



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: 2017/144

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 het eerste punt 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: 2017/143 en 2017/145.

WAAR GAAT HET OM?

Gezamenlijk element in de klachten

De fiscaal adviseurs wendden zich tot de Nationale ombudsman met klachten over de afwijzende beslissing op hun verzoeken om coulancerentevergoeding voor 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

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 verliesverrekening voortvloeiende teruggaven konden beschikken en hierdoor renteverlies leden. In de kern klagen zij er over dat de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikkingen te laat zijn opgelegd. De adviseurs beroepen zich op de coulancerenteregeling van het eerste punt 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 die voor netwerkbeveiliging zorgt, een BV. Hierna aan te duiden als verzoekster. De Belastingdienst ontving – na verleend uitstel - op 3 januari 2013 de aangifte Vpb 2011 van verzoekster.

De Belastingdienst nam de aangifte eind 2013 in behandeling.

De Belastingdienst legde op 7 maart 2015 conform de aangifte de definitieve aanslag over 2011 op. Op dezelfde datum gaf de Belastingdienst de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking over 2008 af.

Verzoekster en de Belastingdienst sloten medio 2015 een vaststellingsovereenkomst. In de overeenkomst zijn voor de jaren 2014 tot en met 2017 voorwaarden opgenomen waaraan door verzoekster moet worden voldaan en over de methodiek die kan worden toegepast om invulling te geven aan de toepassing van de innovatiebox⁴.

¹ Wat betreft winst worden er twee soorten belastingen geheven: inkomsten- en vennootschapsbelastingen. 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 28 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 verliesverrekeningsbeschikking een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking te laten voorafgaan, omdat het hier veelal gaat om minder eenvoudige situaties waarmee geruime tijd is gemoed. 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 zeer gebaat bij het eerder beschikken over liquide middelen (zie Achtergrond, onder 1.).

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

⁴ Op grond van artikel 12b Vpb. Met de innovatiebox worden voordelen uit bepaalde immateriële activa belast tegen een lager tarief dan het reguliere Vpb-tarief.

In de overeenkomst is ook vastgelegd dat de systematiek die in het verleden werd toegepast inzake de toepassing van de innovatiebox voor de (belasting)jaren tot en met 2013 geen wijziging zal ondergaan. De fiscaal adviseur had de Belastingdienst bij e-mailbericht van begin 2015 laten weten met deze systematiek akkoord te gaan.

In de overeenkomst is verder opgenomen dat aan de totstandkoming ervan in de periode januari 2014 tot medio juni 2015 veel correspondentie, mondelinge en telefonische overleggen tussen de partijen hebben plaatsgevonden.

De verzoeken om coulancerentevergoeding

Ingediend bij de Belastingdienst

De fiscaal adviseur verzocht de Belastingdienst bij brief van 2 maart 2015 om vergoeding van coulancerente voor de periode 20 december 2012 tot en met 6 maart 2015 over de teruggaaf die voortvloeit uit de aangifte over 2011 en geldt voor het jaar 2008.

De fiscaal adviseur stelt op 20 december 2012 per gewone post een brief naar de Belastingdienst te hebben gestuurd met het verzoek om afgifte van een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking naar het jaar 2008 voor de aangifte Vpb 2011. De fiscaal adviseur wees erop dat hij in de brief de Belastingdienst berichtte dat de betreffende aangifte Vpb korte tijd later zou worden ingediend.

De fiscaal adviseur onderbouwde zijn verzoek om coulancerentevergoeding met verwijzing naar de lange behandelingsduur van de definitieve en algehele afwikkeling van het op 20 december 2012 ingediende verzoek tot een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking. Dit verzoek had niet tot een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking geleid. De fiscaal adviseur wees erop dat het beleid om in voorliggende gevallen coulancerente te vergoeden terug te voeren is op de Resolutie van 12 december 1990, nr, AFZ 90/8697⁵ en de op basis daarvan afgegeven adviezen door de Nationale ombudsman en de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven⁶.

De Belastingdienst besliste meermalen afwijzend op het verzoek. De Belastingdienst liet weten dat de brief met het verzoek om een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking niet in zijn administratie (het fysieke en het digitale systeem) was aangetroffen.

De Belastingdienst berichtte dat als de brief wél in zijn bezit was geweest, de fiscaal adviseur daarop bericht van hem had mogen ontvangen dat hij de betrokken aangifte moest toevoegen. Voorwaarde voor afgifte van een voorlopige achterwaartse verrekening is volgens de Belastingdienst namelijk dat de aangifte moet zijn ingediend.

De Belastingdienst liet weten dat coulancerente niet is gebaseerd op een wettelijke regeling en uitsluitend aan de orde is als er sprake is van een verzuim dat te wijten is aan de Belastingdienst. Dit betekent dat verzoekster in aanmerking zou komen voor vergoeding van coulancerente voor zover de werkelijke behandeltermijn afwijkt van de

⁵ Resolutie met het kader waarin sprake kan zijn van coulancerentevergoeding (inmiddels vervallen en vervangen door het BFB).

⁶ De fiscaal adviseur motiveerde dit niet nader.

gebruikelijke behandeltermijn. De Belastingdienst was van mening dat de opgelopen vertraging in deze kwestie niet te wijten is aan een verzuim van de Belastingdienst.

Verder wees de Belastingdienst erop dat op de fiscaal adviseur de plicht rust om de omvang van de schade c.q. gederfde rente waar mogelijk te beperken. Hij had dan ook na enige tijd een rappel of herinnering naar de Belastingdienst kunnen sturen wegens het uitblijven van de voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking. Naar de mening van de Belastingdienst had de fiscaal adviseur redelijkerwijs vóór 1 april 2013 aan de bel kunnen trekken. In dat geval zou het nadeel niet zo hoog zijn opgelopen. Echter, pas bij brief van 2 maart 2015 maakte de fiscaal adviseur melding dat de teruggaaf lang op zich liet wachten.

De fiscaal adviseur kon zich niet vinden in de afwijzende beslissingen van de Belastingdienst en wendde zich daarom tot het Ministerie van Financiën.

Ingediend bij het Ministerie van Financiën

De fiscaal adviseur liet het Ministerie van Financiën weten het niet eens te zijn met de beslissingen van de Belastingdienst. De adviseur berichtte dat het helaas meer dan eens voorkomt dat door de Belastingdienst de post niet op de juiste plaats wordt gearcheeerd. Hij wees het ministerie er op dat de door de Belastingdienst genoemde regel dat een verzoek om afgifte van een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking uitsluitend na indiening van de aangifte moet worden ingediend, geen steun vindt in de Resolutie met nummer AFZ 90/8697 van de Staatssecretaris van Financiën en de op basis daarvan afgegeven adviezen van de Nationale ombudsman en de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven⁷.

De Staatssecretaris van Financiën liet de fiscaal adviseur weten dat de bewijslast met betrekking tot de verzending en de ontvangst van schriftelijke bescheiden in principe begint bij het aannemelijk maken van de verzending door de afzender. De door de fiscaal adviseur aangedragen stellingen – de ontvangst van kopieën van het verzoek door zijn cliënt en zijn boekhouder – vormen naar de mening van de staatssecretaris onvoldoende grond om aannemelijk te achten dat verzending daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Aan de vraag met betrekking tot de behandeling van het verzoek wordt dan niet toegekomen. De staatssecretaris liet weten dat daarnaast nog het volgende geldt. Op grond van onderdeel 24 van het BFB blijft een coulancerentevergoeding achterwege als voor de betreffende situatie in de heffingsrente- of belastingrentebepalingen een regeling is getroffen. Dat is hier het geval, omdat het rentenadeel beperkt had kunnen worden door (tijdig) een verzoek om voorlopige verliesverrekening in te dienen.

Op grond van het bovenstaande wees de staatssecretaris het verzoek om coulancerentevergoeding af.

De fiscaal adviseur wendde zich vervolgens tot de Nationale ombudsman.

⁷ Door de fiscaal adviseur niet nader onderbouwd.

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

De fiscaal adviseur is het er niet mee eens dat de Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën er van uitgaan dat het verzoek van 20 december 2012 niet is ontvangen. Hij wijst erop dat verzoekster en haar boekhouder dezelfde brief wel direct na verzending in kopie hebben ontvangen. De fiscaal adviseur stuurde een kopie van de brief gericht aan de Belastingdienst van 20 december 2012 naar de Nationale ombudsman. De fiscaal adviseur vindt het onjuist dat er door de Belastingdienst geen enkele gelegenheid is geboden om hem het bewijs te laten leveren. Hij is namelijk in staat getuigenverklaringen van verzoekster en de boekhouder te overleggen. Verder wijst de fiscaal adviseur erop dat op de brief staat vermeld dat deze in kopie naar de laatstgenoemde personen was gestuurd.

De fiscaal adviseur wijst erop dat de vertraging in de aanslagregelende fase voornamelijk is veroorzaakt door de Belastingdienst in verband met een langdurig boekenonderzoek. De fiscaal adviseur laat weten dat de Belastingdienst in soortgelijke zaken van andere cliënten van hem het verzoek om coulancerentevergoeding wel inwilligde. Hij stuurde de Nationale ombudsman daar enkele voorbeelden van op.⁸ De fiscaal adviseur deelde mee dat hij vaker een verzoek tot vergoeding van coulancerente heeft gedaan in soortgelijke gevallen. Dus de fiscaal adviseur maakte zich niet ongerust over het langdurig uitblijven van een beschikking.

HOE REAGEERDE DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN?

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

Verzoek om voorlopige verliesverrekening

In de systemen van de Belastingdienst is geen verzoek aangetroffen en de stelling van de adviseur dat dat verzoek wel is ingediend, is onvoldoende aannemelijk geacht.

In verband met de stelling van de fiscaal adviseur dat een dergelijke aanvraag wel was ingediend, is opmerkelijk dat uit het tijdsplan blijkt dat er veel overleg tussen de behandelaar van de aangifte en de adviseur heeft plaatsgevonden, maar dat het uitblijven van een beslissing op die aanvraag kennelijk niet heeft geleid tot vragen van de zijde van de adviseur.

Behandelingstermijn aangiften in het algemeen

⁸ Uit in ieder geval één zaak bleek de Nationale ombudsman dat het – door de Belastingdienst ontvangen – verzoek om een voorlopige achterwaartse verrekening niet in behandeling was genomen. De Belastingdienst legde ruim 30 maanden na het ingediende verzoek een definitieve achterwaartse verliesverrekening op. De Belastingdienst erkende dat de behandelingsduur van het verzoek om een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking veel te lang was geweest en bood hiervoor zijn excuses aan. Het verzoek om rentevergoeding werd toegewezen over een periode van 28 maanden over 80% van het vermoedelijke verlies.

De Belastingdienst streeft ernaar om aanslagen eerder op te leggen dan de termijn van drie jaar die wordt genoemd in de Awr⁹. 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 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 rechtspraak¹⁰ 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 in beginsel vóór 1 juni worden ingediend voor het voorafgaande jaar¹¹. 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.

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 krijgen tot 1 mei van het volgende jaar. 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 dat de 'lastigste' aangiften het laatste binnenkomen.

⁹ Het derde lid van artikel 11.

¹⁰ ECLI:NL:HR:2011:BP5536, rechtsoverwegingen 3.3.7. en 3.3.8. (Achtergrond, onder 4.) en ECLI:NL:GHAMS:2012:BX2315; rechtsoverwegingen 4.2. tot en met 4.5.

¹¹ Als het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar dan dient vóór 1 juni van het volgende kalenderjaar de aangifte te zijn ingediend.

Als er sprake is van een gebroken boekjaar dan dient de aangifte binnen vijf maanden na het einde van het boekjaar te worden ingediend.

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.

Behandelingstermijn aangifte van verzoekster

Uit het door de staatssecretaris naar de Nationale ombudsman gestuurde tijdsfad van de behandeling van de aangifte blijkt onder meer het volgende.¹²

Er was sprake van een complexe kwestie waardoor de aangifte zich niet leende voor een geautomatiseerde of standaard behandeling. De aangifte is op grond van de daarvoor geldende criteria geselecteerd voor nader onderzoek. De aangifte komt dan in de voorraad van nog te behandelen aangiften terecht. De behandeling van de voorraad vindt plaats op volgorde van binnenkomst. De aangifte van verzoekster is eind 2013 opgepakt voor behandeling.

Uit het tijdsfad blijkt dat na dat moment sprake is geweest van veelvuldig overleg tussen de gemachtigde¹³ en de behandelaar bij de Belastingdienst. Niet alleen over het belastingjaar 2011 waarop de aangifte betrekking heeft, maar ook over andere jaren. Dit heeft uiteindelijk geresulteerd in een vaststellingsovereenkomst die ziet op de jaren 2014 tot en met 2017. De beslissing om de (belasting)jaren 2011 tot en met 2013 af te doen overeenkomstig een oude afspraak was onderdeel van deze vaststellingsovereenkomst. Door een reactie van de fiscaal adviseur van 30 januari 2015 was er voor de behandelaar van de Belastingdienst zekerheid dat er een vaststellingsovereenkomst mogelijk was die ziet op de periode 2014 tot en met 2017 en kon de aanslag Vpb over 2011 worden vastgesteld.

Ná toedeling van de aangifte aan de behandelaar is geen sprake is geweest van vertraging als gevolg van verzuim van de behandelaar. Waar tussen de handelingen in het proces sprake is van een wat langer tijdsverloop, eenmaal van ruim 6 weken en eenmaal van ruim 4 maanden, heeft dat te maken met het wachten op de reactie van de adviseur.

¹² De Staatssecretaris van Financiën liet weten dat hij zijn reactie van het tijdsfad 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. Dat geldt ook voor de fase tussen het moment waarop een aangifte is geselecteerd voor behandeling door een aanslagregelaar en het moment van het eerste contact, aldus de staatssecretaris.

¹³ Niet zijnde de fiscaal adviseur.

Wat betreft de door de fiscaal adviseur aangegeven voorbeelden in volgens hem soortgelijke zaken waarin wel het verzoek om coulancerentevergoeding werd ingewilligd, is er binnen de Belastingdienst alleen voor wat betreft één onderneming een brief aangetroffen. In dat geval was sprake van een verzoek om voorlopige verliesbeschikking waarop niet tijdig was beslist (zie de eerder opgenomen voetnoot onder 8.). Voor wat betreft de overige genoemde voorbeelden, die alle dateren uit 2005 of eerder is geen informatie aangetroffen. Ook is het niet (meer) mogelijk een behandelaar te raadplegen. Het is daarom niet mogelijk om vast te stellen of het daadwerkelijk vergelijkbare gevallen betreft of dat er sprake is van andere feiten en omstandigheden.

Verliesverrekeningsbeschikking

Als de definitieve aanslag over een verliesjaar lang op zich laat wachten, kan de belastingplichtige geconfronteerd worden met liquiditeitsproblemen. In de wet¹⁴ is daarom voor de belastingplichtige de mogelijkheid gecreëerd om dit te ondervangen door een beschikking voorlopige verliesverrekening te vragen.

Dat in de voorlopige verliesverrekening slechts 80% van het verlies in aanmerking wordt genomen, beschermt zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige. De Belastingdienst loopt in mindere mate het risico dat een al betaalde teruggave niet meer in te vorderen blijkt te zijn als het definitieve verlies lager wordt vastgesteld. De belastingplichtige loopt een kleiner risico om in dat geval geconfronteerd te worden met een – mogelijk forse – terugbetaling (met belastingrente). Een beschikking voorlopige verliesverrekening wordt niet ambtshalve genomen.

Conclusie

De staatssecretaris meent 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 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 DE FISCAAL ADVISEUR OP DE REACTIE VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

De fiscaal adviseur berichtte dat de staatssecretaris slechts tegen de klacht inbracht dat niet aannemelijk is geacht dat een verzoek om voorlopige achterwaartse verrekening is ingediend. Al de door hem aangebrachte argumenten en het aanbod tot het afgeven van getuigenverklaring ten spijt.

De fiscaal adviseur liet weten dat het onderzoek van de Belastingdienst naar de innovatiebox geen betrekking had op het belastingjaar 2011.

De fiscaal adviseur wees er op dat er inderdaad wel wat gaten zijn gevallen (ook van zijn kant) maar dat is zijns inziens volstrekt irrelevant, omdat al vanaf aanvang duidelijk was dat bij eerdergenoemd onderzoek het belastingjaar 2011 geen rol speelde.

¹⁴ Zie de hiervoor de eerder onder voetnoot 2. opgenomen artikelen.

REACTIE VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN OP DE REACTIE VAN DE FISCAAL ADVISEUR

De Staatssecretaris van Financiën reageerde als volgt op de stelling van de fiscaal adviseur dat het onderzoek naar de innovatiebox geen betrekking had op het belastingjaar 2011. De staatssecretaris liet weten dat in de vaststellingsovereenkomst is vermeld dat de systematiek die in het verleden is toegepast inzake de toepassing van de innovatiebox voor de jaren tot en met 2013 geen wijziging zal ondergaan.

Het moet voor de fiscaal adviseur duidelijk zijn geweest dat er bij de vaststelling van de overeenkomst ook gesproken is over de jaren waarvoor nog geen aanslag was opgelegd. Het jaar 2011 behoorde hiertoe, maar ook 2012 en 2013.

De staatssecretaris concludeert dat de insteek was het sluiten van een vaststellingsovereenkomst voor de jaren 2014 tot en met 2017, maar dat de oudere jaren wel maatgevend waren voor de af te sluiten overeenkomst. Ook het bepalen van de stand van zaken van de voortbrengingskosten aan het einde van 2013 kon alleen als er duidelijkheid was voor de jaren 2011 tot en met 2013. De problematiek van de innovatiebox is dermate complex dat er gegronde redenen waren om de aanslag Vpb 2011 pas vast te stellen op het moment dat er duidelijkheid was over de uitgangspunten, aldus de Staatssecretaris van Financiën.

NADERE INFORMATIE MINISTERIE VAN FINANCIËN

Daarnaar gevraagd gaf het ministerie nog de volgende aanvullende informatie. Voor 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 fase, hier de Vpb 2011.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

De klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst c.q. de Staatssecretaris van Financiën niet bereid is om haar een coulancerentevergoeding toe te kennen. Zij maakt hierop aanspraak vanwege opgetreden vertraging(en) in de behandeling van haar aangifte Vpb 2011 en daarmee de (te) late achterwaartse definitieve verliesrekening waardoor zij renteverlies heeft geleden. Volgens verzoekster is de vertraging onnodig geweest en aan de Belastingdienst te wijten.

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.).

Coulancerente

Het verzoek om toekenning van een coulancerentevergoeding is gebaseerd op opgetreden vertraging in de afhandeling van de door verzoekster ingediende aangifte Vpb 2011 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 gevegd 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.

Het verzoek om vergoeding van een coulancerentevergoeding werd afgewezen. Volgens de Belastingdienst was geen sprake van vertraging als gevolg van een verzuim van de Belastingdienst. De Staatssecretaris van Financiën wees het verzoek met verwijzing naar punt 1, onderdeel 24 van het BFB af. Volgens de staatssecretaris had het rentenadeel door verzoekster beperkt kunnen worden door (tijdig) een verzoek om voorlopige verliesverrekening in te dienen. Daarmee is – aldus de staatssecretaris - sprake van een 'regeling' als bedoeld in de tweede volzin van punt 1, onderdeel 24 van het BFB. Dat betekent dat een coulancerentevergoeding achterwege blijft. Aan de gevolgen die voortvloeien uit vertraging bij behandeling van de aangifte wordt – aldus de staatssecretaris - al in voldoende mate en op een evenwichtige manier tegemoet gekomen door de mogelijkheid om een beschikking voorlopige verliesverrekening aan te vragen. In dit verband merkte de staatssecretaris nog op dat verzoekster niet aannemelijk had gemaakt dat een verzoek om voorlopige verliesverrekening daadwerkelijk was ingediend.

De Nationale ombudsman gaat allereerst in op de stelling dat onderdeel 24 van het BFB niet in een coulancerentevergoeding voorziet als het gaat om te laat beslissen op een aangifte.

Relevant is dat op grond van de bestaande regelgeving geen rente wordt vergoed bij vermindering van een aanslag door verrekening van verliezen. 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 deze regelgeving sprake is van 'een regeling' als bedoeld in de tweede volzin van punt 1 van onderdeel 24 van het BFB. De Nationale ombudsman vindt dat dat het geval is. Er is geregeld dat bij achterwaartse verliesverrekening 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.

Echter, 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.

Het verzoek om voorlopige verliesverrekening

Zoals hierboven is aangegeven vindt de Nationale ombudsman dat in de regel geen aanleiding bestaat voor coulancerentevergoeding omdat met de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking is voorzien in de mogelijkheid een groot deel van de vermoedelijke verliesverrekening al bij voorschot te realiseren. In dit geval doet zich een bijzondere situatie voor. Volgens de fiscaal adviseur is verzocht om een dergelijke verliesverrekeningsbeschikking maar is deze door de Belastingdienst ten onrechte niet afgegeven. De vraag is of in een dergelijke situatie het redelijk is om af te zien van een coulancerentevergoeding. Van belang is dan ook of vastgesteld kan worden dat het verzoek om een voorlopige verliesverrekening daadwerkelijk is gedaan althans bij de Belastingdienst is aangekomen.

De fiscaal adviseur stelt dat hij per gewone post een verzoek om een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking heeft ingediend. Hij onderbouwt zijn stelling met de vaststelling dat verzoekster en haar boekhouder naar wie hij een kopie van de brief stuurde, die brieven wél hebben ontvangen. De fiscaal adviseur liet weten dat hij deze twee personen ook kan laten getuigen om de verklaring over de ontvangst te ondersteunen.

De Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën voeren aan dat de brief niet in het archief van de Belastingdienst is aangetroffen. Volgens de staatssecretaris is onvoldoende aannemelijk gemaakt dat het verzoek daadwerkelijk is ingediend. Hij wees er op dat in de contacten met de fiscaal adviseur nooit vragen zijn gesteld over het uitblijven van de voorlopige verliesverrekeningsbeschikking.

De Nationale ombudsman merkt op dat als stukken – per gewone post – worden verzonden, dat niet wil zeggen dat die door de Belastingdienst ook daadwerkelijk ontvangen zijn. De Nationale ombudsman heeft eerder meermalen in dergelijke kwesties geoordeeld dat het risico voor het niet aankomen van per gewone post verzonden poststukken rust op de verzender.¹⁵

¹⁵ Rapport van de Nationale ombudsman met nummer 2009/065.

In dit geval kan de Nationale ombudsman niet vaststellen of de brief daadwerkelijk door de Belastingdienst is ontvangen. De enkele omstandigheid dat verzoekster en haar boekhouder de kopie van de brief hebben ontvangen maakt niet dat daarmee vaststaat dat ook de Belastingdienst de brief heeft ontvangen. Dat betekent dat niet kan worden vastgesteld dat het verzoek om een voorlopige verliesbeschikking daadwerkelijk bij de Belastingdienst is binnengekomen. Daarmee zal de Nationale ombudsman de hier opgeworpen vraag verder niet behandelen.

Ten overvloede merkt de Nationale ombudsman in dit verband in navolging van de Belastingdienst nog op dat het op de weg van de fiscaal adviseur had gelegen om bij het uitblijven van een beschikking op het verzoek bij de Belastingdienst navraag te doen over de ontvangst van het verzoek om voorlopige verliesverrekening. Dan had dit verzoek alsnog behandeld kunnen worden.

Bovenstaande betekent evenzeer dat de Nationale ombudsman de omstandigheid dat de Belastingdienst in een ander door verzoekster aangegeven geval – waarin het verzoek wél daadwerkelijk door de Belastingdienst was ontvangen, maar niet (tijdig) werd behandeld – een aanbod tot coulancerentevergoeding deed hier verder buiten beschouwing laat. Anders dan in die situatie staat in dit geval immers niet vast of een dergelijk verzoek door de Belastingdienst is ontvangen.

Behandelingsduur aangifte

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 op 3 januari 2013 ingediende Vpb-aangifte over 2011 werd geselecteerd voor nader onderzoek. De aangifte komt dan – aldus - de Belastingdienst in de voorraad van nog te behandelen aangiften terecht. De behandeling van die voorraad vindt plaats op volgorde van binnenkomst. De aangifte is eind 2013 opgepakt om te behandelen.

Op 18 februari 2015 is de definitieve aanslag vastgesteld. De behandeling van de aangifte heeft dan ruim 25 maanden geduurd.

Tegen de achtergrond van de streeftermijn van 12 maanden is de Nationale ombudsman van oordeel dat met het pas na een periode van bijna een jaar in behandeling nemen van de aangifte zonder dat daarvoor een afdoende verklaring wordt gegeven sprake is van een meer dan geringe periode van inactiviteit die aan de Belastingdienst kan worden toegerekend. Voor zover de staatssecretaris er in dit verband op 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 het in behandeling nemen al bijna is overschreden, geeft dit daarvoor hoe dan ook geen voldoende rechtvaardiging.

Van een verdere meer dan geringe periode van inactiviteit verwijtbaar aan de Belastingdienst is de Nationale ombudsman niet gebleken. Niet betwist is door de fiscaal adviseur dat nadat de aangifte Vpb 2011 in behandeling werd genomen tot aan het opleggen van de aanslag er veelvuldig contacten tussen de Belastingdienst en de (toenmalige) gemachtigde van verzoekster hebben plaatsgevonden. Weliswaar stelt de fiscaal adviseur dat het hier (met name) gaat om overleg over een kwestie die geen betrekking had op de aangifte Vpb 2011. Echter, de Nationale ombudsman acht het gezien de door de Belastingdienst en de staatssecretaris van Financiën verstrekte informatie aannemelijk dat de aangifte over 2011 is betrokken bij het vaststellen van de vaststellingsovereenkomst. Immers, aangegeven is dat de beslissing om de (belasting)jaren 2011 tot en met 2013 af te doen overeenkomstig een oude afspraak onderdeel was van de gesloten vaststellingsovereenkomst.

Het verzoek om achterwaartse verliesverrekening

Opgemerkt wordt nog dat de verliesverrekeningsbeschikking op dezelfde dag als de definitieve aanslag Vpb 2011 is afgegeven. Dat betekent dat 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 gekomen wordt door de mogelijkheid een voorlopige verliesverrekeningsbeschikking aan te vragen. Daarvoor is van belang dat hier niet meer kan worden gesproken van een naar omvang geringe vertraging. Het gaat om een vertraging van elf maanden, waarvoor niet is gebleken van relevante activiteiten van de zijde van de Belastingdienst, althans waarvoor geen deugdelijke verklaring is gegeven door de staatssecretaris.

De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat verzoekster vanwege de vertraging in de behandeling van de aangifte in aanmerking komt voor coulancerentevergoeding van maximaal 11 maanden, te weten de vertraging over 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. De Nationale ombudsman gaat er van uit dat de Belastingdienst zonder vertraging aan verzoekster omstreeks januari 2014 de definitieve verliesverrekeningsbeschikking had dienen op te leggen. De Nationale ombudsman is van oordeel dat verzoekster over de periode van februari 2014 (na afloop van de streeftermijn) tot het daadwerkelijk opleggen van de definitieve aanslag in maart 2015 in aanmerking dient te komen voor coulancerentevergoeding over een periode van 11 maanden tegen een percentage van 20% van de definitieve verliesverrekeningsbeschikking.

De Nationale ombudsman is dan ook van oordeel dat het verzoek om vergoeding van coulancerente ten onrechte is afgewezen. De onderzochte gedraging is in strijd met het redelijkheidsvereiste. Dit oordeel leidt tot het doen van een aanbeveling.

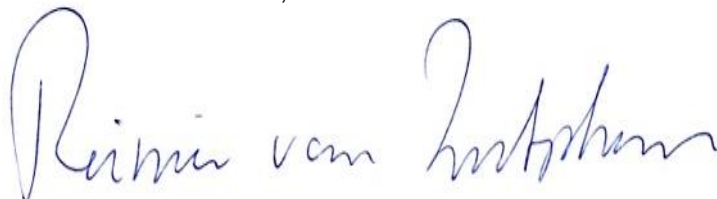
CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is gegrond.

AANBEVELING

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

De Nationale ombudsman,

A handwritten signature in blue ink that reads "Reinier van Zutphen". The signature is written in a cursive style with a large initial 'R'.

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. Coulancerentevergoeding

1. Wanneer de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is, kan aanleiding bestaan om een coulancerentevergoeding 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 coulancerente 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 coulerance en vloeit voort uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen.
4. Bij verstrekking van een coulancerentevergoeding 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 coulancerente worden door de inspecteur dan wel ontvanger afgehandeld.
6. Verzoeken tot vergoeding van coulancerente 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;

(...)

- Op een bezwaarschrift wordt binnen zes weken na binnenkomst beslist (...).

- Als het langer duurt, krijgt de belastingplichtige (...) daarvan op tijd bericht...

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). Het middel is met name op deze uitspraak gebaseerd.

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.¹⁶ 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.

¹⁶ Onder meer de rapporten van de Nationale ombudsman met de nummers 1996/448 en 1998/106 (zie www.nationaleombudsman.nl).