twijfelen. Energie-investeringsaftrek betreft een keuzemogelijkheid, geen verplichting. Het verzuim hiervan had in de bezwaarfase, welke eindigde op woensdag 1 oktober 2003, hersteld kunnen worden, zoals dat ook bij andere verzoeken kan die een onderdeel van een aangifte uitmaken. Hiervan is geen gebruik gemaakt.

Het feit dat de aanslag bij een van de vennoten (door andere omstandigheden) nog niet is vastgesteld vormt geen aanleiding om van bovenstaand standpunt af te wijken. Iedere vennoot heeft zijn eigen onderneming. De winst uit onderneming wordt per ondernemer vastgesteld.

Ik ben dan ook voornemens de verzoeken om ambtshalve te verminderen af te wijzen. Ik stel u in de gelegenheid om *uiterlijk 20 december a.s. schriftelijk* hierop te reageren. Blijft een gemotiveerde reactie achterwege, dan zullen de verzoeken, om de aanslagen inkomstenbelasting premie volksverzekering 2001 van uw cliënten ambtshalve te verminderen, niet ontvankelijk worden verklaard..."

5. In een brief van 9 december 2003 schreef verzoeker de Belastingdienst het volgende:

"...Wij hebben het besluit Ambtshalve Vermindering eveneens bestudeerd en naar onze mening is uw conclusie niet af te leiden uit voornoemd Besluit. Letterlijk lezen wij in § 3.1 van dit Besluit:

"Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, *maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek - zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn - tot vermindering of teruggaaf van belasting zou hebben geleid...*"



6. In een brief van 30 januari 2004 reageerde de Belastingdienst met het volgende:

"...U bent van mening dat in de situatie van uw cliënten herziening van reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen mogelijk is. U doet daarbij een beroep op de Resolutie "Ambtshalve Vermindering", zoals verwoord in het Besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ. 96/1125 M.

Dit is door de inspecteur bestreden.

U voert onder andere aan:

De aanvragen zijn in de zomer van 2001 ingediend bij Senter en Bureau Investeringsregeling.

De (te) late aanvraag om toepassing van de energie-investeringsaftrek is een gevolg van onjuiste archivering door een personeelslid bij de toenmalige belastingadviseur accountantskantoor (D; N.o.);

Deze vergissing mag uw cliënten niet worden verweten, als zijnde opzettelijk of door grove schuld ontstaan;

Het standpunt van de inspecteur komt niet in overeenstemming met de letterlijke tekst van § 3,1 van Besluit Ambtshalve Vermindering;

Beoordeling inspecteur:

Tijdstip van Indiening:

Het staat in de bezwaarfase niet ter discussie of de verzoeken om een verklaring van Senter vroegtijdig zijn ingediend. Van belang is of er, overeenkomstig de artikels 3.42 en 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001, ten tijde van het doen van de aangifte door c.q. namens uw cliënten juist is gehandeld. In iedere, door Senter afgegeven, verklaring wordt steeds in de laatste alinea vermeld dat de technische beoordeling geen oordeel inhoudt omtrent de verdere toepassing van de belastingwetgeving. De inspecteur zal n.a.v. de aangifte hierover een fiscaal standpunt innemen. *M.a.w.: belastingplichtige, let op uw aangifte, dan pas doet u uw officiële verzoek om energie-investeringsaftrek.* Uit de aangiften blijkt verder dat de rubriek investeringsaftrek niet "vergeten" is. Er is echter geen energie-investeringsaftrek gevraagd.

Oorzaak van te late verzoeken:

U stelt dat de (te) late aanvraag om toepassing van de energie-investeringsaftrek een gevolg is van onjuiste archivering door een personeelslid bij de toenmalige belastingadviseur acc.kantoor D. Van grove schuld is naar uw mening geen sprake.

Allereerst merk ik op dat een belastingplichtige degene is die verantwoordelijk is en blijft voor de wijze waarop (niet) is gehandeld. M.a.w. onjuistheden van adviseurs worden in beginsel de belastingplichtige aangerekend. Hij is degene die de opdracht voor het opstellen van de aangifte met jaarstukken verstrekt. Of en zo ja in hoeverre hij die opdracht controleert is zijn pakkie.

(...)

Besluit Ambtshalve Vermindering:

Het geschilpunt is de vraag of in de situatie van uw cliënten een beroep kan worden gedaan op het Besluit Ambtshalve vermindering, laatstelijk gewijzigd d.d. 3 juni 1996, nr. AFZ96/1125M. Uw uitleg van § 3.1 van het Besluit is dat ook in de situatie van uw cliënten terecht een beroep op de ambtshalve herziening kan worden gemaakt. U verwijst mij naar de tekst van de 2e alinea van § 3 punt 1 van het Besluit. Na bestudering van deze tekst kom ik tot het volgende standpunt:

In de 1e alinea van lid 1 van § 3 verwoordt de Staatssecretaris zijn standpunt betreffende gevallen dat een belastingplichtige te laat een bezwaarschrift c.q. in de wet voorzien verzoekschrift indient. In de 2e alinea geeft hij te kennen dat de eerste volzin tevens dient te worden toegepast in situaties waarin de aanslag op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek tot vermindering of teruggaaf van belasting zou leiden. In de daaropvolgende toelichting van de Staatssecretaris op deze volzin schrijft hij: "Een verzoek om vermindering van vermogensbelasting ex artikel 14, vijfde lid, van de Wet vermogensbelasting 1964, dat is ingediend na het verstrijken van de in artikel 14, zesde lid, van de wet genoemde termijn van een jaar, kan met inachtneming van de overige bepalingen van dit besluit alsnog ambtshalve worden ingewilligd". Hieruit leid ik af dat met de term "verzoeken" slechts situaties worden bedoeld die zo ook in de desbetreffende wet worden omschreven.

Deze vorm van herziening is niet geschreven voor situaties waarin de keuze (wel of niet investeringsaftrek vragen) beperkt is tot het tijdstip van aangifte doen. Paragraaf 3.1 van het Besluit ziet op situaties, waar in beginsel herziening van een door de inspecteur ingenomen standpunt (aanslag of beschikking) via de bezwaarfase mogelijk is. Ik licht dat standpunt als volgt toe;

Uw cliënt(en) konden slechts ten tijde van het doen van de aangifte een keus maken. Ik verwijs daarvoor naar de tekst van artikel 3.42 (a) lid 1 van de Wet van de inkomstenbelasting 2001, waar de wetgever heeft laten opnemen: 'Indien ..... wordt geïnvesteed ..... en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest, wordt ... ten laste gebracht van de winst over dat jaar'. Door de staatssecretaris en in de jurisprudentie is in het verleden bepaald dat de term "bij aangifte" de periode betreft tot het tijdstip dat de inspecteur de definitieve aanslag heeft vastgesteld c.q. de aanslag onherroepelijk

vaststaat. Vanaf respectievelijk 25 januari 2003 en 2 oktober 2003 staan de aanslagen inkomstenbelasting premie volksverzekering van uw cliënten onherroepelijk vast.

Bij het invullen van de aangifte inkomstenbelasting premie volksverzekering is de ondernemer verplicht zijn winst aan te geven, welke is opgebouwd uit:

- resultaat jaarstukken;
- fiscale aanpassingen op de winstberekening, zoals o.a. oudedagsreserve en investeringsaftrek.

Bij de opgave investeringsaftrek staat cursief geschreven: "*stuur een specificatie mee*". Ik ben van mening dat iemand die de winstresultaten in de aangifte inkomstenbelasting premie volksverzekering verwerkt, vanzelfsprekend op de vraag stuit "Kan er (bijzondere) investeringsaftrek worden geclaimd en zo ja, waar is de specificatie?" In de situatie van uw cliënten is er bij deze rubriek een bedrag ingevuld. M.a.w. er is beoordeeld of betrokkenen in aanmerking komen voor investeringsaftrek. Aangezien investeringsaftrek slechts wordt verleend indien belanghebbende hierom verzoekt, vormt dit punt in de aangifte voor de inspecteur geen directe aanleiding om aan de juistheid van de opgave te twijfelen. Dit standpunt wordt gesteund door het feit dat (de gemachtigde; N.o.), binnen twee maanden na inzending van de aangiften, volledig herziene aangiften inkomstenbelasting premie volksverzekering 2001 indiende. Paragraaf 3 lid 1 van het Besluit ziet slechts op die gevallen waar de mogelijkheid tot het indienen van een bezwaarschrift volgens de Wet is toegestaan. Een bezwaarschrift betreffende de hoogte van de investeringsaftrek is slechts mogelijk indien de inspecteur óf op de ingediende staat correcties heeft aangebracht of onjuiste bedragen uit de ingediende investeringsstaat in de aanslag heeft verwerkt. In de door u voorgelegde situatie is de inspecteur niet afgeweken van de bij aangifte geclaimde investeringsaftrek. Paragraaf 3 lid 1 van het Besluit voorziet dan ook niet in de situatie van uw cliënten.

Naast de mogelijkheid, vermeld in lid 1, staat de Staatssecretaris d.m.v. lid 2 een herziening toe in de situatie dat de inspecteur een navorderings- / naheffingsaanslag oplegt, ten tijde dat voor de andere belastingsoorten / - aanslagen de 5-jaarstermijn, zo als bedoeld in § 2.2 van het Besluit, is verstreken. Deze situatie speelt evenmin bij uw cliënten af.

Samengevat: Paragraaf 3 leden 1 en 2 van het Besluit biedt geen mogelijkheid voor uw cliënten om de reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen ambtshalve te herzien.

In het geval mijn uitleg over de strekking van § 3 onjuist blijkt te zijn, ben ik van mening dat toepassing van het Besluit o.g.v. § 4 lid 1 letter c evenmin mogelijk is. Verwijzende naar de alinea "*Oorzaak van te late verzoeken*" ben ik van mening dat de te late ingediende verzoeken van uw cliënten te wijten zijn aan grove schuld hunnerzijds. De geschonden

regels zijn namelijk van algemene bekendheid. Er is sprake van laakbare slordigheid dan wel ernstige verwijtbaarheid, gelijk te stellen met (een geval van) grove schuld. Er is nagelaten in die situatie voldoende zorgvuldigheid te betrachten die objectief gesproken van een belastingplichtige mag worden verwacht. Dit is hem /haar ernstig aan te rekenen. Het niet (volledig) controleren van de opgestelde jaarstukken 2001 c.q. in te dienen aangiften inkomstenbelasting premie volksverzekering 2001, waarbij ik mag aannemen dat de adviseur naast de jaarstukken en aangiften, tevens een berekening van de verschuldigde c.q. terug te vorderen belasting heeft opgesteld, kunnen niet klakkeloos op de belastingdienst worden teruggewenteld.

Bijgevoegd is een kopie van een gelijksoortige situatie. Uit dit stuk blijkt:

de adviseur, die de aangifte had opgesteld, meende dat cliënt geen recht had op investeringsaftrek;

door belastingplichtige was er evenmin om verzocht;

na het verstrijken van de bezwaartermijn wordt door (namens) belastingplichtige gevraagd alsnog investeringsaftrek te verlenen;

het niet-ontvankelijk bezwaarschrift wordt afgewezen en ambtshalve herziening niet toegestaan omdat niet aan alle vereisten van artikel 11 Wet inkomstenbelasting 1964 is voldaan;

Ministerie ziet geen aanleiding om, tegenover de beslissing van de inspecteur, de hardheidsclausule toe te passen;

Het misverstand bij de administratieconsulent vormt *geen* aanleiding om, een op zich zelf staande juiste beslissing van de inspecteur, o.g.v. artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule) alsnog investeringsaftrek te verlenen.

Ik merk daarbij op dat de teksten uit artikel 10 Wet inkomstenbelasting 1964 overeenstemt met artikel 3.42 / 3.42a uit de Wet inkomstenbelasting 2001.

Beslissing inspecteur

Om bovenvermelde redenen zie ik af van het honoreren van uw aanvragen om een ambtshalve vermindering aan uw cliënten af te geven..."

7. In een brief van 17 februari 2004 liet de Belastingdienst verzoeker nog het volgende weten:

"...Op 2 februari jl. reageerde u telefonisch op mijn brief d.d. 30 januari 2004. U deed daarbij een beroep op de situatie van een andere cliënt te weten Dhr en Mw. K. uit K. Volgens uw zeggen een vergelijkbare situatie waarbij de inspecteur in deze fase wel

tegemoet is gekomen aan het verlenen van de energie-investeringsaftrek. Ik heb u toegezegd de onderliggende stukken op te vragen en daarna met u contact op te nemen. Andere nieuwe feiten zijn niet door u aangedragen.

Beoordeling:

Na inzage van de betreffende aangiften / verzoeken ambtshalve herziening heb ik vastgesteld dat in die situatie

De aangiften op 15 oktober 2001 waren ingediend, waarbij aangifte werd gedaan van zowel een verlies uit onderneming als een zwaar negatief belastbaar inkomen;

bij aangiften 2000 om investeringsaftrek was gevraagd, echter niet om energie-investeringsaftrek,

de aangifte zonder enige vorm van correctie is gevolgd;

het verzoek d.d. 16 mei 2002, ca 4½ maand na het onherroepelijk worden van de aanslag, is binnengekomen;

het verzoek slechts betrekking had op de niet gevraagde energie-investeringsaftrek;

het verzoek, zonder enige discussie over de strekking van de term "bij aangifte" is gehonoreerd;

het financiële belang was te stellen op 2 x ca € 8.035.

Ik ben van mening dat er bij die tegemoetkoming een foutieve beslissing is genomen, welke echter niet als het uitvoeren van beleid bestempeld mag worden. Mij zijn geen andere gelijksoortige situaties bekend waarbij de inspecteur op dezelfde wijze heeft gehandeld. Omdat de fiscale kennis bij uw kantoor van zodanig niveau mag worden geacht, kan die foutieve beslissing van de inspecteur niet als opgewekt vertrouwen (uitvoering van beleid) worden aangemerkt.

Wel is intussen komen vast te staan dat dezelfde nalatigheid zich bij andere cliënten van (verzoeker; N.o.) hebben voorgedaan. Voorzover ik kan overzien zullen die verzoeken evenmin worden gehonoreerd..."

8. In brieven van 1 maart 2004 deed de Belastingdienst uitspraak op de door verzoeker namens de vier betrokken firmanten ingediende bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 2001. De Belastingdienst verklaarde de bezwaarschriften niet ontvankelijk omdat deze niet tijdig waren ingediend en gaf aan geen aanleiding te hebben gevonden de aanslagen ambtshalve te verminderen. Ter motivering van zijn beslissing herhaalde de Belastingdienst de argumenten zoals genoemd in zijn brief van 30 januari 2004 (opgenomen onder 5.). De Belastingdienst voegde daar het volgende aan toe:

“...Ten opzichte van uw beroep op een gelijksoortige situatie voer ik aan dat er bij die tegemoetkoming een foutieve beslissing is genomen, welke echter niet als het uitvoeren van beleid bestempeld mag worden. Mij zijn geen andere gelijksoortige situaties bekend waarbij de inspecteur op dezelfde wijze heeft gehandeld. Door u zijn n.a.v. mijn brief d.d. 17 februari jl., waarin ik e.e.a. heb verwoord, geen andere gelijksoortige beslissingen van mijn kantoor aangemeld. Omdat de fiscale kennis bij uw advieskantoor van zodanig niveau mag worden geacht, kan die foutieve beslissing van de inspecteur niet als opgewekt vertrouwen (uitvoering van beleid) worden aangemerkt...”

9. In een brief van 5 april 2004 schreef de Belastingdienst verzoeker nog het volgende:

“...Voorafgaande aan de brief van 15 maart jl. werd in een telefonisch gesprek tussen (verzoeker; N.o.) en (de Belastingdienst; N.o.) van uw zijde gesteld dat de Belastingdienst in Goes in een aantal andere vergelijkbare gevallen het verzoek, om de aanslag o.g.v. de Resolutie Ambtshalve Herziening aan te passen, had gehonoreerd. U hebt mij daarna een zestal namen van cliënten doen toekomen.

Bij de toetsing, die ik globaal hebt toegepast blijkt:

Aanpassing investeringsaftrek / winst 1999 van dhr B. vond plaats voordat de definitieve aanslag was opgelegd (dagtekening aanslag 30 mei 2003). Aanslag is daarna niet meer herzien;

De volgende situaties zijn niet vergelijkbaar met die van uw cliënten (...). Onder de opgevoerde namen komt verder geen vergelijkbare situatie voor, waarin de wetgever de aanvraag om een uitgaaf op een inkomenselement c.q. het onzuiver inkomen in mindering te brengen, heeft beperkt tot het doen van aangifte (tijdstip dat een aanslag onherroepelijk komt vast te staan):

Aanpassing stip-inkomen 2000 (aftrek waz-premie - betaald in jaar 2000) bij dhr H. vond plaats na inzending van aangifte doch voor de dagtekening van de definitieve aanslag IB 2000 (H.06), te weten 15 oktober 2002;

Aanpassing hoogte privé-gebruik auto in aanslag I.B. 1999 bij dhr Bo. vond plaats omdat privé-gebruik auto tweemaal in het aangegeven belastbaar inkomen was verwerkt.

Aanpassing hoogte privé-gebruik auto in aanslag I.B. 1999 bij dhr V. vond plaats omdat werd aangetoond dat hij kosten van de auto aan derden had vergoed;

Aanpassing buitengewone lasten (begrafeniskosten) in aanslag I.B. 1998 bij dhr V., werd buiten de bezwaarfase toegestaan omdat artikel 46 Wet inkomstenbelasting 1964 niet bepaald dat de aftrek buitengewone lasten beperkt is tot het tot het tijdstip van aangifte doen;

Aanpassing aanslag I.B 1999 bij dhr W. i.v.m. basisaftrek lijfrentepremie wordt t.t.v. verzoek niet gehinderd door bepalingen in Wet inkomstenbelasting 1964.

Naar mijn mening is niet uit de voorgelegde situaties komen vast te staan dat de inspectie in Goes in vergelijkbare situaties verzoeken om ambtshalve herziening heeft gehonoreerd. Ik zie daarom geen aanleiding om op mijn eerder ingenomen standpunt terug te komen...”

#### B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder Klacht. In zijn verzoekschrift voerde verzoeker nog het volgende aan:

“...De firma (...) en de vennoten waren cliënt van onze vestiging te Zierikzee, reeds voordat de daarvoor verantwoordelijke vennoot tot onze vennootschap is toegetreden. Als verantwoordelijk accountant is de heer H. opgetreden en als cliëntbegeleider de heer K. In het jaar 2001 heeft de firma (...) investeringen verricht. Voor deze investeringen kon men aanspraak maken op de zogenaamde milieu-investeringsaftrek en energie-investeringsaftrek zoals geregeld in artikel 3.42 en 3.42a van de Wet op de inkomstenbelasting 2001. De heer H. heeft terzake de firma geadviseerd, voor de vereiste accountantsverklaringen alsmede de melding bij het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving te Breda zorggedragen. Deze meldingen werden op 17 april 2001 door genoemd Bureau ontvangen en bij beschikkingen van 26 juni 2001 werd door Senter Zwolle beslist dat de investeringen voldeden aan de daartoe geldende eisen. De daarop betrekking hebbende stukken werden aan de cliëntenbegeleider i.c. de heer K. (...) verstrekt, met de opdracht ervoor zorg te dragen dat deze bij het indienen bij de aangifte juist werden verwerkt. Voordat de aangiften werden ingediend (namelijk op 14 november 2002 en 18 november 2002) heeft de heer K. de dienstbetrekking beëindigd en is in dienst getreden bij R. te Middelburg.

Als gevolg van zijn vertrek diende deze heer K. zijn werkzaamheden over te dragen aan een andere medewerker, waarbij opgave diende te worden gedaan van de stand van de werkzaamheden. Vastgesteld is dat de heer K. de stukken inzake de milieu- en energie-investeringsaftrek niet heeft opgeborgen en zeker niet op de voorgeschreven wijze. Deze stukken waren niet aanwezig.

Gevolg van dit handelen is geweest dat bij het indienen van de aangifte is verzuimd om toepassing van de beoogde milieu- en energie-investeringsaftrek te verzoeken...”

#### C. Standpunt Belastingdienst/Zuidwest

In reactie op verzoekers klacht liet de Belastingdienst in een brief van 2 maart 2005 het volgende weten:

“...Klacht 1a: Is het verzoek om de aanslag inkomstenbelasting 2001 ambtshalve te verminderen in verband met energie-investeringsaftrek terecht afgewezen?”

Klacht 1b: Is door de inspecteur daarbij voorbijgegaan aan door belanghebbende met name genoemde gelijksoortige gevallen, waarin wel een ambtshalve vermindering is verleend?

Vraag NO: Op grond waarvan is de inspecteur van mening dat er sprake is van in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid?

Klacht 1a

Artikel 65 AWR biedt - voor zover hier van belang - de inspecteur de mogelijkheid een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te herzien (eerste volzin). Op grond van de tweede volzin kan ook een in de wet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf ambtshalve worden verleend. In het Besluit van 25 maart 1991, nummer DB89/735 (later herzien bij het Besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ 96/1125 M), (hierna te noemen: het Besluit ambtshalve vermindering), heeft de staatssecretaris van Financiën de voorschriften voor het verlenen van ambtshalve verminderingen of teruggaven nader uitgewerkt.

Firmanten hebben op 18 november 2002 hun aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekering 2001 ingediend. Op 13 januari 2003 sturen de firmanten vervangende aangiften. Bij geen van deze aangiften is verzocht om toepassing van de energie-investeringsaftrek. De aanslagen zijn conform de ingediende - vervangende - aangiften opgelegd en zijn gedagtekend 13 december 2002 (firmant 1 en 2), 21 augustus 2003 (firmant 3) en 20 augustus 2003 (firmant 4).

Op 5 november 2003 dienen belanghebbenden bezwaarschriften in tegen de aanslagen. De bezwaren zijn niet tijdig ingediend en daardoor niet-ontvankelijk. Zij zijn daarom aangemerkt en behandeld als verzoeken om ambtshalve vermindering.

Energie-investeringsaftrek wordt op grond van het bepaalde in artikel 3.42 Wet inkomstenbelasting 2001 verleend indien de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest. Het is vaste jurisprudentie dat een verzoek, dat bij aangifte moet worden gedaan, kan worden ingediend tot aan het tijdstip waarop de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan. Het verzoek om toepassing van de energie-investeringsaftrek is dus niet tijdig gedaan.

Het niet-ontvankelijke bezwaarschrift is afgewezen, omdat niet aan alle vereisten van artikel 3.42 Wet IB is voldaan. Aan twee andere firmanten (firmanten 5 en 6) is wel energie-investeringsaftrek verleend, omdat het verzoek daartoe als tijdig kon worden aangemerkt.



Art. 65 AWR biedt verzoekers geen soelaas; de belastingaanslag is immers niet onjuist. De verzoekers hebben niet verzocht om energie-investeringsaftrek. De formele belastingschuld is daarom in overeenstemming met de materiële belastingschuld. Het Besluit ambtshalve vermindering maakt dit niet anders; het geeft slechts een nadere uitwerking van art. 65 AWR. Hetgeen in genoemd Besluit is opgenomen ten aanzien van verzoeken ziet op de toepassing van de tweede volzin van art. 65 AWR en is dus niet op verzoekers situatie van toepassing.

De wet op de inkomstenbelasting kent meerdere verzoeken bij aangifte. Het is vast beleid, dat als zo'n verzoek onbedoeld achterwege is gebleven (en dit verzuim niet tijdig, dat wil zeggen voordat de aanslag definitief is komen vast te staan, wordt hersteld) er geen ambtshalve vermindering van de aanslag wordt verleend, tenzij de Staatssecretaris een afwijkende regeling heeft getroffen. Voor verzoeken om (energie)investeringsaftrek is geen regeling getroffen.

De beslissing om niet ambtshalve tegemoet te komen (vindt) is mede gebaseerd op een eerdere afwijzing door het Ministerie van Financiën in een gelijksoortige zaak. Dit betrof een verzoek op basis van art. 63 AWR (hardheidsclausule). Ook de jurisprudentie (BNB 1992/336) is duidelijk. Als de inspecteur zonder dat daartoe een -geldig- verzoek is gedaan, (energie)investeringsaftrek verleent, kan hij geen desinvesteringsbijtelling toepassen, als de betreffende bedrijfsmiddelen (binnen de desinvesteringstermijn) worden vervreemd.

Op 4 december 2003 heeft de inspecteur de firmanten gemotiveerd op de hoogte gesteld van zijn voornemen het verzoek af te wijzen en hen in de gelegenheid gesteld daarop te reageren. Na het wisselen van correspondentie wijst de inspecteur het verzoek op 1 maart 2004 formeel af.

Nadat het verzoek om ambtshalve vermindering was afgewezen heeft de gemachtigde van verzoekers contact opgenomen met de leidinggevende van de behandelaar van de Belastingdienst Zuidwest/ kantoor Goes. Afgesproken is dat de gemachtigde een aantal situaties aan de behandelaar zou voorleggen, die gelijkenis met de situatie van de firmanten zouden vertonen.

#### Klacht 1b

Alvorens deze vraag te beantwoorden moet vastgesteld worden wat met gelijksoortige gevallen wordt bedoeld. Gelet op de gevoerde correspondentie zijn twee definities mogelijk:

\*1 - alle ambtshalve verminderingen, waarbij een verzoek bij aangifte onbedoeld achterwege is gebleven, en waarbij met voorbijgaan aan het beleid, een te laat verzoek alsnog is gehonoreerd;

\*2 - alle ambtshalve verminderingen, waarbij de stelling is ingenomen dat het aan grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de bezwaartermijn ongebruikt is verstreken.

\*1 Gemachtigde heeft tijdens de behandeling van het bezwaar één geval aangedragen waarin inderdaad ten onrechte een ambtshalve vermindering is verleend. Dit betreft - zo is door de inspecteur gemotiveerd gesteld - een foutief toepassen van de regelgeving en is niet gebaseerd op -begunstigend - beleid. De overige door de gemachtigde van de firmanten genoemde gevallen zijn niet vergelijkbaar, omdat het daar niet een situatie betrof, waarbij een verzoek bij aangifte was vereist.

\*2 Door de inspecteur is (als overweging ten overvloede) opgemerkt dat het verzoek om ambtshalve vermindering niet gehonoreerd kan worden, omdat het aan verzoekers grove schuld te wijten is dat de bezwaartermijn ongebruikt is verstreken. De correspondentie die gevoerd is na het afwijzen van het verzoek tot ambtshalve vermindering, heeft uitsluitend betrekking op onderdeel 2. Deze stelling is voor zover mij bekend nooit eerder door de Belastingdienst Zuidwest/kantoor Goes (of haar rechtsvoorganger) ingenomen. Als het begrip "soortgelijke gevallen" inderdaad in deze zin moet worden opgevat, heeft verzoeker gelijk. Tot het alsnog verlenen van een ambtshalve vermindering kan dit gelijk niet leiden, nu de primaire stelling van de inspecteur hierdoor niet wordt aangetast.

Vraag NO

Hoewel verzoekers verweten kan worden onvoldoende zorgvuldigheid te hebben betracht bij het invullen van de aangifte en het controleren van de aanslag voert het te ver hen grove schuld te verwijten en hen reeds daarom de mogelijkheid tot het ambtshalve verminderen van de aanslag te ontzeggen. Een excuus terzake is op zijn plaats. Anderzijds bestaat er evenmin aanleiding de aanslag ambtshalve te herzien, als een door een belastingplichtige ingeschakelde gemachtigde verzuimt een noodzakelijk verzoek bij aangifte te doen. De Belastingdienst kan niet verantwoordelijk worden gehouden voor fouten van (gemachtigden van) belastingplichtigen bij het invullen van de aangifte.

D. Standpunt minister van Financiën

1. In een brief van 3 maart 2005 reageerde de directeur-generaal Belastingdienst namens de minister van Financiën op de klacht. De directeur-generaal reageerde daarmee tevens op de volgende vragen van de Nationale ombudsman:

"...1. Onderschrijft u de conclusie van de Belastingdienst dat de bewoordingen van artikel 3:42 Wet inkomstenbelasting 2001 ("...en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest...") betekenen dat de keus slechts kan worden gemaakt of herzien totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat?"

2. Welke afweging is voor de ondernemer in het geding bij die keus, nu het slechts gaat om de gebruikmaking van een objectieve vrijstelling?

Onder welke omstandigheden is denkbaar dat een ondernemer ervoor kiest de energie-investeringsaftrek niet te claimen ondanks dat hij op de aftrek recht heeft?

3. Indien u vraag 1. beantwoordt met "ja": wat is bij de energie-investeringsaftrek de ratio van deze beperking in de termijn voor het maken van de keus?

4. Welke bezwaren kleven aan het verlenen van de ambtshalve vermindering ter zake van de energie-investeringsaftrek na het onherroepelijk worden van de aanslag?

5. Deelt u de mening van de Belastingdienst dat ter zake van het verzuim in de aangifte sprake is van grove schuld (in de zin van "in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid")? Zo ja, op welke grond?

In reactie op de klacht en de vragen van de Nationale ombudsman schreef de directeur-generaal het volgende:

"...U vraagt mij in mijn reactie op de klacht in het bijzonder in te gaan op een vijftal vragen. Allereerst zal ik deze vragen behandelen, in de door u gestelde volgorde. Daarna zal ik mijn standpunt in deze kwestie weergeven.

Vraag 1

Ik onderschrijf de conclusie van de Belastingdienst dat de bewoordingen van artikel 3.42 van de Wet IB 2001 meebrengen dat de keuze voor de toepassing van energie-investeringsaftrek kan worden gemaakt of herzien totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Het voorgaande geldt overigens evenzeer voor artikel 3.42a van de Wet IB 2001 betreffende de milieu-investeringsaftrek. In de parlementaire geschiedenis van de investeringsaftrek is het volgende opgenomen:

"De belastingplichtige die in aanmerking wenst te komen voor toepassing van de faciliteit zal daar om moeten verzoeken bij het doen van de aangifte of ten laatste in de fase waarin hij tegen de desbetreffende aanslag bezwaar of beroep aantekent. Het verzoek kan alleen betreffen het totale bedrag van de kalenderjaarinvesteringen en is, zolang de aanslag niet onherroepelijk vaststaat, voor herziening vatbaar, uiteraard voor zover die herziening niet zou leiden tot een hogere aanslag. Met deze "alles of niets"-benadering bij het toepassen van de investeringsaftrek sluiten wij tevens aan bij een suggestie indertijd van de leden van de fractie van D66 met betrekking tot de regeling van de WIR-kleinschaligheidstoelage" (zie de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer (blz. 2) inzake het wetsvoorstel 20 885 dat heeft geleid tot de Wet van 21 december 1988, Stb. 654). Tevens is de uitleg van het begrip "bij de aangifte" nadrukkelijk aan de orde geweest bij de parlementaire behandeling van de zogenoemde

kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. In die bepaling is dezelfde terminologie gehanteerd. Ik verwijs hiervoor naar de Memorie van Toelichting bij de Wet van 28 december 1989, *Stb.* 601, Kamerstukken II, 21 343, nr. 3, blz. 7.

In de Wet IB 2001 is in een aantal bepalingen opgenomen dat een verzoek of een keuze bij de aangifte moet worden gedaan. De parlementaire geschiedenis meldt hierover: "Bij keuzen die gemaakt worden bij de aangifte geldt als algemeen uitgangspunt dat tot aan het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat, belastingplichtigen op hun keuze kunnen terugkomen". (...)

De bewoordingen van artikel 3:42 Wet IB 2001 brengen dan ook mee dat een keuze voor de toepassing van de energie-investeringsaftrek kan worden gemaakt of herzien totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat.

Overigens merk ik op dat milieu- en/of energie-investeringen tijdig gemeld dienen te worden bij het Bureau Investeringsregelingen en Willekeurige Afschrijving te Breda. De wijze waarop de Belastingdienst deze termijnen toepast, is inmiddels ook in de jurisprudentie is bevestigd. Ik wijs bijvoorbeeld op Hof Den Haag, 31 juli 2002, nr. 01/1229, *V-N* 2002/57.14.

#### Vraag 2

Allereerst merk ik op dat de faciliteit feitelijk geen objectieve vrijstelling betreft. Het betreft namelijk een extra aftrek(post) van de winst. De belastingplichtige kan geen behoefte hebben aan deze extra aftrekpost om de reden dat hij voorziet dat de aftrekpost in een volgend jaar (ten dele) moet worden teruggenomen, bij voorbeeld omdat dan sprake is van een zogenoemde desinvestering. Het laatste kan het gevolg zijn van de (voorgenomen) overdracht van de onderneming waarvan het bedrijfsmiddel onderdeel uitmaakt. Hierbij kan nog een rol spelen dat de administratieve verplichtingen (en bijbehorende kosten) rond de aanmeldingsprocedure worden voorkomen.

#### Vraag 3

De ratio moet naar mijn mening worden gezocht in het gegeven dat de Belastingdienst de aanslag niet (altijd) meer kan corrigeren/navorderen indien investeringsaftrek is verleend terwijl de belastingplichtige niet daarvoor heeft gekozen bij de aangifte. Ik verwijs in dit kader naar een voor de WIR gewezen arrest, HR 2 september 1992, nr. 28 192, *BNB* 1992/336. Onder het regime van de WIR bestond in principe een wettelijk recht op de bijdrage en kon de belastingplichtige daar vanaf zien door bepaalde bedrijfsmiddelen aan te wijzen als bedrijfsmiddelen die niet in aanmerking worden genomen. In het desbetreffende geval had de belanghebbende geen expliciet verzoek bijgevoegd waarin de investeringen werden aangewezen als bedrijfsmiddelen die niet in aanmerking worden genomen. Desondanks had de inspecteur de WIR toegekend. Bij een latere vervreemding

van de desbetreffende bedrijfsmiddelen kon de inspecteur geen desinvesteringsbetaling van WIR toepassen omdat de HR aannam dat de belastingplichtige de bedrijfsmiddelen impliciet had aangewezen als uitgezonderde bedrijfsmiddelen. De aanslag waarin de (ongevraagde) WIR was verwerkt kon door de Belastingdienst niet meer worden aangepast.

#### Vraag 4

De bewoordingen van artikel 3:42 Wet IB 2001 brengen mee dat een keuze voor de toepassing van de energie-investeringsaftrek kan worden gemaakt of herzien totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat.

Het beleid inzake ambtshalve verminderingen vindt zijn wettelijke grondslag in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Dit artikel geeft de inspecteur onder meer de bevoegdheid een onjuiste aanslag ambtshalve te verminderen.

Een redelijke wetsuitleg brengt met zich mee dat de uitoefening van deze bevoegdheid om ambtshalve te verminderen dient plaats te vinden binnen de kaders van doel en strekking van overige wettelijke bepalingen. Nu deze duidelijk blijken uit de geciteerde wetsgeschiedenis en de omstandigheden hieromtrent niet zijn gewijzigd, ontbreken mogelijkheden om na het onherroepelijk worden van de aanslag hierop ambtshalve terug te komen.

#### Vraag 5

Inmiddels heeft de Belastingdienst Zuidwest op uw aanbeveling door belanghebbenden ingediende klachten behandeld. Uit de rapportage die hierover aan u is gezonden blijkt dat voor het verwijt van grofschuldig handelen excuses zijn gemaakt.

Uw verzoek alsmede de klacht bij de Belastingdienst zijn aanleiding geweest de feiten en omstandigheden van dit geval nog eens te bezien. De wet- en regelgeving biedt echter geen mogelijkheden in dit geval ambtshalve op de aanslag terug te komen. Ik ben van mening dat de Belastingdienst niet onjuist heeft gehandeld door de aanslagen in stand te laten..."

2. Naar aanleiding van vragen van de Nationale ombudsman liet de directeur-generaal van de Belastingdienst in een brief van 19 juli 2005 nog het volgende weten:

"...U vraagt mijn reactie op het volgende:

Verhouding artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) en artikel 3.42 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)

Toepassing artikel 4:84 Algemene wet bestuursrecht (Awb)

Verhouding artikel 65 Awr en 3.42 Wet IB 2001 tot de bepalingen in artikel 33 Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)

Allereerst zal ik een algemene toelichting geven op de energie-investeringsaftrek van artikel 3.42 Wet IB 2001. Vervolgens zal ik uw punten in bovenstaande volgorde behandelen.

#### Algemeen

Artikel 3.42 Wet IB 2001 bevat de regeling van de energie-investeringsaftrek. Als voorwaarde geldt dat de ondernemer bij de aangifte kiest voor de energie-investeringsaftrek. (Hetzelfde geldt overigens voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek van artikel 3.41 Wet IB 2001 en de milieu-investeringsaftrek van artikel 3.42a Wet IB 2001.) De toepassing van de energie-investeringsaftrek is derhalve afhankelijk van de keuze van de ondernemer. Uit de Memorie van Toelichting bij de Wet van 28 december 1989, Stb. 601, Kamerstuk 21 343, nr. 3, blz. 7, volgt dat de investeringsaftrek geen recht is dat uit de wet voortvloeit. De ondernemer moet expliciet kiezen voor toepassing van de regeling. Hiermee is beoogd situaties zoals in het in mijn schrijven van 3 maart 2005 aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 2 september 1992, nr. 28 192, BNB 1992/336, te voorkomen.

De in de artikelen 3.41, 3.42 en 3.42a Wet IB 2001 gebruikte term "bij de aangifte" houdt in dat in het aangiftebiljet de keuze voor energie-investeringsaftrek moet worden gemaakt. Uit de in mijn brief van 3 maart 2005 geciteerde wetsgeschiedenis blijkt dat de bepaling zo uitgelegd moet worden dat de keuze gemaakt of herzien kan worden totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Op deze uitwerking van het begrip "bij de aangifte" is één uitzondering. Op advies van de Raad van State (Tweede Kamer, vergaderjaar 1996/1997, nr. 25052, B pag. 4) is in de parlementaire toelichting uitgewerkt hoe de belastingplichtige dient te handelen indien hij nog geen keuze kan maken ten tijde van het doen van aangifte, namelijk indien hij nog niet beschikt over de verklaring van de Minister van Economische Zaken, bij voorbeeld bij een bezwaar- en beroepsprocedure.

"In verreweg de meeste gevallen zal de belastingplichtige ten tijde van het indienen van de aangifte kunnen beschikken over de benodigde verklaring(en) van de Minister van Economische Zaken. Het kan echter voorkomen - bij voorbeeld bij een bezwaar- en beroepsprocedure inzake een verklaring - dat de belastingplichtige nog niet de beschikking heeft over alle verklaringen. In dat geval wordt de aanslag opgelegd op basis van de ingediende aangifte en zal de aanslag naderhand - indien de belastingplichtige wel beschikt over de ontbrekende verklaring(en) kunnen worden verminderd." (Tweede kamer, vergaderjaar 1996-1997, nr. 25052, nr. 3, pag. 16). Bij de beoordeling van de feiten en omstandigheden in de zaak van de (vennootschap onder firma; N.o.) is dit nagegaan. De verklaringen hebben een dagtekening van 26 juni 2001; de aangiften werden op 14 en 18 november 2002 ingediend.

Een onderscheidend verschil tussen de investeringsaftrek en andere aftrekposten is dat bij vervreemding binnen een bepaalde periode van goederen waarvoor de ondernemer investeringsaftrek heeft genoten, een desinvesteringsbijtelling plaatsvindt. Dat is een reden dat toepassing van de investeringsaftrek voor belastingplichtigen niet altijd gunstig is. Belastingplichtigen zullen van geval tot geval beoordelen of er redenen zijn om af te zien van het kiezen voor investeringsaftrek. Fiscale redenen kunnen zijn gelegen in een naar verwachting hoger belastingtarief in het jaar van desinvesteren dan in het jaar van investeren. Dit kan aan de orde zijn bij een (voorgenomen) overdracht van de onderneming waarvan het bedrijfsmiddel onderdeel uitmaakt. Praktische redenen kunnen zijn gelegen in de administratieve verplichtingen (en bijbehorende kosten) rond de aanmeldingsprocedure van de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek.

De investeringsaftrek is een faciliteit die slechts van toepassing is als de belastingplichtige hier om verzoekt. Er bestaat dus niet een rechtstreeks uit de wet volgend recht op investeringsaftrek. Het is niet wenselijk dat belastingplichtigen hun fiscale keuzen (volgens welke wetsartikel dan ook) zonder beperking in de tijd kunnen wijzigen. Belastingaanslagen waarvan de hoogte afhankelijk is van fiscale keuzen, zouden dan nooit onherroepelijk vast komen te staan.

#### Ad1

Het voorgaande brengt mee dat zowel de tekst van de wettelijke bepaling als de bedoeling van de wetgever inhouden dat de keuze voor de energie-investeringsaftrek, behoudens de hierboven genoemde situatie, niet kan worden herzien nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan. Gelet op zowel de tekst van artikel 3.42 Wet IB 2001 als op de bedoeling van de wetgever kan ook in de toepassing van artikel 65 Awr niet tot een andere conclusie worden gekomen. Een definitieve aanslag die is opgelegd met inachtneming van de gemaakte keuze leidt niet tot onjuiste belastingheffing. Het voorgaande maakt dat aan toepassing van artikel 65 Awr en daarmee aan het beleid inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven niet wordt toegekomen.

#### Ad 2

De inspecteur dient met inachtneming van het bovenstaande te handelen. Deze handelwijze is echter niet gebaseerd op een door mij uitgevaardigde beleidsregel maar vloeit direct voort uit de tekst en bedoeling van de wet. In de aan u gerichte rapportage is hiervoor de term "vast beleid" gebruikt. Een andere term was beter op zijn plaats geweest. Ook het beleid inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven is niet van toepassing in deze zaak. Nu geen sprake is van een beleidsregel kan ook artikel 4:84 Awb niet aan de orde zijn.

#### Ad 3

Ten slotte stelt u de vraag hoe het bovenstaande zich verhoudt tot in andere wettelijke bepalingen opgenomen verzoekschriften. U noemt als voorbeeld het bepaalde in artikel 33 Wet OB. Dit artikel regelt op welke wijze een verzoek om teruggaaf gedaan moet worden. Voor bepaalde situaties geldt een termijn van 6 maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.

Naar hun aard zijn de bepalingen uit de Wet IB 2001 en de Wet OB nauwelijks vergelijkbaar. Een verzoek om teruggaaf volgens de Wet OB is in feite niet te vergelijken met een aftrekpost volgens de Wet IB 2001. De OB, een aangiftebelasting, gaat uit van een systeem waarbij de uiteindelijke druk van de OB bij de consument/eindverbruiker ligt. Ondernemers zijn de door hen in rekening gebrachte OB over verrichte leveringen en diensten verschuldigd. De door ondernemers als voorbelasting betaalde OB kan in veel gevallen in aftrek worden gebracht. Is de aan de ondernemer in rekening gebrachte voorbelasting hoger dan de door hem verschuldigde belasting dan kan een verzoek om teruggaaf worden gedaan. Voor ondernemers is, behoudens uitzonderingen, de heffing van omzetbelasting neutraal. Zou een niet tijdig verzoek om teruggaaf niet gehonoreerd worden, dan zou per saldo een hoger bedrag aan OB zijn betaald dan verschuldigd is. Ambtshalve toetsing van niet-tijdige verzoeken past derhalve in het systeem van de OB. Het gaat immers om een recht op teruggaaf welk recht rechtstreeks uit de wet voortvloeit.

## Conclusie

In de onderhavige casus spreekt de wettelijke regeling van een keuze die bij de aangifte gemaakt dient te worden. Welke keuze de belastingplichtige ook maakt, het volgen daarvan door de inspecteur in de aanslag kan niet leiden tot een onjuiste belastingheffing. De hoogte van de verschuldigde belasting is ten aanzien van dit punt afhankelijk van de keuze van de belastingplichtige...”

## Achtergrond

### 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

#### Artikel 65

1. Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van degene die een onjuist bedrag op aangifte heeft voldaan of afgedragen, of van wie een onjuist bedrag is ingehouden.



**2. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven**  
(Besluit van 25 maart 1991, nr. DB 89/7352, van de staatssecretaris van Financiën)

Paragraaf 3

Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek - zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn - tot vermindering of teruggaaf van belasting zou hebben geleid.

Toelichting bij § 3.1, 2e alinea

Een verzoek om vermindering van vermogensbelasting ex artikel 14, vijfde lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964, dat is ingediend na het verstrijken van de in artikel 14, zesde lid, van die wet genoemde termijn van een jaar, kan met inachtneming van de overige bepalingen van deze aanschrijving alsnog ambtshalve worden ingewilligd.

2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in § 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld...”

Paragraaf 4

“4.1. Het bepaalde in par. 3 vindt geen toepassing indien:

a. (...)

b. (...)

c. aannemelijk is dat de belanghebbende door opzet of grove schuld de wettelijke termijn voor het indienen van een bezwaarschrift ongebruikt heeft laten verstrijken...”

### **3. Wet inkomstenbelasting 2001** (Wet van 11 mei 2000, Stb. 215)

Artikel 3:42, eerste lid:

Indien in een kalenderjaar in een onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft, wordt geïnvesteerd in niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen met betrekking waartoe op een door de ondernemer gedaan verzoek door Onze Minister van Economische Zaken is verklaard dat sprake is van energie-investeringen, en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest, wordt een in het derde lid aangewezen percentage van het bedrag aan energie-investeringen ten laste gebracht van de winst over dat jaar (energie-investeringsaftrek).”

Artikel 3:42a, eerste lid:

Indien in een kalenderjaar in een onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft, wordt geïnvesteerd in niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen die zijn aangewezen als milieu-investeringen, en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest, wordt een in het derde lid aangewezen percentage van het bedrag aan milieu-investeringen in de onderscheiden categorieën ten laste gebracht van de winst over dat jaar (milieu-investeringsaftrek).

## 5. Cursus Belastingrecht

Paragraaf 3.2.23.B.g.

“Kiezen voor KIA

De ondernemer moet, zo bepaalt art. 3.41, lid 1, bij aangifte kiezen voor toepassing van de KIA (kleinschaligheidsinvesteringsaftrek; N.o.). Dit is de enige bijzondere formaliteit voor de KIA. Voor het overige vormt de KIA onderdeel van de winstberekening.

(...)

De wet stelt geen eisen aan de wijze van kiezen. Voor de hand ligt dat dit schriftelijk gebeurt, bij de aangifte; in het aangiftebiljet wordt ernaar gevraagd. Dit neemt niet weg dat de tekst het ons inziens mogelijk maakt ook na de aangifte nog, uiterlijk tot het tijdstip waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat, de keuze inzake toepassing van de investeringsaftrek te herzien, zoals dat in wezen met elk element van de aangifte het geval is. Zelfs daarna behoort de inspecteur in reële gevallen - ambtshalve - een dergelijke keuzeherziening te honoreren...”

**5. Arrest van 2 september 1992, nr. 28 192, van de Hoge Raad** zoals, met samenvatting en aantekening, gepubliceerd in Vakstudienieuws 1992/2861

“(Essentie) Investeringsrekening

Aanwijzing bedrijfsmiddelen waarvoor geen WIR wordt gevraagd; inspecteur kent wel WIR-premies toe. Geen desinvesteringsbetaling

X exploiteert met A een horecabedrijf in de vorm van een VOF. In 1984 wordt f 151.021,60 in bedrijfsmiddelen geïnvesteerd. X dient bij zijn aangifte inkomstenbelasting 1984 niet een "overzicht investeringsbijdragen" in, noch een formulier IB 17. Evenmin vult hij op de aangifte onder "te verrekenen investeringsbijdragen" enig bedrag in. A daarentegen voegt een "WIR-bijlage" bij met de totale investeringen, de totale investeringsbijdragen en de verdeling van de WIR-premie over de vennoten. Bij de aan X opgelegde aanslag over 1984 is ter zake van de in dat jaar gedane investeringen een investeringsbijdrage van f 13.404 in aanmerking genomen. In 1985 wordt de VOF ontbonden waarbij door X vervreemding plaatsvindt van bedrijfsmiddelen. In geschil is of X in 1985 ter zake van deze vervreemding desinvesteringsbetalingen is verschuldigd.

Hof Amsterdam stelt de inspecteur in het gelijk.

Op het beroep in cassatie van X overweegt de Hoge Raad: Het hof miskent dat voor de heffing van inkomstenbelasting iedere vennoot in een VOF geacht wordt een eigen onderneming te drijven, en dat deze een zelfstandige keuze kan maken met betrekking tot de vraag of hij bedrijfsmiddelen wenst aan te wijzen als bedoeld in art. 61a, vijfde lid, onderdeel n.

Nu X' handelwijze dient te worden opgevat als een aanwijzing van bedrijfsmiddelen in meerbedoelde zin, is de investeringsbijdrage - ten onrechte - verleend voor goederen die niet tot de bedrijfsmiddelen ex art. 61a worden gerekend, zodat de vervreemding van deze goederen niet tot desinvesteringsbetalingen kan leiden.

Het geschil betreft de aanslag inkomstenbelasting over het jaar 1985.

De hofuitspraak is van Hof Amsterdam, EK III, 16 mei 1992, nr. 6155/89.

Vaststaande feiten (ontleend aan het arrest)

Belanghebbende exploiteerde samen met A een horecabedrijf in de vorm van een vennootschap onder firma. In 1984 werd voor in totaal f 151.021,60 in bedrijfsmiddelen geïnvesteerd. Belanghebbende heeft bij zijn aangifte voor het jaar 1984 niet een "overzicht investeringsbijdragen" per 31 december 1984 ingediend, noch bij de aangifte een formulier IB 17 meegezonden. Evenmin heeft hij op de aangifte onder "te verrekenen investeringsbijdragen" enig bedrag ingevuld.

Belanghebbendes medevennoot A heeft daarentegen bij zijn aangifte voor het jaar 1984 een "Wirbijlage" gevoegd, waarop de totale investeringen, de totale investeringsbijdragen en de verdeling van de WIR-premie over de vennoten werd vermeld.

Bij de aan belanghebbende opgelegde aanslag voor het jaar 1984 is ter zake van de in dat jaar gedane investeringen een investeringsbijdrage ten bedrage van f 13.404 in aanmerking genomen. In 1985 is de vennootschap onder firma ontbonden en heeft A het bedrijf voortgezet onder overneming van belanghebbendes aandeel in het vennootschapsvermogen, als gevolg waarvan door belanghebbende vervreemding plaatsvond van bedrijfsmiddelen.

Geschil (ontleend aan het arrest)

In geschil is of belanghebbende in 1985 ter zake van deze vervreemding desinvesteringsbetalingen verschuldigd is.

Overwegingen van het hof (ontleend aan de hofuitspraak)

Ingevolge artikel 61a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (de Wet) wordt een gedeelte van het investeringsbedrag aangemerkt als investeringsbijdrage. Anders dan belanghebbende meent is daartoe een verzoek van belastingplichtige niet vereist. Belastingplichtige kan evenwel op grond van artikel 61a, lid 5, aanhef en letter n van de Wet in de destijds geldende tekst bedrijfsmiddelen aanwijzen, die niet worden gerekend tot de bedrijfsmiddelen, waarvoor een investeringsbijdrage in aanmerking wordt genomen. In het onderhavige geval is derhalve van belang de vraag of belanghebbende bij de aangifte inkomstenbelasting voor het jaar 1984 bedrijfsmiddelen als evenbedoeld heeft aangewezen.

Vast staat dat belanghebbende anders dan zijn medevennoot niet een overzicht investeringsbijdragen per 31 december 1984 heeft ingediend noch bij de aangifte een formulier ib 17 heeft meegezonden en dat hij op de aangifte bij te verrekenen investeringsbijdragen geen bedragen heeft ingevuld. Hoewel een dergelijke handelwijze naar 's Hofs oordeel in het algemeen kan worden opgevat als een aanwijzing van bedrijfsmiddelen als meerbedoeld lijkt zulks uitzondering in een geval als het onderhavige, waarin sprake is van investeringen in het kader van een vennootschap onder firma. In een dergelijk geval dienen de gegevens van de vennootschap onder firma mede als basis voor de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting voor de verschillende vennoten en vindt er naar de inspecteur onweersproken heeft verklaard en belanghebbende bekend moet zijn een coördinatie plaats bij de vaststelling van die aanslagen.

Gelet op deze omstandigheden is, indien een van de vennoten anders dan de anderen bepaalde bedrijfsmiddelen wil aanwijzen, op de voet van artikel 61a, lid 1, letter n van de Wet meer vereist dan een stilzwijgende aanwijzing. Nu vast staat dat belanghebbende

tegenover de inspecteur niet uitdrukkelijk bedrijfsmiddelen heeft aangewezen in evenbedoelde zin heeft de inspecteur bij de aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1984 terecht een bedrag aan investeringsbijdrage in aanmerking genomen.

Uitgaande van het vorenoverwogene is tussen partijen niet in geschil dat in 1985 een desinvesteringsbetaling van f 10 547 in aanmerking moet worden genomen.

#### Arrest

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbendes handelwijze in het algemeen kan worden opgevat als een aanwijzing van bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 61a, lid 5, letter n, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, doch dat zulks uitzondering lijdt in een geval als het onderhavige, waarin sprake is van investeringen in het kader van een vennootschap onder firma, aangezien in dat geval de gegevens van de vennootschap onder firma mede als basis dienen voor de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting voor de verschillende vennoten. Deze door het Hof aangenomen uitzondering berust echter op een onjuiste rechtsopvatting, aangezien daarmee wordt miskend dat voor de heffing van inkomstenbelasting iedere vennoot in een vennootschap onder firma geacht wordt een eigen onderneming te drijven, en dat deze een zelfstandige keuze kan maken met betrekking tot de vraag of hij bedrijfsmiddelen wenst aan te wijzen als bedoeld in bovengenoemde wetsbepaling.

Uit het vorenoverwogene volgt dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven. De Hoge Raad kan zelf de zaak afdoen. Nu belanghebbendes handelwijze dient te worden opgevat als een aanwijzing van bedrijfsmiddelen in meerbedoelde zin, is de investeringsbijdrage - ten onrechte - verleend voor goederen die niet tot de bedrijfsmiddelen in de zin van artikel 61a worden gerekend, zodat de vervreemding van deze goederen niet tot desinvesteringsbetalingen kan leiden.

Aantekening. Indien een belastingplichtige zijn fiscale wensen niet geheel duidelijk maakt, doet de inspecteur er beter aan, zo leert dit arrest, te vragen naar die wensen, dan zelf een waarschijnlijke invulling daaraan te geven. Van belanghebbende moest in casu eigenlijk een uitlating komen. Wil hij WIR-premie, dan moeten enkele rubrieken van het aangiftebiljet worden ingevuld en moet een WIR-staat worden bijgevoegd. Wil hij geen WIR-premie, dan kan dat volgens de wettelijke bepalingen slechts worden gerealiseerd door in beginsel premiabele bedrijfsmiddelen aan te wijzen als zijnde uitgesloten bedrijfsmiddelen. De wetgever heeft niet voorzien dat er belanghebbenden zijn die niets van zich laten horen.

De inspecteur bezag de aangifte van belanghebbendes medevennoot en veronderstelde dat ook belanghebbende tot dezelfde bedragen WIR-premie wilde ontvangen (de medevennoot heeft kennelijk over 50% van de aanschafprijs WIR geclaimd).

Het hof heeft begrip voor 's inspecteurs poging tot klantgerichtheid en is bereid, omdat er sprake is van een vennootschap onder firma, waardoor het "misverstand" begrijpelijk is, de inspecteur te redden. De Hoge Raad is echter strenger in de leer: ook bij vennootschappen onder firma heeft elke vennoot zijn eigen onderneming en kan elke vennoot dus ook zijn eigen beslissingen nemen inzake afschrijving, waardering, premiering enz. De Hoge Raad is van oordeel dat het stilzwijgen van belanghebbende dient te worden opgevat als een aanwijzing van bedrijfsmiddelen die van WIR-verlening worden uitgesloten; dat is ook de meest logische uitleg die aan het gedrag van belanghebbende kan worden gegeven. Omdat door de aanwijzing sprake is van niet-premiabele bedrijfsmiddelen, kan de inspecteur bij vervreemding geen desinvesteringsbetalingen vorderen. Sinds HR 5 juni 1991, V-N 1991, blz. 2026, is deze uitkomst een vast gegeven.

Onze conclusie: een duidelijk arrest dat echter de bereidheid van de Belastingdienst zogeheten negatieve correcties aan te brengen, niet zal stimuleren.”