

Rapport

Vergoeding coulancerente bij achterwaartse verliesverrekening?

Een onderzoek naar een beslissing van de Staatssecretaris van Financiën op een verzoek om vergoeding van coulancerente bij achterwaartse verliesverrekening.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Staatssecretaris van Financiën gegrond.

Datum: 18 december 2017

Rapportnummer: 2017/143

SAMENVATTING

De Nationale ombudsman ontving kort na elkaar drie afzonderlijke klachten van ondernemers die het niet eens waren met de weigering van de Belastingdienst c.q. de Staatssecretaris van Financiën om coulancerente te vergoeden na een vertraging in de achterwaartse verliesverrekening. In deze drie gevallen was er sprake van vertraging in de behandeling van de ingediende (verlies)aangiften.

De Nationale ombudsman volgt de staatssecretaris in zijn standpunt dat de Belastingdienst bij achterwaartse verliesverrekening in de regel geen coulancerente hoeft te vergoeden. Wel vindt de ombudsman dat daar in bijzondere situaties toch ruimte voor moet zijn. Van belang hierbij is dat de Belastingdienst zichzelf regels stelt voor de termijn van afhandeling van ingediende aangiften.

In beginsel moet de Belastingdienst aangiften binnen een jaar afhandelen. Vertraging in de afhandeling mag niet worden veroorzaakt door inactiviteit aan de kant van de Belastingdienst gedurende een meer dan geringe periode. Aan de andere kant moet ook de belastingplichtige actie (blijven) ondernemen om zo in redelijkheid, en binnen de mogelijkheden die bestaan, renteschade te helpen voorkomen.

In de onderzochte gevallen heeft de Nationale ombudsman aan de Minister van Financiën de aanbeveling gedaan om de verzoekers in aanmerking te laten komen voor een coulancerentevergoeding. Naar de mening van de Nationale ombudsman was er in deze gevallen sprake van bijzondere situaties die een coulancerentevergoeding rechtvaardigen.

WAT IS DE KLACHT?

Verzoekster klaagt over de afwijzende beslissing van de Staatssecretaris van Financiën op haar verzoek om een vergoeding van coulancerente op grond van onderdeel 24 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

DRIE KLACHTEN

De Nationale ombudsman heeft kort na elkaar van drie fiscaal adviseurs over dit onderwerp klachten ontvangen. De klachten hebben betrekking op gedragingen van de Belastingdienst/Belastingen (hierna: de Belastingdienst) dan wel de Staatssecretaris van Financiën. Naar deze gedragingen heeft de Nationale ombudsman onderzoek ingesteld. Vanwege de nauwe samenhang tussen de klachten heeft het onderzoek gecombineerd plaatsgevonden. De rapportnummers van de andere zaken zijn: 2017/144 en 2017/145.

WAAR GAAT HET OM?

Gezamenlijk element in de klachten

De fiscaal adviseurs wendden zich namens hun cliënten tot de Nationale ombudsman met klachten over de afwijzende beslissing op hun verzoeken om coulancerente

vergoeding voor de in hun ogen te late verrekening van verliezen naar aanleiding van het indienen van (verlies)aangiften oftewel uit hoofde van achterwaartse verliesverrekening (carry back).¹

In de wet is bepaald dat voor zowel de inkomstenbelasting (ib) als de vennootschapsbelasting (Vpb) bij de Belastingdienst om een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking kan worden verzocht.² Dit is een bedrag van (maximaal) 80 procent van het (vermoedelijke) verlies.

De fiscaal adviseurs stellen – kort gezegd - dat als gevolg van aan de Belastingdienst te wijten feiten en omstandigheden hun cliënten (te) laat over de uit de definitieve verliesverrekening voortvloeiende teruggaven konden beschikken en hierdoor renteverlies leden. De adviseurs beroepen zich op de coulancerenteregeling van onderdeel 24 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: BFB; zie Achtergrond, onder 2.)³.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

Bij de klacht die in dit rapport wordt behandeld gaat het om een onderneming (een BV) hierna genoemd, verzoekster.

Verzoekster diende op 21 september 2009 bij de Belastingdienst haar aangifte Vpb 2008 in. In de aangifte is ten laste van het fiscale resultaat de afwaardering van een vordering van bijna € 300.000 gebracht. Aan deze afwaardering ligt een onderhandse akte, met daarin een afspraak tussen verzoekster en haar directeur-grotaandeelhouder ten grondslag.

De Belastingdienst stelde met een brief van 11 januari 2011 vragen aan verzoekster over de afwaardering.

¹ Wat betreft winst worden er twee soorten belastingen geheven: inkomsten- en vennootschapsbelasting. Bij beide belastingen is het mogelijk achterwaartse verliesverrekening toe te passen. In de kern komt het hier op neer: als je in 2014 winst hebt gemaakt en dus belasting hebt betaald en je draait over 2015 verlies, dan mag je de winst over 2014 verminderen met het verlies over 2015. De te betalen belasting over 2014 wordt dan opnieuw berekend. Bijvoorbeeld: als je over 2014 een belastbare winst van één ton hebt gehaald, moet je ongeveer € 20.000 aan vennootschapsbelasting betalen. Als je vervolgens over 2015 een verlies hebt geleden van € 75.000, dan kan je een bedrag van ongeveer € 15.000 terugvorderen van de Belastingdienst. Dit is de zogenaamde achterwaartse verliesverrekening.

² Ib: het vijfde lid van artikel 4.51 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) in verbinding met artikel 27 Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001;

Vpb: het derde lid van artikel 21 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) in verbinding met artikel 3 Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

De wetgever besloot de mogelijkheid te openen om aan de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking te laten voorafgaan, omdat het hier veelal gaat om minder eenvoudige situaties waarmee geruime tijd is gemoeid. Voor de belastingplichtige brengt dit met zich mee dat hij in de regel een vermindering als gevolg van de verliesverrekening op zijn vroegst ruim een jaar na afloop van het verliesjaar kan verwachten. Juist in dergelijke situaties is de belastingplichtige echter zeer gebaat bij het eerder beschikken over liquide middelen (zie Achtergrond, onder 1.).

³ Per 14 mei 2017 is dit onderdeel vernummers naar onderdeel 28.

De Belastingdienst besloot op 14 maart 2011 tot het instellen van een boekenonderzoek naar de afwaardering.

De eerste dag van het boekenonderzoek was 19 januari 2012.

In het kader van het boekenonderzoek is er een aantal keer – onder meer in februari 2012 - overleg geweest tussen de Belastingdienst en verzoekster.

De Belastingdienst stelde in juni 2012 per mail vragen aan verzoekster.

De aanslag, opgelegd ter behoud van rechten, werd met dagtekening van 22 september 2012 opgelegd. De afwaardering is daarin gecorrigeerd. Verzoekster maakte op 20 september 2012⁴ bezwaar tegen de aanslag.

Op 28 september 2012 vond een (slot)bespreking plaats in het kader van het boekenonderzoek. Het controlerapport werd op 18 oktober 2012 uitgebracht.

Bij brief van 16 oktober 2012 verdaagde de Belastingdienst de behandelingstermijn van het bezwaarschrift tot 28 januari 2013, wegens de afwikkeling van het boekenonderzoek. Verzoekster motiveerde bij brief van 20 december 2012 het bezwaarschrift nader.

De Belastingdienst verzocht bij brief van 4 maart 2013 de fiscaal adviseur een reactie te geven op een aantal vragen en opmerkingen die betrekking hebben op het bezwaarschrift.

De Belastingdienst stuurde zijn voorlopige overwegingen op het bezwaarschrift in een brief van 22 april 2013 naar de fiscaal adviseur. Naar aanleiding hiervan vond er medio mei 2013 een hoorgesprek plaats.

In oktober 2013 is er meermalen contact geweest tussen de fiscaal adviseur en de Belastingdienst over het inschakelen van een notaris.

De Belastingdienst deed op 19 november 2013 uitspraak op het bezwaarschrift. Het bezwaar werd niet gegrond geoordeeld. Verzoekster stelde hier beroep tegen in. De rechtbank besliste op 17 juni 2014 ten gunste van de Belastingdienst. Verzoekster ging tegen deze uitspraak in hoger beroep. Bij uitspraak van 7 juli 2015 van het gerechtshof werd verzoekster in het gelijk gesteld.

Vervolgens diende verzoekster bij de Belastingdienst een verzoek om achterwaartse verliesverrekening over het jaar 2007 in. De Belastingdienst legde korte tijd later de definitieve verliesverrekeningsbeschikking op.

Het verzoek om coulancerentevergoeding

⁴ De uitspraak op bezwaar was door de Belastingdienst verzonden vóór de datum van dagtekening van de uitspraak.

Verzoekster verzocht de Belastingdienst om coulancerentevergoeding. Verzoekster wees er op dat de afwikkeling van de discussie met de Belastingdienst over de aftrekpost van de afwaardering te veel tijd heeft gevegd. Zo heeft het rapport van het boekenonderzoek langer op zich laten wachten dan aanvaardbaar is.

Verder stelde verzoekster dat ook de behandeling van het bezwaarschrift meer tijd heeft gevegd dan gebruikelijk is, en is in de uitspraak op bezwaar bovendien een standpunt ingenomen dat volgens de (uiteindelijke) uitspraak van de rechter niet juist bleek. Verzoekster wees erop dat de Belastingdienst zich meermalen verontschuldigde voor de lange behandelingsduur van het bezwaar.

Verzoekster is van oordeel dat de omstandigheid dat op grond van de wet over een (voorlopige) belastingteruggaaf na achterwaartse verliesverrekening door de Belastingdienst geen heffings- dan wel belastingrente wordt vergoed (zie Achtergrond, onder 3. en 4.) in een situatie als die van haar niet aan de aanspraak op een coulancerentevergoeding in de weg staat. Zij wees er op dat bij een eventuele latere terugbetaling ervan – na een correctie van de definitieve aanslag of bij een navorderingsaanslag – een belastingplichtige wel heffings- dan wel belastingrente moet betalen. Verzoekster is van oordeel dat die tegenstrijdigheid moet worden opgeheven, zodat over de belastingteruggaaf na verliesverrekening rente wordt vergoed.

Verzoekster liet weten dat door haar bewust was afgezien van het verzoeken om een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking, nu het heffings- dan wel belastingrenterisico van een onjuiste of onterechte verrekening bij haar zou komen te liggen.

Verzoekster liet in haar verzoek aan de Belastingdienst nog het volgende weten.

De Belastingdienst heeft met een brief van 11 januari 2011 vragen gesteld over de afwaardering. Na correspondentie en een gesprek, stuurde verzoekster bij brief van 18 februari 2011 nadere informatie naar de Belastingdienst. Vervolgens vond op 14 maart 2011 wederom een gesprek plaats.

Niet eerder dan op 19 januari 2012 – elf maanden na de aanlevering van de gevraagde informatie – kwam er een reactie van de Belastingdienst, en werd een boekenonderzoek ingesteld ten behoeve van de controle van de aanvaardbaarheid van de aftrekpost.

Op 28 september 2012 vond een bespreking plaats in het kader van het boekenonderzoek.

Volgens verzoekster zijn er veel correspondentiewisselingen en besprekingen met de Belastingdienst geweest in zowel de aanslagregelende fase als in de bezwaarfase.

Verzoekster liet weten dat de Belastingdienst wisselende standpunten innam over de opgevoerde afwaardering.

Verzoekster stelt dat op grond van de uitspraak van de rechter in hoger beroep het standpunt van de inspecteur niet juist was.

De Staatssecretaris van Financiën wees het verzoek om coulancerentevergoeding af op basis van punt 1 van onderdeel 24 BFB. In dit geval zijn er in de Wet Vpb 1969 en de Awr bepalingen opgenomen die hierop betrekking hebben. Op grond van de bestaande regelgeving wordt er volgens de staatssecretaris geen rente vergoed bij vermindering van een aanslag door verrekening of verliezen. De staatssecretaris liet weten dat dit een bewuste standpuntbepaling van de wetgever is.

De staatssecretaris vindt dat de lange behandelduur van het bezwaar in dit geval geen invloed had op de rentevergoeding. Hij wees op de mogelijkheid een voorlopige achterwaartse beschikking aan te vragen.⁵ Verder wees de staatssecretaris op de mogelijkheid om, indien men van mening is dat de behandeling van het bezwaar te lang duurt, de Belastingdienst in gebreke te stellen en op deze wijze te zorgen dat er wél binnen twee weken uitspraak wordt gedaan dan wel de mogelijkheid om tegen het uitblijven van de beschikking in beroep te gaan. Beide mogelijkheden waren in dit geval niet gebruikt.

WAT WAS DE AANLEIDING VOOR DE KLACHT BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Verzoekster benadrukte het naar haar mening niet goed te rechtvaardigen verschil in behandeling van de heffings- dan wel belastingrente over een (voorlopige) teruggaaf na achterwaartse verliesverrekening (de Belastingdienst vergoedt dan geen rente), ten opzichte van de situatie van betaling van belasting – na een correctie in de definitieve aanslag of bij een navorderingsaanslag – in welk geval de belastingplichtige wél heffings- dan wel belastingrente moet betalen.

Verzoekster merkt op dat in de fiscale literatuur regelmatig op de onaanvaardbaarheid van deze discrepantie wordt gewezen. In het bijzonder verwijst zij naar het artikel "Over iedere belastingteruggaaf moet rente worden vergoed worden".⁶

Verzoekster berichtte dat zij mede gelet op de (te) lange behandelingsduur van de aanslag- en bezwaarprocedure verzocht om in aanmerking te komen voor coulancerente. Volgens verzoekster is punt 1 van onderdeel 24 BFB geschreven voor een situatie als hier bij haar. Er is namelijk geen regeling voor belasting-, heffings- en invorderingsrente getroffen. Verzoekster merkt op dat de in punt 2 van onderdeel 24 van het genoemde besluit gegeven voorbeelden, de bij haar spelende situatie geenszins bij voorbaat uitsluiten. Verder geeft punt 3 heel duidelijk de bedoelingen van de coulancerenteregeling weer. Het beleid is gebaseerd op coulance en vloeit voort uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen. Zo al verschillend gedacht zou kunnen worden over de uitleg van de tweede volzin van punt 1, zou volgens verzoekster juist de term coulance ('toegeeflijkheid, inschikkelijkheid') indachtig, de Belastingdienst aan haar een rentevergoeding moeten verlenen.

Ten slotte laat verzoekster weten dat zij de Belastingdienst niet in gebreke wenste te stellen om hiermee een uitspraak op bezwaar af te dwingen, aangezien zij er steeds

⁵ Het derde lid van artikel 21 Wet Vpb.

⁶ Bron: artikel van mevrouw mr. E.A.M. Huiskers-Sloop (van 2002 tot 2008 verbonden aan Jaeger Advocaten-Belastingkundigen) in Accountancynieuws, nr. 16 van 29 augustus 2008.

vanuit ging dat de Belastingdienst zou kunnen worden overtuigd van de juistheid van haar standpunt. Het innemen van een formeel standpunt van de ingebrekestelling zou zeer waarschijnlijk hebben geleid tot een directe afwijzing door de Belastingdienst, waarna alleen de weg naar de rechter nog open zou liggen.

WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?

De Nationale ombudsman heeft de afwijzende beslissing op het verzoek om coulancerentevergoeding onderzocht. In dit kader heeft de Nationale ombudsman de Minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en heeft hierbij enkele specifieke vragen gesteld.

HOE REAGEERDE DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN?

De Staatssecretaris van Financiën berichtte in reactie op de klachtformulering en de door de Nationale ombudsman gestelde vragen als volgt.

Behandelingstermijn aangiften in het algemeen

De Belastingdienst streeft ernaar om aanslagen eerder op te leggen dan de termijn van drie jaar die wordt genoemd in de Awr⁷. In de Bedrijfsplannen (zie Achtergrond, onder 5.) van de Belastingdienst is vastgelegd dat voor het opleggen van een aanslag een termijn van één jaar wordt gehanteerd. De Belastingdienst spant zich in om aan belastingplichtigen snel duidelijkheid te geven over de door hen verschuldigde belasting en om binnen de termijn van een jaar een definitieve belastingaanslag op te leggen en slaagt daar in veel gevallen ook in. Er kunnen echter allerlei omstandigheden zijn waardoor het definitief opleggen van een belastingaanslag binnen de termijn van een jaar niet mogelijk is. Deze termijn kan naar zijn aard daarom niet anders worden gezien dan als een streeftermijn. Belastingplichtigen kunnen hieraan geen rechten ontleen. Deze streeftermijn zet de wettelijke bevoegdheid van de Belastingdienst niet opzij om binnen drie jaar een aanslag op te leggen. Dat de termijn van één jaar een streeftermijn is, wordt door de parlementaire geschiedenis en de rechtspraak⁸ ondersteund. Daarbij is aangegeven dat allerlei omstandigheden een rol kunnen spelen waardoor het definitief opleggen van een aanslag binnen de termijn van een jaar niet mogelijk is.

Behandelingstermijn in het kader van becon-regeling

Aangiften Vpb moeten vóór 1 juni worden ingediend voor het voorafgaande jaar. Dit is voor de Belastingdienst een overzichtelijke situatie. Alle aangiften worden (vrijwel) gelijktijdig ontvangen, op basis van risicoselectie kunnen controle-activiteiten gepland worden.

Omdat deze situatie zich jaarlijks herhaalt, ligt het voor de hand dat de Belastingdienst zorgt dat alle aangiften binnen een jaar verwerkt zijn. Logisch gevolg daarvan is dat de Belastingdienst een streeftermijn van een jaar hanteert.

⁷ Het derde lid van artikel 11.

⁸ ECLI:NL:HR:2011:BP5536, rechtsoverwegingen 3.3.7. en 3.3.8. (zie Achtergrond, onder 6.) en ECLI:NL:GHAMS:2012:BX2315; rechtsoverwegingen 4.2. tot en met 4.5.

Bovenstaande situatie is weliswaar voor de Belastingdienst overzichtelijk, maar voor belastingconsulenten slecht werkbaar. Aangezien aangiften vanaf ongeveer 1 maart beschikbaar zijn, zouden zij voor al hun cliënten in een periode van drie maanden aangifte moeten doen. (Uitsluitend) om daaraan tegemoet te komen is het zogenaamde becon-uitstel in het leven geroepen. Deze regeling komt er kort gezegd op neer dat de belastingconsulenten voor al hun cliënten uitstel met betrekking tot de Vpb krijgen tot 1 mei van het volgende jaar⁹. Zij het dat ze volgens een (cijfermatig) inleverschema de aangiften verspreid over de uitstelperiode moeten indienen. Zij zijn in beginsel echter vrij in de keuze welke aangifte ze wanneer indienen.

Uitgaande van de veronderstelling dat een aangifte die voor de Belastingdienst bewerkelijk is dat ook voor de consulent is, ligt de conclusie voor de hand de 'lastigste' aangiften het laatste binnenkomen.

Van de Belastingdienst mag worden verwacht dat gelijke gevallen gelijk behandeld worden. In de sfeer van het controlebeleid kan de Belastingdienst aan die verwachting optimaal voldoen als die kan worden verricht op basis van het totaal aan aangiften.

Aangiften die later binnenkomen en 'uitgeworpen' worden op grond van dezelfde kenmerken als eerder uitgeworpen aangiften moeten dus op één of andere manier in de controlevoorraad verwerkt worden. Dit wordt des te lastiger naarmate een aangifte later binnenkomt, mogelijk zelfs pas tussen de (tijdige) aangiften van een volgend jaar.

De becon-regeling werkt daarom prettig voor de belastingconsulenten, maar verstrend voor de planning van de Belastingdienst.

Als, om welke redenen dan ook, vervolgens een controle stroef verloopt, ligt een overschrijding van de genoemde streeftermijn op de loer.

Aanvragen voorlopige verliesverrekening

In dit geval is er sprake van een bewuste keuze om geen voorlopige verliesverrekening aan te vragen om daarmee te voorkomen, bij een ongewenste rechterlijke uitspraak, dat heffings- dan wel belastingrente moet worden betaald. Hier doet zich de situatie voor die lijkt op die, waarin de belastingplichtige bij het maken van bezwaar de keuze heeft om al dan niet uitstel van betaling te vragen. De mogelijkheid dat de Belastingdienst uitgaat van lagere verliezen dan in de aangifte is aangegeven, is vergelijkbaar met het procesrisico dat in het geval van uitstel bij bezwaar aan de orde is.¹⁰ Het standpunt van verzoekster komt erop neer dat zij het risico in feite bij de Belastingdienst wil neerleggen. In aanmerking genomen dat de keuze om al dan niet een beschikking voorlopige verliesverrekening te vragen niet door de Belastingdienst te beïnvloeden is, is de staatssecretaris van mening dat in deze situatie voor vergoeding van coulancerente geen aanleiding bestaat.

⁹ Als het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar dan dient voor 1 juni van het volgende kalenderjaar aangifte te worden gedaan.

Bij een gebroken boekjaar, dan dient binnen 5 maanden na het einde van het boekjaar aangifte te worden gedaan.

¹⁰ Zie Tweede Kamer der Staten-Generaal 2011-2012, 33 003, nr. 10, blz. 55.

Behandelingstermijn aangifte van verzoekster

Uit het door de staatssecretaris naar de Nationale ombudsman gestuurde tijdspad van de behandeling van de aangifte blijkt onder meer het volgende.¹¹

Het is – aldus de staatssecretaris – niet duidelijk wat de oorzaak is van het tijdsverloop van ruim 15 maanden tussen het moment waarop de aangifte is geselecteerd voor behandeling door een aanslagregelaar en het moment van het eerste contact van de Belastingdienst met verzoekster.

In het tijdspad staat onder meer het volgende vermeld:

21-9-2009: indienen van de aangifte;

(...)

Begin 2011: vragen naar aanleiding aangifte (...);

14-03-2011: gesprek over aangifte: er is een uitdraai van de betreffende overeenkomst aan de behandelaar (...) overhandigd. Er is besloten tot het doen van een boekenonderzoek;

Boekenonderzoek

14-07-2011: boekenonderzoek uitgezet bij (medewerker van de Belastingdienst; N.o.);

19-12-2011: aankondiging boekenonderzoek;

Eerste dag boekenonderzoek: 19 januari 2012;

19-1-2012: contact Belastingdienst ivm boekenonderzoek;

28-09-2012: slotgesprek boekenonderzoek;

18-10-2012: uitbrengen controlerapport (...);

Opm. uitbrengen rapport vertraagd door interne discussie en overdracht van kantoor Almere naar kantoor Apeldoorn;

Aanslag en bezwaar

22-09-2012 dagtekening aanslag vpb 2008 (ter behoud van rechten);

¹¹ De staatssecretaris van Financiën liet weten dat hij zijn reactie van het tijdspad baseerde op informatie die nog in de systemen van de Belastingdienst te achterhalen was en waar nodig aangevuld met door de behandelaars verstrekte informatie. De staatssecretaris hoopt op begrip dat sommige informatie over de behandeling van de aangifte door tijdsverloop niet meer gedetailleerd beschikbaar is. Wat de oorzaak is van het tijdsverloop tussen verschillende stappen in de behandeling is niet altijd duidelijk, aldus de staatssecretaris.

20-09-2012: bezwaar tegen aanslag;

16-10-2012: verdaging beslissing op bezwaar tot 28 januari 2013;

21-01-2013: mail adviseur aan bezwaarbehandelaar;

15-02-2013: mail Belastingdienst over eindgesprek controlerapport (...);

17-02-2013: bespreking bezwaarschrift met adviseur en (verzoekster; N.o.);

04-03-2013: contact met adviseur;

22-04-2013: brief Belastingdienst over bezwaarprocedure;

15-05-2013: hoorgesprek;

24-06-2013: reactie (verzoekster; N.o.) op verslag hoorgesprek;

Augustus 2013: contact met deskundige (notaris) op verzoek van adviseur;

18-10-2013: reactie notaris;

30-10-2013: tweede gesprek, waarbij overleggen nadere informatie;

19-11-2013: beslissing op bezwaar;

Beroep en hoger beroep

17-06-2014 beroep (verzoekster; N.o.) afgewezen;

22-09-2014 Brief (van Belastingdienst; N.o.) met voorstel afwikkeling, afhankelijk van uitkomst hoger beroepsprocedure;

07-07-2015: in hoger beroep uitspraken van Rechtbank en inspecteur (bezwaar) vernietigd.

In aanvulling op het tijdspad liet het Ministerie van Financiën het volgende weten. Na de start van het boekenonderzoek heeft op 6 februari 2012 een gesprek plaatsgevonden. Op 8 februari 2012 heeft verzoekster de Belastingdienst gemaïld dat zij de digitale versie van de overeenkomst had aangetroffen. Op 27 februari 2012 is een usb-stick met de overeenkomst toegezonden aan de Belastingdienst. Op 5 juni 2012 heeft de Belastingdienst per e-mail vragen gesteld aan verzoekster. Het ministerie gaf verder aan dat de Belastingdienst hiernaast tijdens het boekenonderzoek 2 of 3 gesprekken met verzoekster heeft gevoerd waarin verzoekster de Belastingdienst van haar standpunt wilde overtuigen. Dit heeft enige vertraging opgeleverd.

Volgens de staatssecretaris gaat het om een complexe kwestie waardoor de aangifte zich niet leende voor een geautomatiseerde of standaard behandeling. Het gaat hier om een lastige en ingewikkelde zaak waarin veel discussies hebben plaatsgevonden. Bij de behandeling van de aangifte waren de twijfels over een geldlening die was verstrekt aan een derde partij een belangrijk punt. Die vennootschap verkeerde sinds 14 juli 2009 in staat van faillissement. De twijfel betrof de vraag of een lening in verband met participatie in een grondtransactie voor rekening van de directeur-groootaandeelhouder of voor verzoekster was. Ook bestonden er twijfels of de overeenkomst die in verband met die lening was opgesteld tussen de directeur-groootaandeelhouder en verzoekster niet was geantedateerd. Dit is volgens de staatssecretaris ook het punt dat een rol heeft gespeeld in de bezwaarprocedure en in de procedures bij de rechtbank en het hof. Uiteindelijk is de Belastingdienst op dit punt door de rechter in het ongelijk gesteld.

De meningsvorming over dit onderwerp, dat van groot belang was in zowel de primaire fase als de bezwaarfase, is op basis van onderzoek en na veel intern overleg tot stand gekomen. Ook is in bezwaarfase advies gevraagd aan een deskundige (een notaris). Dit heeft veel tijd gekost, waardoor de behandeling lang heeft geduurd. Gezien het belang van dit punt is de staatssecretaris van mening dat hierbij geen sprake is van verzuim aan de zijde van de Belastingdienst.

De adviseur neemt de stelling in dat de Belastingdienst een standpunt heeft ingenomen dat volgens de uitspraak van de rechter niet juist bleek. De staatssecretaris plaatst daarbij de kanttekening dat dit standpunt in eerste aanleg door de rechtbank werd gevolgd. Daaruit is af te leiden dat het hier gaat om een kwestie waarin de besluitvorming niet eenvoudig was. De staatssecretaris wees in dit verband ook op zijn opmerkingen over de redenen die voor verzoekster aanleiding waren geweest om geen voorlopige verliesverliesverrekeningsbeschikking aan te vragen, waarmee eventuele liquiditeitsproblemen van verzoekster zouden zijn ondervangen.

De staatssecretaris wees erop dat in deze zaak een fundamenteel verschil van mening bestond met de belastingplichtige en diens adviseur. Juist voor zaken als deze, die een bovengemiddelde aandacht behoeven, heeft de Belastingdienst de marge tussen de streeftermijn (1 jaar) en de wettelijke termijn (3 jaar) nodig om met de nodige zorgvuldigheid een aanslag op te leggen.

Conclusie

De staatssecretaris is van mening dat niet kan worden gezegd dat de Belastingdienst in verzuim is geweest of dat hij, door de vereiste zorgvuldigheid bij het opleggen van de definitieve aanslag en de behandeling van het bezwaarschrift niet in acht te nemen, onbehoorlijk heeft gehandeld. Er bestaat dan ook geen reden voor het betalen van coulancerente. Aan de gevolgen die voortvloeien uit vertraging bij de behandeling van de aangifte wordt al in voldoende mate op een evenwichtige manier tegemoetgekomen door de mogelijkheid om een beschikking voorlopige verliesverrekening te vragen.

REACTIE VAN VERZOEKSTER OP DE REACTIE VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Verzoekster berichtte dat in dit geval – waarin van enige complexiteit en/of omvangrijkheid geen sprake was – de Belastingdienst niet kan verklaren waarom zoveel tijd nodig was. De kwestie die de partijen verdeeld hield, was in essentie slechts of een onderhandse overeenkomst tussen de belastingplichtige en haar directeur-groootaandeelhouder gevolgd behoorde te worden of niet. Om nog steeds onduidelijke redenen is de behandelingsduur van de Belastingdienst te lang geweest. Zo is de uitspraak op bezwaar gedaan ruim 10 maanden na afloop van de door de Belastingdienst aangekondigde termijn van 28 januari 2013. In de tussentijd verontschuldigde de behandeld medewerker zich enige keren voor de lange behandelingsduur, zonder overigens inhoudelijke redenen daarvoor te melden.

Verder haalt de staatssecretaris de raadpleging van een deskundige (notaris) aan als reden voor het tijdsverloop. Dit voorbeeld geeft naar de mening van verzoekster juist de voortvarendheid aan waarmee van de zijde van verzoekster in deze procedure is gehandeld. Op 1 oktober 2013 correspondeerde de fiscaal adviseur met de notaris en de Belastingdienst. Op 13 oktober 2013 is de reactie van de notaris ontvangen. Naar de mening van verzoekster kan niet worden gezegd dat de raadpleging van de deskundige veel tijd heeft gekost.

REACTIE VERZOEKSTER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

Verzoekster merkte op dat met tenminste zeven verschillende medewerkers van de Belastingdienst is gecorrespondeerd. Ook dit heeft volgens verzoekster gezorgd voor vertraging.

Verzoekster benadrukte dat de vraag die haar en de Belastingdienst verdeeld hield niet complex was. Het ging alleen om de vraag of een onderhandse overeenkomst tussen verzoekster en de directeur grootaandeelhouder van verzoekster te respecteren was. Naar de mening van verzoekster was bij de Belastingdienst sprake van 'tunnelvisie' die mede leidde tot de lange afhandelingsduur in de aanslagregelende en de bezwaarfase. Er was volgens verzoekster sprake van een ingenomen standpunt dat alleen nog bewezen moest worden.

REACTIE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

De Staatssecretaris van Financiën reageerde op de stelling van verzoekster dat "de omstandigheid dat op grond van de wet over een (voorlopige) belastingteruggaaf na achterwaartse verliesverrekening door de Belastingdienst geen heffings- dan wel belastingrente wordt vergoed in een situatie als die van haar niet aan de aanspraak op een coulance vergoeding in de weg staat". Dit onder verwijzing naar de omstandigheid dat bij een eventuele latere terugbetaling ervan – na een correctie van de definitieve aanslag of bij een navorderingsaanslag – een belastingplichtige wel heffings- dan wel

belastingrente moet betalen. En het standpunt dat die tegenstrijdigheid moet worden opgeheven, zodat over de belastingteruggaaf na verliesverrekening rente wordt vergoed.

De staatssecretaris wees er op dat het hier gaat om de 'innerlijke waarde of de billijkheid' van de wet. Waar het de rechter al niet vrij staat om dit te beoordelen (artikel 11 Wet algemene bepalingen) is het zeker niet aan de inspecteur of de belastingplichtige om dit te doen.

Daarnaar gevraagd gaf het ministerie nog de volgende aanvullende informatie. Voor zover verzoekster verwijst naar punt 2 van onderdeel 24 BFB geldt het volgende. Hier wordt bedoeld op de fase tussen het vaststellen van de aanslag betreffende het verliesjaar en het vaststellen van de definitieve carry-backbeschikking. Het gaat hier dus niet om opgetreden vertraging in de aanslagregelende-/bezwaarfase, hier de Vpb 2008.

BEOORDELING

De klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën niet bereid is om haar een (coulance) rentevergoeding toe te kennen. Zij maakt hierop aanspraak vanwege de in haar ogen te lange behandelingsduur van de door haar ingediende aangifte Vpb 2008 en het door haar ingediende bezwaarschrift tegen de aanslag Vpb 2008, en daarmee de (te) late definitieve verliesverrekening waardoor zij renteverlies heeft geleden.

Algemeen

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat de overheid de verschillende belangen tegen elkaar afweegt voordat zij een beslissing neemt. De uitkomst hiervan mag niet onredelijk zijn.

De Staatssecretaris van Financiën liet in het kader van het onderzoek weten dat de Belastingdienst streeft naar de afhandeling van een aangifte binnen een jaar, maar dat de Belastingdienst bij aangiften die zich niet lenen voor een geautomatiseerde of een standaard behandeling een zekere vrijheid heeft bij de beoordeling welk onderzoek naar aanleiding van een ingediende aangifte vereist is. Een langere behandelingstermijn is dus volgens de staatssecretaris niet uitgesloten. In dit geval was er sprake van een niet geautomatiseerde behandeling van de aangifte.

De Nationale ombudsman heeft al eerder geoordeeld dat voor de afdoening van een aangifte in beginsel de termijn van een jaar dient te worden aangehouden, behalve wanneer sprake is van bijzondere omstandigheden die een langere behandelingsduur rechtvaardigen (zie Achtergrond, onder 7.).

Heffings- dan wel belastingrente

Voor zover verzoekster van mening is dat zij in aanmerking dient te komen voor vergoeding van heffings- dan wel belastingrente, overweegt de Nationale ombudsman dat de wetgever er bewust voor heeft gekozen vergoeding van heffings- dan wel belastingrente bij verrekening van een verlies uit een opvolgend jaar achterwege te laten

(zie Achtergrond, onder 3. en 4.). De Nationale ombudsman is niet bevoegd te oordelen over algemeen verbindende voorschriften.¹² De wettelijke bepaling is dan ook voor de Nationale ombudsman een gegeven.

Coulancerente

Het verzoek om toekenning van een coulancerentevergoeding is gebaseerd op opgetreden vertraging in de afhandeling van de door verzoekster ingediende aangifte Vpb 2008 en het door haar ingediende bezwaarschrift tegen de aanslag Vpb 2008, en daarmee de vertraging in de (definitieve) achterwaartse verliesverrekening.

In onderdeel 24, punt 1, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (thans onderdeel 28, hierna: BFB) is neergelegd dat er voor de Belastingdienst aanleiding kan bestaan om uit overwegingen van coulance rente te vergoeden als de besluitvorming meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is. Dit geldt echter niet als in de bepalingen van belasting-, heffings- en invorderingsrente voor de betreffende situatie een regeling is getroffen. Onder punt 2 van dit onderdeel wordt de situatie genoemd van teruggaven als gevolg van verrekening van verliezen van een volgend jaar. Daarbij wordt aangegeven dat de inspecteur alleen coulancerente vergoedt in die gevallen waarin vertraging te wijten is aan een verzuim van de inspecteur en slechts over de periode waarin van vertraging sprake is geweest. Het beleid is gebaseerd op coulance en vloeit voort uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen, aldus het bepaalde in het genoemde besluit.

De Staatssecretaris van Financiën wees het verzoek met verwijzing naar punt 1 van onderdeel 24 van het BFB af met als onderbouwing dat in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna Wet Vpb) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) bepalingen zijn opgenomen die 'hierop' betrekking hebben. De staatssecretaris gaf aan dat op grond van de bestaande regelgeving geen rente wordt vergoed bij vermindering van een aanslag door verrekening van verliezen. Dat is – aldus de staatssecretaris – een bewuste standpuntbepaling van de wetgever.

De staatssecretaris kan niet anders worden begrepen dan dat hij vindt dat hier de uitzondering van de tweede volzin van punt 1 van onderdeel 24 van het BFB aan de gevraagde coulancerentevergoeding in de weg staat.

Duidelijk is dat de wetgever de bedoeling heeft gehad om bij achterwaartse verliescompensatie geen heffings- dan wel belastingrente te vergoeden. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat hieraan de volgende redenen ten grondslag liggen: (1) versoepeling van de verliesverrekeningsregels, (2) de mogelijkheid om vooruitlopend op de carry-back beschikking een voorlopige teruggaaf te krijgen en (3) de benodigde inspanningen om tot het gewenste resultaat te komen afgezet tegen het beperkte effect daarvan (zie Achtergrond, onder 3. en 4.).

De vraag is of met de door de staatssecretaris genoemde regelgeving sprake is van 'een regeling' als bedoeld in de tweede volzin van punt 1 van onderdeel 24 van het BFB. De

¹² Artikel 22, aanhef en onder b. Algemene wet bestuursrecht.

Nationale ombudsman vindt dat dat het geval is. Er is geregeld dat geen heffings- dan wel belastingrente wordt vergoed waaraan onder meer ten grondslag ligt dat voor belastingplichtigen de mogelijkheid bestaat om een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking aan te vragen. Het doel daarvan is dat de belastingplichtige spoedig over (maximaal) 80% van het vermoedelijke verlies kan beschikken, waardoor (eventuele) liquiditeitsproblemen kunnen worden voorkomen. Anders gezegd, met de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking is voorzien in de mogelijkheid een groot deel van de vermoedelijke verliesverrekening al bij voorschot te realiseren en aldus voor dat deel een rentenadeel te voorkomen. Zo gezien vindt de Nationale ombudsman dat de staatssecretaris in de regel kan worden gevolgd in zijn standpunt dat bij achterwaartse verliesverrekening geen coulancerente hoeft te worden vergoed.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman brengt de aard van onderdeel 24 van het BFB mee dat er in weerwil van het vorenstaande wel ruimte moet zijn om in bijzondere situaties toch een coulancerentevergoeding toe te kennen. De Nationale ombudsman heeft daarbij niet het oog op het bedrag dat de belastingplichtige met een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking kan vragen. Immers, voor dat deel heeft de belastingplichtige het zelf in de hand om over de teruggaaf te kunnen beschikken waarmee dan tevens wordt voorkomen dat een renteverlies ontstaat. Als een belastingplichtige om hem moverende redenen, hoe begrijpelijk die ook zijn, afziet van het vragen van een voorlopige verliesbeschikking valt een daaruit voortvloeiend renteverlies de Belastingdienst in redelijkheid niet aan te rekenen.

De Nationale ombudsman doelt op het deel van de (definitieve) verliesverrekeningsbeschikking waarvoor geen voorlopige verliesbeschikking kon worden gevraagd. Voor dat deel gaat het argument dat de belastingplichtige een renteverlies kan voorkomen niet op. In aanmerking genomen de bedoeling van de wetgever, en dan met name dat met de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking voorzien is in de mogelijkheid een groot deel van de vermoedelijke verliesverrekening al bij voorschot te realiseren, moet het naar het oordeel van de Nationale ombudsman dan wel om zeer bijzondere situaties gaan. Het moet dan gaan om situaties waarin sprake is van opgetreden vertraging van meer dan een geringe duur waarbij sprake is van inactiviteit aan de zijde van de Belastingdienst die ook aan de Belastingdienst is te wijten. Voor die zienswijze pleit dat het beleid ten aanzien van het verlenen van rentevergoedingen is gebaseerd op coulance en voortvloeit uit een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen.

De vraag die vervolgens beantwoord moet worden, is of in dit geval aanleiding bestaat voor coulancerentevergoeding als hier bedoeld.

De Nationale ombudsman zal nu tot de beoordeling daarvan in deze zaak overgaan.

Behandelingsduur aangifte en bezwaarschrift

De aanslagregeling

Zoals hiervoor al door de Nationale ombudsman is overwogen dient voor de afdoening van een aangifte in beginsel de termijn van een jaar te worden aangehouden, behalve wanneer er sprake is van bijzondere omstandigheden die een langere behandelingsduur rechtvaardigen.

De Vpb-aangifte over 2008 is op 21 september 2009 ingediend. Begin 2011 zijn er door de Belastingdienst voor de eerste keer vragen over de aangifte aan verzoekster gesteld. De staatssecretaris liet weten dat het voor hem niet duidelijk is wat de exacte reden van dit grote tijdsverloop (ruim 15 maanden) is. Ook deelde hij mee dat hij geen informatie kon verstrekken of er eerder al acties door de Belastingdienst waren verricht.

Voor zover de staatssecretaris erop wijst dat aangiften die door de becon-regeling later binnenkomen en 'uitgeworpen' worden, verstorend werken voor de planning van de Belastingdienst overweegt de Nationale ombudsman als volgt. Dit kan weliswaar een verklaring voor enige vertraging zijn. Echter, in een geval als hier waarin de streeftermijn van 12 maanden voor de behandeling van de aangifte op het moment van de eerste vragen aan verzoekster al ruimschoots is overschreden, geeft dit daarvoor hoe dan ook geen voldoende rechtvaardiging. De Nationale ombudsman is van oordeel dat ruim 15 maanden van klaarblijkelijke inactiviteit tegen de achtergrond van de streeftermijn van 12 maanden te lang is.

De Belastingdienst heeft medio maart 2011 besloten tot het doen van een boekenonderzoek. Het boekenonderzoek is op 19 december 2011 aangekondigd en de eerste dag van het boekenonderzoek was 19 januari 2012.

De Nationale ombudsman is van oordeel dat zeker tegen de achtergrond van de al opgetreden vertraging na de ontvangst van de aangifte (zie hierboven), van de Belastingdienst verwacht had mogen worden dat hij de aangifte na dat besluit voortvarend verder in behandeling zou nemen. Dat is niet gebeurd. Negen maanden na het besluit een boekenonderzoek te doen is het boekenonderzoek daadwerkelijk aangekondigd zonder dat van relevante activiteiten in het dossier is gebleken. De Nationale ombudsman is van oordeel dat een periode van negen maanden van klaarblijkelijke inactiviteit te lang is.

De Nationale ombudsman constateert dat hierna in januari 2012 het boekenonderzoek is gestart waarna op regelmatige basis contact heeft plaatsgevonden tussen verzoekster en de Belastingdienst en dat dat heeft geleid tot oplegging van de definitieve aanslag. De Nationale ombudsman is niet gebleken dat in deze periode sprake is van als gevolg van inactiviteit van de Belastingdienst opgetreden vertraging van meer dan een geringe duur.

De bezwaarprocedure

De Nationale ombudsman constateert verder dat de behandeling van het bezwaarschrift lange tijd heeft geduurd (bijna 13 maanden). Echter, niet betwist is dat in deze periode regelmatig contacten tussen de Belastingdienst en verzoekster hebben plaatsgevonden.

Hoewel verzoekster en de Belastingdienst verschillen van mening over de vraag of dit is te rechtvaardigen vanuit de complexiteit van de aangifte c.q. het bezwaarschrift is de Nationale ombudsman van oordeel dat geen sprake is geweest van inactiviteit van meer dan geringe duur die aanleiding kan geven voor een coulancerentevergoeding.

Dit betekent dat het argument van de staatssecretaris dat verzoekster de Belastingdienst in gebreke had kunnen stellen dan wel de mogelijkheid had om tegen het uitblijven van de beschikking in beroep te gaan geen behandeling behoeft. Wel komt het de Nationale ombudsman voor dat dit argument blijk geeft van een juridische kijk op de gang van zaken waarbij aan de eigen rol van de Belastingdienst geheel wordt voorbij gegaan.

Het verzoek om achterwaartse verliesverrekening

Opgemerkt wordt nog dat in de periode na het indienen door verzoekster van het verzoek om achterwaartse verliesverrekening geen sprake is geweest van vertraging die aanleiding zou geven tot een vergoeding van coulancerente waarvoor in de uitleg van de staatssecretaris ruimte zou bestaan op grond van punt 2 van onderdeel 24 BFB.

Uitkomst

De Nationale ombudsman vindt onder de specifieke omstandigheden van dit geval dat in redelijkheid niet meer kan worden gezegd dat aan de gevolgen van de vertraging al in voldoende mate en op een evenwichtige manier tegemoet wordt gekomen door de mogelijkheid een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking aan te vragen. Zoals hiervoor is overwogen kan hier niet meer worden gesproken van een naar omvang geringe vertraging in de behandeling. Het gaat om een vertraging van in totaal 24 maanden (15 maanden na indiening van de aangifte en 9 maanden na het besluit tot het houden van het boekenonderzoek), waarvoor niet is gebleken van relevante activiteiten van de zijde van de Belastingdienst, althans waarvoor geen deugdelijke rechtvaardiging is gegeven door de staatssecretaris.

De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat verzoekster vanwege de vertraging in de behandeling van de aangifte Vpb 2008 in aanmerking komt voor coulancerentevergoeding van maximaal 24 maanden, te weten vertraging van een meer dan geringe periode als gevolg van inactiviteit van de Belastingdienst. De Nationale ombudsman neemt als uitgangspunt de streeftermijn van de behandeling van de aangifte van twaalf maanden. Daarmee wordt er van uit gegaan dat de Belastingdienst zonder opgetreden vertraging verzoekster eind september 2010 de aanslag had kunnen opleggen. Verzoekster komt dan voor vergoeding van coulancerente in aanmerking van oktober 2010 (na afloop van de streeftermijn) tot het opleggen van de definitieve aanslag op 22 september 2012.

Zoals al eerder hiervoor is overwogen, is de Nationale ombudsman van oordeel dat het niet aanvragen van een voorlopige verliesverrekening voor risico van verzoekster is. De coulancerentevergoeding zal dan ook berekend moeten worden over een percentage van 20% van de definitieve verliesverrekeningsbeschikking.

De Nationale ombudsman concludeert dat het verzoek om vergoeding van coulancerente ten onrechte is afgewezen. Dit oordeel leidt tot het doen van een aanbeveling.


CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is gegrond wegens strijd met het redelijkheidsevereiste.

AANBEVELING

De Minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat verzoekster een coulancerentevergoeding wordt verstrekt over de in de beoordeling aangegeven periode over een bedrag van 20 procent van de definitieve verliesverrekeningsbeschikking

De Nationale ombudsman,



Reinier van Zutphen

ACHTERGROND

1. Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1983-1984, 18 323, nr. 3, pag. 5,9 en 10:

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. Inleiding

(...) Voorgesteld wordt een voorlopige teruggaaf voorafgaand aan de definitieve carry-backbeschikking in te voeren. (...) Bij verliessituaties verloopt immers vaak noodgedwongen enige tijd voordat de inspecteur de door achterwaartse verliescompensatie verwachte belastingteruggaaf over voorafgaande jaren kan verlenen. Juist in dergelijke situaties is de belastingplichtige echter zeer gebaat bij een eerder beschikken over liquide middelen. Daarom wordt voorgesteld in de wet de mogelijkheid op te nemen om vooruitlopend op de definitieve beschikking eerst een voorlopige teruggaaf te verlenen. (...)

III. Voorlopige teruggaaf bij verliescompensatie

Juist bij achterwaartse verliescompensatie is de belastingplichtige bij het zo snel mogelijk kunnen beschikken over de terugverwachte middelen ten zeerste gebaat. Met een dergelijke verrekening is echter vaak heel wat tijd gemoeid. Voordat tot achterwaartse verliesverrekening kan worden overgegaan, zullen de aanslagen over de voorafgaande jaren moeten zijn vastgesteld en zal de aangifte over het verliesjaar moeten zijn ingediend. Deze aangifte moet even grondig worden beoordeeld als een aangifte die tot een aanslag leidt. Omdat het hier vaak om minder eenvoudige situaties gaat, is hiermee veelal geruime tijd gemoeid. Voor de belastingplichtige brengt dit met zich mee dat hij in de regel een vermindering als gevolg van de verliesverrekening op zijn vroegst ruim een jaar na afloop van het verliesjaar kan verwachten. Daarom wordt in navolging van de aanbevelingen van de Interdepartementale werkgroep Fiscale Maatregelen ten bate van het midden- en kleinbedrijf voorgesteld om de mogelijkheid te openen aan de definitieve beschikking een voorlopige teruggaaf te laten voorafgaan. (...) Zo'n voorlopige teruggaaf, eerder ook wel voorlopige carry-backbeschikking genoemd, wordt na een marginale beoordeling verleend.

2. **Besluit Fiscaal Bestuursrecht** (Besluit van 7 januari 2015, Stcrt. 2015.959; zoals het tot 15 februari 2016 gold; per die datum is het besluit geactualiseerd en is de regeling van de coulancerentevergoeding - tekstueel ongewijzigd - opgenomen onder onderdeel 27. Per 14 mei 2017 is deze regeling vernummerd naar onderdeel 28.)

24. Coulanterentevergoeding

1. Wanneer de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is, kan aanleiding bestaan om een coulanterentevergoeding te verlenen als de beslissing van de inspecteur heeft geleid tot een terug te geven bedrag. Dit geldt niet als in de bepalingen van belastingrente, heffingsrente en invorderingsrente voor deze situatie een regeling is getroffen.
2. Dit kan zich met name voordoen bij teruggaven als gevolg van middeling en verrekening van verliezen van een volgend jaar. De inspecteur vergoedt alleen coulanterente in die gevallen waarin de vertraging te wijten is aan een verzuim van de inspecteur en slechts over de periode waarin van vertraging sprake is geweest.
3. Het beleid ten aanzien van het verlenen van rentevergoedingen is gebaseerd op coulanterente en vloeit voort uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen.
4. Bij verstrekking van een coulanterentevergoeding geldt als rentepercentage: het percentage zoals beschreven in artikel 30hb, eerste lid, van de Awr (Algemene wet inzake rijksbelastingen; N.o.), over de periode van de aan de inspecteur verwijtbare vertraging.
5. Verzoeken tot vergoeding van coulanterente worden door de inspecteur dan wel ontvanger afgehandeld.
6. Verzoeken tot vergoeding van coulanterente worden uitsluitend ingewilligd tegen finale kwijting aan de Staat.
7. Voor zover het gaat om zaken waarbij kan worden verwacht dat er van de besluitvorming precedentwerking kan uitgaan, dient voorafgaand aan de besluitvorming contact te worden opgenomen met de medewerkers formeel recht van het Directoraat-generaal Belastingdienst van het Ministerie van Financiën.

3. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 11, derde lid:

De bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door het verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd.

Artikel 30g, vierde lid (tekst zoals die gold tot 1 januari 2013):

1. Heffingsrente wordt vergoed over het negatieve bedrag van de voorlopige aanslag, over het negatieve bedrag van de aanslag, alsmede over het bedrag van de teruggaaf.
2. Heffingsrente wordt mede vergoed bij vermindering van:
 - a. het negatieve bedrag van de aanslag: over die vermindering;
 - b. de aanslag die geen negatief bedrag belooft tot een aanslag die wel een negatief bedrag belooft: over dat negatieve bedrag.

3. Bij vermindering van de aanslag eindigt in afwijking in zoverre artikel 30f, derde lid, het tijdvak waarover de heffingsrente wordt berekend op de dag van de dagtekening van het afschrift van de uitspraak of van de kennisgeving waaruit van de vermindering blijkt.
4. Het tweede lid vindt geen toepassing bij een vermindering van de aanslag die voortvloeit uit de verrekening van een verlies van een volgend jaar.

Artikel 30fe (tekst zoals die geldt per 1 januari 2013):

1. Indien met betrekking tot de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven naar aanleiding van een bezwaarschrift of een daaropvolgende gerechtelijke procedure een aanslag of navorderingsaanslag wordt verminderd of wordt vernietigd, dan wel een aanslag of navorderingsaanslag ambtshalve wordt verminderd, wordt geen rente vergoed. In het geval ter zake van de verminderde of vernietigde aanslag of navorderingsaanslag eerder belastingrente is rekening is gebracht, wordt deze rente verminderd overeenkomstig de herziening van een voorlopige aanslag, bedoeld in artikel 30fb, tweede en derde lid.
2. Dit artikel vindt geen toepassing bij een vermindering van een aanslag of navorderingsaanslag die voortvloeit uit een verrekening van verlies van een volgend jaar.

In de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Algemeen Deel, is het volgende commentaar op artikel 30 fe, tweede lid, Awr opgenomen:

Aant. 3 Lid 2. Verliesverrekening

In art. 30fe, tweede lid, AWR is neergelegd dat geen belastingrente wordt vergoed bij vermindering van een (navorderings) aanslag als gevolg van verliesverrekening. Deze bepaling is ontleend aan art. 30g, vierde lid, AWR (tekst tot 1 januari 2013). Aan deze regeling liggen praktische redenen ten grondslag. Zie hiervoor de toelichting op genoemd art. 30g, vierde lid, AWR, opgenomen bij parlementaire behandeling.

4. In de MvT, Kamerstukken II 1985/86, 19 557, nr. 3, p. 9. is over artikel 30g, vierde lid, AWR (tekst tot 1 januari 2013) het volgende opgenomen:

Wij hebben afgezien van het berekenen van rente in verband met de verrekening van een verlies van een volgend jaar. Daarbij hebben wij overwogen dat bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 1984, 534, de termijn voor achterwaartse verliescompensatie in de inkomsten- en de vennootschapsbelasting is uitgebreid van twee naar drie jaren en ook de volgorde van de verliescompensatie in het voordeel van belastingplichtigen is gewijzigd. Voorts is bij de Wet van 8 november 1984, Stb. 1984, 531, aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven om vooruitlopend op de carry-backbeschikking een voorlopige teruggaaf te verlenen. Doordat de verminderingen die met carry-back verband houden voor een belangrijk deel eerder kunnen worden geëffectueerd, worden eventuele liquiditeitsproblemen voor de belastingplichtige zoveel mogelijk verzacht. Voorts heeft bij

de overweging een belangrijke rol gespeeld dat verhoudingsgewijze uitgebreide teksten zouden moeten worden opgesteld om tot het gewenste resultaat te komen, terwijl door de werking van het drempeltijdvak het effect van de maatregel zeer beperkt zou zijn. Onder meer zouden regelen nodig zijn in verband met de voorlopige teruggaaf die te hoog of te laag kan zijn, het tijdvak waarover de rente moet worden berekend en de beschikking waarbij de aanslag wordt verminderd. Wij achten hier derhalve terughoudendheid met regelgeving gewenst. Om dezelfde redenen hebben wij ook de achterwaartse verrekening van investeringsbijdragen — die immers het regime van de achterwaartse verliescompensatie volgt — buiten de berekening van rente gelaten. Terzijde zij nog opgemerkt dat evenzeer vanuit het oogpunt van terughoudendheid bij regelgeving ook de middeling buiten de renteberekening blijft. Hier zou een aparte regeling nodig zijn omdat de aanslagen waarop de middeling betrekking heeft, zelve niet worden verminderd.

5. Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012

... 2. Afspraken en termijnen

(...)

Aangiften die op tijd zijn ingediend resulteren binnen drie maanden na het verstrijken van de aangiftetermijn in een (negatieve) voorlopige of definitieve aanslag. Dit betekent:

* aangiften inkomstenbelasting: vóór 1 juli;

* aangiften vennootschapsbelasting: vóór 1 oktober; (...)

- De aangiften die niet op tijd zijn ingediend, leiden eveneens binnen drie maanden na binnenkomst tot een voorlopige aanslag en binnen één jaar na binnenkomst tot de definitieve aanslag. De wettelijke termijn hiervoor is drie jaar...

6. ECLI:NL:HR:2011:BP5536:

De Hoge Raad overwoog:

3.3.7. Voorts is in de wetsgeschiedenis het volgende opgemerkt: "De aangiften die niet binnen drie maanden zijn gevolgd door een definitieve aanslag, moeten volgens het beleid van de belastingdienst binnen een jaar na binnenkomst leiden tot een definitieve aanslag." (Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5, blz. 6). (...)

3.3.8. Voor het opleggen van een definitieve aanslag geldt dat de inspecteur met zorgvuldigheid kennis moet nemen van de inhoud van de aangifte en, indien hij aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven twijfelt, een nader onderzoek moet instellen. Op dit punt heeft de inspecteur daarom een meer omvattende taak dan bij het opleggen van een voorlopige aanslag overeenkomstig de door de belastingplichtige zelf verstrekte gegevens, die zonder verder onderzoek in een voorlopige aanslag kunnen worden betrokken. De van een inspecteur te verlangen zorgvuldigheid wijkt dus af van hetgeen van hem verlangd wordt bij het opleggen van een voorlopige aanslag. Die zorgvuldigheid brengt ook mee dat hem bij de uitvoering van die taak een zekere

vrijheid toekomt bij de inrichting van zijn werkzaamheden. Die hiervoor onder 3.3.7. genoemde termijn van één jaar kan dan ook naar zijn aard slechts gelden als een streeftermijn...

7. Rapporten Nationale ombudsman

De Nationale ombudsman heeft meermalen in zijn rapporten geoordeeld dat gezien het feit dat de ib en Vpb per kalenderjaar wordt geheven en er dus ieder jaar opnieuw aangifte dient te worden gedaan (jaarcyclus), de behandelingstermijn van een jaar voor de hand ligt, behalve wanneer sprake is van bijzondere omstandigheden die een langere behandelingsduur rechtvaardigen.¹³ De Nationale ombudsman beoordeelt in dergelijke gevallen of de vertraging van interne aard is (door de Belastingdienst is veroorzaakt) en zo ja, of de aangevoerde argumenten hiervoor de lange behandelingsduur rechtvaardigen.

¹³ Onder meer de rapporten van de Nationale ombudsman met de nummers 1996/448 en 1998/106 (zie www.nationaleombudsman.nl).