



Rapport

Belastingdienst wijst verzoek om ambtshalve vermindering af.

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klachten gegrond.

Datum: 12 januari 2015

Rapportnummer: 2015/007

SAMENVATTING

Verzoekster, een onderneming, klaagt er over dat de Belastingdienst haar verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting over 2012 heeft afgewezen. Verzoekster stelt dat in 2012 al duidelijk was dat zij een vordering niet zou kunnen innen en dat deze daarom als een voorziening ten laste van de winst had moeten worden opgenomen. De onderneming had de vordering niet op de balans over 2012 afgewaardeerd. Nu daarmee bij het opleggen van de aanslag over 2012 geen rekening was gehouden, was de aanslag te hoog en diende deze volgens verzoekster te worden verminderd.

De Nationale ombudsman oordeelt dat de Belastingdienst het verzoek op onjuiste gronden heeft afgewezen. De Nationale ombudsman wijst erop dat de winst van een onderneming moet worden vastgesteld volgens de (ongeschreven) regels van goed koopmansgebruik. Die regels bepalen dat met verliezen al rekening mag worden gehouden op het moment dat zij zich aftekenen. Door in dit geval (alleen) de datum van faillissement van de onderneming waar verzoekster een vordering op had als criterium te hanteren, heeft de Belastingdienst in zijn beslissing een onjuiste invulling gegeven aan het begrip goed koopmansgebruik en het verzoek met een onjuist argument afgewezen. De Belastingdienst handelde derhalve in strijd met het vereiste van een goede motivering. Overigens oordeelt de Nationale ombudsman verder dat dit oordeel niet betekent dat de Belastingdienst het verzoek om ambtshalve vermindering had behoren toe te kennen. Nu de aanslag over 2012 onherroepelijk vast stond, was het niet meer mogelijk om te kiezen voor een andere manier van waarderen van de vorderingen. De Nationale ombudsman overweegt dat verzoekster er bewust voor had gekozen de vorderingen op de balans van 2012 niet af te waarderen. Deze keuze was volgens de Nationale ombudsman niet in strijd met goed koopmansgebruik. Volgens de Nationale ombudsman kon verzoekster daarom niet in 2014 op een toen reeds vaststaande aanslag over 2012 terugkomen. Voorts oordeelt de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst de beslissing om de klacht van verzoekster niet in behandeling te nemen, niet goed heeft gemotiveerd.

Klacht

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst in Groningen haar verzoek van 11 februari 2014 om vermindering van de definitieve aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 2012 heeft afgewezen.

Verzoekster klaagt ook over de behandeling door de Belastingdienst van haar klacht over die afwijzing.

Onderzoek

Op 26 maart 2014 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de X BV te Hellingum, ingediend door mr. G.J.H. Bennink te Groningen, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst in Groningen.

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

De bevindingen van de Nationale ombudsman werden gestuurd naar de betrokkenen.

De Belastingdienst en de gemachtigde van verzoekster lieten weten zich in de bevindingen te kunnen vinden.

Bevindingen

Verzoekster is een besloten vennootschap. Een grote klant van haar is in 2014 failliet verklaard waardoor vorderingen van verzoekster op de betrokken klant hun waarde geheel of gedeeltelijk hebben verloren. Bij de vaststelling van de belastbare winst over het jaar 2012 is met de waardevermindering van die vorderingen geen rekening gehouden.

1. Op 11 februari 2014 wendde de gemachtigde van verzoekster zich schriftelijk tot de Belastingdienst in Groningen. Hij verzocht de Belastingdienst de aanslag vennootschapsbelasting 2012 van verzoekster ambtshalve te verminderen. Deze aanslag droeg als dagtekening 21 december 2013. Als reden voor de gevraagde vermindering voerde de gemachtigde het volgende aan:

"...Achteraf bezien zijn de debiteuren ultimo 2012 te hoog gewaardeerd. Een voorziening van 20% van de debiteurenstand per 31 december 2012 ad € 1.258.892 was op zijn plaats geweest. Een voorziening groot € 251.778.

Een aanzienlijk deel van de debiteuren bestaat uit een vordering op (A BV; N.o.).

Tot een nadere toelichting zijn wij gaarne bereid..."

2. De Belastingdienst merkte het verzoek aan als een bezwaarschrift en stelde vast dat het verzoek was ingediend na het verlopen van de termijn voor het indienen van een bezwaar en verklaarde het bezwaar daarom niet-ontvankelijk. De Belastingdienst gaf verder aan het verzoek ambtshalve toch te hebben beoordeeld en tot de conclusie te zijn gekomen dat er geen aanleiding was de aanslag te verminderen. De Belastingdienst overwoog daartoe het volgende:

"...De reden is dat (A BV; N.o.) pas in het jaar 2014 in staat van faillissement is komen te verkeren. Dit heeft geen invloed op de winstberekening over het jaar 2012. Een eventuele oninbaarheid kan niet eerder tot uitdrukking worden gebracht dan in het jaar waarin duidelijk wordt dat een debiteur zijn rekeningen niet kan/zal voldoen..."

In de uitspraak van de Belastingdienst was een rechtsmiddelenverwijzing opgenomen die inhield dat verzoekster tegen de uitspraak in beroep kon gaan bij de belastingrechter.

3. Op 26 februari 2014 diende de gemachtigde van verzoekster een klacht in bij de Belastingdienst. De gemachtigde voerde aan dat objectief gezien de vordering op A BV op 31 december 2012 al – deels – onvolwaardig was. Goed koopmansgebruik impliceert, aldus de gemachtigde, het voordeel van de twijfel. Als verzoekster had voorzien wat er bij A BV zou plaatsvinden, was er alle aanleiding geweest om de vordering anders te bezien. Hij vroeg de Belastingdienst zijn beslissing te herzien.
4. De Belastingdienst reageerde op 18 maart 2014 op de klacht. De Belastingdienst liet weten de klacht niet in behandeling te zullen nemen. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Ik laat echter uw klacht op grond van artikel 9:8, lid 1, letter c en/of d van de Algemene wet bestuursrecht **buiten behandeling** (zie Achtergrond, onder 1.; N.o.) ..."

De Belastingdienst gaf geen nadere motivering waarom de genoemde wettelijke bepalingen leidden tot het niet in behandeling nemen van de klacht. De Belastingdienst voegde er ten overvloede nog aan toe de handelwijze bij de afwijzing van het bezwaarschrift niet als onbehoorlijk te kunnen kenschetsen.

5. De gemachtigde diende op 26 maart 2014 namens verzoekster een klacht in bij de Nationale ombudsman. De gemachtigde schreef onder meer het volgende:

"...Medio 2010 (verlenging betalingstermijn van 2 naar 3 maanden) heeft (A BV; N.o.) haar toeleveranciers al in een moeilijke(r) positie gebracht, achteraf bezien was er aanleiding geweest om op dat moment reeds een voorziening te vormen op deze debiteur. (Verzoekster; N.o.) heeft dat niet gedaan, er werd immers met enige vertraging betaald.

Sinds 10 februari van dit jaar tracht ik het bedrijf te begeleiden naar betere tijden. Bij de primaire beoordeling van de fiscale positie van het bedrijf bleek alras dat het einde van de (40 jarige) relatie met (A BV; N.o.) in de jaarrekening 2013 fors verlies zou tonen. Ik heb toen geconcludeerd dat een deel van dat verlies al eerder (2012 en vermoedelijk ook daarvoor) opgeroepen was. Helaas bleek dat

de aangifte 2012 zeer tijdig was ingediend en dat deze eind 2013 al was afgedaan. Een correctie langs de weg van formeel bezwaar was niet mogelijk.

(...)

Mijn klacht over de gang van zaken ziet op de eerste beoordeling die miskent dat er alle aanleiding was om het verzoek te honoreren en op de behandeling bij de Belastingdienst van mijn klacht daaromtrent die ik nauwelijks serieus kan nemen..."

Beoordeling

Ten aanzien van de afwijzing van het verzoek om vermindering

6. Verzoekster klaagt in de eerste plaats over de afwijzing van haar verzoek van 11 februari 2014 om vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting 2012. Zij stelt dat in 2012 al duidelijk was dat de vordering op A BV geheel of ten dele onvolwaardig was en dat daarom een voorziening ten laste van de winst had moeten worden opgenomen. Nu daarmee bij de aangifte 2012 geen rekening was gehouden, was de aanslag te hoog en diende deze te worden verminderd.
7. De Belastingdienst heeft het verzoek ambtshalve beoordeeld en dit afgewezen met de motivering dat A BV pas in 2014 failliet was verklaard. Dit had, aldus de Belastingdienst, geen invloed op de winst over 2012.
8. Het vereiste van goede motivering houdt in dat de overheid haar handelen en haar besluiten duidelijk aan de burger uitlegt. Daarbij geeft zij aan op welke wettelijke bepalingen de handeling of het besluit is gebaseerd, van welke feiten zij is uitgegaan en hoe zij rekening heeft gehouden met de belangen van de burgers. Deze motivering moet voor de burger begrijpelijk zijn.
9. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman heeft de Belastingdienst het verzoek van verzoekster op onjuiste gronden afgewezen.
Verzoekster dreef een onderneming. Ingevolge de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet de winst van een onderneming worden vastgesteld volgens de (ongeschreven) regels van goed koopmansgebruik. Volgens de regels van goed koopmansgebruik behoeven baten pas tot de winst te worden gerekend wanneer zij als daadwerkelijk gerealiseerd kunnen worden beschouwd en mag met verliezen al rekening worden gehouden op het moment dat zij zich aftekenen. Het gegeven dat A BV pas in 2014 in staat van faillissement is komen te verkeren, betekent niet dat pas in 2014 duidelijk werd dat het slecht ging met A BV en dat het pas in 2014 onzeker was of de vorderingen op A BV zouden kunnen worden gerealiseerd. Het is goed denkbaar dat de verliezen op de vorderingen op A BV zich, zoals de gemachtigde stelt, al in 2012 aftekenden en dat de vorderingen op dat moment al niet langer volwaardig waren.

Door niettemin (alleen) de datum van faillissement als criterium te hanteren, heeft de Belastingdienst een onjuiste invulling gegeven aan het begrip goed koopmansgebruik en het verzoek met een onjuist argument afgewezen. De Belastingdienst handelde derhalve in strijd met het vereiste van een goede motivering. De onderzochte gedraging is om die reden niet behoorlijk.

10. Bovenstaand oordeel betekent overigens niet dat de Belastingdienst het verzoek van verzoekster had behoren te honoreren. Nu de aanslag over 2012 onherroepelijk vast stond, was het niet meer mogelijk om te kiezen voor een andere manier van waarderen van de vorderingen. Verzoekster had er bewust voor gekozen de vorderingen op de balans 2012 niet af te waarderen. Deze keus was volgens verzoekster ingegeven door de omstandigheid dat er nog werd betaald. De keuze van verzoekster was niet in strijd met goed koopmansgebruik. Volgens de jurisprudentie (Hoge Raad 4 mei 1983, zie Achtergrond, onder 2.) kan een dergelijke keuze niet meer worden herzien nadat deze heeft geleid tot onherroepelijke fiscale gevolgen. Daarvan was sprake nu de aanslag over het betrokken jaar onherroepelijk was komen vast te staan. In 2014 kon derhalve niet meer op de toen reeds vaststaande aanslag over 2012 worden teruggekomen.
11. De Nationale ombudsman merkt ten overvloede op dat in de uitspraak op het bezwaarschrift door de Belastingdienst ten onrechte wordt aangegeven dat voor verzoekster de mogelijkheid van beroep openstond tegen die uitspraak. In tegenstelling tot de inkomstenbelasting staat bij een uitspraak op een te laat ingediend bezwaarschrift tegen een aanslag in de vennootschapsbelasting niet de mogelijkheid van beroep op de rechter open. Verzoekster had uitsluitend beroep op de rechter kunnen aantekenen tegen de niet-ontvankelijkverklaring van haar bezwaar. De rechtsmiddelenverwijzing had zich daartoe dienen te beperken. De Belastingdienst had haar in zijn uitspraak dan ook tevens moeten wijzen op de mogelijkheid een klacht in te dienen indien verzoekster het met de inhoud van de ambtshalve beoordeling niet eens was.

Ten aanzien van de klachtbehandeling

12. Verzoekster klaagt tevens over de behandeling van haar klacht. Zij stelt dat die behandeling nauwelijks serieus te nemen is.
13. De klacht die verzoekster bij de Belastingdienst had ingediend, had betrekking op de afwijzing van haar verzoek om vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting 2012. Zij vroeg de Belastingdienst die beslissing te heroverwegen.
14. De Belastingdienst heeft verzoekster in zijn reactie op de klacht laten weten dat de klacht niet voor behandeling in aanmerking kwam onder verwijzing naar artikel 9:8, letters c en/of d van het eerste lid Algemene wet bestuursrecht. De

Belastingdienst voegde daaraan toe dat de manier van behandelen van het verzoek niet als niet-behoorlijk kon worden gekenschetst.

15. De motivering van de beslissing van de Belastingdienst om de klacht niet in behandeling te nemen, voldoet niet aan de hierboven onder 8. opgenomen vereisten voor een goede motivering. In de eerste plaats had van de Belastingdienst verwacht mogen worden dat hij in de reactie op de klacht niet alleen de wettelijke bepalingen had genoemd, maar ook had aangegeven waarom die bepalingen tot het buiten behandeling stellen leidden. In deze wettelijke bepalingen is vastgelegd dat een bestuursorgaan een klacht niet in behandeling hoeft te nemen wanneer in de kwestie waarop de klacht zag, de mogelijkheid van bezwaar bij de Belastingdienst had opengestaan dan wel de mogelijkheid van beroep op de rechter openstond. De Belastingdienst mocht er niet vanuit gaan dat verzoekster door de enkele verwijzing naar deze artikelen begreep dat het feit dat verzoekster niet tijdig bezwaar had aangetekend tegen de aanslag betekende dat zij geen klacht kon indienen tegen de ambtshalve beslissing van de Belastingdienst.
16. Voorts is het volgende van belang. Zoals hierboven is geoordeeld, had de Belastingdienst het verzoek om vermindering van de aanslag op onjuiste gronden afgewezen. Ook was ten onrechte vermeld dat verzoekster tegen de (ambtshalve genomen) beslissing in beroep kon gaan bij de belastingrechter. Onder deze omstandigheden was het passend geweest wanneer de Belastingdienst had afgezien van het beroep op de wettelijke bepalingen om de klacht niet in behandeling te nemen en verzoekster in een inhoudelijke reactie op de klacht had gewezen op deze onjuistheden in de uitspraak. Van de Belastingdienst had verder verwacht mogen worden dat hij verzoekster had uitgelegd waarom niettemin geen vermindering kon worden verleend.

In zijn reactie op de klacht heeft de Belastingdienst onvoldoende gemotiveerd waarom hij niet kon komen tot de gevraagde heroverweging van de uitspraak op verzoeksters bezwaar. Zo handelde de Belastingdienst derhalve wederom in strijd met het vereiste van een goede motivering. De onderzochte gedraging is dan ook op dit onderdeel niet behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedragingen van de Belastingdienst in Groningen, ten aanzien van de afwijzing van het verzoek om vermindering en ten aanzien van de klachtbehandeling, is gegrond wegens strijd met het vereiste van een goede motivering.

De Nationale ombudsman,

mr. F.J.W.M. van Dooren,
waarnemend ombudsman

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

- het verzoekschrift met bijlagen;
- de mail van 23 oktober 2014 van de Belastingdienst met de reactie op de bevindingen;
- de telefonische reactie op 5 december 2014 van de gemachtigde van verzoekster met de reactie op de bevindingen.

Achtergrond

1. Algemene wet bestuursrecht

Artikel 9:8, eerste lid:

"1. Het bestuursorgaan is niet verplicht de klacht te behandelen indien zij betrekking heeft op een gedraging:

- a. waarover reeds eerder een klacht is ingediend die met inachtneming van de artikelen 9:4 en volgende is behandeld;
- b. die langer dan een jaar voor indiening van de klacht heeft plaatsgevonden;
- c. waartegen door de klager bezwaar gemaakt had kunnen worden,
- d. waartegen door de klager beroep kan worden ingesteld, tenzij die gedraging bestaat uit het niet tijdig nemen van een besluit, of beroep kon worden ingesteld;
- e. die door het instellen van een procedure aan het oordeel van een andere rechterlijke instantie dan een bestuursrechter onderworpen is, dan wel onderworpen is geweest of,
- f. zolang ter zake daarvan een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is, dan wel indien de gedraging deel uitmaakt van de opsporing of vervolging van een strafbaar feit en ter zake van dat feit een opsporingsonderzoek op bevel van de officier van justitie of een vervolging gaande is."

2. Arrest van de Hoge Raad van 4 mei 1983, nr. 21 669, voor zover hier van belang:

"...Overwegende aangaande het tweede middel:
dat het Hof heeft verworpen de stelling van belanghebbende dat het haar vrijstaat haar stelsel van winstberekening te wijzigen als door haar bepleit, terwijl het Hof voorts heeft geoordeeld dat in het midden kan blijven of ten tijde van de stelselwijziging het

standpunt van belanghebbende met betrekking tot eerdere jaren in haar verhouding tot de fiscus reeds tot onherroepelijke gevolgen had geleid, waarop niet meer kan worden teruggekomen;
dat het evenwel een belastingplichtige vrijstaat terug te komen op een in zijn aangiften met betrekking tot de jaarlijkse winstberekening gevolgde gedragslijn, zolang deze gedragslijn niet tot onherroepelijke fiscale gevolgen heeft geleid..;"