



# Rapport

## Klacht

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi haar verzoek heeft afgewezen om het over het jaar 2000 vastgestelde verlies aan te passen met de als gevolg van een verzuim niet in de winstberekening opgenomen kosten. Zij had de betrokken kosten gemaakt voor de verkoop van een drietal deelnemingen.

## Beoordeling

### I. Bevindingen

1. Verzoekster verkocht in het jaar 2000 een drietal dochtermaatschappijen met welke zij tot het jaar 2000 een fiscale eenheid had gevormd. Op de verkoopresultaten was de deelnemingsvrijstelling van toepassing. In een per fax verzonden brief van 1 september 2000 vroeg de toenmalige gemachtigde de Belastingdienst akkoord te gaan met toedeling van bepaalde kosten aan één van de onderdelen van de tot 1 januari 2000 bestaand hebbende fiscale eenheid, te weten verzoekster. Het betrof de kosten voor valutatermijncontracten die door verzoekster plachten te worden gesloten ter afdekking van koersrisico's die waren verbonden aan de activiteiten van de te verkopen dochtermaatschappijen. De Belastingdienst ging hiermee, onder het stellen van een aantal voorwaarden, nog dezelfde dag akkoord.

2. De heer B. van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (hierna: de Belastingdienst) stelde in het jaar 2001 bij verzoekster een boekenonderzoek in. Dit onderzoek had betrekking op de jaren 1995 tot en met 1999. De aangifte over 2000 was ten tijde van het (beëindigen van het) onderzoek van B. nog niet vastgesteld.

3. De aangifte over het jaar 2000 werd door verzoekster op 20 september 2001 ingediend. In een brief van 28 december 2001 beantwoordde verzoekster alsnog negen vragen die de heer B. van de Belastingdienst op 19 december 2001 had gesteld. Deze vragen hadden onder meer betrekking op boekingen en transacties van verzoekster in het jaar 2000.

4. Begin 2002 vond overleg plaats tussen de toenmalige gemachtigde van verzoekster en de Belastingdienst over de belastingheffing in de jaren 1995 tot en met 2000. Op 14 maart 2002 schreef de toenmalige gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

"...Aan het einde van onze bespreking ten kantore van de vennootschap op 6 maart dit jaar kwamen wij overeen de in september 2001 ingediende aangifte vennootschapsbelasting te wijzigen. Dat doe ik namens de vennootschap bij deze.

Belastbaar bedrag volgens de aangifte (...)

Direct toerekenbare hoofdkantoorkosten (...)

Direct toerekenbare hoofdkantoorkosten (...)

Art. 13, lid 1 kosten (...)

Kosten verkoop (...), c.a. (...)

Belastbaar bedrag gecorrigeerd (...)

Deze correctie wordt gemaakt in de overweging dat hiermede een eind gekomen is aan het boekenonderzoek dat werd ingesteld voor vennootschapsbelastingsdoeleinden over de jaren 1995 t/m 1999 en voorts dat de aangifte vennootschapsbelasting 2000 als gecorrigeerd door u zal worden gevolgd, m.a.w. hier zal menselijkerwijs niet meer op worden teruggekomen..."

5. Met dagtekening 21 september 2002 werd de aanslag vennootschapsbelasting 2000 van verzoekster vastgesteld. De aanslag was in overeenstemming met de opstelling in de brief van 14 maart 2002. De aanslagregelaar tekende in de aangifte aan:

"F(...) corr. ovk. compromis x controle."

6. In een brief van 27 januari 2005 bevestigde de Belastingdienst de telefonisch gemaakte afspraak voor een boekenonderzoek bij verzoekster c.q. een dochter van verzoekster. Als onderwerp van de controle noemde de Belastingdienst het toegepaste tarief van de dividendbelasting in 2002 alsmede het resultaat voor de vennootschapsbelasting van de verkoop van deelnemingen in 2000.

7. In een brief van 24 maart 2005 schreef de Belastingdienst het volgende aan verzoekster:

"...Bij ons vorige bezoek is gesproken over de verkoop van drie dochtermaatschappijen in 2000 en de verrekening van kosten van valutatermijncontracten. U heeft toen aangegeven dat er in het verleden hierover afspraken zijn gemaakt met de Belastingdienst. Navraag mijnerzijds heeft deze afspraken bevestigd. Daarmee is er voor mij geen aanleiding meer om deze transactie nader te onderzoeken.

Als controledoel blijft staan het toegepaste tarief voor de Dividendbelasting. Hiervoor verzoek ik u inzage te geven in de gehele administratie van (verzoekster; N.o.) over de jaren 2000 tot en met 2004). Met de gehele administratie wordt bedoeld niet alleen de financiële administratie maar ook overige administratie waaronder correspondentie, e-mail, agenda's en dergelijke.

Voorts verzoek ik u de gehele administratie over de jaren 2000 tot en met 2004 van de (buitenlandse houdstermaatschappijen van verzoekster; N.o.) te overleggen.

(...)

Het opvragen van de gehele administratie van (de buitenlandse houdstermaatschappijen; N.o.) acht ik van belang omdat deze administratie voor de belastingheffing van het in Nederland belastingplichtige lichaam van belang kan zijn..."

8. In een brief van 6 april 2005 verzocht (een dochter van) verzoekster om de aanslag vennootschapsbelasting 2000 van verzoekster ambtshalve te verminderen in verband met een als gevolg van een fout van verzoekster ten onrechte niet op het belastbaar bedrag in mindering gebracht bedrag aan kosten van € 1.925.192. Het betrof, aldus de brief van 6 april 2005, advies- en andere kosten die hadden gedrukt op de verkoop van de drie deelnemingen in 2000.

9. In een brief van 3 april 2006 schreef verzoekster de Belastingdienst het volgende:

"...Tijdens het door de belastingdienst ingestelde boekenonderzoek met betrekking tot de aangifte over dat jaar (2000; N.o.) is aan het licht gekomen, dat er door de vennootschap een fout was gemaakt bij het bepalen van de "niet-aftrekbare kosten".

De heer (A.; N.o.), tijdens (een) telefoongesprek, leek aan te geven dat de Belastingdienst vooralsnog niet van zins is de aanslag aan te passen met als motivering dat er in 2000 een afspraak gemaakt was over de verwerking van de overheadkosten en valutaresultaten. Ik heb de heer (A.; N.o.) uitgelegd dat er geen afspraak is gemaakt over de transactiekosten van de verkoop, alleen over de toerekening van operationele kosten die niet meer binnen dezelfde fiscale eenheid vielen. In de jaren voorafgaand aan 2000 was dit geen probleem, immers bleven de kosten binnen de fiscale eenheid aftrekbaar..."

10. De Belastingdienst reageerde op 14 april 2006. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Tijdens de afhandeling van de controle vennootschapsbelasting 1995 - 1999 is ook de verkoop van de drie dochtervennootschappen (...) in 2000 aan de orde gekomen. Van de kant van (verzoekster; N.o.) is verzocht om zekerheid over de Vpb-positie in verband met de verkoop van de activiteiten. Afgesproken is dat de aangifte 2000 slechts marginaal getoetst zou worden. Naar aanleiding van deze marginale toetsing zijn enige aanpassingen in de aangifte aangebracht. (De toenmalige gemachtigde van verzoekster; N.o.) heeft dit in zijn brief van 14 maart 2002 (...) op de Belastingdienst bedongen als onderdeel van het compromis.

(...)

De aanslagregeling vennootschapsbelasting 2000 van (verzoekster; N.o.) is hiermee op verzoek van belastingplichtige onderdeel geworden van het compromis dat naar aanleiding van het boekenonderzoek over de jaren 1995 - 1999 is afgesloten..."

11. In een brief van 13 juni 2006 reageerde verzoeksters toenmalige gemachtigde met het volgende:

"...Inderdaad is in onze brief d.d. 14 maart 2002 een afspraak gemaakt over bepaalde verkoopkosten. Deze afspraak betreft kosten toerekenbaar aan buitenlandse deelnemingen en advieskosten in verband met in 1997 verkochte bedrijven. Onze brief d.d. 14 maart 2002 geeft ter zake een aanvulling op de aangifte vennootschapsbelasting 2000.

In het onderhavige geval gaat het echter voornamelijk om de advieskosten die zien op verkoop van Nederlandse deelnemingen in 2000. Deze verkoopkosten (...) zijn in de aangifte abusievelijk als niet-aftrekbare kosten aangemerkt.

(...)

Wat betreft deze verkoopkosten onderkennen wij in onze brief d.d. 14 maart 2002 niet een compromissoir element. Wij overwegen slechts dat "...de gecorrigeerde aangifte door u zal worden gevolgd, m.a.w. hier zal menselijkerwijs niet meer op teruggekomen (worden; N.o.)..." Wij lezen in het laatste zinsdeel niet meer dan dat u - kennelijk - heeft toegezegd dat over 2000 geen boekenonderzoek meer zal plaatsvinden..."

12. Op 8 oktober 2008 liet de Belastingdienst weten de zienswijze omtrent de betekenis van de brief van 14 maart 2002 niet te delen. De Belastingdienst gaf aan de brief zo uit te leggen dat noch de Belastingdienst, noch verzoekster op de aangifte 2000 zouden terugkomen.

13. In een brief van 28 januari 2009 voegde de huidige gemachtigde aan de eerder namens verzoekster naar voren gebrachte argumenten toe dat, zo de brief van 14 maart 2002 moest worden opgevat als een afspraak, daarbij sprake was geweest van dwaling als bedoeld in artikel 6:228, lid 1, sub c van het Burgerlijk Wetboek zodat de overeenkomst vernietigbaar was. De gemachtigde baseerde zijn stelling op het feit dat de toenmalige gemachtigde bij het opstellen van de brief van 14 maart 2002 niet op de hoogte was van de fout in de aangifte vennootschapsbelasting 2000.

14. De Belastingdienst verwierp het beroep op dwaling in een brief van 5 januari 2009 en wees het verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag vennootschapsbelasting 2000 af.

15. Op 22 juni 2009 wendde verzoekster zich tot de Nationale ombudsman met een klacht. Zij klaagde er over dat de Belastingdienst niet tegemoet wilde komen aan haar verzoek om de aanslag vennootschapsbelasting 2000 ambtshalve te verminderen in verband met de kosten die hadden gedrukt op de verkoop in 2000 van drie deelnemingen. Zij schreef onder meer het volgende:

"Wij zijn van mening dat van een overeenkomst in het geheel geen sprake is en dat het oordeel van de inspecteur onzorgvuldig en onvoldoende is gemotiveerd. De aangehaalde passage is onduidelijk en er is ook nooit beoogd een dergelijke overeenkomst te sluiten. Door (verzoekster; N.o.) en haar gemachtigde (...), is altijd ten stelligste ontkend dat zij met de brief hebben willen bereiken dat op de aangifte van het jaar 2000 op geen enkele wijze teruggekomen kon worden.

Volgens de toenmalige gemachtigde had de brief betrekking op een bevestiging van een toezegging van de inspecteur, dat wat haar betreft de aangifte conform afgehandeld kon worden, indien (verzoekster; N.o.) enkele correcties door zou voeren in haar aangifte. De correcties werden dus door (verzoekster; N.o.) zelf doorgevoerd en niet door de inspecteur. Dit is van wezenlijk belang, omdat dit inhoudt dat de aangehaalde passage dus als volgt moet worden gelezen *"dat de aangifte vennootschapsbelasting 2000 als gecorrigeerd door ons (de belastingdienst), door u (verzoekster; N.o.) zal worden gevolgd"*. Voor zover met deze passage bedoeld is een afspraak vast te leggen, stelt zij slechts dat de inspecteur op basis van eerdere afspraken de aangifte niet meer zal aanpassen. Deze passage stelt niet dat (verzoekster; N.o.) niet langer gerechtigd is om een verzoek tot ambtshalve vermindering in te dienen, wanneer bekend zou worden dat sprake is van een situatie als de onderhavige. Net zo min als overeengekomen is, dat als er een nieuw feit aan het licht zou komen, dat er dan niet meer nagevorderd zou kunnen worden.

Naar onze mening interpreteert de inspecteur de passage uit de brief dan ook niet juist. De toenmalige gemachtigde heeft met het opnemen van de passage nimmer zo bedoeld dat ook namens belanghebbende nooit meer op de aangifte zou kunnen worden teruggekomen.

Zou hier al een wederkerige overeenkomst zijn beoogd, in de zin dat ook (verzoekster; N.o.) niet meer op de aangifte terug kon komen, quod non, dan had het ook voor de hand gelegen dat een dergelijke afspraak duidelijk zou zijn verwoord. Belanghebbende zou overigens met een dergelijke overeenkomst niet akkoord zijn gegaan. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de belastingdienst, indien de interpretatie van de belastingdienst wordt gevolgd, in strijd met de 'overeenkomst' heeft gehandeld door een boekenonderzoek uit te voeren waarbij ook vragen zijn gesteld over het jaar 2000. Overigens worden afspraken waarvan het de bedoeling is van de belastingdienst dat deze definitief en onwrikbaar zijn, vastgelegd in een daartoe speciaal opgemaakte vaststellingsovereenkomst, die als zodanig ook de naam "vaststellingsovereenkomst" draagt. Hiervan is in dit geval geen sprake.

Voorts is er een wezenlijk verschil tussen een bewuste keuze om iets op een bepaalde wijze te verantwoorden in de aangifte en een kennelijke vergissing. Wanneer in een discussie met de inspecteur zou zijn overeengekomen dat deze kosten niet aftrekbaar waren, dan zouden wij inderdaad met de inspecteur van mening zijn dat sprake was van een overeenkomst. In casu is echter nimmer overeengekomen dat deze kosten niet

afteikbaar waren, hetgeen overigens ook onmogelijk was geweest omdat de wet op de vennootschapsbelasting in 2000 de aftrek van verkoopkosten van deelnemingen niet beperkte. Een dergelijke overeenkomst zou dan ook evident contra legem zijn geweest en behoudens bijzondere omstandigheden, onverbindend.

#### Dwaling

In onze brief van 28 januari 2009 (...) doen wij een beroep op het civielrechtelijke leerstuk van dwaling. Immers, indien de toenmalige gemachtigde bekend zou zijn geweest met de fout in de aangifte (het opnemen van aftrekbare kosten onder de niet aftrekbare kosten) en sprake zou zijn van een overeenkomst, dan zou de toenmalige gemachtigde gedwaald hebben omtrent de feiten ten tijde van het sluiten van de overeenkomst.

Indien de gemachtigde geweten zou hebben dat er een fout in de aangifte zat, dan zou hij de overeenkomst nimmer hebben gesloten, omdat dit zou leiden tot het vervallen van een aftrekpost van NLG 4.242.565,-. Ten gevolge waarvan NLG 1.484.898,- meer aan vennootschapsbelasting verschuldigd is.

De inspecteur geeft in zijn brief van (5; N.o.) januari 2009 (...) aan dat de 'vergissing' van belanghebbende een omstandigheid is die voor haar rekening moet blijven en dat de inspecteur in dat geval geen enkel verwijt valt te maken. De vraag of de inspecteur in deze een verwijt zou zijn te maken is echter niet relevant. De inspecteur erkent derhalve impliciet dat er sprake is van een vergissing!

In haar brief van 12 maart 2009 (...) bevestigt de belastingdienst overigens uit te zijn gegaan van dezelfde (vermeende) onjuistheid. Dat van een onjuistheid in de aangifte sprake is moge echter duidelijk zijn.

Vervolgens stelt de belastingdienst dat met de verkoop van de deelnemingen een bedrag van € 124 miljoen was gemoeid en dat het onderhavige geschil ziet op een bedrag van € 1.9 miljoen, hetgeen als een relatief *kleine* afwijking wordt bestempeld.

De opbrengst van de verkoop van de deelnemingen viel onder de deelnemingsvrijstelling en leidde dan ook niet tot een belastbare winst. De hoogte van dit bedrag is in die zin dan ook niet relevant voor de belastingheffing. De aftrek van de kosten daarentegen heeft daar wel degelijk direct betrekking op! Een afwijking van € 1,9 miljoen kan ons inziens met goed fatsoen dan ook nimmer als een kleine afwijking worden afgedaan. Vice versa had het ten onrechte in aanmerking nemen van aftrekpost van een dergelijke grootte bij de belastingdienst per direct tot grote verontwaardiging geleid, die in dat geval zeer waarschijnlijk niet zou kunnen worden afgedaan met de opmerking dat het slechts een kleine afwijking betreft. Waarschijnlijker is echter dat de belastingdienst in dat geval zou zijn overgegaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag vermeerderd met een bestuurlijke boete.

Naar onze mening staat het dan ook als een paal boven water dat de belastingdienst had moeten begrijpen dat belanghebbende, indien zij van de fout in de aangifte op de hoogte was geweest, nimmer tot het sluiten van de 'overeenkomst' zou zijn overgegaan.

Wellicht ten overvloede merken wij op dat het ook de wens van de belastingdienst was om de aanslag vennootschapsbelasting 2000 met spoed af te handelen.

Op grond van het bovenstaande dient naar onze mening te worden geconcludeerd dat in het onderhavige geval, indien sprake is van een overeenkomst, door belanghebbende een beroep gedaan kan worden op dwaling, met als gevolg dat de 'overeenkomst' kan worden vernietigd en de kosten in aftrek kunnen worden gebracht.

(...)

## **Conclusie**

Op grond van het bovenstaande concluderen wij dat een zorgvuldig handelend inspecteur in redelijkheid niet had kunnen oordelen dat sprake was van een overeenkomst voor de vennootschapsbelasting over het jaar 2000 ten gevolge waarvan niet meer op de aangifte vennootschapsbelasting 2000 van belanghebbende kan worden teruggekomen. Zelfs indien wel sprake zou zijn van een overeenkomst, hield deze niet in dat kennelijke vergissingen van belanghebbende niet voor herstel in aanmerking zouden komen, nu de door de inspecteur gestelde wederkerigheid ten enenmale ontbreekt.

Voorts is de vergissing van dien aard, dat zelfs indien sprake zou zijn van een bindende overeenkomst, quod non, de redelijkheid en billijkheid met zich meebrengen dat in dezen een uitzondering dient te worden gemaakt. De aperte weigering van de inspecteur om een vermindering toe te staan van de aanslag vennootschapsbelasting 2000 past niet in het systeem dat de Staatssecretaris met zijn resolutie heeft willen instellen voor juist situaties als deze waarin, door een kennelijke fout die zowel door belastingplichtige als de inspectie niet tijdig is opgemerkt, materieel niet verschuldigde belasting toch zou moeten worden betaald."

16. De Belastingdienst reageerde op de klacht van verzoekster in een brief van 4 september 2009. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Omdat is afgesproken dat de op onderdelen aangepaste aangifte Vpb verder zal worden gevolgd, is sprake van een afspraak over de gehele aangifte Vpb, ook al zijn slechts enkele onderdelen onderzocht.

Dat het compromis niet formeler is vastgelegd is achteraf spijtig, maar gezien de goede verstandhouding die toen tussen partijen bestond wel begrijpelijk. (...)

(...)



Op het aangiftebiljet Vpb 2000 (...) heeft de toenmalige behandelaar de bedragen uit de aangifte aangepast aan de bedragen die genoemd staan in de brief van (de toenmalige gemachtigde; N.o.) van 14 maart 2002 met de aantekening: "+ 4.940.000 corr. ovk. compromis x controle". Ook hieruit blijkt dat sprake is van een correctie overeenkomstig een tot stand gekomen compromis.

(...)

Bovendien was met de verkoop van de aandelen een bedrag gemoeid van circa 124 miljoen euro. Het geschil betreft een bedrag van 1,9 miljoen euro. Gezien de relatief kleine afwijking heeft de Belastingdienst niet moeten begrijpen dat verzoekster de overeenkomst niet gesloten zou hebben als zij wel op de hoogte geweest zou zijn van de vermeende fout.

(...)

Ik zal nu ingaan op de vragen die u heeft gesteld in uw brief van 1 juli 2009.

1. Welke afspraken zijn met verzoekster gemaakt over de heffing van vennootschapsbelasting over het jaar 2000 en op welke aspecten of onderdelen van de winstberekening hadden deze afspraken betrekking?

Verzoekster was in onderhandeling met een potentiële koper over de verkoop van drie van haar dochtermaatschappijen. Deze dochtermaatschappijen maakten tezamen met verzoekster deel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Binnen de fiscale eenheid werden kosten van termijncontracten, de resultaten van die contracten en de kosten van de dienstverlening door verzoekster niet doorbelast aan deze dochtermaatschappijen.

Een toerekening van de kosten en resultaten van de termijncontracten aan de te verkopen maatschappijen zou de onderhandelingen met de potentiële koper bemoeilijken. Daarom is de Belastingdienst ermee akkoord gegaan dat verzoekster voor het jaar 2000 de kosten van termijncontracten en de resultaten daarvan alsmede de kosten van de dienstverlening zelf zou dragen. Dit resulteerde voor verzoekster in het jaar 2000 in een verlies dat teruggewenteld kon worden naar voorgaande jaren.

Naar aanleiding van het boekenonderzoek vennootschapsbelasting dat door de Belastingdienst over de jaren 1995 tot en met 1999 werd uitgevoerd, heeft op 6 maart 2002 op het kantoor van verzoekster een bespreking plaatsgevonden. In het gesprek werd overeengekomen dat verzoekster de aangifte Vpb over het jaar 2000 op een aantal punten zou wijzigen. Het ging hierbij om direct toerekenbare hoofdkantoorkosten, kosten als bedoeld in artikel 13, eerste lid, Vpb en overige verkoopkosten. Deze door (de toenmalige gemachtigde; N.o.) aangebrachte wijziging is door de Belastingdienst overgenomen. Zij sloot hiermee het boekenonderzoek af zonder verder onderzoek te doen. Daarmee werd

overeenstemming bereikt over de gehele aangifte vennootschapsbelasting 2000.

*2. Was daarmee naar uw mening sprake van een compromisoire vaststelling van de (gehele) belastbare winst over 2000 en zo ja, waarop baseert u die mening?*

Ja, er was sprake van een compromisoire vaststelling van de gehele belastbare winst over 2000. Dit blijkt ook uit de brief van (de toenmalige gemachtigde; N.o.) van 14 maart 2002, waarin immers staat dat op de aangifte vennootschapsbelasting 2000 menselijkerwijs niet meer wordt teruggekomen. Er worden in de brief geen voorbehouden gemaakt. De afspraak betrof derhalve de volledige aangifte.

Daarnaast heeft verzoekster zelf in 2005 aan de heer (A.; N.o.) kenbaar gemaakt dat er over de aangifte 2000 overeenstemming bestond met de Belastingdienst: de inspecteur mag geen onderzoek Vpb 2000 meer uitvoeren. Dit was de reden dat de Belastingdienst voor het jaar 2000 vervolgens inderdaad geen boekenonderzoek vennootschapsbelasting heeft uitgevoerd. De afspraak gold immers de volledige aangifte, inclusief het resultaat op de verkoop van de deelnemingen.

*3. Welke kwade kansen liep de Belastingdienst met de gemaakte afspraken?*

Het boekenonderzoek in 2001-2002 beperkte zich tot enkele onderwerpen. Door het aangaan van het compromis bestond de kans dat er (ook andere) posten die niet juist door verzoekster waren aangegeven, wel door de Belastingdienst werden geaccepteerd. Het compromis verhinderde de inspecteur er in een later stadium op terug te komen. Daarom is het voorgenomen onderzoek in 2005 naar het verkoopresultaat van de verkoop van drie deelnemingen niet doorgegaan. Mogelijke onjuistheden kunnen daardoor niet meer aan het licht komen.

Ter illustratie:

Ten tijde van het eerste verzoek om ambtshalve vermindering van de verkoopkosten (in juni 2005) heeft de inspecteur die kosten wel bekeken. Hierbij bleek dat slechts een deel hiervan daadwerkelijk verkoopkosten betreffen. Bij eventuele honorering van het verzoek om ambtshalve vermindering zou een bedrag van f. 2.308.132 voor aftrek in aanmerking komen, terwijl het verzoek een bedrag betrof van f. 4.242.565. Uiteindelijk heeft de inspecteur het verzoek afgewezen met een beroep op het compromis.

Hieruit blijkt dat de administratie van verzoekster niet als foutloos bestempeld kan worden. Met het compromis heeft de inspecteur de mogelijkheid prijsgegeven om deze en andere fouten door een boekenonderzoek nader te traceren en om de fiscale gevolgen te corrigeren.

*4. Waaruit vloeit voort dat ook de alsnog door verzoekster geclaimde verkoopkosten vielen onder het compromis dan wel onder de gemaakte afspraken?*

Zoals eerder gesteld dekt het compromis de gehele aangifte Vpb 2000. De verkoopkosten maken deel uit van het resultaat op de verkopen van de deelnemingen, die op hun beurt de Vpb 2000 raken. Er wordt geen uitzondering gemaakt voor bepaalde kosten.

Verzoekster deed bij een aangekondigd boekenonderzoek in 2005 een beroep op het compromis. Hiermee erkende ook zij dat het compromis de hele aangifte Vpb 2000 dekte. Hetzelfde deed de inspecteur door inderdaad van het onderzoek af te zien.

5. Waarom is ter gelegenheid van het compromis niet een door beide partijen ondertekende vaststellingsovereenkomst opgesteld?

Er bestond een goede verstandhouding tussen de inspecteur en (de adviseur van) verzoekster. Dit blijkt onder meer uit de fax van 1 september 2000. Het boekenonderzoek vennootschapsbelasting over de periode 1995 tot en met 1999 was in een goede sfeer verlopen.

Gezien het vertrouwen dat er op dat moment bestond tussen de Belastingdienst en de verzoekster, vond de Belastingdienst het niet noodzakelijk de afspraak in een vaststellingsovereenkomst nader vast te leggen dan al gebeurde in de brief van (de toenmalige gemachtigde; N.o.) van 14 maart 2002. Wat de Belastingdienst betreft was deze vastlegging voldoende. De bevestiging van de zijde van de Belastingdienst werd concreet gemaakt door het overnemen van de door (de toenmalige gemachtigde; N.o.) beschreven wijzigingen in de aanslag.

#### Tenslotte

De inspecteur heeft zich (na een aanvankelijke vergissing door aankondiging van een boekenonderzoek) op aanwijzing van verzoekster gehouden aan het compromis. Ook verzoekster zelf is aan het compromis gebonden..."

17. Verzoeksters gemachtigde reageerde in een brief van 29 oktober 2009 op de reactie van de Belastingdienst. De gemachtigde schreef het volgende:

"...Alvorens op de brief van de Belastingdienst in te gaan willen wij nog benadrukken dat, indien sprake zou zijn van een compromis, quod non, er kosten niet in aftrek komen die normaliter, op basis van de destijds geldende wettelijke bepalingen, gewoon aftrekbaar zouden zijn. Hoe de brief van de toenmalige adviseur dan ook wordt geïnterpreteerd, het niet in aftrek brengen van aftrekbare kosten kan naar onze mening niet gerechtvaardigd worden.

(...)

Onderzoek aangifte 2000

Van de heer (R.; N.o.), werkzaam bij verzoekster, hebben wij vernomen dat de aangifte vennootschapsbelasting 2000 ten eerste is onderzocht door de heer (B.; N.o.), de veldtoetser. Hierbij zijn met name de posten onderzocht die betrekking hadden op de (P. transactie; N.o.). De Belastingdienst heeft dan ook wel degelijk onderzoek gedaan, met als gevolg dat naar onze mening sprake is van wederzijdse dwaling. De heer (A.; N.o.) van de belastingdienst heeft van de heer (R.; N.o.) ook de kopieën van de aantekeningen gekregen die door de heer (B.; N.o.) bij zijn controle zijn gemaakt.

Dat de heer (A.; N.o.) de aangifte vennootschapsbelasting 2000 ook heeft onderzocht, is naar de mening van de heer (R.; N.o.) ook volstrekt helder. Juist naar aanleiding van zijn vragen is de fout met betrekking tot de niet aftrekbare kosten door de heer (R.; N.o.) ontdekt (zie brief van de heer (R.; N.o.) van 3 april 2006 en de brief van (de toenmalige gemachtigde; N.o.) van 13 juni 2006, (...)). Indien en voor zover sprake zou zijn van een compromis, quod non, dan heeft de Belastingdienst zich daar in 2005 niet aan gehouden door toch onderzoek te doen naar de gebeurtenissen in 2000.

Met name de curieuze behandeling van de verliezen op de langlopende valuta contracten heeft de aandacht van de heer (A.; N.o.) gehad. Hierop heeft de heer (R.; N.o.) de heer (A.; N.o.) gewezen op de afspraken die over de fiscale verwerking daarvan met de Belastingdienst waren gemaakt in september 2000. De heer (A.; N.o.) heeft echter de authenticiteit van deze fax uit 2000 in twijfel getrokken. In zijn brief van 24 maart 2005 merkt hij het volgende op: "Bij ons vorige bezoek is gesproken over de verkoop van drie dochtermaatschappijen in 2000 en de verrekening van kosten van valutatermijncontracten. U heeft toen aangegeven dat er in het verleden hierover afspraken zijn gemaakt met de Belastingdienst. Navraag mijnerzijds heeft deze afspraken bevestigd. Daarmee is er voor mij geen aanleiding meer om deze transactie nader te onderzoeken" (onderstreping is toevoeging onzerzijds). Indien de heer (A.; N.o.) van mening zou zijn geweest dat sprake was van een compromis uit 2002 met betrekking tot de aangifte vennootschapsbelasting 2000 dan had het voor de hand gelegen dat daarop ook al in 2005 een beroep zou zijn gedaan, hetgeen niet is gebeurd. In dat geval had de Belastingdienst überhaupt geen onderzoek mogen doen, hetgeen wel is gebeurd.

Conclusie is echter dat het onderzoek, dat kennelijk wel was begonnen, wordt gestaakt. Er wordt immers in de brief van 24 maart 2005 gesproken van een voortzetting van het in februari 2005 ingestelde onderzoek. Overigens wordt het onderzoek door de Belastingdienst in feite wel voorgezet, maar dan alleen met betrekking tot de dividendbelasting. Hiervoor wordt verzocht om inzage in de gehele administratie over de jaren 2000 tot en met 2004. De heer (R.; N.o.) maakt over de reikwijdte van dit onderzoek overigens een opmerking in zijn brief van 6 april 2005.

De Belastingdienst geeft in (...) haar brief van 4 september 2009 weer dat verzoekster een beroep zou hebben gedaan op het compromis uit 2002. Hiervan is echter in het geheel geen sprake. Er is destijds door de heer (R.; N.o.) gewezen op de afspraken die in 2000 en

niet in 2002 gemaakt zijn. De heer (R.; N.o.) heeft daarvoor aan de heer (A.; N.o.) nog een kopie van de fax van 1 september 2000 overhandigd. Deze kopie is door de heer (R.; N.o.) destijds nog opgehaald bij (de toenmalige gemachtigde; N.o.). Zoals opgemerkt twijfelde de heer (A.; N.o.) destijds nogal aan de authenticiteit van de fax. Dergelijke afspraken zouden volgens hem in een officiële brief worden gezet. Dit is dan ook de reden waarom de heer (A.; N.o.) binnen de belastingdienst nog specifiek navraag heeft gedaan met betrekking tot de veronderstelde afspraken uit 2000.

Overigens is het de stelling van de Belastingdienst dat de heer (R.; N.o.) de heer (A.; N.o.) verboden heeft om een onderzoek te doen naar de aangifte vennootschapsbelasting 2000 ook niet correct. Immers; alle door de Belastingdienst in 2005 verlangde documenten (m.b.t. het resultaat op de verkoop van de aandelen) zijn verstrekt, waarbij geen beroep is gedaan op de brief uit 2002. De brief van 14 maart 2002 is overigens pas in de brief van 14 april 2006 door (...) de belastingdienst te berde gebracht en speelde daarvoor nog geen rol.

Correcties die in de brief van 14 maart 2002 zijn opgenomen

In de brief uit 2002 zijn overigens ook correctieposten van de jaren 1995-1999 om praktische redenen doorgevoerd. De correcties met betrekking tot art. 13, lid 1 kosten en de kosten verkoop (...) hebben immers geen betrekking op het jaar 2000, maar op eerdere jaren. In feite had correctie in eerdere jaren moeten gebeuren, maar dat zou de nodige tijd in beslag nemen. Uit praktische overwegingen is ervoor gekozen om alles in 2000 te corrigeren. Het verlies uit 2000 diende vervolgens te worden teruggewenteld naar eerdere jaren, hetgeen tot een teruggaaf van vennootschapsbelasting leidde.

Kwade kansen

Op grond van het bovenstaande moeten wij concluderen dat de inhoud van de brief van 14 maart 2002 voor de belastingdienst dan ook geen kwade kansen had.

Immers, de aangifte was al gecontroleerd door de heer (B.; N.o.) en er waren afspraken gemaakt over de fiscale behandeling van de valutatermijncontracten en de hoofdkantoorkosten (fax 1 september 2000 (...)). Er resteerde na de verkoop overigens een zeer eenvoudige stand alone aangifte vennootschapsbelasting, welke eenvoudig te controleren was. In deze aangifte was enkel een deelnemingsresultaat en wat kosten opgenomen. In deze aangifte is echter per abuis een aantal kosten onder de niet aftrekbare kosten opgenomen.

Overigens heeft de Belastingdienst zelf de mogelijke kwade kansen nog eens kunnen bestuderen en wel bij het bezoek aan verzoekster op 10 februari 2005, waaraan volledige medewerking is verleend (zie de brief van de heer (A.; N.o.) van 27 januari 2005). In de brief van de Belastingdienst van 25 maart 2005 wordt overigens bevestigd dat er naar

aanleiding van de gesprekken over de verkoop van de drie dochtermaatschappijen in 2000 en de verrekening van kosten van valutatermijncontracten en de afspraken die daarover (over het laatste) zijn gemaakt, geen aanleiding meer is om de transactie nader te onderzoeken. Om te spreken van een beroep op een 'controleverbod' gaat verzoekster in deze dan ook te ver. Verzoekster heeft immers meegewerkt aan een onderzoek en heeft zich alleen beroepen op de duidelijke afspraken die in 2000 zijn gemaakt, maar die bij de belastingdienst blijkbaar wat waren weggezaakt.

(...)

In het 'tenslotte' wordt nog opgemerkt dat de inspecteur zich op aanwijzing van verzoekster heeft gehouden aan het compromis. Deze bewering is, zoals hierboven besproken, echter onjuist. In verband met het aangekondigde onderzoek is door verzoekster alleen gewezen op de afspraken uit 2000. Hiervoor diende de belastingdienst nog overtuigd te worden van de afspraken die eerst niet werden aangenomen! Aangezien er weldegelijk een onderzoek heeft plaatsgevonden in 2005 heeft de Belastingdienst zich niet aan het "compromis" gehouden..."

18. Naar aanleiding van het toegezonden verslag van bevindingen liet de Belastingdienst in een brief van 20 januari 2010 het volgende weten:

"...Onderzoek aangifte vennootschapsbelasting 2000

Volgens verzoeksters gemachtigde heeft onze accountant, de heer (B.; N.o.) de aangifte vennootschapsbelasting 2000 onderzocht. Dit is onjuist.

Uit het controleverslag van de heer (B; N.o.) blijkt dat er geen integraal onderzoek heeft plaatsgevonden naar de aangifte vennootschapsbelasting van het jaar 2000. Volgens de verantwoording van het controleverslag betrof het boekenonderzoek de aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 1995 tot en met 1998.

"Voor zover relevant zijn enkele onderwerpen over 1999 in het rapport betrokken. In deze gevallen zijn deze onderwerpen in het rapport vermeld. De aangifte 1999, in zijn geheel, is niet gecontroleerd".

Bij punt 5.4.van het controleverslag van de heer (B.; N.o.) staat:

"Afgesproken is dat de Belastingdienst bij inlevering van de aangifte 2000 een marginale toetsing zal uitvoeren om te beoordelen of de entiteit nader in onderzoek genomen zal worden."

Het controleverslag van de heer (B.; N.o.) is gedateerd 11 september 2001. De aangifte over 2000 is door verzoekster ingediend op 20 september 2001. Dit houdt in dat de aangifte is ingediend nadat het onderzoek van de heer (B.; N.o.) was afgerond. De heer

(B.; N.o.) kan dus geen onderzoek hebben gedaan naar de aangifte vennootschapsbelasting 2000 van verzoekster.

De heer (B.; N.o.) heeft wel gekeken naar de verkoop van drie werkmaatschappijen in het jaar 2000. Dit onderzoek was echter informatief van aard.

Dat de heer (A.; N.o.) dezelfde aangifte heeft gecontroleerd is ook onjuist. Voorafgaande aan het geplande boekenonderzoek heeft er een inleidend gesprek plaatsgevonden tussen verzoekster en de Belastingdienst, vertegenwoordigd door de heren (A. en V.; N.o.).

Tijdens dit gesprek heeft verzoekster zich beroepen op een overeenkomst met de Belastingdienst. Verzoekster heeft gesteld dat er over de aangifte vennootschapsbelasting 2000 een afspraak met de inspecteur bestond en dat deze daarom niet meer gecontroleerd kon worden. De heer (A.; N.o.) heeft na intern overleg vastgesteld dat er inderdaad sprake was van een overeenkomst en heeft de aangifte vennootschapsbelasting 2000 uiteindelijk niet gecontroleerd.

Verzoekster echter heeft de aangifte vennootschapsbelasting 2000 wel gecontroleerd. Naar aanleiding van haar controle heeft zij gevraagd om met betrekking tot de verkoop van drie werkmaatschappijen de aangifte te mogen wijzigen.

Of de heer (A.; N.o.) in eerste instantie al dan niet twijfelde over de authenticiteit van de fax van 1 september 2000 acht ik niet van belang. Van belang acht ik dat de heer (A.; N.o.) naar aanleiding van deze fax en de brief van de toenmalige adviseur van verzoekster tot de conclusie is gekomen dat verder onderzoek niet aan de orde was, omdat verzoekster over het jaar 2000 een overeenkomst had gesloten met de Belastingdienst.

Dat verzoekster geen beroep heeft gedaan op de brief van 14 maart 2002, maar uitsluitend op de fax van 1 september 2000 is niet verwonderlijk. Anders dan uit de brief, blijkt uit de fax namelijk niet dat de verzoekster niet op de aangifte kan terugkomen. Verzoeksters gemachtigde gaat eraan voorbij dat de brief van 14 maart 2002 feitelijk een uitvloeisel is van de goedkeuring die de inspecteur middels de fax van 1 september 2000 aan verzoekster heeft verleend, alsmede van de gesprekken die verzoekster, naar aanleiding van het boekenonderzoek door de heer (B.; N.o.), met de inspecteur heeft gevoerd.

Een beroep op de fax van 1 september 2000 kan dan ook niet los gezien worden van de brief van 14 maart 2002.

(...)

Kwade kansen

Verzoekster stelt dat de Belastingdienst geen kwade kansen had omdat zij de kwade kansen op twee momenten heeft uitgesloten. Allereerst door het onderzoek van de heer

(B.; N.o.) en vervolgens door het onderzoek van de heer (A.; N.o.). Zoals hiervoor betoogd hebben beide onderzoeken niet plaats gevonden. De stelling van verzoekster is daarom onjuist..."

19. Verzoekster werd in de gelegenheid gesteld op de brief van 20 januari 2010 van de Belastingdienst te reageren. Verzoekster deed dit in een brief van 8 februari 2010. Verzoeksters gemachtigde schreef het volgende:

"...Onderzoek van de heer (B.; N.o.)

De heer (B.; N.o.) heeft inderdaad onderzoek gedaan naar de jaren 1995 tot en met 1998. Dit boekenonderzoek is afgesloten op 11 september 2001.

(...)

Schijnbaar is het onderzoek na 11 september 2001 nog voortgezet! (...) bij deze brief treft u een kopie aan van de handgeschreven notities van de heer (B.; N.o.). Deze notities zijn op 10 oktober 2001 gemaakt en hebben betrekking op de aangifte 2000 van (verzoekster; N.o.), welke aangifte op 20 september 2001 was ingediend.

De vragen die in de aantekening zijn opgenomen, zijn gesteld aan de (...) toenmalige CFO van (verzoekster; N.o.). (Deze; N.o.) heeft de vragen op 28 december 2001 beantwoord.

(...)

Tijdens dit onderzoek zijn (...) gedetailleerde vragen gesteld (...) o.a. over een kapitaalstorting, over een correctie van de boeking van dividend, over niet verkochte werkmaatschappijen, over koersverschillen, over kosten van management opties en over het Budget van de vennootschap. (...)

(Ik; N.o.) ben (...) van mening dat vooropstaat dat de Belastingdienst de gelegenheid heeft gehad om de aangifte te controleren en van deze mogelijkheid wel degelijk gebruik heeft gemaakt.

(...)

Van (...) (de toenmalige belastingadviseur), heb ik vernomen dat tijdens het bezoek (van de heer A. van de Belastingdienst; N.o.) waarnaar verwezen wordt in de brief van 24 maart 2005 stukken zijn overhandigd, waaronder de aangifte vennootschapsbelasting 2000, de berekening van het deelnemingsresultaat en de aantekeningen van de heer (B.; N.o.).

(...)

Fax van 14 maart 2002



Naar aanleiding van de correcties die de heer (B.; N.o.) in zijn rapport had voorgesteld is ervoor gekozen om de aangifte vennootschapsbelasting 2000, die al was ingediend, te wijzigen. De correcties over de jaren 1995 t/m 1999 en 2000 zijn derhalve in een keer gewijzigd en niet in de aangiften van de verschillende jaren afzonderlijk.

Ten gevolge van het onderzoek worden de volgende kosten in 2000 tot de winst gerekend (zij zijn derhalve niet aftrekbaar); de direct toerekenbare hoofdkantoorkosten (2x), de niet aftrekbare verkoopkosten deelneming (in 2000) en de kosten van de verkoop van de (F. Group; N.o.) (in 1997). De totale correctie bedraagt NLG 4.940.000,-(€2.241.674,-)..."

## II. Beoordeling

20. In 2000 verkocht verzoekster drie dochtermaatschappijen. Op 1 september 2000 gaf de Belastingdienst op een daartoe strekkend verzoek aan akkoord te gaan met toerekening aan verzoekster van de kosten voor valutatermijncontracten in 2000 die tot dan toe in de fiscale eenheid vielen.

Op 6 maart 2002 bereikten verzoekster en de Belastingdienst overeenstemming over de correcties als gevolg van een door de Belastingdienst ingesteld boekenonderzoek. Het onderzoek had betrekking op de jaren 1995 tot en met 1999. Na afloop van het boekenonderzoek heeft verzoekster ook een aantal vragen van de Belastingdienst beantwoord die betrekking hadden op de aangifte over het jaar 2000. De correcties over alle jaren werden verwerkt in de aangifte over 2000 en hadden betrekking op door verzoekster in de winstberekening opgevoerde kosten, andere dan de kosten voor de valutatermijncontracten. De gemachtigde van verzoekster zond de Belastingdienst naar aanleiding van het gesprek van 6 maart 2002 op 14 maart 2002 een brief waarin de overeengekomen correcties waren vastgelegd en waarin onder meer werd vastgesteld dat met de overeenstemming van 6 maart 2002 een einde was gekomen aan het boekenonderzoek.

21. Op 6 april 2005 vroeg verzoekster de Belastingdienst om het over het jaar 2000 vastgestelde negatieve belastbare bedrag aan te passen met kosten tot een bedrag van € 1.925.192 die zij als gevolg van een verzuim niet in de aangifte had opgenomen. De kosten hadden betrekking op de verkoop in 2000 van de drie deelnemingen. Het verzuim was haar gebleken tijdens een boekenonderzoek van de Belastingdienst in 2005. De Belastingdienst wees het verzoek af omdat volgens hem over 2000 een compromis tot stand was gekomen. Verzoekster ontkent dat een dergelijke compromis tot stand zou zijn gekomen.

22. Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi haar verzoek van 6 april 2005 heeft afgewezen.

23. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat met verzoekster afspraken zijn gemaakt over de vaststelling van het verlies over 2000 die moeten worden aangemerkt als compromis. Dit compromis zou zijn gesloten tijdens het gesprek tussen de gemachtigde van verzoekster en de Belastingdienst op 6 maart 2002. Het compromis was, aldus de Belastingdienst, tot stand gekomen omdat verzoekster aandrang op een spoedige afhandeling van de aangifte 2000.

De Belastingdienst stelt dat hij het boekenonderzoek in het kader van dit compromis heeft beëindigd. Dit resulteerde er volgens de Belastingdienst in dat de aangifte over 2000 slechts marginaal was getoetst waardoor de Belastingdienst het risico had genomen dat verdere onjuistheden in die aangifte onopgemerkt zouden blijven. Het compromis is naar het oordeel van de Belastingdienst schriftelijk vastgelegd in de brief van 14 maart 2002 van verzoeksters gemachtigde aan de Belastingdienst. Ook wijst de Belastingdienst op een aantekening van de behandelend ambtenaar op het aangiftebiljet 2000 van verzoekster, met de strekking dat deze is aangepast overeenkomstig het compromis.

Verder wijst de Belastingdienst er op dat bij een voorgenomen boekenonderzoek in 2005 is afgezien van onderzoek naar de juistheid van de aangifte vennootschapsbelasting 2000 van verzoekster nadat haar gemachtigde had verwezen naar afspraken die over dat jaar met de Belastingdienst waren gemaakt en daarbij had gewezen op de fax van 1 september 2000.

De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat het gesloten compromis over de vaststelling van het verlies over 2000 in de weg staat aan honorering van het verzoek van verzoekster.

24. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat van een compromis en een daaruit voortvloeiende bindende overeenkomst tussen haar en de Belastingdienst geen sprake is en dat van haar kant ook nooit is beoogd een compromis of vaststellingsovereenkomst tot stand te brengen.

De brief van 14 maart 2002 was volgens haar slechts een bevestiging van een toezegging van de inspecteur dat de aangifte 2000 nadat daarin de overeengekomen correcties waren verwerkt, zou kunnen worden gevolgd.

Zij wijst er op dat zij zich als verweer tegen het boekenonderzoek in 2005 niet heeft beroepen op de afspraken in de brief van 14 maart 2002 maar op de afspraken die zijn vastgelegd in de fax van 1 september 2000. Zij wijst er verder op dat de afspraken die zijn gemaakt in 2000 slechts van praktische aard waren en betrekking hadden op andere kosten dan waarop de correcties in de brief van 14 maart 2002 betrekking hadden.

25. De Belastingdienst kan in zijn standpunt niet worden gevolgd. Hiervoor is het volgende van belang.

26. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat gerechtvaardigde verwachtingen van burgers en organisaties jegens overheidsinstanties door die overheidsinstanties worden gehonoreerd.

27. Het is bij de Belastingdienst gebruikelijk een compromis vast te leggen in een vaststellingsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:900 van het Burgerlijk Wetboek. Dit is een overeenkomst ter beëindiging van een tussen partijen bestaand geschil of een tussen partijen bestaande onzekerheid over wat rechtens tussen hen heeft te gelden. In zijn Besluit van 1 december 1997 (zie Achtergrond, onder 2.) heeft de staatssecretaris van Financiën kaders gegeven voor het sluiten van een vaststellingsovereenkomst. Ingevolge deze kaders dienen zowel de procedure als de vastlegging van de overeenkomst aan bepaalde vereisten te voldoen.

Het op deze voorgeschreven wijze vastleggen van een compromis in een vaststellingsovereenkomst scheidt duidelijkheid tussen partijen over de status en de inhoud van hetgeen tussen hen is afgesproken. Op die manier kan worden voorkomen dat daarover later verschil van inzicht ontstaat en wordt het vereiste van rechtszekerheid gediend.

28. De brief van 14 maart 2002 van de gemachtigde van verzoekster aan de Belastingdienst voldoet noch op het punt van de procedure noch op het punt van de vastlegging aan de vereisten voor een vaststellingsovereenkomst. Door af te zien van het sluiten van een vaststellingsovereenkomst waarin de gemaakte afspraken werden vastgelegd, heeft de Belastingdienst het risico genomen dat, zoals nu het geval is, tussen hem en verzoekster verschil van mening zou ontstaan over de status en de inhoud van de afspraken. Daarmee heeft de Belastingdienst gehandeld in strijd met het vereiste van rechtszekerheid.

29. Nu de Belastingdienst heeft verzuimd de afspraken vast te leggen in een vaststellingsovereenkomst kunnen de status en de betekenis van de brief van 14 maart 2002 slechts door interpretatie worden vastgesteld.

Verzoekster stelt dat zij niet beoogde met de brief van 14 maart 2002 een als vaststellingsovereenkomst aan te merken compromis te sluiten. Dit brengt met zich mee dat uitsluitend van een (bindend) compromis kan worden gesproken indien de van belang zijnde feiten en omstandigheden onmiskenbaar tot deze conclusie aanleiding geven. Dit is naar het oordeel van de Nationale ombudsman niet het geval.

30. De brief van 14 maart 2002 kan naar het oordeel van de Nationale ombudsman worden gelezen als de bevestiging van een afspraak over de toepassing van een aantal correcties als resultaat van het boekenonderzoek en de vragen naar aanleiding van de aangifte over 2000, en van de afspraak dat de inspecteur de aangifte over 2000 daarna zal volgen. De toevoeging dat daarop menselijkerwijs niet meer zal worden teruggekomen, is

blijkens het gebruik van de afkorting "m.a.w." (met andere woorden) kennelijk bedoeld als verduidelijking van de voorafgaande woorden dat de inspecteur de aangifte (na verwerking van de overeengekomen resultaten van het boekenonderzoek) zal volgen. In de context van het geval moet dit aldus worden uitgelegd dat de inspecteur naar de juistheid van die aangifte geen verder onderzoek meer zal instellen.

31. Ook kan de Belastingdienst niet in zijn standpunt worden gevolgd dat de afspraak in de brief van 14 maart 2002 heeft geleid tot het achterwege laten van een boekenonderzoek in 2005 naar de juistheid van de aangifte 2000 van verzoekster. Uit de brief van 24 maart 2005 van de Belastingdienst aan verzoeksters gemachtigde komt naar voren dat de reden om af te zien van een deel van het onderzoek was gelegen in de afspraken die al in 2000 waren gemaakt over de kosten van de valutatermijn contracten. In die brief geeft de Belastingdienst aan dat er voor hem geen aanleiding meer was om de transactie uit 2000 nader te onderzoeken nadat ook hem van het bestaan van die afspraken was gebleken. De Belastingdienst zegt in die brief niet dat die afspraken vanwege het karakter van compromis aan de mogelijkheid van een onderzoek in de weg stonden.

32. Zoals hierboven al vastgesteld had de afspraak die is bevestigd in de brief van 14 maart 2002 geen betrekking op de kosten van de valutatermijncontracten maar op andere kosten. Gelet hierop kan dan ook niet gezegd worden zoals de Belastingdienst doet dat de afspraak in 2000 die is vastgelegd in de fax van 1 september van dat jaar, en de brief van 14 maart 2002 "tezamen de overeenkomst bevestigen".

33. Verder is in dit kader van belang dat ook onvoldoende vast is komen te staan dat de Belastingdienst in 2005 daadwerkelijk heeft afgezien van (nader) onderzoek naar de juistheid van de aanslag 2000. Verzoekster stelt dat juist de vragen van de controlerend ambtenaar hebben geleid tot het ontdekken van het verzuim inzake de kosten. Ook heeft de Belastingdienst in zijn brief van 24 maart 2005 uitsluitend aangegeven dat er voor hem geen aanleiding meer was om onderzoek te doen naar de transactie in 2000 met de deelnemingen. De Belastingdienst schreef niet dat hij afzag van onderzoek naar de aangifte/aanslag over 2000. In overeenstemming daarmee heeft de Belastingdienst in dezelfde brief overlegging geëist van de gehele administratie van verzoekster over 2000 tot en met 2004 "omdat deze administratie voor de belastingheffing van het in Nederland belastingplichtige lichaam van belang kan zijn".

Ook kan de Belastingdienst niet worden gevolgd in zijn stelling dat de afspraak hem heeft weerhouden van het instellen van onderzoek naar de juistheid van de aangifte over 2000. Verzoeker wijst er immers op dat de Belastingdienst, kort na inlevering, over die aangifte nog in 2001 vragen heeft gesteld welke door haar ook zijn beantwoord. Derhalve kan niet worden gezegd dat de Belastingdienst ten aanzien van de aanslag over 2000 meer dan anders kwade kansen liep.

Verder is van belang dat uit de brief van 14 maart 2002 niet kan worden afgeleid dat het de Belastingdienst niet meer vrij zou staan een navorderingsaanslag op te leggen indien achteraf zou blijken dat de aanslag onjuist was op andere punten dan de correcties waarop de afspraak zag. In dit verband is tevens van belang dat het de Belastingdienst ook nu nog vrijstaat de door verzoekster gevraagde ambtshalve aanpassing te compenseren met dergelijke onjuistheden.

34. Nu niet kan worden geoordeeld dat in 2002 een compromis is gesloten over de hoogte van het belastbaar bedrag (verlies) van verzoekster in 2000, kan de stelling dat sprake was van dwaling onbehandeld blijven. Eveneens kan onbehandeld blijven de stelling dat sprake was van een in relatief opzicht geringe afwijking.

Gelet op het hiervoor overwogene had verzoekster van de Belastingdienst mogen verwachten dat hij het verzoek om ambtshalve aanpassing van het over 2000 vastgestelde verlies met gebruikmaking van de daartoe bij wet gegeven bevoegdheid in behandeling zou hebben genomen. Dit oordeel geeft aanleiding tot het doen van een aanbeveling.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, is gegrond wegens schending van het vereiste van rechtszekerheid.

## **Aanbeveling**

De minister van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de Belastingdienst/Utrecht-Gooi het verzoek om aanpassing van het verlies over 2000 opnieuw beoordeelt zonder zich te beroepen op een compromis.

Bij brief van 31 maart 2010 deelde de minister van Financiën de Nationale ombudsman mee dat de aanbeveling zal worden opgevolgd. Het bezwaar wordt ambtshalve opnieuw in behandeling genomen, zonder dat daarbij een beroep wordt gedaan op een overeenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

## **Onderzoek**

Op 23 juni 2009 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X. NV, ingediend door mr. M.C. Hoelen te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi.

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

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Utrecht-Gooi verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Daarna werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de reactie van de Belastingdienst te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reactie van verzoekster gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen. De reactie van de Belastingdienst en de daarop volgende reactie van verzoekster gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

#### Informatieoverzicht

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

- het verzoekschrift van 22 juni 2009 met bijlagen
- de reactie van 4 september 2009 van de Belastingdienst met bijlagen
- de brief van 29 oktober 2009 van verzoekster
- de brief van 20 januari 2010 van de Belastingdienst
- de brief van 8 februari 2010 met bijlagen van verzoekster.

### **Bevindingen**

Zie onder Beoordeling.

### **Achtergrond**

#### 1. Burgerlijk Wetboek

Artikel 7.900, eerste lid

"Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken."

#### 2. Besluit van 1 december 1997 van de staatssecretaris van Financiën

nr. AFZ97/2412u

"KADERS VOOR VASTSTELLINGSOVEREENKOMSTEN

#### Vaststellingsovereenkomst:

Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken (artikel 7:900, eerste lid, BW). Belanghebbende:

Onder belanghebbende wordt verstaan een belastingplichtige, een inhoudingsplichtige, een belastingschuldige of een aansprakelijk gestelde.

1. Vaststellingsovereenkomsten worden uitsluitend gesloten met belanghebbenden van wie de identiteit vaststaat. Bij het voorafgaande overleg dient tussen partijen duidelijkheid te bestaan over de onderwerpen die in het overleg aan de orde (zullen) komen en over hetgeen met het overleg wordt beoogd. Het verdient in dit verband de voorkeur om belanghebbende te verzoeken de kwestie schriftelijk aan de orde te stellen.

2. Het overleg kan betrekking hebben op de heffing of invordering van rijksbelastingen. Overleg tussen een belanghebbende en de Belastingdienst heeft in het algemeen betrekking op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval. Afspraken met groepen belanghebbenden vallen buiten het kader van deze regeling. Er mogen geen afspraken worden gemaakt die - beoordeeld ten tijde van het aangaan van de vaststellingsovereenkomst - op het tijdstip waarop c.q. gedurende de periode waarover de overeenkomst van kracht is, duidelijk in strijd zijn met de wet.

Voorts mogen geen afspraken worden gemaakt over:

de aspecten heffingsrente, invorderingsrente en bestuurlijke boete indien in combinatie met zo'n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten en/of met elementen van de heffing/invordering plaatsvindt;

de houdbaarheid van belastingbesparende constructies. Daaronder worden verstaan voornamelijk op belastingbesparing gerichte handelingen die door de wetgever niet zijn voorzien en die beleidsmatig ongewenst worden geacht. In dat geval kan de inspecteur/ontvanger, indien daartoe aanleiding bestaat, belanghebbende meedelen dat de constructie bestreden zal worden;

het al dan niet aanmelden van een fiscaal of douane delict op basis van de Aanmeldingsrichtlijnen;

het al dan niet aanwenden van rechtsmiddelen in een strafzaak;

zaken die betrekking hebben op (georganiseerd) arbeidsvoorwaardenoverleg tussen werkgevers(verenigingen) en werknemers(verenigingen) in het kader van bedrijfstak- of ondernemingscao's (tenzij beide cao-partijen reeds een concreet onderhandelingsresultaat

hebben bereikt en naar aanleiding daarvan de Belastingdienst een rechtsvraag hebben voorgelegd).

3. De inspecteur/ontvanger of een daartoe gemandateerde medewerker voert het overleg en sluit de vaststellingsovereenkomst. Bij onderwerpen die betrekking hebben op belanghebbenden die tot meer dan één entiteit behoren en ten aanzien waarvan meer dan één eenheid bevoegd is (contactposten), dienen de betrokken inspecteurs/ontvangers vooraf de coördinerende inspecteur/ontvanger te machtigen tot het namens hen voeren van onderhandelingen en sluiten van een vaststellingsovereenkomst.

4. (...)

5. (...)

6.(...).

7. (...)

8. Van ieder overleg maakt de behandelende ambtenaar van de Belastingdienst een intern schriftelijk verslag. De verslaglegging bevat de namen van belanghebbende en diens vertegenwoordiger, alsmede die van de behandelend(e) ambtenaar(en), de datum waarop het overleg heeft plaatsgevonden, de onderwerpen waarover overleg werd gevoerd, de inhoud van het overleg en de eventuele resultaten die het overleg heeft opgeleverd. Het interne verslag wordt in het klantdossier bewaard.

9. De overeenkomst die uit het overleg voortvloeit, wordt schriftelijk vastgelegd.

Deze vastlegging bevat onder meer de volgende elementen:

een verwijzing naar het gevoerde overleg en de daarmee samenhangende correspondentie;

een omschrijving van de kwestie waarover overleg is gevoerd;

een omschrijving van de feiten waarover partijen overeenstemming hebben dat deze feiten rechtens tussen hen gelden;

de fiscaalrechtelijke en/of civielrechtelijke gevolgen van de overeenkomst;

de periode waarvoor de overeenkomst geldt;

de middelen, jaren/tijdvakken en/of belastingaanslagen waarop de vaststellingsovereenkomst betrekking heeft. Indien ook invorderingsaspecten in de vaststellingsovereenkomst zijn betrokken, verdient het aanbeveling op te nemen hoe de uit de vaststellingsovereenkomst voortvloeiende betalingen zullen worden verantwoord door



de ontvanger;

de omstandigheden op grond waarvan de overeenkomst eerder eindigt. Als reden voor de beëindiging van een overeenkomst dient te worden opgenomen een voor de betreffende vaststellingsovereenkomst relevante wetswijziging of wijziging van op de wet gebaseerde voorschriften. Ook een latere wijziging van relevante beleidsregels en jurisprudentie kan reden zijn om een overeenkomst te beëindigen.

de uitdrukkelijke verklaring van belanghebbende dat hij ter zake van het overeengekomene geen gebruik zal maken van het recht van bezwaar en/of beroep of dat hij zijn bezwaar-c.q. beroepschrift intrekt.

Voorts kan nog worden gedacht aan:

de overige bijzondere omstandigheden van het geval;

het eventuele bedrag waarmee belanghebbende wordt tegemoetgekomen in de kosten voor juridische bijstand, indien de vaststellingsovereenkomst werd gesloten in de beroepsfase. Voor de vergoeding van de kosten voor juridische bijstand wordt gehandeld overeenkomstig het bepaalde in het Besluit proceskosten fiscale procedures - BPF - en de Mededeling BPF.

10. Bij het bereiken van overeenstemming biedt de Belastingdienst aan de belanghebbende/vertegenwoordiger een redelijke termijn om zich te beraden, zijn adviseur te raadplegen of alsnog (fiscaal-)juridisch advies in te winnen, alvorens hij zich definitief vastlegt. Onder "redelijke" termijn wordt verstaan een periode van minstens één week.

De bedenktijd wordt in acht genomen tenzij de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger uitdrukkelijk verklaart geen behoefte te hebben aan een bedenktijd.

11. Indien het overleg niet tot een vaststellingsovereenkomst leidt, maakt de behandelende ambtenaar van de Belastingdienst een eindverslag op, waarin de kwestie, de feiten en fiscale gevolgen van het niet bereiken van een overeenkomst beknopt uiteengezet worden. Een afschrift van het eindverslag wordt aan de belanghebbende c.q. de vertegenwoordiger gezonden. Het eindverslag wordt in het klantdossier gedeponneerd.

12. De concept-overeenkomst wordt in tweevoud opgemaakt, door de redigerende partij ondertekend en vervolgens ter ondertekening aan de andere partij (indien belanghebbende een vertegenwoordiger heeft, aan de vertegenwoordiger) verzonden. Een door beide partijen ondertekend exemplaar van de vaststellingsovereenkomst wordt in het klantdossier bewaard.

13. Bij de opzegging van een vaststellingsovereenkomst houdt de inspecteur/ontvanger rekening met de gerechtvaardigde belangen van belanghebbende, hetgeen onder meer

mee kan brengen dat een redelijke opzegtermijn in acht wordt genomen."