

Rapport

Datum: 3 april 1998

Rapportnummer: 1998/106

Klacht

Op 29 augustus 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van O. BV te Lisse, ingediend door VanMens en Wisselink te Utrecht, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam blijkens zijn beslissing van 20 januari 1997 haar verzoek om vergoeding van coulanterente niet volledig heeft willen honoreren. Verzoekster vroeg om betaling van coulanterente in verband met de afwikkeling van de verliesverrekening uit hoofde van de aangiften vennootschaps-belasting over de boekjaren 1990/1991 en 1992/1993.

Verzoekster klaagt er in het bijzonder over dat de Belastingdienst het standpunt heeft ingenomen dat ten aanzien van het in het boekjaar 1990/1991 aangegeven verlies geen voorlopige carry-backbeschikking behoefde te worden afgegeven omdat de inspecteur meende dat twijfel mogelijk was over de juistheid van een dotatie aan de voorziening "koersverschillen". **ACHTERGROND** Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna: de Directie) verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd de Directie een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Verzoekster diende op 29 september 1993 haar aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 1990/1991 in bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen 's-Gravenhage (hierna: de Belastingdienst). De aangifte vermeldde een belastbaar bedrag van nihil en een te verrekenen verlies van f2.104.984. Verzoekster had van het aangiftebiljet niet het hoekje afgeknipt noch op andere wijze gevraagd om een voorrangsbehandeling. De bij het aangiftebiljet gevoegde bijlage vermeldde het volgende:

"...Termijnkontrakten Ultimo boekjaar 1990/1991 heeft (verzoekster; N.o.) termijnkon-trakten in onderstaande valuta's lopen, welke betrekking hebben op de in het boekjaar 1991/1992 verwachte verkopen en dienen ter dekking van de uit deze verkopen voortvloeiende positie in vreemde valuta. Uitgaande van de ultimo boekjaar geldende koersen voor termijntransakties bleek een voorziening van f1.552.503 noodzakelijk..."

1.2. In een brief van 7februari 1994 aan de Belastingdienst schreef verzoeksters gemachtigde het volgende:

"...Hierbij verzoek ik u beleefd zo spoedig mogelijk een (voorlopige) carry-backbeschikking af te geven terzake van het verlies van (verzoekster; N.o.) over het boekjaar 1990/1991, groot f2.104.984,, dat moet worden teruggewenteld naar het boekjaar 1988/1989 en het boekjaar 1989/1990. Gezien de in het geding zijnde bedragen zou ik het op prijs stellen indien u dit verzoek met voorrang zoudt willen behandelen..."

1.3. Op 21juni 1994 leverde verzoekster haar aangifte vennootschapsbelasting over het boekjaar 1992/1993 bij de Belastingdienst in. Deze aangifte vermeldde een te verrekenen verlies van f191.017. Voor de behandeling van deze aangifte werd niet verzocht om een voorrangsbehandeling.

1.4. Met dagtekening 30 juni 1995 ontving verzoekster van de Belastingdienst de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 1990/1991. De aanslag was vastgesteld op nihil. Met dezelfde dagtekening ontving verzoekster een beschikking inzake de terugwenteling van een deel van het verlies over het boekjaar 1990/1991 naar het boekjaar 1988/1989. De hieruit voortvloeiende vermindering van de aanslag over dat boekjaar bedroeg f169.203.

1.5. Het bedrag van de vermindering ten gevolge van de beschikking van 30 juni 1995 werd door verzoekster ontvangen op 14september 1995.

1.6. Met dagtekening 15september 1995 ontving verzoekster van de Belastingdienst een tweede beschikking waarbij nog een deel van het verlies over het boekjaar 1990/1991 werd verrekend met de aanslag over het boekjaar 1988/1989.

1.7. Op 6 november 1995 ontving verzoekster van de Belastingdienst bij wijze van voorschot op de verdere verrekening van het verlies over het boekjaar 1990/1991 met voorgaande boekjaren een bedrag van f558.235 en op de verrekening van het verlies over het boekjaar 1992/1993 met voorgaande boekjaren een bedrag van f141.765.

1.8. Het bedrag van de uit de beschikking van 15september 1995 voortvloeiende vermindering bedroeg f1.159. Dit bedrag werd door verzoekster ontvangen op 22november 1995.

1.9. Met dagtekening van 15 februari 1996 ontving verzoekster een tweetal beschikkingen van de Belastingdienst, waarbij de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 1989/1990 ten gevolge van de verrekening van het resterende gedeelte van het verlies over het boekjaar 1990/1991, nadat daarop een correctie was toegepast van f76.712, werd verminderd met een bedrag van f558.235. Deze vermindering werd verrekend met het op 6 november 1995 ontvangen voorschot.

1.10. Met dagtekening van 15 maart 1996 ontving verzoekster een tweetal beschikkingen van de Belastingdienst. Bij deze beschikkingen werd het verlies over het boekjaar

1992/1993 verrekend met de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 1991/1992. Deze aanslag werd diensgevolge verminderd met een bedrag van f191.017. Deze vermindering werd tot een bedrag van f141.765 verrekend met het op 6 november 1995 ontvangen voorschot.

1.11. Met een brief van 20 augustus 1996 vroeg verzoeksters gemachtigde aan de Belastingdienst het volgende:

"...Als finale met betrekking tot de exercitie van verliesver-rekeningen ten behoeve van (verzoekster; N.o.) verzoek ik u vriendelijk op basis van de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 12december 1990 nr. AFZ 90/8697 (zie **ACHTERGROND**, onder 1.; N.o.) over te gaan tot het vergoeden van coulancerente met betrekking tot de (...) verliesverrekeningen..."

1.12. De Belastingdienst antwoordde op 28 augustus 1996 met het volgende:

"...De beoordeling van de aangifte 1990/1991 heb ik ter hand genomen toen de besprekingen over de aangiften IB/VB van de heer (...) in volle gang waren. In één van mijn gesprekken met

(verzoeksters gemachtigde; N.o.) heb ik vervolgens een toelichting gevraagd op de achtergronden van de voorziening koersverschillen. Deze toelichting heb ik bij brief van (...) 22 september 1994 ontvangen. Deze brief was de inleiding tot een discussie die uiteindelijk geresulteerd heeft in een compromis dat bij brief d.d. 30 mei 1995 door mij is bevestigd. Reeds tijdens de bespreking over dit compromis heb ik op vragen van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) geantwoord dat rentevergoeding mogelijk is over het bedrag dat ten onrechte door de Belastingdienst niet tijdig is uitbetaald. Naar mijn mening betreft dit louter het niet-bestreden bedrag waarover op grond van artikel 4a Uitvoeringsbeschikking Wet Vpb. na afloop van de 6 maandstermijn én binnen de door de Nationale ombudsman geaccordeerde behandeltermijn van 2 maanden een voorlopige carry-backbeschikking afgegeven diende te worden. Mijn meningsverschil met (verzoeksters gemachtigde; N.o.) spitste zich destijds toe op de vraag of ook rente vergoed diende te worden over het verlies dat in het kader van het compromis alsnog door mij werd geaccepteerd. Ook nu weer herhaal ik mijn standpunt dat artikel 4a alleen ziet op het verlies dat na globale beoordeling van de aangifte in ieder geval middels een voorlopige carry-backbeschikking verrekend kan worden. Aangezien ik van mening blijf dat uit de aangifte 1990/ 1991 niet duidelijk afgeleid kan worden of danwel tot welk bedrag de voorziening koersverschillen geaccepteerd kan worden, heb ik de gehele dotatie aan deze voorziening als bestreden aangemerkt. Ik heb hierbij overigens in beschouwing genomen dat in het voorafgaande boekjaar de voorziening slechts een omvang had van f 1.500, terwijl de dotatie aan de voorziening in het bewuste boekjaar ruim f 1,5 mio bedroeg zonder dat deze aanmerkelijke toename in de aangifte werd toegelicht..."

1.13. Verzoeksters gemachtigde reageerde op 18 september 1996 als volgt:

"...Thans verzoeken wij herziening van de beslissing van 28augustus jl., dat wil zeggen dat wij het standpunt, zoals verwoord in ons schrijven van 20 augustus jl., handhaven. (...) Wij spraken telefonisch met u af dat door het stellen van dit verzoek aan u, dit verzoek op

juiste wijze is ingediend en dat u zult zorgdragen voor doorzending van dit verzoek aan de tot het nemen van een beslissing bevoegde persoon..."

1.14. De Directie schreef verzoeksters gemachtigde op 20 januari 1997 het volgende:

"...Uw brief van 18 september 1996 betreffende een verzoek om herziening van de beslissing van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen `s-Gravenhage (hierna: de eenheid) inzake coulancerentevergoeding voor uw cliënt (verzoekster; N.o.) heb ik via de eenheid ontvangen. Tussen de eenheid en de directie hebben diverse briefwisselingen plaatsgevonden. Thans ben ik in staat u als volgt te antwoorden. **A. Feiten**1. Verrekening verlies 1990/1991 naar 1988/1989

1.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1990/1991 is op 29 september 1993 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Bij brief van 7 februari 1994 wordt verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1988/1989 af te geven. Met dagtekening van 30 juni 1995 heeft de eenheid een carry-backbeschikking afgegeven voor een bedrag van f 169.203. Dit bedrag wordt ontvangen op 14 september 1995. Met dagtekening van 15 september 1995 wordt een tweede carry-backbeschikking afgegeven voor een bedrag van f1.159. Dit bedrag wordt ontvangen op 22 november 1995.

1.2. Door u wordt verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 mei 1994 tot 22 november 1995 over f169.203 en Vanaf 1 mei 1994 tot 22 november 1995 over f1.159. Totaal berekend f19.869.

1.3. Door de eenheid wordt een rentevergoeding verleend:

Vanaf 29 mei 1994 tot 1 juli 1995 over f155.114. Totaal berekend f8.549. 2. Verrekening verlies 1990/1991 naar 1989/1990.

2.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1990/1991 is op 29 september 1993 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Bij brief van 7 februari 1995 wordt verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1988/1989 (bedoeld is: 1989/1990; N.o.) af te geven. Met dagtekening van 15 februari 1996 heeft de eenheid een 2-tal carry-backbeschikkingen afgegeven voor een bedrag van f558.235 totaal. Dit bedrag is als voorschot uitbetaald op 6 november 1995.

2.2. Door u wordt verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 mei 1994 tot 6 november 1995 over f 558.235. Totaal berekend f 71.531.

2.3. Door de eenheid wordt geen rentevergoeding verleend, omdat zij de dotatie voorziening koersverschillen uit het verlies 1990/1991 (voorlopig) heeft geëlimineerd en er derhalve geen te verlenen verlies meer overbleef. 3. Verrekening verlies 1992/1993 naar 1991/1992. 3.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1992/1993 is op 21 juni 1994 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Ook is er niet bij

afzonderlijke brief verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1991/1992 af te geven. Met dagtekening van 15 maart 1996 geeft de eenheid 2 carry-backbeschikkingen voor een totaal bedrag van f 191.017. Reeds op 6 november 1995 wordt een voorschot ontvangen van f 141.765.

3.2. Door u wordt verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 januari 1995 tot 6 november 1995 over f 141.765 en vanaf 1 januari 1995 tot 15

maart 1996 over f 49.252. Totaal berekend f 14.766.

3.3. Door de eenheid wordt een rentevergoeding verleend:

Vanaf 21 februari 1995 tot 15 maart 1996 over f 7.501. Totaal berekend f 359. **B.**

II Beoordeling

1. Voorlopige carry-backbeschikking 1.1. In uw brief van 20 augustus 1996 beroept u zich op afhandelingstermijn van 6 maanden voor de verrekening van het verlies over 1990/1991 naar het jaar 1988/1989. Indirect verwijst u hiermede naar de regeling omtrent het opleggen van een voorlopige carry-backbeschikking.

1.2. Van belang in deze is dat een onderscheid moet worden gemaakt in de vraag of ook in de gevallen waarin niet om een voorrangsregeling is verzocht een voorlopige carry-backbeschikking *kan* worden afgegeven dan wel *moet* worden afgegeven. Dit onderscheid is namelijk van belang om al dan niet te kunnen spreken van een verwijtbare gedraging in de handelwijze van - in casu - de inspecteur.

1.3. Daar waar het gaat om de aangiften waarbij om voorrang is gevraagd (door middel van afknippen hoekje dan wel anderszins) vormen een drietal VPB-aanschrijvingen (nrs. 305,326 en 327) in samenhang met artikel 4a van de Uitvoeringsbeschikking VPB en de toelichting op het aangiftebiljet het toetsingskader voor de vraag of er sprake is van een verwijtbaar traag handelen van de Belastingdienst. De termijnen die in dit verband worden genoemd (voorlopige carry-back wordt niet eerder dan 6 maanden na indienen aangifte verleend; de eenheden dienen er naar te streven een voorlopige teruggave vervolgens binnen 2 maanden te realiseren) hebben expliciet betrekking op die aangiften waarbij om voorrang is gevraagd en dus niet op de aangiften waar dit niet het geval is.

1.4. Uit de mij ter beschikking staande gegevens is gebleken dat voor de litigieuze jaren geen hoekje werd afgeknipt van de aangiften VPB, maar dat op 7 februari 1994 wel een afzonderlijk verzoek om verliesverrekening alleen voor de jaren 1988/ 1989 en 1989/1990 werd ingediend en niet voor het jaar 1991/ 1992. Deze constatering betekent dat voor het afgeven van een voorlopige carrybackbeschikking voor de jaren 1988/1989 en 1989/1990 de termijn begint te lopen vanaf 7 februari 1994. De uiterlijke termijn voor het afgeven van de voorlopige carry-backbeschikking is derhalve 7 oktober 1994. De termijn voor het vergoeden van een coulancerente begint te lopen vanaf 7 oktober 1994.

1.5. Voor de terugwenteling van het verlies over het jaar 1992/1993 naar het jaar 1991/1992 behoeft - zoals hiervoor gezegd - geen voorlopige beschikking te worden afgegeven. De Belastingdienst stelt zich - gelijk de Nationale ombudsman (rapport van 16 september 1996 nr. 96.448) - wel op het standpunt dat voor de afdoening van een aangifte in beginsel de termijn van een jaar dient te worden aangehouden (met een administratieve verwerking van de beschikking van 2 maanden), behalve wanneer sprake is van bijzondere omstandigheden die een langere behandelingsduur rechtvaardigen. Aangezien dit laatste zich - blijkbaar - niet heeft voorgedaan had de aangifte 1992/1993 definitief geregeld moeten zijn uiterlijk 21 juni 1995 en vervolgens had de carry-backbeschikking een uiterste dagtekening dienen te hebben van 21 augustus 1995. Vaststelling hoogte

voorlopige carry-backbeschikking

2.1. Voor de vaststelling van de hoogte van de voorlopige beschikking is de tekst van art. 4a Uitvoeringsbeschikking Vennootschapsbelasting van belang. De tekst luidt:

Bij de berekening van een voorlopige teruggaaf wordt het vermoedelijke verlies voor tachtig percent in aanmerking genomen Dit betekent dat de inspecteur de aangifte "marginaal" dient te beoordelen, voordat hij het bedrag van de voorlopige beschikking vaststelt.

2.2. De inspecteur heeft gemeend de dotatie voorziening koersverschillen niet "mee te moeten nemen", omdat in het bewuste boekjaar deze voorziening stijgt van f 1.500 naar f1.551.003. Deze omvangrijke dotatie is vervolgens verantwoordelijk voor ca. 75% van het aangegeven verlies. De aangifte vermeldt voor deze aanzienlijke stijging geen reden. Over deze dotatie is zowel mondeling als schriftelijk overleg geweest (zie o.a. de brieven van 22 september 1994, 4 april 1995 en 23 mei 1995).

2.3. Uiteindelijk wordt de discussie "beperkt" door een afspraak te maken over een eenduidige methodiek. Wat echter de invloed van de (nieuwe) methodiek op de omvang van de voorziening zou zijn, was voor beide partijen niet geheel duidelijk. Dat uiteindelijk deze invloed een bescheiden invloed had op de dotatie, verbaasde ook u blijkbaar gezien uw brief van 23 mei 1995. Dit was dan ook uiteindelijk de reden waarom de inspecteur de dotatie alsnog accepteerde. 3. Uitbetaling 3.1. Aangezien ten gevolge van "automatiseringsperikelen" de carry-backbeschikkingen over 1989/1990 en 1991/1992 niet snel kunnen worden afgegeven, wordt aan uw cliënt als voorschot op 6 november 1995 een bedrag uitbetaald van f 700.000. Hiermede is bij onderdeel A.2.2. en A.3.2. rekening gehouden.

3.2. De uitbetaling van de bedragen (f 169.203 en f 1.159) van de beschikkingen 1988/1989 is vertraagd geschied. Het is echter redelijk dat binnen 1 maand na dagtekening van een beschikking de ontvanger daadwerkelijk tot uitbetaling is overgegaan. Dit betekent dat voor de beschikking van 30 juni 1995 vanaf 30 juli 1995 tot 14 september 1995 rente dient te worden vergoed. Dit geldt ook voor de beschikking met dagtekening 15 september 1995. Deze rentevergoeding dient plaats te vinden vanaf 15 oktober 1995 tot 22 november 1995.

4. Vertraging te wijten aan een verzuim van de Belastingdienst?

4.1. Om in aanmerking te komen voor een coulance-rentevergoeding is van belang hetgeen vermeld staat in de resolutie van 12 december 1990, nr AFZ90/8697, van de Staatssecretaris van Financiën. In deze resolutie staat o.a.:

"...Wanneer de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is, kan aanleiding bestaan om een rentevergoeding te verlenen wanneer de beslissing van de inspecteur heeft geleid tot een terug te geven bedrag, waarover geen heffings- of invorderingsrente wordt vergoed. Dit kan zich met name voordoen bij teruggaven als gevolg van middeling of verrekening van verliezen dan wel investeringsbijdragen van een volgend jaar. Rente wordt alleen vergoed in die gevallen waarin de vertraging is te wijten aan een verzuim van de Belastingdienst. De rente wordt vergoed over de periode welke van vertraging sprake is geweest..." Van belang is dus om te beoordelen of "de vertraging

is te wijten aan een verzuim van de Belastingdienst".

4.2. Voorlopige carry-backbeschikkingen 1988/1989 Uit onderdeel B.1.4. blijkt al dat de inspecteur tot 7 oktober 1994 nog niet "in verzuim" is geweest. Anders dan u maar ook de eenheid - meent is de inspecteur in verzuim en dient pas rente te worden vergoed vanaf die datum en wel tot 30 juni 1995, de dagtekening van de beschikking. De voorlopige carry-backbeschikking kan ook slechts worden verleend voor 80% van het aangegeven verlies minus de dotatie voorziening koersverschillen, omdat naar mijn mening de inspecteur terecht deze dotatie heeft "aangehouden" (zie onderdeel B.2.). 4.2.1. In verband met de vertraging van de uitbetalingen door de ontvanger is deze laatste in verzuim geweest en dient derhalve - zoals hiervoor reeds aangegeven onder B.3. - rente te worden vergoed over f169.203 vanaf 30 juli 1995 tot 14 september 1995 (u vermeldt in uw brief van 20 augustus 1996 een datum tot 22 november 1995. Ik neem aan dat dit een omissie is.) en over f1.159 vanaf 15 oktober 1995 tot 22 november 1995.

4.3. Voorlopige carry-backbeschikkingen 1989/1990. Om dezelfde reden als hiervoor onder B.4.2. vermeld kan er geen voorlopige carry-backbeschikking worden afgegeven voor het jaar 1989/1990.

4.4. Voorlopige carry-backbeschikking 1991/1992. Zoals aangegeven in onderdeel B.1.5. is er voor dit jaar geen sprake van een verzuim van de Belastingdienst. Er is niet voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor een voorlopige beschikking.

4.5. Definitieve carry-backbeschikking 1988/1989. Met dagtekening van 30 juni 1995 wordt de definitieve beschikking afgegeven. Alhier is sprake van een "bijzondere omstandigheid" (zie B.1.5.) waarom vaststelling van de definitieve beschikking is vertraagd c.q. langer heeft geduurd dan 14 maanden na indiening van de aangifte, immers de laatste briefwisseling omtrent de dotatie koersverschillen is geweest op 23 mei 1995 (zie B.2.3.). Er is derhalve geen verwijtbaar handelen van de inspecteur.

4.6. Definitieve carry-backbeschikkingen 1989/1990. Om dezelfde reden als hiervoor bij onderdeel B.4.5. vermeld kan er geen "tijdige" (binnen 14 maanden) definitieve carry-back-beschikking worden afgegeven voor het jaar 1989/1990. Wel is er reeds op 6 november 1995 een voorschot ontvangen ter grootte van de definitieve aanslag (bedoeld is: beschikking; N.o.) van 15 februari 1996 t.w. f 558.235.

4.7. Definitieve carry-backbeschikking 1991/1992 Uit onderdeel B.1.5. blijkt reeds dat de belastingdienst vanaf 21 augustus 1995 "in verzuim" is geweest om de definitieve beschikking vast te stellen en dat dit verzuim te wijten is aan een "traag handelen" van de inspecteur. Dit betekent dat uw cliënt in aanmerking komt voor een rentevergoeding vanaf 21 augustus 1995 tot 6 november 1995 over f141.765 en vanaf 21 augustus 1995 tot 15 maart 1996 over f7.501. 5. Wettelijke rente 5.1. In uw brief van 20 augustus 1996 gaat u bij de berekening van de verschuldigde coulance-rente uit van de wettelijke rente. Dit is niet juist. In punt 6 van de resolutie van 12 december 1990, nr. AFZ90/8697 van de Staatssecretaris is vermeld welk rentepercentage gehanteerd dient te worden indien besloten wordt tot het verstrekken van een rentevergoeding. Vanaf 1 oktober 1992 is dit percentage gelijk aan het percentage van de heffings- of invorderingsrente. **BESLUIT** De beslissing van de eenheid te herzien en de berekening aan coulance-rente als volgt vast te

stellen:

Voor de voorlopige carry-backbeschikking 1988/1989 (zie onderdelen B.1.4. en 4.2.) Door de eenheid vastgesteld f 8.549 Thans vastgesteld: -vertraging inspecteur f 5.709 -vertraging ontvanger f 1.574 f 7.283 Te veel vastgesteld (negatief) f 1.266 ===== Voor de definitieve carry-backbeschikking 1991/1992 (zie onderdelen B.1.5. en 4.7.) Thans vastgesteld over f. 141.765 f.3.414 f 7.501 f 180 Totaal f 3.549 Door de eenheid vastgesteld f 359 Aanvullende vergoeding f 3.235 ===== Totaal te vergoeden f 3.235 - f 1.266 = f 1.969 ===== Voor dit bedrag zal de eenheid u een kwitantieformulier toezenden..."

2. Standpunt van verzoekster Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT**. In haar verzoekschrift merkte verzoekster nog het volgende op:

"...Uit de aangifte vennootschapsbelasting 1990/1991 volgt een substantieel verlies. Dit verlies is hoofdzakelijk toe te schrijven aan een dotatie aan de voorzieningen "koersverschillen". Het feit dat deze dotatie plaatsvond was niet bijzonder, nu de voorziening reeds 21 jaren bestond en deze niet ter discussie stond. Reeds vóór 1990 hebben meerdere belastingcontroles plaatsgevonden. Steeds is het gehanteerde systeem door de Belastingdienst juist bevonden. Bij de vaststelling van de hoogte van de voorlopige carry-backbeschikkingen heeft de Belastingdienst de dotatie aan de voorziening buiten beschouwing gelaten. In de brieven van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Den Haag en de Directie Grote Ondernemingen Amsterdam van respectievelijk 28 augustus 1996 en 20 januari 1997 valt te lezen dat, nu de voorziening in het jaar 1990/1991 is gestegen van f 1.500,= naar f1.551.003,=, niet tot het afgeven van een voorlopige carry-backbeschikking kon worden overgegaan. Uiteindelijk is, na enige briefwisseling en een gesprek tussen de Belastingdienst en cliënte (...), de Belastingdienst tot het oordeel gekomen dat de dotatie aan de voorziening toch acceptabel was, zij het dat een correctie van f 76.712,= is toegepast als gevolg van de toepassing van een systeem ten aanzien van de voorziening dat in geringe mate verschilt met dat welke in het verleden werd gehanteerd. Hierbij moet worden opgemerkt dat cliënte met deze correctie accoord is gegaan omdat dit zou leiden tot een belastingrestitutie middels carry back. Op dat moment was de liquiditeitspositie van cliënte zeer slecht, zodat de belastingteruggaaf in verband met carry-back op dat moment zeer welkom was. Indien cliënte niet met de correctie accoord was gegaan, zou dit immers een fiscale procedure voor het Gerechtshof hebben betekend, hetgeen het afgeven van de carry-backbeschikkingen weer substantieel zou hebben vertraagd. Overigens bevindt de correctie zich in de aan te houden marge van 20% zoals deze volgt uit artikel 4a Uitvoeringsbeschikking Vennootschapsbelasting 1971, zijnde het percentage waarover geen voorlopige carry-back kan plaatsvinden. Het feit dat in een bepaald jaar een groter bedrag dan voorgaande jaren wordt gedoteerd aan een voorziening, die reeds jaren wordt geaccepteerd, is echter onvoldoende om niet over te gaan tot het afgeven van een voorlopige carry-backbeschikking. Het staat de belastingdienst natuurlijk vrij om ingeval van een grote dotatie aan een voorziening de aangifte aan te houden en vragen te stellen over de wijze, waarop de dotatie tot stand is gekomen. Het is echter tamelijk opportunistisch van de belastingdienst om, kennelijk

zonder andere motivering dan dat het ging om een hoge dotatie, geen carry-backbeschikking af te geven. Dit wordt nog sterker, nu de voorziening sedert jaar en dag is geaccepteerd. Het had veel meer in de rede gelegen om in een dergelijk geval cliënte het voordeel van eventuele twijfel te gunnen. Tenslotte moet worden benadrukt dat de reden voor de omvang van de dotatie in het betreffende jaar was gelegen in het feit dat in het betreffende jaar de koers van de Amerikaanse dollar in grote mate fluctueerde, hetgeen van algemene bekendheid was, zodat de omvang van de dotatie ook voor de Belastinginspecteur niet onlogisch moet zijn overgekomen. Cliënte acht het niet redelijk dat de Belastinginspecteur niet is overgegaan tot het afgeven van een voorlopige carry-back-beschikking ten aanzien van het bedrag van de dotatie, doch acht het zeer onredelijk dat de Belastinginspectie, zeker indien men de fouten achteraf beschouwt, niet bereid is om over te gaan tot het vergoeden van coulancerente. Er is sprake van een voorziening, die uiteindelijk voor verreweg het grootste gedeelte is geaccepteerd, terwijl cliënte substantieel rente nadeel heeft geleden..."

3. Standpunt van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemin

gen Amsterdam In haar reactie op de klacht liet de Directie het volgende weten:

"...**A. Feiten** 1. Verrekening verlies 1990/1991 naar 1988/1989.1.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1990/1991 is op 29 september 1993 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Bij brief van 7 februari 1994 wordt verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1988/1989 af te geven. Met dagtekening van 30 juni 1995 heeft de eenheid een definitieve carry-backbeschikking afgegeven voor een bedrag van f169.203. Dit bedrag wordt ontvangen op 14 september 1995. Met dagtekening van 15 september 1995 wordt een tweede carry-backbeschikking afgegeven voor een bedrag van f 1.159. Dit bedrag wordt ontvangen op 22 november 1995.

1.2. Door verzoekster wordt (in eerste aanleg) verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 mei 1994 tot 22 november 1995 f 169.203 en vanaf 1 mei 1994 tot 22 november 1995 f 1.159. Totaal berekend f 19.869.

1.3. Door de Belastingdienst wordt een rentevergoeding verleend:

Voorlopige carry-backbeschikking(80%): vanaf 7 oktober 1994 tot 1 juli 1995 over f 115.114. Totaal berekend f 5.709. Vertraagde uitbetaling: vanaf 1 juli 1995 (volgens mijn brief van 20 januari 1997 vanaf 30 juli 1995) tot 14 september 1995 over f 169.203 en vanaf 16 september 1995 (volgens mijn brief van 20 januari 1997 vanaf 15 oktober 1995) tot 22 november 1995 over f 1.159. Totaal f 1.574. (Zie ook punt D hierna). 2. Verrekening verlies 1990/1991 naar 1989/1990.

2.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1990/1991 is op 29 september 1993 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Bij brief van 7 februari 1994 wordt verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1988/1989 af te geven. Met dagtekening van 15 februari 1996 heeft de eenheid een 2-tal carry-backbeschikkingen afgegeven voor een bedrag van f558.235 totaal. Dit bedrag is als voorschot uitbetaald op 6 november 1995.

2.2. Door verzoekster wordt (in eerste aanleg) verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 mei 1994 tot 6 november 1995 over f 558.235. Totaal berekend f 71.531.

2.3. Door de Belastingdienst wordt geen rentevergoeding verleend, omdat zij de dotatie voorziening koersverschillen uit het verlies 1990/1991 (voorlopig) heeft geëlimineerd en er derhalve geen te verrekenen verlies meer overbleef. 3. Verrekening verlies 1992/1993 naar 1991/1992.

3.1. De aangifte vennootschapsbelasting 1992/1993 is op 21 juni 1994 op de eenheid ontvangen zonder dat het hoekje van de aangifte is afgeknipt. Ook is er niet bij afzonderlijke brief verzocht een voorlopige carry-backbeschikking voor het jaar 1991/ 1992 af te geven. Met dagtekening van 15 maart 1996 geeft de eenheid 2 carry-backbeschikkingen voor een totaal bedrag van f 191.017. Reeds op 6 november 1995 wordt een voorschot ontvangen van f 141.765.

3.2. Door verzoekster wordt (in eerste aanleg) verzocht een rentevergoeding te verlenen als volgt:

Vanaf 1 januari 1995 tot 6 november 1995 over f 141.765 en vanaf 1 januari 1995 tot 15 maart 1996 over f 49.252. Totaal berekend f 14.766.

3.3. Door de Belastingdienst wordt een rentevergoeding verleend:

Definitieve carry-backbeschikking tot datum voorschotbetaling: vanaf 21 augustus 1995 tot 6 november 1995 over f 141.765. Totaal f 3.414 en voor de 2e carry-backbeschikking vanaf 21 augustus 1995 tot 15 maart 1996 over f 7.501. Totaal berekend f 180.

. Termijn van aanslagregeling

1. Hieronder treft u aan een chronologische opstelling van relevante gebeurtenissen:

Binnenkomst aangifte 1990/1991 29-09-1993 Binnenkomst verzoek voorlopige carry-back-beschikking 07-02-1994 Bespreking 23-02-1994 Telefonische bespreking 03-05-1994 Aankondiging door verzoekster toesturen informatie 23-06-1994 Ontvangst informatie 28-09-1994 Bespreking 04-04-1995 Dagtekening aanslag 1990/1991 en carry-backbeschikking 1988/89 30-06-1995

2. Begin 1994 speelde bij deze belastingplichtige een (groot) aantal problemen. Op 23 februari 1994 is hierover een bespreking gehouden. In die bespreking is door de eenheid aan de adviseur gevraagd om een toelichting op de voorziening koersverschillen. Dit verzoek is door de eenheid tijdens een telefonisch onderhoud op 3 mei 1994 herhaald. In de brief van 23 juni 1994 merkt verzoekster op dat de eenheid begin juli 1994 de gevraagde toelichting zal ontvangen. Op 28 september 1994 wordt de toelichting bij brief van 22 september 1994 door de eenheid ontvangen. Tussen 28 september 1994 en de bespreking van 4 april 1995 zijn er door de eenheid wel diverse telefonische pogingen geweest om tot een datumafpraak te komen, maar dit lukte pas voor de datum van 4 april 1995. Naar aanleiding van die bespreking op 4 april 1995 heeft verzoekster bij brief van 10 mei 1995 (binnengekomen op de eenheid op 11 mei 1995) gereageerd.

3. Het bovenstaande overzicht toont aan dat het tijdsverloop tussen de binnenkomst van de aangifte, het ter hand nemen van de regeling en de vaststelling van de aanslag in grote mate mede wordt veroorzaakt door de vertraagde toezending van de toelichting op de

voorziening. Tussen de binnenkomst van de aangifte en dagtekening van de aanslag zitten 21 maanden, waarvan 8 maanden zijn toe te rekenen aan verzoekster.

4. Indien er geen bijzonderheden zijn die de afwikkeling van een ingeleverde aangifte vertragen dient, volgens vast beleid van de Nationale ombudsman, een aangifte binnen 12 maanden na indiening te worden geregeld. De beschikking inzake terugwenteling van een verlies dient vervolgens binnen 2 maanden na deze 12 maanden te worden afgegeven, derhalve dient binnen 14 maanden na indiening van de aangifte de carry-backbeschikking te worden afgegeven. Nu de vertraging in de afhandeling voor (minimaal) 8 maanden aan verzoekster is toe te rekenen kan niet gezegd worden dat er van vertraging zijdens de inspecteur sprake is geweest nu binnen 22 maanden (14+8) de carry-backbeschikking is afgegeven. **C. Weigeren acceptatie koersverschillen**

1. In de klacht van verzoekster doet zij het voorkomen dat "slechts" een geringe correctie is afgesproken. Welnu, ten aanzien van de voorziening is een geheel nieuwe methodiek afgesproken. Omtrent de beweegredenen van de inspecteur om in eerste instantie de voorziening koersverschillen te weigeren moge ik u verwijzen naar zijn brief van 14 januari 1997 (...).

2. Het is terecht dat lopende het onderzoek naar de koersverschillen door de inspecteur géén voorlopige carry-backbeschikking wordt afgegeven. Het wettelijk kader hiervoor is gegeven in artikel 4a Uitvoeringsbeschikking Vennootschaps-belasting. De tekst luidt: *Bij de berekening van een voorlopige teruggaaf wordt het vermoedelijke verlies voor tachtig percent in aanmerking genomen.* Dit betekent dat de inspecteur de aangifte "marginaal" dient te

beoordelen, voordat hij het bedrag van de voorlopige beschikking vaststelt. (...). Als op het moment van beoordeling het niet duidelijk is of de koersverliezen al dan niet kunnen worden geaccepteerd behoeft de inspecteur derhalve bij de "80%-berekening" geen rekening te houden met deze koersverschillen. (...) **D. Uitbetaling** (zie punt 3 van uw brief)

1. Voor het jaar 1988/1989 zijn 2 (definitieve) beschikkingen afgegeven t.w. a. 30 juni 1995 t.b.v. f 169.203 en uitbetaald op 14 september 1995; b. 15 september 1995 t.b.v. f 1.159 en uitbetaald op 22 november 1995. In verband met vertraagde uitbetaling is vergoed: ad a. vanaf 1 juli 1995 tot 14 september 1995 f1.565; ad b. vanaf 16 september 1995 tot 22 november 1995 f9.

. B.: Anders dan uit mijn brief van 20 januari 1997 (B3) (...) blijkt is er naar nu blijkt geen rekening gehouden met een "wachttijd" van 1 maand (...). Coulancerente is vergoed vanaf de dagtekening van de beschikkingen (...). Gezien het zeer geringe belang wordt hier niet op teruggekomen. Uit deze berekeningen blijkt dat er (zelfs teveel) rente is vergoed tot aan de uitbetalingsdatum (en niet tot 6 november 1995). Zie in dit verband ook punt F1. hierna.

E. Volgorde vaststellen beschikkingen (...) 1. In de aangifte 1990/1991 is de verliesverrekening onjuist aangegeven. Men heeft verzuimd in de aangifte een splitsing op te nemen van de vennootschappelijke fiscale resultaten. Deze informatie was noodzakelijk om de verrekening van het verlies met voorvoegingswinsten te beoordelen. Verder heeft men de volgorde van verliesrekening onjuist toegepast. Bij het vaststellen van de aanslag

1990/1991 heeft de eenheid geoordeeld dat deze feiten geen wezenlijke gevolgen hadden en heeft de eenheid gemeend de opstelling van belastingplichtige te volgen. De zaken lagen blijkbaar uiterst gecompliceerd en een afwijking van de aangifte op dit punt zou naar de mening van de eenheid de onduidelijkheden nodeloos vergroten.

2. Na verwerking van de carry-backbeschikking 1988/1989 bleek dat de onjuistheden in de aangifte voor belastingplichtige

nadelige gevolgen hadden, zodat een tweede carry-backbeschikking met dagtekening van 15 september 1995 noodzakelijk was (en ook tevens feitelijk de carry-backbeschikking over 1989/1990!)

3. Deze beide verliesverrekeningen betreffen de verrekening van een verlies geleden door de fiscale eenheid (verzoekster; N.o.) met winst van een dochtervennootschap over een boekjaar dat deze dochter nog geen onderdeel was van de fiscale eenheid. Dit heeft tot gevolg dat niet op geautomatiseerde wijze de verliesverrekening kan worden uitgevoerd. De handmatige verwerking geschiedt op basis van de door de eenheid aangeleverde gegevens door het computercentrum in Apeldoorn. Deze handmatige verwerking heeft de afdoening ernstig vertraagd.

4. Carry-backbeschikkingen worden in de volgorde van de wettelijke verrekeningsmogelijkheden verwerkt. Deze volgorde wordt dwingend voorgeschreven om geautomatiseerde verwerking mogelijk te maken. Als gevolg van de vertraging door de handmatige verwerking van de carry-backbeschikkingen van 1990/1991 naar 1988/1989 was het niet mogelijk de andere carry-backbeschikkingen te verwerken. Deze gesignaleerde "filevorming" was ook de reden voor het uitbetalen van het voorschot. Voor het verliesjaar 1992/1993 met terugwenteling van dit verlies naar 1991/1992 is dan ook coulancerente vergoed tot aan de datum van uitbetaling van het voorschot t.w. 6 november 1995 (zie de onderdelen B1.5 en 4.1 van mijn brief van 20 januari 1997). **F. Herzieningen**

1. Uit punt A.3.3. hiervoor blijkt dat de Belastingdienst coulancerente heeft vergoed vanaf de (fictieve) datum van de carry-backbeschikking 1991/1992 (21 augustus 1995) tot aan de datum van het uitbetalen van het voorschot (6 november 1995). Het moet als een omissie gezien worden om voor de voorschotbetaling voor het jaar 1989/1990 t.b.v. f558.235 niet dezelfde gedragslijn te volgen. De dagtekening van de definitieve carry-backbeschikking 1989/1990 had op zijn vroegst 15 september 1995 kunnen zijn (zie E.2. hiervoor).

Derhalve zal er alsnog een aanvullende coulancerente dienen te worden vergoed vanaf 29 september 1995 tot 6 november 1997 over f558.235, totaal f2.512.

2. Uit de op 12 november 1997 ontvangen fax van de eenheid blijkt dat de renteberekening over de voorschotbetaling voor het jaar 1991/1992 (zie A.3. hiervoor) is geschied tot datum van dagtekening van de beschikking t.w. 15 maart 1996 in plaats van 6 november 1995!

Uit mijn brief van 20 januari 1997 blijkt duidelijk dat renteberekening diende plaats te vinden tot

6 november 1995 en niet 15 maart 1996. Deze onjuiste berekening dient naar mijn mening thans gecorrigeerd te worden. Berekend is f 3.414. Berekend had moeten worden f 1.329,

derhalve een verschil van f 2.085.

3. Met dagtekening van 15 maart 1996 geeft de eenheid 2 carry-backbeschikkingen voor een totaal bedrag van f 191.017. Zoals bij A.3.3 reeds is vermeld werd op 6 november 1995 een voorschot uitbetaald van f 141.765. Doordat de eenheid voor de berekening van de coulancerente slechts 80% van het aangegeven verlies heeft genomen werd coulancerente berekend vanaf de (fictieve) dagtekening van 21 augustus 1995 tot 15 maart 1996 over slechts f 7.501. Dit kwam omdat de eenheid in eerste aanleg meende dat verzoekster in aanmerking had moeten komen voor een voorlopige voorziening (quod non!). Zie ook bijgaande bijlage 1. In mijn beslissing van 20 januari 1997 heb ik het bedrag van f 7.501 zo overgenomen, ten onrechte naar nu blijkt. Rente had berekend moeten worden over het verschil tussen f191.017 en f141.765. Coulancerente had derhalve vergoed moeten worden vanaf 21 augustus 1995 tot 15 maart 1996 over f49.252, t.w. f 1.186. Reeds berekend was f 180, derhalve een verschil van f 1.006. Ondanks dat verzoekster hier niet om vraagt, meen ik dat zij recht heeft op deze aanvulling (min hetgeen onder punt 2 vermeld staat).

4. Saldering:

Alsnog te vergoeden: f 2.512 (zie punt F1. hiervoor) Idem f 1.006 (zie punt F3. hiervoor) ----- Totaal f 3.518 Alsnog (terug) te betalen f 2.085 (zie punt F2. Hiervoor) ----- Totaal te vergoeden f 1.433 =====..." Bij de reactie op de klacht was een brief gevoegd van de Belastingdienst aan de Directie. Daarin liet de Belastingdienst het volgende weten: "...Bij brief van 18 december jl. vraagt u om een nadere toelichting over mijn beweegredenen om de vorming van de voorziening koersverschillen in eerste instantie te weigeren. Mijn belangrijkste reden betreft de stijging van de voorziening met de daaruit voortvloeiende last in de winst- en verliesrekening. In het bewuste boekjaar steeg de voorziening namelijk van f 1.500 naar (afgerond) f 1,5 mio. Deze omvangrijke dotatie was vervolgens verantwoordelijk voor ca. 75% van het aangegeven fiscale verlies. De aangifte vermeldde voor deze zeer aanzienlijke stijging geen reden. Alleen het cijfermatig verloop van de voorziening werd in de aangifte gespecificeerd. Gezien de uitzonderlijke stijging van de voorziening achtte ik het noodzakelijk te informeren naar de achtergronden van de dotatie aan de voorziening. Destijds speelde tegelijkertijd een discussie over de IB-aangiften van de aandeelhouder van (verzoekster; N.o.), zodat ik in één van deze gesprekken mondeling aan de adviseur heb verzocht de dotatie toe te lichten. Na ontvangst van zijn brief d.d.22 september 1994 is vervolgens op 4 april 1995 een bespreking gearrangeerd waarin tot een oplossing is gekomen. Deze oplossing bestond uit een afspraak over de te volgen methodiek met betrekking tot de waardering van valutacontracten. Na bestudering van de brief van de adviseur werd mij overigens snel duidelijk dat deze problematiek louter verschuivingen tussen de jaren betrof. Een afspraak over een éénduidige methodiek was naar mijn mening dan ook belangrijker dan de correctie op zich. Tijdens de bespreking was het echter niet duidelijk wat de invloed van de nieuwe methodiek op de omvang van de voorziening zou zijn. Uiteindelijk bleek dat deze afspraak cijfermatig een relatief bescheiden invloed op de dotatie had, zodat ik bij het vaststellen van de aanslag de dotatie aan de voorziening nagenoeg geheel gevolgd heb.

Dat de nieuwe methodiek slechts een bescheiden invloed had, verbaasde overigens ook de adviseur (...). Na bevestiging van de afspraak door de adviseur heb ik onmiddellijk de carry-backbeschikkingen opgemaakt. Als gevolg van automatiseringsperikelen (blokkering van het LVN (Landelijk Vast Nummer, een identificatienummer; N.o.) zijn deze beschikkingen pas op een later tijdstip daadwerkelijk afgegeven..."

Beoordeling

1. Met betrekking tot het standpunt inzake de weigering een voorlopige carry-backbeschikking af te geven

1.1. Verzoekster diende op 29 september 1993 bij de Belastingdienst/ Grote Ondernemingen `s-Gravenhage (hierna: de Belastingdienst) haar aangifte vennootschapsbelasting in over het boekjaar 1990/1991. Verzoekster had niet verzocht om een voorrangsbehandeling. De aangifte vermeldde een verrekenbaar verlies van f2.104.984. Dit verlies was voor een bedrag van f1.551.003 het gevolg van een dotatie ten laste van de winst aan de voorziening koersverschillen. Het verlies over het boekjaar 1990/1991 kwam in de eerste plaats in aanmerking voor verrekening met de aanslag over het boekjaar 1988/ 1989. Voorzover het verlies niet kon worden verrekend met de aanslag over het boekjaar 1988/1989, diende het te worden verrekend met de aanslag over het boekjaar 1989/1990. Het bedrag dat in aanmerking kwam voor verrekening met de aanslag over het boekjaar 1989/1990 was groter dan het deel van het verlies dat werd veroorzaakt door de dotatie aan de voorziening koersverschillen. Op 7februari 1994 verzocht verzoekster de Belastingdienst om voor de verrekening van het verlies over het boekjaar 1990/1991 met de voorgaande boekjaren voorlopige carry-backbeschikkingen af te geven. De Belastingdienst gaf aan dit verzoek geen gehoor. De verrekening van het deel van het gedeelte van het verlies dat met de aanslag over het boekjaar 1988/1989 kon worden verrekend, vond pas plaats op 30juni en 15september 1995, door middel van de afgifte door de Belastingdienst van definitieve carry-backbeschikkingen. De Belastingdienst heeft reeds aangegeven dat in zoverre sprake is van een aan de Belastingdienst toe te rekenen verzuim en heeft aan verzoeker uit coulance een rentevergoeding toegezegd over de periode van vertraging die het gevolg is van de beslissing om voor de verrekening van dit deel van het verlies geen voorlopige beschikkingen af te geven. Voor het gedeelte van het verlies dat diende te worden verrekend met de aanslag over het boekjaar 1989/1990 gaf de Belastingdienst evenmin een voorlopige beschikking af. Ook dit gedeelte van het aangegeven verlies is, behoudens een op de dotatie aan de voorziening koersverschillen toegepaste correctie van f76.712, pas verrekend bij de definitieve beschikkingen. Deze definitieve beschikkingen werden door de Belastingdienst afgegeven met dagtekening 15februari 1996.

1.2. Verzoekster klaagt er over dat de Directie in haar brief van 20januari 1997 het standpunt heeft ingenomen dat de Belastingdienst juist heeft gehandeld door verzoekster

geen voorlopige carry-backbeschikking te geven voor de verrekening van het gedeelte van het aangegeven verlies over het boekjaar 1990/1991 dat met de aanslag over het boekjaar 1989/1990 diende te worden verrekend, nu dit verlies werd veroorzaakt door de dotatie aan de voorziening koersverschillen. De Directie verbond aan dit standpunt de consequentie dat de Belastingdienst aan verzoekster geen coulancerente als bedoeld in de Beschikking van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 1990 (zie **ACHTERGROND**, onder 1.) behoefde te vergoeden over de periode dat de teruggaaf uit hoofde van de verliesverrekening aan verzoekster was vertraagd ingevolge de beslissing geen voorlopige carry-backbeschikking af te geven.

1.3. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat de Belastingdienst wel een voorlopige carry-backbeschikking had moeten afgeven voor de verrekening van het verlies voor zover dit was te wijten aan de dotatie aan de voorziening koersverschillen. Verzoekster voert voor

haar standpunt de volgende argumenten aan. De voorziening koersverschillen op haar balans was al jarenlang door de Belastingdienst geaccepteerd. Het gegeven dat in enig jaar een hogere dotatie aan de voorziening werd toegepast dan in andere jaren was voor de Belastingdienst, aldus verzoekster, onvoldoende reden om geen voorlopige carry-backbeschikking af te geven. Bovendien wijst verzoekster er op dat de dotatie uiteindelijk, op een relatief kleine correctie na, geheel door de Belastingdienst is geaccepteerd.

1.4. De Directie voert voor haar standpunt het volgende aan. Ingevolge de tekst van artikel 4a Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 dient bij de berekening van een voorlopige teruggaaf slechts tachtig procent van het vermoedelijke verlies in aanmerking te worden genomen. Het gebruik van het woord "vermoedelijk" brengt volgens de Directie met zich mee dat de Belastingdienst de aangifte marginaal diende te toetsen alvorens een voorlopige carry-backbeschikking vast te stellen. Nu de voorziening voor een aanmerkelijk hoger bedrag werd opgevoerd dan in voorgaande jaren en de aangifte geen reden vermeldde voor deze toename van de voorziening, is het volgens de Directie juist dat de Belastingdienst geen voorlopige carry-backbeschikking heeft afgegeven voor de verrekening van het verlies, voor zover dit uit de dotatie voortvloeide.

1.5. Het is te billijken dat de Belastingdienst bij het verlenen van voorlopige belastingteruggaven een zekere mate van voorzichtigheid in acht neemt. Deze gedragslijn is door de Staatssecretaris ook neergelegd in zijn aanschrijvingen van 27 april 1984 en 18 januari 1985 (zie **ACHTERGROND**, onder 3.). Aan het verlenen van een voorlopige teruggave kan immers, gelet op het karakter en gelet op de gewenste voortvarendheid bij het verlenen ervan, geen grondige beoordeling van het ingeleverde aangiftebiljet voorafgaan. De Belastingdienst loopt derhalve het risico dat later blijkt dat de verleende voorlopige teruggaaf ten onrechte is verleend en derhalve moet worden teruggevorderd. Zeker wanneer het, zoals in dit geval, een groot bedrag betreft, is geenszins denkbeeldig dat de terugvordering op problemen stuit, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige niet meer in staat is het terug te vorderen bedrag te betalen. De tekst van artikel 4a van de

Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting geeft de Belastingdienst door het gebruik van het woord "vermoedelijk" dan ook de ruimte voor het in acht nemen van de nodige voorzichtigheid. Dat de Belastingdienst de ingeleverde aangifte, alvorens een eventuele voorlopige teruggaaf door middel van een voorlopige carry-backbeschikking te verlenen, marginaal toetst en, indien bij deze toetsing blijkt van twijfel aan de gerechtvaardigheid van de teruggaaf, deze vooralsnog niet verleent, is dan ook niet onjuist. Ook de wetsgeschiedenis (zie **ACHTERGROND**, onder 3.) biedt steun voor deze opvatting.

1.6. De feiten en omstandigheden rechtvaardigden in dit geval de beslissing van de Belastingdienst om met het oog op de nodige voorzichtigheid geen voorlopige teruggaaf te verlenen voor de verrekening van het verlies over het boekjaar 1990/1991 voor zover dit werd veroorzaakt door de dotatie aan de voorziening koersverschillen. De hoogte van het bedrag van de dotatie van f1.551.003 en het ontbreken in de aangifte van een toelichting die voldoende inzicht gaf in de reden voor de ten opzichte van voorgaande jaren sterk gestegen hoogte van die dotatie vormen voor die beslissing voldoende grond. Het gegeven dat de voorziening reeds jaren door de Belastingdienst was geaccepteerd, alsmede het feit dat de dotatie uiteindelijk door de Belastingdienst vrijwel geheel is geaccepteerd, doen daar niet aan af.

1.7. In een geval dat de Belastingdienst op grond van bovengenoemde overwegingen besluit afwijzend te reageren op een verzoek van een belastingplichtige om afgifte van een voorlopige carry-backbeschikking voor de verrekening van een verlies van enige omvang, mag, met het oog op het financieel belang van de belastingplichtige, van de Belastingdienst wel worden verwacht dat de aangifte die zou leiden tot de teruggaaf uit hoofde van de verliesverrekening met voortvarendheid ter hand wordt genomen. Verzoekster deed haar verzoek om afgifte van een voorlopige carry-backbeschikking in haar brief van 7februari 1994. Reeds op 23februari 1994 vond een bespreking plaats tussen verzoeksters gemachtigde en een medewerker van de Belastingdienst. In die bespreking heeft de medewerker van de Belastingdienst aan de adviseur gevraagd om een toelichting op de voorziening koersverschillen. Gelet op het tijdsverloop tussen verzoeksters verzoek om afgifte van een voorlopige carry-backbeschikking en de bespreking van 23februari 1994 kan niet gezegd worden dat de Belastingdienst niet heeft voldaan aan de redelijke verwachting dat het aangiftebiljet waarin het verlies was opgenomen na ontvangst van het verzoek om afgifte van een voorlopige carry-backbeschikking met voortvarendheid in behandeling zou worden genomen. Door verzoeker is niet gesteld, noch is daarvan tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman gebleken, dat de verdere afhandeling van de aangifte door toedoen van de Belastingdienst vertraging heeft opgelopen. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel behoorlijk.

2. Met betrekking tot de toegekende coulancerente

2.1. Tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman is met betrekking tot de berekening van de aan verzoekster toegekende coulancerente in de brief van de Directie

van 20 januari 1997 nog het volgende gebleken. Voor de verrekening van het gedeelte van het verlies over het boekjaar 1990/1991 dat diende te worden verrekend met de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 1989/1990, heeft verzoekster een tweetal carry-backbeschikkingen van de Belastingdienst ontvangen, met dagtekening van 15 februari 1996. Verzoekster had reeds op 6 november 1995 een voorschot ontvangen voor het bedrag van de uit deze verrekening voortvloeiende teruggaaf ter grootte van f558.235. De laatste beschikking waarmee een gedeelte van het verlies over het boekjaar 1990/1991 werd verrekend met de aanslag over het eerdere boekjaar 1988/1989 was echter reeds afgegeven op 15 september 1995. Uit het onderzoek zijn geen omstandigheden naar voren gekomen die rechtvaardigen dat de carry-backbeschikkingen met betrekking tot de aanslag over het jaar 1989/1990 pas werden afgegeven op 15 februari 1996 en niet ook reeds op 15 september 1995. Indien op laatstgenoemde datum ook al een beschikking met betrekking tot het boekjaar 1989/1990 zou zijn afgegeven, had verzoekster, uitgaande van een redelijke termijn van twee weken voor de ontvanger om het bedrag van de daaruit voortvloeiende teruggaaf aan verzoekster uit te betalen, reeds op 29 september 1995 over het bedrag van f558.235 kunnen beschikken. Door pas op 6 november 1995 een voorschot uit te betalen, is sprake van een aan een verzuim van de Belastingdienst toe te rekenen vertraging. Het is dan ook niet juist dat de Directie in haar reactie van 20 januari 1997 op verzoeksters verzoek om herziening van de beslissing van de Belastingdienst tot toekenning van coulancerente in verband met de verliesverrekening verzoekster geen rentevergoeding heeft doen toekomen over het bedrag van f 558.235 over de periode van 29 september tot 6 november 1995. De Directie heeft in haar reactie op de klacht te kennen gegeven verzoekster terzake alsnog uit coulance een vergoeding van rente te zullen (doen) betalen.

2.2. Met dagtekening van 15 maart 1996 ontving verzoekster een tweetal carry-backbeschikkingen ter verrekening van het verlies over het boekjaar 1992/1993 met de aanslag vennootschapsbelasting over het boekjaar 1991/1992. Ingevolge de beslissing van de Directie van 20 januari 1997 werd verzoekster over de daaruit voortvloeiende teruggaaf een vergoeding van coulancerente toegekend over de periode van 21 augustus tot 6 november 1995 voor zover die teruggaaf kon worden verrekend met het op 6 november 1995 ontvangen voorschot, en voor de rest van het bedrag van de teruggaaf een rentevergoeding over de periode tot 15 maart 1996, de afgifte datum van de beschikkingen. De gedachte achter deze rentevergoedingen was dat de Directie, overeenkomstig het standpunt van de Nationale ombudsman (zie **ACHTERGROND**, onder 5.), van oordeel was dat de aanslag vennootschapsbelasting naar aanleiding van het op 21 juni 1994 ingeleverde aangiftebiljet over het boekjaar 1992/1993 uiterlijk na een periode van twaalf maanden had moeten zijn opgelegd en dat de definitieve carry-backbeschikkingen uiterlijk twee maanden later, derhalve uiterlijk op 21 augustus 1995 hadden moeten zijn afgegeven. De teruggaaf ten gevolge van de beschikkingen van 15 maart 1996 beliep in totaal een bedrag van f191.017. Het gedeelte hiervan dat kon worden verrekend met het op 6 november 1995 ontvangen voorschot bedroeg f 141.765. Bij de berekening van de rentevergoeding over dit bedrag werd echter per abuis verzuimd

rekening te houden met de voorschotbetaling op 6 november 1995, zodat de rentevergoeding ten onrechte werd berekend over de periode tot 15 maart 1996, de afgiftedatum van de definitieve carry-back-beschikking. Het gedeelte van de teruggaaf van f191.017 dat niet met het voorschot kon worden verrekend beliep f49.252. De rentevergoeding, over de periode tot 15 maart 1996, werd in de brief van 20 januari 1997 van de Directie echter berekend over een bedrag van slechts f7.501. De oorzaak hiervan was dat zowel de Belastingdienst als de Directie bij de berekening van de te vergoeden rente waren uitgegaan van de verrekening van slechts tachtig procent van het verlies, alsof het de afgifte betrof van een voorlopige carry-backbeschikking. De Directie heeft in haar reactie op de klacht laten weten dat de betrokken rentevergoeding alsnog zal worden verleend over een bedrag van f49.252 in plaats van over f7.501 en dat bij de toe te kennen aanvullende rentevergoeding alsnog rekening zal worden gehouden met de voorschotbetaling van f141.765. De berekening in de brief van de Directie van 20 januari 1997 van de aan verzoekster toegekende coulancerente was derhalve op diverse onderdelen niet correct. De onderzochte gedraging van de Directie is op dit onderdeel niet behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Directie Grote Ondernemingen Amsterdam, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond wat betreft het standpunt inzake de weigering een voorlopige carry-backbeschikking af te geven en de gevolgen daarvan voor de aan verzoekster toe te kennen coulancerente en gegrond op het punt van de berekening van de toegekende coulancerente. Met instemming heeft de Nationale ombudsman kennis genomen van het voornemen van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam om de geconstateerde onjuistheden in de berekening van de

toegekende coulancerente te herstellen en verzoekster uit coulance een aanvullende rentevergoeding te doen toekomen.

Bijlage

ACHTERGOND

1. Beschikking van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 1990, nr AFZ90/8697 "...
2. Voor het toekennen van een rentevergoeding bestaat behoudens de regeling met betrekking tot de heffings- en invorderingsrente geen wettelijke regeling. 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. Verzoeken

kunnen betrekking hebben op trage besluitvorming door de inspecteur en op vertraging bij de ontvanger met betrekking tot uit te betalen bedragen. Voor zover het gaat om zaken waarbij kan worden verwacht dat er van de besluitvorming een precedentwerking kan uitgaan, dient voorafgaand aan de besluitvorming contact te worden opgenomen met de Directie Algemene Fiscale Zaken.

3. Wanneer de besluitvorming door de inspecteur meer tijd heeft geveerd dan gebruikelijk is, kan aanleiding bestaan om een rentevergoeding te verlenen wanneer de beslissing van de inspecteur heeft geleid tot een terug te geven bedrag, indien en voorzover geen heffings- of invorderingsrente wordt vergoed. Dit kan zich met name voordoen bij teruggaven als gevolg van middeling of verrekening van verliezen dan wel investeringsbijdragen van een volgend jaar. Rente wordt alleen vergoed in die gevallen waarin de vertraging is te wijten aan een verzuim van de Belastingdienst. De rente wordt vergoed over de periode gedurende welke van vertraging sprake is geweest..."

2. Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971

(Beschikking van 1 september 1971, Stcrt. 169) zoals deze luidde tot 1 januari 1996 Artikel 4a:

"1. Een voorlopige teruggaaf als bedoeld in artikel 21, derde lid van de wet (op de vennootschapsbelasting 1969; N.o.) kan worden verleend indien het aangiftebiljet, waarmee het verlies over een jaar wordt aangegeven, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld en ondertekend, en met de daarin gevraagde bescheiden, is ingeleverd.

2. Een voorlopige teruggaaf wordt niet eerder verleend dan zes maanden na de kalendermaand waarin de aangifte is gedaan.

3. Bij de berekening van een voorlopige teruggaaf wordt het vermoedelijke verlies voor tachtig percent in aanmerking genomen."

3. Aanschrijvingen van de Staatssecretaris van Financiën aan de directeurs der rijksbelastingen en het Hoofd van de Directie automatisering rijksbelastingen.3.1. Aanschrijving van 27 april 1984, nr. Vpb `69-305:

"...7. Negatieve voorlopige aanslagen Indien om dringende redenen een voorrangspost niet tijdig definitief kan worden afgehandeld, wordt overgegaan tot het opleggen van een negatieve voorlopige aanslag. De negatieve voorlopige aanslag wordt vastgesteld op het bedrag waarop, naar de mening van de inspecteur de definitieve aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. (...) In geval van verschil van mening tussen de inspecteur en belastingplichtige omtrent de aangifte waaruit de teruggaaf voortvloeit, vindt de voorlopige teruggaaf slechts plaats voor het niet-betwiste deel van de aangifte..."

3.2. Aanschrijving van 18 januari 1985, nr. Vpb `69-326:

"...In de Wet van 8 november 1984, Stb. 531, houdende verruiming van de regeling inzake voorlopige teruggaaf van belastingen (...) wordt, naast de mogelijkheid tot vaststelling van negatieve voorlopige aanslagen, ook de mogelijkheid geboden tot het verlenen van voorlopige teruggaven in verband met de terugwenteling van verlies. (...) Voor de

aanwijzingen inzake de verwerking van voorrangsposten en het opleggen van negatieve voorlopige aanslagen en voorlopige teruggaven wordt verwezen naar hetgeen is vermeld in de punten (...) 7 (...) van de (...) aanschrijving Vpb `69-305..."

4. Memorie van Antwoord bij de wet van 8 november 1984, houdende verruiming van de regeling inzake voorlopige teruggaven van belastingen en enige andere wijzigingen (Stb. 531, vergaderjaar 1983/ 1984, Kamerstuk 18 323, nr. 6, blz. 5/6)

"...Zoals reeds in de brief van 16 september 1983 over een aantal fiscale maatregelen ten behoeve van het midden- en kleinbedrijf (...) is meegedeeld, worden de budgettaire lasten in het geval de verliezen voor 100% in aanmerking worden genomen geschat op f 350 mln. Het extra kasbeslag ten opzichte van de voorgenomen regeling bedraagt derhalve ca. f 150 mln. De 60% vloeit onmiddellijk voort uit de beschikbare middelen ten behoeve van de lastenverlichtende maatregelen. Dat is mijns inziens een zwaarwegend argument. Daar komt bij dat het naar mijn oordeel ook om een andere reden verstandig kan zijn enigszins voorzichtig te beginnen met het verlenen van dergelijke voorlopige teruggaven. Een voorlopige teruggaaf wordt op basis van een marginale beoordeling verleend. Deze beoordeling zal door de gewenste snelheid niet al te grondig kunnen zijn..."

5. Standpunt Nationale ombudsman

De Nationale ombudsman heeft in eerdere rapporten geoordeeld dat, wanneer het rechterbovenhoekje van de aangifte vennootschapsbelasting niet wordt verwijderd, de belastingplichtige geen aanspraak kan maken op een voorrangsbehandeling en een voorlopige teruggaaf. Dat nam niet weg dat de uit de aangifte voortvloeiende aanslag, behoudens bijzondere omstandigheden, uiterlijk één jaar na de indiening van de aangifte moest zijn vastgesteld. Verder oordeelde de Nationale ombudsman dat een redelijke termijn voor het vaststellen van een carry backbeschikking moet worden gesteld op twee maanden na de dagtekening van de aanslag.