

# Rapport

## Vergoeding coulancerente bij achterwaartse verliesverrekening?

Een onderzoek naar een beslissing van de Belastingdienst/Belastingen op een verzoek om vergoeding van coulancerente bij achterwaartse verliesverrekening.

### **Oordeel**

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst/Belastingen gegrond.

**Datum: 18 december 2017**  
**Rapportnummer: 2017/145**

## **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?**

Verzoeker klaagt over de afwijzende beslissing van de Belastingdienst/Belastingen op zijn 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 (grotendeels) gecombineerd plaatsgevonden. De rapportnummers van de andere zaken zijn: 2017/143 en 2017/144.

## **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 beslissingen op hun verzoeken om coulancerentevergoeding 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).<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup> Dit verzoek kan voor (maximaal) 80 procent van het (vermoedelijke) verlies worden gedaan.

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.)<sup>3</sup>.

## WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

Bij de klacht die in dit rapport wordt behandeld gaat het om een verzoeker die een agrarisch bedrijf heeft en die belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting.

### Aangifte ib over het jaar 2011

De Belastingdienst startte op 15 april 2011 een taxatie naar een perceel grond van verzoeker. De taxatie had betrekking op het belastingjaar 2011. Op 22 augustus 2012

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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 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 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 zeer gebaat bij het eerder beschikken over liquide middelen (zie Achtergrond, onder 1.).

<sup>3</sup> Per 14 mei 2017 is dit onderdeel vernummerd naar onderdeel 28.

werd de waarde van het perceel met instemming van verzoeker door de Belastingdienst bepaald.

De Belastingdienst ontving op 12 april 2013 de aangifte ib van verzoeker over 2011. Op 4 mei 2013 legde de Belastingdienst een voorlopige aanslag ib op. Het taxatierapport met de overeengekomen waarde van het perceel werd op 21 mei 2013 door de aanslagregelaar van de aangifte over 2011 ontvangen. Vervolgens werd de aangifte door de aanslagregelaar gecontroleerd. Gecontroleerd werd of de op grond van de taxatie gemaakte afspraken door verzoeker werden nageleefd. De definitieve aanslag werd 12 mei 2015 opgelegd.

#### Aangifte ib over het jaar 2012

Eind maart 2014 werd door verzoeker bij de Belastingdienst de aangifte ib over het jaar 2012 ingediend. In de aangifte was als waarde van een perceel grond een bedrag van € 600.000 opgenomen.<sup>4</sup>

De Belastingdienst legde op 19 april 2014 een voorlopige aanslag ib op.

De Belastingdienst gaf op verzoek d.d. 10 april 2014 van de adviseur van verzoeker op 19 mei 2014 een voorlopige achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking ib voor het jaar 2012 met het jaar 2009 af. Verzoeker werd een bedrag van 80 procent van het (vermoedelijke) verlies uitbetaald.

De adviseur stuurde op verzoek van de Belastingdienst op 28 maart 2014 informatie op over de waarde van het perceel, dat in de aangifte over 2012 was opgenomen. Medio mei 2014 liet de Belastingdienst de adviseur weten een taxatie van het perceel te zullen opstellen. De aanleiding hiervoor was de voorgenomen inbreng per 31 december 2012 van het perceel als activa in A BV. De onderneming van onder meer verzoeker werd in A BV gebracht.

Vervolgens wendde de adviseur zich ruim een jaar lang meermalen tot de Belastingdienst met verzoeken om de stand van zaken over de taxatie. Hierop is alleen in november 2014 door de Belastingdienst gereageerd dat hij een taxateur<sup>5</sup> wil inschakelen.

Begin juli 2015 is er (inhoudelijk) contact over de taxatie geweest tussen de taxateur en de adviseur. De taxateur liet de adviseur op 31 juli 2015 weten dat hij het perceel per 31 december 2012 wilde taxeren op € 700.000. De adviseur werd in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Hij deed dat op 13 augustus 2015 en deed daarbij een voorstel voor een bedrag van € 650.000. Vervolgens nam de adviseur contact op met de taxateur en kwam het tot overeenstemming voor het laatstgenoemde bedrag.

De Belastingdienst berichtte de adviseur in een brief van 8 oktober 2015 de aangifte over 2012 in behandeling te hebben genomen. Om de aangifte te kunnen beoordelen verzocht de Belastingdienst om meer informatie. De adviseur stuurde de verzochte informatie op 22 oktober 2015 op.

---

<sup>4</sup> Dit perceel was niet betrokken bij de eerdergenoemde taxatie, die betrekking had op het belastingjaar 2011.

<sup>5</sup> Van de afdeling Registratie en Successie van de Belastingdienst.

De Belastingdienst liet de adviseur in een brief van 13 november 2015 weten het voornemen te hebben om af te wijken van de aangifte. In de brief is opgenomen dat de Inspecteur na overleg met de taxateur akkoord gaat met het voorstel van de adviseur om de waarde van het perceel vast te stellen op € 650.000. Dit had tot gevolg dat de belastbare stakingswinst werd verhoogd. De Belastingdienst bood excuses aan voor de ontstane vertraging bij de behandeling van de aangifte.

De aanslag werd op 29 januari 2016 definitief vastgesteld. De dagtekening van de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking was 30 januari 2016.

Vaststaat dat de Belastingdienst overeenkomstig de wet de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking kort na het opleggen van de betrokken aanslag heeft opgelegd.<sup>6</sup>

Niet in geschil is dat verzoeker op grond van de wet bij verliesverrekening geen recht heeft op rentevergoeding, zoals belasting-, heffings- of invorderingsrente.<sup>7</sup>

#### Verzoek om coulancerentevergoeding

De adviseur wendde zich namens verzoeker met een verzoek om coulancerentevergoeding op grond van onderdeel 24 van het BFB tot de Belastingdienst.

De adviseur stelde dat er sprake was van aan de Belastingdienst te wijten onnodige vertraging(en) in de aanslagregelende fase over het belastingjaar 2012. De adviseur wees erop dat de aangifte pas in oktober 2015 in behandeling was genomen.

De Belastingdienst wees het verzoek af. Hij grondde zijn beslissing op punt 1 van onderdeel 24 van het BFB. De Belastingdienst overwoog dat ingevolge de wet<sup>8</sup> de vermindering gelijktijdig met het vaststellen van het verlies dient plaats te vinden. In dit geval zat daar één dag verschil tussen. Dit betekende volgens de Belastingdienst dat een vergoeding van coulancerente niet aan de orde was.

Verder liet de Belastingdienst weten dat onderdeel 24 van het BFB niet voorziet in coulancerentevergoeding als het gaat om het te laat beslissen op een aangifte. Een reden daarvoor is dat de Belastingdienst op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr)<sup>9</sup> drie jaren de tijd heeft om de aanslag vast te stellen. De Belastingdienst streeft ernaar om de aanslagen zo spoedig mogelijk vast te stellen. Er is echter geen toezegging dat de Belastingdienst de aanslagen binnen een jaar na binnenkomst vaststelt.

---

<sup>6</sup> lb: het tweede lid van artikel 3.152 Wet IB 2001.

<sup>7</sup> Tot 1 maart 2013: het vierde lid van artikel 30g Algemene wet inzake rijksbelastingen, daarna het tweede lid van artikel 30fe van deze wet (zie Achtergrond, onder 3. en 4.).

<sup>8</sup> Tweede lid van artikel 3.152 Wet IB 2001.

<sup>9</sup> Derde lid van artikel 11.

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

Verzoeker is het niet eens met de afwijzende beslissing van de Belastingdienst en wendde zich daarom tot de Nationale ombudsman. Verzoeker handhaafde het hiervoor opgenomen standpunt. Hij is van oordeel dat er altijd recht bestaat op vergoeding van coulancerente als sprake is van aan de Belastingdienst te wijten aanmerkelijke vertraging in de afhandeling van de aangifte. Hij wees er op dat de Belastingdienst<sup>10</sup> in het kader van de behandeling van de aangifte ib over 2012 heel lang deed over de waardering van het perceel grond.

De adviseur liet de Nationale ombudsman namens verzoeker onder meer het volgende weten:

Op 25 maart 2014 blijkt er een onderzoek te zijn geweest bij het boekhoudkantoor<sup>11</sup> (van verzoeker; N.o.) dat over de aangifte 2012 gaat. Daar heeft (een medewerker van de Belastingdienst, hierna te noemen P; N.o.) de dossiers van mijn (cliënt; N.o.) ingezien.

(...)

- Op 28 maart 2014 stuur ik dan alle informatie op (naar P; N.o.) die over de (te koop staande) percelen bekend is.
- Op 19 mei 2014 bel ik (P; N.o.) – (...). (Hij; N.o.) geeft aan dat er een verhuizing van de inspectie aankomt.
- Op 7 november 2014 herinner ik dan (P; N.o.) weer eens per mail.
- Op 13 november 2014 belt (P; N.o.) - hij wil een taxateur inschakelen.
- Op 29 januari 2015 blijkt er nog niets gebeurd.
- En op 27 februari (2015; N.o.) ook niet.

Een deel van de vertraging wordt veroorzaakt door de taxateur bij de (afdeling Registratie en Successie van de Belastingdienst; deze medewerker wordt verder in deze geciteerde tekst aangehaald als R; N.o.), die vervolgens in beeld komt. (...) Op 31 juli 2015 komt die (pas) met een standpunt, dat op € 700.000 neerkomt. Op 13 augustus 2015 doe ik dan een gemotiveerd tegenvoorstel van € 650.000. Dan gebeurt er weer lange tijd niets, tot ik ga bellen op 17 november 2015. Dan kom ik tot een akkoord op € 650.000. (...).

Wat je eruit kun afleiden is dat ik voortdurend achter het proces aan heb gezeten, dat er evengoed geen enkel besef van prioriteit was bij de fiscus, ondanks dat het belang van cliënt bij verliesverrekening al direct was gemeld.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> Onder meer de afdeling Registratie en Successie.

<sup>11</sup> Onderzoek naar een rechtsvormwijziging van de onderneming van verzoeker en zijn echtgenote.

<sup>12</sup> De adviseur liet P bij e-mail van 7 november 2014 onder meer het volgende weten: "Ik maak u opmerkzaam op het gegeven dat cliënt nog een aanmerkelijke teruggaaf (verliesverrekening) verwacht, en dat uw aandacht in dezen zeer op prijs wordt gesteld. Gaarne verneem ik zo spoedig mogelijk van u."

## WAT HEEFT DE NATIONALE OMBUDSMAN ONDERZOCHT?

De Nationale ombudsman heeft de afwijzende beslissing op het verzoek om coulance-rentevergoeding onderzocht. In dit kader heeft de Nationale ombudsman de Minister van Financiën en de Belastingdienst 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 Awr<sup>13</sup>. 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 rechtspraak<sup>14</sup> 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 aangiften over 2011 en 2012 van verzoeker*

Uit het door de staatssecretaris naar de Nationale ombudsman gestuurde tijdspad van de behandeling van de aangiften blijkt onder meer het volgende.<sup>15</sup> De aangifte ib 2012 is in eerste instantie niet in behandeling genomen en daardoor vertraagd vanwege de

<sup>13</sup> Het derde lid van artikel 11.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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. 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.

behandeling van de aangifte ib over het jaar 2011 en mogelijke correcties. Dit vanwege eventuele gevolgen van de correcties op het volgende jaar (2012).

De reden dat de aanslag over 2011 pas in mei 2015 is opgelegd, is dat de aanslagregelaar van de aangifte over 2011 de aangifte controleerde op de vraag of de op grond van de taxatie gemaakte afspraken door verzoeker werden nageleefd. Het Ministerie van Financiën kon daarnaar gevraagd niet nader onderbouwen waarom het afhandelen van de aangifte over 2011 bijna twee jaar heeft geduurd.

Begin juni 2015 is de aangifte over 2012 op naam van een behandelaar gezet. De behandelaar heeft de aangifte – gezien zijn werkvoorraad - begin oktober 2015 daadwerkelijk in behandeling genomen.

Omdat fiscale adviseurs vaker te maken hebben met vertraging in de behandeling van een aangifte van een voorgaand jaar, gaat de staatssecretaris er vanuit dat de adviseur van verzoeker op de hoogte was van zowel het feit dat de aangifte over het jaar 2011 nog niet was afgerond als van het feit dat dat in de weg stond aan de behandeling c.q. afronding van de aangifte over 2012.

#### *Complexiteit van de aangiften*

De staatssecretaris liet weten dat in deze aangiften sprake is van complexe kwesties waardoor de aangiften zich niet leenden voor een geautomatiseerde of standaard behandeling.

De staatssecretaris berichtte dat er over het jaar 2011 één taxatie was opgemaakt en daarna nog twee taxaties met betrekking tot het perceel dat in de aangifte over 2012 was opgenomen. De aanleiding voor de laatste taxatie was de voorgenomen inbreng van dit perceel als activa in A BV. Volgens de staatssecretaris blijkt al uit het aantal opgemaakte taxaties en dat er is gecorrespondeerd over een compromis dat de situatie met betrekking tot de taxaties gecompliceerd was. Hiervoor verwees de staatssecretaris naar de overwegingen van de Hoge Raad.<sup>16</sup> Daarin wordt aangegeven dat de inspecteur bij aangiften die niet geautomatiseerd worden verwerkt, een zekere vrijheid heeft bij de beoordeling welk onderzoek is vereist voor een zorgvuldige behandeling.

#### *Verliesverrekeningsbeschikking*

Als de definitieve aanslag over een verliesjaar lang op zich laat wachten, kan de belastingplichtige geconfronteerd worden met liquiditeitsproblemen. In de wet<sup>17</sup> 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 belasting-

---

<sup>16</sup> Zie hiervoor onder 14.

<sup>17</sup> Zie de hiervoor de eerder onder voetnoot 2. opgenomen artikelen.



plichtige loopt een kleiner risico om in dat geval geconfronteerd te worden met een – mogelijk forse – terugbetaling (met belastingrente).

#### *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 niet in acht te nemen, onbehoorlijk heeft gehandeld. Er bestaat volgens hem dan ook geen reden voor het betalen van coulancerente. Aan de gevolgen die voortvloeien uit vertraging bij behandeling van de aangifte wordt al in voldoende mate en op een evenwichtige manier tegemoet gekomen door de mogelijkheid om een beschikking voorlopige verliesverrekening aan te vragen. Het rentenadeel voor verzoeker is door de beschikking voorlopige verliesverrekening op een billijke manier ondervangen, aldus de staatssecretaris.

#### **HOE REAGEERDE DE BELASTINGDIENST?**

De Belastingdienst liet weten bij zijn afwijzende oordeel en de gronden daarvoor te blijven.

#### **HOE REAGEERDE VERZOEKER?**

Verzoeker liet in zijn reactie het onderstaande weten.

De Awr<sup>18</sup> zegt alleen iets over de bevoegdheid om een aanslag op te leggen. Die bevoegdheid bestaat gedurende drie jaar. Een redelijke termijn voor het opleggen van een aanslag ib zou een jaar moeten zijn. Dit gelet op het belastingtijdvak in de Wet IB 2001.

Dat een incassoprobleem voor de Belastingdienst wordt voorkomen door 20% achter te houden, is geen reden om de belastingplichtige met een rentenadeel te laten zitten. De Belastingdienst had immers intussen de beschikking over het geld.

Verzoeker liet weten zich voor te kunnen stellen dat met het opleggen van de definitieve aanslag over 2012 werd gewacht op de definitieve aanslag over 2011. Maar met het opstellen van de taxatie had niet hoeven te worden gewacht op het definitief worden van de aanslag over 2011.

Verzoeker gaf aan dat uit de contacten tussen zijn adviseur en de Belastingdienst na het indienen van de aangifte ib over 2012 kan worden afgeleid dat de aangifte wel eerder in behandeling was genomen. De medewerkers van de Belastingdienst gaven de adviseur niet aan dat de aangifte over 2012 nog niet in behandeling was genomen. Verder speelde de behandeling van de aangifte over 2011 geen rol bij het vaststellen van die over 2012.

Het perceel grond dat voor de aangifte 2011 moest worden getaxeerd, was bij minnelijke taxatie op 22 augustus 2012 gewaardeerd. Welke waarde er ook uit de taxatie zou komen, de landbouwvrijstelling maakte die waarde voor de inkomstenbelasting over het jaar 2011 irrelevant. Over die taxatie was geen verschil van mening ontstaan. Het

---

<sup>18</sup> Het derde lid van artikel 11.

taxatierapport is pas op 21 mei 2013 door de aanslagregelaar van het belastingjaar 2011 ontvangen. Het valt niet in te zien waarom het zo lang moest duren voordat de definitieve aanslag over 2011 is opgelegd.

Volgens verzoeker is niet twee keer een taxatierapport opgemaakt van het perceel grond dat in de aangifte 2012 is opgenomen. De betreffende medewerker van de Belastingdienst trok aanvankelijk een onjuiste conclusie, en besloot toen hij dat inzag, om dan maar een taxatie aan te vragen.

Verder is verzoeker van mening dat al worden er meer dan drie taxaties gedaan, dat dat geen reden is om complexiteit aan te nemen.

## **REACTIE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN**

De Staatssecretaris van Financiën benadrukte dat het opleggen van de aanslag ib 2011 wel degelijk van belang was voor de vaststelling van de aanslag ib over 2012, in verband met de balanscontinuïteit en wederom controle van gemaakte afspraken met betrekking tot 2011. Immers, zolang voor 2011 niet was vastgesteld of de gemaakte afspraken waren nagekomen, kon dit onmogelijk vastgesteld worden voor 2012. Daarnaast blijkt uit het feit dat de aangifte ib 2011 gecorrigeerd is, ook het belang van wachten met de controle van de aangifte ib 2012.

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 IB 2012.

## **WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?**

### **De klacht**

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst niet bereid is om hem een coulance rentevergoeding toe te kennen. Hij maakt hierop aanspraak vanwege opgetreden vertraging(en) in de behandeling van zijn aangifte ib 2012. Volgens verzoeker 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 verzoeker ingediende aangifte ib 2012 en daarmee de vertraging in de (definitieve) 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.

De Belastingdienst wees het verzoek met verwijzing naar punt 1 van onderdeel 24 van het BFB af. De Belastingdienst wees er op dat tussen het vaststellen van het verlies door middel van het opleggen van de aanslag ib over 2012 en de vermindering door middel van de definitieve achterwaartse verliesverrekeningsbeschikking slechts één dag zat. Daarom was – aldus de Belastingdienst - vergoeding van coulancerente niet aan de orde. Verder voorziet onderdeel 24 van het BFB volgens de Belastingdienst niet in coulancerentevergoeding als het gaat om te laat beslissen op een aangifte. Hij voerde aan dat de Belastingdienst op grond van de Awr drie jaren de tijd heeft om de aanslag vast te stellen. Er wordt naar gestreefd om aanslagen zo spoedig mogelijk vast te stellen. Er is echter geen toezegging dat de Belastingdienst de aanslagen binnen een jaar na binnenkomst vaststelt.

Tijdens het onderzoek liet de Staatssecretaris van Financiën nog weten dat aan de gevolgen die voortvloeien uit vertraging bij de behandeling van de aangifte al in voldoende mate en op een evenwichtige manier wordt tegemoet gekomen door de mogelijkheid om een beschikking voorlopige verliesberekening aan te vragen. Volgens de staatssecretaris is het rentenadeel voor verzoeker door de beschikking voorlopige

verliesverrekening van tachtig procent van de verzochte verliesverrekening op een billijke manier ondervangen.

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.

De Nationale ombudsman gaat er van uit dat de staatssecretaris doelt op de tweede volzin van punt 1 van onderdeel 24 van het BFB. 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 artikel 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 aangiften**

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.

Vast staat dat de behandeling van de aangifte ib over 2012 ruim 22 maanden duurde.

Uit de reactie van de Staatssecretaris van Financiën blijkt dat de behandeling van de aangifte over 2012 in eerste instantie ruim 14 maanden is vertraagd, omdat de aangifte over het jaar 2011 nog niet was afgehandeld. De Nationale ombudsman is van oordeel dat in principe de afhandeling van de aangifte van een voorafgaand jaar door de Belastingdienst afgewacht mag worden alvorens de aanslag over het opvolgende jaar wordt vastgesteld.

De vraag is of eventuele verwijtbare vertraging in de afhandeling van het voorliggende jaar ook doorwerkt naar het opvolgende jaar. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman moet die vraag in het onderhavige geval bevestigend worden beantwoord. Uit het overzicht dat de staatssecretaris verstrekke, valt op te maken dat de aangifte ib 2011 op 12 april 2013 werd ontvangen en dat de behandelaar van de aangifte op 21 mei 2013 het voor de behandeling daarvan benodigde taxatierapport ontving. Vervolgens heeft de behandelaar de aangifte gecontroleerd op de vraag of de bij de taxatie over 2011 gemaakte afspraken door verzoeker werden nageleefd. Daarop werd op 12 mei 2015 de definitieve aanslag IB 2011 vastgesteld. Dat betekent een behandelingsduur van bijna twee jaar. Anders dan de enkele stelling dat het ging om complexe kwesties kon de staatssecretaris de reden van deze behandelingsduur niet nader onderbouwen.

De Nationale ombudsman constateert dat de behandeling van de aangifte ib over 2011 veel langer duurde dan de streeftermijn van 12 maanden. De Nationale ombudsman gaat er op basis van de informatie van de staatssecretaris weliswaar van uit dat de materie complex was. Echter, er wordt niet concreet gemaakt waar die complexiteit dan zat en in hoeverre daarmee de lange tijdsduur wordt verklaard. Bij gebreke van dergelijke informatie en de mate van overschrijding van de streeftermijn vindt de Nationale ombudsman het aannemelijk dat in de periode van ruim twee jaar dat de behandeling duurde sprake is geweest van een meer dan geringe periode waarin de inspecteur inactief is geweest. Hierdoor werd de behandeling van de aangifte over 2012 vertraagd, welke vertraging dan aan de Belastingdienst kan worden toegerekend.

Hiernaast speelt dat de Belastingdienst de adviseur van verzoeker al in mei 2014 liet weten dat er een taxatie betrekking hebbend op het jaar 2012 zou worden opgemaakt. Vervolgens heeft de adviseur zich ruim een jaar lang vele malen tot de Belastingdienst gewend met het verzoek om hem te informeren over de stand van zaken van de taxatie. De adviseur verzocht daarbij ook om een spoedige behandeling van de aangifte over 2012 in verband de verzochte verliesverrekening. In juli 2015 nam de Belastingdienst contact op met de adviseur over de taxatie waarna de taxatie tot stand kwam. De Nationale ombudsman ziet niet waarom het na mei 2014 tot juli 2015, dus een periode van meer dan een jaar, moest duren voordat de Belastingdienst over de taxatie contact opnam met de adviseur van verzoeker. Daarvoor is ook geen rechtvaardiging gegeven. De Nationale ombudsman ziet niet dat de enkele omstandigheid dat de aangifte ib 2011 nog niet was afgehandeld aan het taxeren voor het jaar 2012 in de weg zou staan. Niet ter discussie staat immers dat de taxatie voor het jaar 2012 een andere taxatie betreft dan die speelde bij de afhandeling van de aangifte ib 2011. Verzoekers adviseur heeft bovendien vele malen bij de Belastingdienst gerappelleerd over het uitblijven van de taxatie over 2012 en gewezen op het belang van een spoedige afhandeling in verband met het verzoek om verliesverrekening. Zo is namens verzoeker vele malen getracht de (rente)schade te beperken. Afgezet tegen de streeftermijn van 12 maanden constateert de Nationale ombudsman dat ook hier klaarblijkelijk sprake is geweest van een meer dan geringe periode van inactiviteit bij de Belastingdienst. Naar de mening van de Nationale ombudsman kan dit aan de Belastingdienst worden toegerekend.

Voor het overige is de Nationale ombudsman niet gebleken van vertraging in de behandeling van de aangifte ib 2012 van meer dan geringe omvang als gevolg van inactiviteit aan de zijde van de Belastingdienst.

#### **Het verzoek om achterwaartse verliesverrekening**

Opgemerkt wordt nog dat de definitieve verliesverrekeningsbeschikking één dag na het opleggen van de definitieve aanslag ib 2012 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 wordt gekomen door de verstrekte voorlopige verliesverrekeningsbeschikking. Er is hier sprake van vertraging in de behandeling die niet als van geringe omvang kan worden gezien en waarin klaarblijkelijk sprake is geweest van inactiviteit aan de zijde van de Belastingdienst.

De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat verzoeker vanwege de vertraging in de behandeling van de aangifte ib (2011 en) 2012 in aanmerking komt voor coulance-rentevergoeding. In aanmerking genomen de hierboven aangegeven vertraging van meer dan een geringe periode die de Belastingdienst kan worden aangerekend, neemt de Nationale ombudsman als uitgangspunt de streeftermijn van de behandeling van de aangifte van twaalf maanden. Hij gaat er van uit dat de Belastingdienst zonder de hier bedoelde vertraging verzoeker eind maart 2015 de aanslag over 2012 had kunnen opleggen. Hierbij betreft de Nationale ombudsman dat na het opleggen van de aanslag ib 2011 op 12 mei 2015 het blijkt informatie van de Belastingdienst nog tot 8 oktober 2015 duurde voordat – nadat de taxatie voor die aangifte was afgerond - de aangifte ib 2012 in behandeling werd genomen. Vervolgens werd binnen vier maanden de (definitieve) aanslag ib 2012 opgelegd. Verzoeker komt dan voor vergoeding van coulancerente in aanmerking van april 2015 (na de streeftermijn) tot het opleggen van de definitieve aanslag op 29 januari 2016 over 20 procent van de definitieve verliesverrekening.<sup>19</sup>

De Nationale ombudsman is dan ook van oordeel dat de onderzochte gedraging niet behoorlijk is, wegens strijd met het redelijkheidsvereiste. Dit oordeel leidt tot het doen van een aanbeveling.

### **CONCLUSIE**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst is gegrond.

### **AANBEVELING**

De Minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat verzoeker alsnog een coulancerentevergoeding wordt verstrekt met inachtneming van hetgeen hierover in de beoordeling is overwogen

De Nationale ombudsman,



<sup>19</sup> En daarbij rekening te houden met de eerdere betaling van 80% over de vermoedelijke verliesverrekening.

## 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, Strct. 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 gevegd 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 coulance 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):

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.<sup>20</sup> 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.

---

<sup>20</sup> Onder meer het rapport van de Nationale ombudsman met nummer 1998/106 (zie [www.nationaleombudsman.nl](http://www.nationaleombudsman.nl)).