

Rapport

Datum: 16 juli 1998

Rapportnummer: 1998/283

Klacht

Op 4 november 1997 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van E. BV te Hoorn, ingediend door KPMG Meijburg & Co te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te 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:

In verband met de gang van zaken rond de voorlopige aanslagregeling vennootschapsbelasting (vpb) 1994 is aan verzoekster een bedrag van f 27.946 aan coulance-rente toegekend. Verzoekster die met ingang van het daaropvolgende boekjaar deel is gaan uitmaken van een fiscale eenheid en niet meer subjectief belastingplichtig is klaagt erover dat bij de toegekende coulance-rente rekening is gehouden met een door de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam gesteld door verzoekster genoten fictief rentevoordeel van f 25.939.

Achtergrond

Zie **BIJLAGE**.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reactie van de Belastingdienst gaf aanleiding het verslag aan te vullen. Verzoekster gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

1. Feiten

1.1. Verzoekster is een rechtspersoon (een besloten vennootschap; BV). Tot en met het kalenderjaar 1993 was het boekjaar van verzoekster gelijk aan het kalenderjaar. Met ingang van het jaar 1994

is sprake van een boekjaar dat loopt van 1 oktober tot en met 30 september, zodat 1994 een verkort boekjaar was. Reden voor de wijziging van het boekjaar was dat verzoekster per 1 oktober 1994 werd opgenomen in een fiscale eenheid met als moedermaatschappij BV U. Vanaf 1 oktober 1994 is verzoekster dus niet meer subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting (zie **ACHTERGROND** onder 1.).

1.2. De (voorlopige) aanslagregeling ten aanzien van verzoekster over het jaar 1994 was als volgt:

1. 31 januari 1994; voorlopige aanslag vennootschapsbelasting (vpb) 1994 nr. X ten bedrage van f 2.924.500 (naar een belastbaar bedrag van f 8.320.000). Deze aanslag was opgelegd over het tijdvak 1 januari 1994 tot en met 31 december 1994 (boekjaar = kalenderjaar).
2. 30 juli 1994; nadere voorlopige aanslag vpb 1994 nr. Y ten bedrage van f 234.219 (naar een belastbaar bedrag van f 9.000.000). Naar aanleiding van de nadere voorlopige aanslag nr. Y heeft verzoekster op 28 september 1994 contact opgenomen met de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem (hierna: de Belastingdienst Haarlem). Afgesproken werd dat de nadere voorlopige aanslag nr. Y zou worden vernietigd. Tevens kwam aan de orde dat verzoekster met ingang van 1 oktober 1994 zou worden opgenomen in de fiscale eenheid met als moedermaatschappij BV U. Op grond hiervan werd tussen verzoekster en de Belastingdienst Haarlem besproken dat ook de voorlopige aanslag nr. X zou worden vernietigd, onder een gelijktijdig opleggen van een correcte voorlopige aanslag vpb 1994 over het verkorte boekjaar.
3. 30 maart 1995; vermindering voorlopige aanslag vpb 1994 nr. X tot nihil. Een bedrag van f 237.146 - hoofdsom f 234.219 en f 2.927 invorderingsrente over de periode 1 januari 1995 tot en met 30 maart 1995 - werd afgeboekt op de nadere voorlopige aanslag vpb 1994 nr. Y.
4. 30 maart 1995; vermindering nadere voorlopige aanslag vpb 1994 nr. Y tot nihil.
5. Omdat verzoekster het door haar betaalde bedrag van f 2.924.500 niet terug ontving, nam zij op 18 juli 1995 contact op met de Belastingdienst Haarlem. Afgesproken werd dat de Belastingdienst Haarlem het bewuste bedrag onder zich zou houden totdat een correcte (voorlopige) aanslag dat wil zeggen over het verkorte boekjaar - zou zijn opgelegd.
6. 15 juli 1995; nadere voorlopige aanslag 1994 vpb nr. Z ten bedrage van f 2.283.719. Omdat deze aanslag niet correct was, in plaats van het verkorte boekjaar zag deze op het gehele kalenderjaar 1994, nam verzoekster contact op met de Belastingdienst Haarlem, die de aanslag op 15 augustus 1995 verminderde tot nihil.
7. 15 januari 1996; voorlopige aanslag vpb 1994 Q ten bedrage van f 2.301.219. Ook deze aanslag was niet correct in die zin dat deze zag op het hele kalenderjaar in plaats van het verkorte boekjaar. Na telefonisch contact door verzoekster met de Belastingdienst Haarlem werd ook deze aanslag op 15 februari 1996 verminderd tot nihil.
8. 29 juni 1996; voorlopige aanslag vpb 1994 nr. R over het verkorte boekjaar ten bedrage van f 3.159.972 (naar een belastbaar bedrag van f 9.000.000)
9. 15 juli 1996; vermindering voorlopige aanslag vpb 1994 nr. R tot f 2.261.207 (conform

de aangifte)

10. 17 juli 1996; afboeking van f 234.219 op de voorlopige aanslag vpb 1994 nr. R. Dit betrof het op de nadere voorlopige aanslag nr. Y geboekte bedrag (hoofdsom; zie onder 3.) Het op laatstgenoemde aanslag afgeboekte bedrag van f 2.927 aan invorderingsrente (zie onder 3.) werd naderhand bij beschikking aan verzoekster gerestitueerd.

11. 29 augustus 1996; afboeking van f 2.026.988 op de voorlopige aanslag vpb 1994 nr. R die hiermee geheel was voldaan. Dit betrof het op de voorlopige aanslag vpb 1994 nr. X geboekte bedrag van f 2.687.354. Het restant (exclusief de naderhand bij beschikking teruggegeven invorderingsrente van f 2.927) ten bedrage van f 660.366 werd aan verzoekster gerestitueerd.

12. 16 september 1996; definitieve aanslag vpb 1994 nr. S ad nihil.

1.3. Verzoeksters gemachtigde diende op 11 oktober 1996 bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem een verzoek in om toekenning van een rentevergoeding. De inhoud van de verzoek luidde als volgt:

"...Tot en met het kalenderjaar 1993 was het boekjaar van (verzoekster; N.o.) gelijk aan het kalenderjaar. Met ingang van 1 januari 1994 is sprake van een boekjaar dat loopt tot en met 30 september (1994 is dus een kort boekjaar). Voorzover hier van belang heeft de (voorlopige) aanslagregeling als volgt plaatsgevonden.

1. 31/01/1994 VA nr X, belastbaar bedrag f 8.320.000, in 11 termijnen te betalen f 2.924.500, welk bedrag vóór 31 december 1994 is betaald.

2. 30/07/1994 VA nr Y, belastbaar bedrag f 9.000.000, te betalen f 234.219.

3. 30/03/1995, vermindering van VA nr Y tot nihil, terug te betalen f 234.219.

4. 30/03/1995, vermindering van VA nr X tot nihil, vermindering door afboeking van f 237.146 (f 234.219 hoofdsom + f 2.927 betaalde invorderingsrente) van VA Y, f 2.687.354 kan worden terugbetaald.

5. 15/07/1995 VA nr Z, belastbaar bedrag f 6.500.000, te betalen f 2.283.719.

6. 15/08/1995, vermindering van VA nr Z tot nihil.

7. 15/01/1996 VA nr Q, belastbaar bedrag f 6.550.000, te betalen f 2.301.219.

8. 15/02/1996, vermindering van VA nr Q tot nihil.

9. 29/06/1996 nieuwe "correcte" VA nr R, belastbaar bedrag f 9.000.000, te betalen f 3.159.972.

10. 15/07/1996, vermindering van VA nr R tot f 2.261.207, hetgeen overeenkomt met de verschuldigde belasting volgens de ingediende aangifte.

11. 17/07/1996, verrekening van f 234.219 met VA nr R, resterend openstaand bedrag: f 2.026.988.

12. 29/08/1996, afboeking f 2.026.988 van VA nr R, resterend openstaand bedrag nihil, restitutie f 660.366.

13. 16/09/1996, definitieve aanslag nr S ten bedrage van nihil. Samenvattend heeft (verzoekster; N.o.) in 1994 f 2.924.500 betaald op een tweetal voorlopige aanslagen die op 30 maart 1995 tot nihil zijn verminderd. Vervolgens heeft de Belastingdienst dat bedrag onder zich gehouden, totdat op 29 juni 1996, één jaar en drie maanden na de vermindering, een nieuwe "correcte" voorlopige aanslag vennootschapsbelasting is

opgelegd, welke aanslag op 17 juli en 29 augustus 1996 betaald is middels verrekening met het door de Belastingdienst onder zich gehouden bedrag van f2.924.500. Tevens heeft op 29 augustus 1996, één jaar en vijf maanden nadat de eerste voorlopige aanslag tot nihil was verminderd, restitutie plaatsgevonden van een bedrag van f660.366, welk bedrag één jaar en acht maanden door de Belastingdienst onder zich is gehouden. Bij vermindering van de onjuiste eerste voorlopige aanslag tot nihil had formeel de teveel betaalde belasting aan (verzoekster; N.o.) dienen te worden terugbetaald, waarna middels een nieuwe voorlopige aanslag dat bedrag door de Belastingdienst weer terug

had kunnen worden gehaald. In plaats daarvan is een gedeelte van het te restitueren bedrag afgeboekt van een tot nihil verminderde nadere onjuiste voorlopige aanslag, waarbij tevens rente in rekening is gebracht. Voorts is (verzoekster; N.o.) er mee akkoord gegaan dat de Belastingdienst de terugbetaling zou verrekenen met een nieuw op te leggen voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994, er uiteraard van uitgaande dat deze "correcte" aanslag op korte termijn zou volgen. De Belastingdienst is evenwel hardnekkig doorgegaan met het opleggen van foutieve nadere voorlopige aanslagen (Z en Q) d.d. respectievelijk 15/07/1995 en 15/01/1996) waarbij het onjuiste boekjaar is gehanteerd, en die alle dan ook tot nihil zijn verminderd. De eerste "correcte" nieuwe voorlopige aanslag is eerst op 29 juni 1996 opgelegd. In de periode gelegen tussen de datum van vermindering tot nihil van de eerste onjuiste voorlopige aanslag en de eerste "correcte" voorlopige aanslag had (verzoekster; N.o.) formeel geen belastingschuld. (Verzoekster; N.o.) heeft zich echter bereid verklaard eraan mee te werken dat haar belastingvordering zou worden verrekend met een nog op te leggen *correcte* nadere voorlopige aanslag, waarover is meegedeeld dat deze op korte termijn nog zou worden opgelegd. Daarover heeft (verzoekster; N.o.) op 18 juli 1995 nog telefonisch contact gehad met mw. L. van uw dienst. Het mag echter duidelijk zijn dat het nimmer de bedoeling van (verzoekster; N.o.) is geweest een renteloze lening aan de Belastingdienst te verstrekken met een looptijd van bijna anderhalf jaar. Het kan (verzoekster; N.o.) ook niet worden aangerekend dat de voorlopige aanslagregeling onzorgvuldig heeft plaatsgevonden. Ondergetekenden zijn met (verzoekster; N.o.) van mening dat bij verrekening van de in 1994 betaalde belasting met de in 1996 opgelegde aanslag aan (verzoekster; N.o.) ten onrechte geen rente is vergoed door de Belastingdienst. Immers er vindt formeel op 31 maart 1995 een teruggaaf plaats van belasting, waarvan de terugbetaling eerst veel later plaatvindt middels verrekening met een andere belastingschuld (betaalbaar 29 augustus 1996). In de tussenliggende periode waarin (verzoekster; N.o.) geen formele belastingschuld had, heeft de Belastingdienst rente genoten over f 2.924.500 in plaats van (verzoekster; N.o.). Nog sterker geldt dat voor het aan (verzoekster; N.o.) daadwerkelijk gerestitueerde bedrag van f 660.366 als gevolg van de vermindering van de voorlopige aanslag tot het volgens de aangifte verschuldigde bedrag. Indien de Belastingdienst onverwijld in 1995 een "correcte" voorlopige aanslag had opgelegd was bij latere vermindering daarvan wèl (invorderings)rente vergoed. (...) Gelet op het vorenstaande verzoek ik u alsnog aan (verzoekster; N.o.) een rentevergoeding toe te kennen. Verwezen

kan worden naar

de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 1990, nr AFZ 90/8697 inzake de coulancerente. Onder punt 5 van de resolutie staat: Indien na formalisering van een teruggaaf de daadwerkelijke uitbetaling veel langer op zich laat wachten dan gebruikelijk is en de rechthebbende hiervan geen verwijt kan worden gemaakt, wordt rente vergoed over de periode gedurende welke van vertraging sprake is geweest. Het is duidelijk dat zowel de Belastingdienst als (verzoekster; N.o.) hebben gepoogd de situatie te benaderen als ware een correcte voorlopige aanslag opgelegd. In dat kader lijkt het redelijk dat voor de berekening van de rentevergoeding daarmee rekening wordt gehouden en niet wordt uitgegaan van het gehele bedrag waarvoor recht op teruggaaf bestond (f 2.924.500), maar van het bedrag dat uiteindelijk is gerestitueerd (f 660.366). In deze opzet was, indien de voorlopige aanslagregeling van meet af aan op de juiste wijze was verlopen, over het laatstgenoemde bedrag immers wel invorderingsrente vergoed. De bedoelde periode vangt aan op 1 oktober 1994 en eindigt op de datum van teruggaaf, 29 augustus 1996. Omdat de Belastingdienst geen invorderingsrente heeft vergoed wordt, zoals bij het berekenen van coulancerente gebruikelijk is, de wettelijke rente gehanteerd over het gehele bedrag. De rente kan als volgt worden berekend: f 660.366, periode 01/10/1994-31/12/1994, 90 dagen à 9%= f 14.858 f 660.366, periode 01/01/1995-31/12/1995, 360 dagen à 8%= f 52.829 f 660.366, periode 01/01/1996-30/06/1996, 180 dagen à 7%= f 23.112 f 660.366, periode 01/07/1996-29/08/1996, 59 dagen à 5%= f 5.411 Totaal f 96.210 ..."

1.4. In reactie op het verzoek om coulance-rente van 11 oktober 1996 verzocht de Belastingdienst Haarlem verzoekster op 21 november 1996 om nadere informatie te verstrekken "...Teneinde op uw verzoek te kunnen beslissen, verzoek ik u om mij aan te tonen dat het winstdeel van (verzoekster; N.o.), waarmee aanslagnummer X door de verkorting van het boekjaar voor de maanden oktober tot en met december 1994 is verminderd, is opgenomen in de voorlopige aanslag Vennootschapsbelasting 1994 van de fiscale eenheid Vennootschapsbelasting BV U. Het betreft hier aanslagnummer T..."

1.5. Verzoekster verstrekte de gevraagde informatie op 9 december 1996: "...De voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994 ten name van BV U (T) bedraagt f 5.703.700, naar een belastbaar bedrag van f 16.282.000. De belastbare bedragen van de vennootschappen, die met ingang van het boekjaar 1994/1995 fiscaal zijn gevoegd over het laatste volle jaar waarin zij zelfstandig belastingplichtig waren, bedragen: 1993/1994 BV U -/- 969.006 1993/1994 S BV 2.859.500 1993/1994 D BV 3.282.320 1993/1994 C BV 2.586.750 1993 Verzoekster 8.327.600 Totaal 16.087.164 De aan BV U opgelegde voorlopige aanslag is derhalve circa f200.000 hoger dan de som van de genoemde bedragen. Het resultaat 1994 van (verzoekster; N.o.) (boekjaar van 9 maanden) bedraagt f 6.432.110. Over een heel jaar zou dat pro rata circa f 8.576.146 zijn geweest, waardoor bij zelfstandige belastingplicht van alle vennootschappen het totale belastbare bedrag op circa f 16.335.710 zou zijn uitgekomen, hetgeen circa f50.000 of 3% scheelt met het belastbare bedrag volgens de voorlopige aanslag..."

1.6. De Belastingdienst/Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna: de Belastingdienst Amsterdam), die de behandeling van het verzoek van 11 oktober 1997 had overgenomen van de Belastingdienst Haarlem, liet verzoekster op 10 april 1997 weten geen

coulance-rente te vergoeden. Hij motiveerde deze beslissing als volgt:

"...De door (verzoekster; N.o.) gevraagde vergoeding bedraagt f96.210,00 zijnde het door u berekende bedrag van het door uw cliënt geleden rentenadeel. Na beoordeling van het verzoek zie ik echter geen aanleiding om een rentevergoeding toe te kennen. **Motivatie** Uitgangspunt bij de beoordeling of een rentevergoeding kan worden toegekend is of er door belastingplichtige een nadeel is geleden door de vertraagde uitbetaling van een terug te geven bedrag. In onderhavig geval is bij de vaststelling van de voorlopige aanslagen uitgegaan van een verkeerd boekjaar als gevolg waarvan onjuiste voorlopige aanslagen over 1994 zijn opgelegd. Met de inspecteur is vervolgens de afspraak gemaakt dat de teruggaaf ad. Fl. 2.924.500,00 als gevolg van de vermindering van de, reeds betaalde, 'foutieve' aanslag (nr. X) zou worden doorgeschoven naar de correcte aanslag (nr. R). Door vermindering van de hiervoor genoemde aanslag R resulteerde afboeking van het doorgeschoven bedrag in een teruggaaf van fl.660.366,00. Dit bedrag is op 29 augustus 1996 aan uw cliënt terugbetaald. Indien de inspecteur de eerste voorlopige aanslag juist had vastgesteld, conform de laatste negen maanden zelfstandige belastingplicht van (verzoekster; N.o.) zou nimmer een teruggaaf zijn ontstaan. Ik kan mij dan ook vinden in uw standpunt dat het rentenadeel met betrekking tot voornoemd bedrag strekt over de periode 1 oktober 1994 tot 29 augustus 1996. In uw berekening gaat u echter ten onrechte uit van de wettelijke rente. Volgens de ook in uw brief genoemde Resolutie van 12december 1990, nr. AFZ90/8697 geldt vanaf 1 oktober 1992 het percentage van de heffings of invorderingsrente zoals dat gold gedurende de periode van vertraging. Bij de beoordeling of sprake is van een door belastingplichtige geleden nadeel dient ook een eventueel genoten voordeel te worden betrokken. In casu is dit het geval bij de aanslag T. ad. fl.5.703.700,00 ten name van de fiscale eenheid. Deze aanslag heeft betrekking op de met ingang van het gewijzigde boekjaar 1994/1995 gevoegde vennootschappen. Bij een tijdige aanslagregeling zou deze aanslag niet de dagtekening 29 april 1995 hebben gekregen maar de dagtekening 31oktober 1994, eerste vervaldag 30 november 1994, laatste vervaldag 30 september 1995, betaalbaar in elf termijnen. De eerste betaling op deze aanslag ad. f 1.140.740,00 is ontvangen op 31 mei 1995. Indien de aanslag tijdig zou zijn opgelegd zou reeds op 30 november 1994 een betaling moeten zijn voldaan van fl518.518,00 zijnde 1/11 van het bedrag van de aanslag. Door het met een latere dagtekening opleggen van de aanslag ontstaat derhalve een belangrijk rentevoordeel. Rekening houdend met de betalingen van fl 1.140.740,00 is een rentevoordeel ontstaan van fl. 71.016,00. Dit voordeel is als volgt te berekenen:

fl. 518.518,00 periode 30-11-1994 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 13.035,00 fl. 518.518,00
 periode 31-12-1994 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 10.875,00 fl. 518.518,00 periode 31-01-1995
 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 8.714,00 fl. 518.518,00 periode 28-02-1995 t/m 31-05-1995 x 5%
 = fl. 6.554,00 fl. 518.518,00 periode 31-03-1995 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 4.393,00 fl.
 518.518,00 periode 30-04-1995 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 2.233,00 Totaal tot 31-05-1995

fl. **45.804,00** Tekort ad. fl. 2.488.886,00 x 5% over periode 31-05-1995 t/m 30-06-1995 fl. 10.717,00 Tekort ad. fl. 1.866.664,00 x 4,5% over periode 30-06-1995 t/m 31-07-1995 fl. 7.260,00 Tekort ad. fl. 1.244.442,00 x 4,5% over periode 31-07-1995 t/m 31-08-1995 fl. 4.823,00 Tekort ad. fl. 622.220,00 x 4,5% over periode 31-08-1995 t/m 30-09-1995 fl. 2.412,00 Totaal 01-06-1995 tot 01-10-1995 fl. **25.212,00** (...)

Samenvatting

Voorgaande overwegend kom ik tot de volgende opstelling:

Renteaandeel over teruggaaf ad. fl. 660.366,00 fl. 53.885,00 Af: voordeel aanslag T tot 31-05-1995 fl. 45.804,00 Af: voordeel aanslag T van 01-06-1995 tot 01-10-1995 fl. 25.212,00 Totaal (neg) fl. 17.131,00 **Totaal te vergoeden coulancerente fl. nihil...**"

1.7. Vervolgens wendde verzoeksters gemachtigde zich met een brief van 21 april 1997 tot de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna: de Directie Amsterdam) met het verzoek om alsnog de gevraagde coulance-rente toe te kennen: "...Bij brief van 10 april 1997 is een namens (verzoekster; N.o.) gedaan verzoek om toekenning van coulancerente door (de Belastingdienst Amsterdam; N.o.) afgewezen. Met deze beslissing kan (verzoekster; N.o.) zich, naar onze mening met recht, niet verenigen. Naast de reeds in het verzoekschrift opgenomen feiten en argumenten, waarnaar wij u gaarne verwijzen, lichten wij dat als volgt toe. In voornoemde brief van (de Belastingdienst Amsterdam; N.o.) wordt bevestigd dat (verzoekster; N.o.) een nadeel heeft geleden. Dit nadeel wordt zelfs exact uitgerekend en gesteld op f 53.885, zijnde de rente over een teruggave van f 660.366. Met dat bedrag kunnen wij ons in beginsel verenigen. De (Belastingdienst Amsterdam; N.o.) stelt voorts:

"Bij de beoordeling of sprake is van een door de belastingplichtige geleden nadeel dient ook een eventueel genoten voordeel te worden betrokken." Dat lijkt een redelijk uitgangspunt, er uiteraard van uitgaande dat dezelfde persoon zowel het voordeel geniet, als het nadeel lijdt. De stelling van de (Belastingdienst Amsterdam; N.o.) dat (verzoekster; N.o.) een voordeel heeft genoten is echter onbegrijpelijk. In zijn brief van 10 april 1997 rekent (de Belastingdienst Amsterdam; N.o.) immers zelf ook het "voordeel" voor (verzoekster; N.o.) toe aan (de moedermaatschappij van de fiscale eenheid; N.o.). (Verzoekster; N.o.) heeft echter op geen enkele wijze belang of baat bij een theoretisch voordeel (een rentevoordeel wegens het laat opleggen van een voorlopige aanslag) dat een andere persoon (de moedermaatschappij van de fiscale eenheid; N.o.) over een ander belastingtijdvak (1994/1995) aangaat, en welk theoretisch voordeel is ontstaan doordat de voorlopige aanslagregeling bij beide vennootschappen kennelijk niet adequaat heeft plaatsgevonden. (Verzoekster; N.o.) kan dan ook weinig begrip opbrengen voor het standpunt van de (Belastingdienst Amsterdam), mede ook omdat alle medewerking is verleend om de afhandeling van de voorlopige aanslagregeling soepel te laten verlopen, en alle relevante gegevens bij de Belastingdienst bekend waren..."

1.8. De Directie Amsterdam liet hierop met een brief van 30 juni 1997 weten dat de beslissing van de Belastingdienst Amsterdam was herzien, en dat alsnog een

rentevergoeding van f 27.946 werd toegekend. Hij voerde hiertoe het volgende aan:
 "...Uit uw brief maak ik op dat u het met de Belastingdienst/ Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna genoemd: eenheid) eens bent over de berekening van het door uw cliënt genoten rentenadeel ten bedrage van f 53.885,00, zijnde de coulancerente berekend over een teruggave van f 660.366,00. U bent het echter niet eens met de eenheid voor zover een eventueel genoten rentevoordeel van de fiscale eenheid (in zijn totaal) wordt meegenomen in de berekening. Voor zover het rentevoordeel wegens het (laat) opleggen van een voorlopige aanslag de gehele entiteit betreft ben ik het met u eens. Anders ligt dit indien het rentevoordeel (fictief) kan worden toegerekend aan uitsluitend (verzoekster; N.o.). De samenhang tussen enerzijds het verminderen van de voorlopige aanslag met nummer X. en anderzijds het opnemen van het belastbare bedrag in de voorlopige aanslag nummer T. t.l.v. de fiscale eenheid is zo evident dat rekening gehouden dient te worden met het genoten

rentevoordeel doordat de voorlopige aanslag t.l.v. (verzoekster; N.o.) is verminderd en later is "opgenomen" in de voorlopige aanslag van de fiscale eenheid. Uitsluitend het belastingbedrag, hetwelk (fictief) aan (verzoekster; N.o.) kan worden toegerekend, komt voor grondslag van de renteberekening in aanmerking. In uw brief van 9 december 1996 (...) en gericht aan de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem geeft u aan dat het resultaat van (verzoekster; N.o.) over het jaar 1994 pro rata circa f8.576.146 zou zijn geweest. Bij een tarief voor de vennootschapsbelasting van 35% zou dit leiden tot een aanslag van f3.001.650. Uitgegaan kan worden van een fictieve datum waarop de voorlopige aanslag had kunnen worden opgelegd van 30 oktober 1994. Voor een berekening moge ik verwijzen naar de bijlage. Hieruit blijkt dat aan uw cliënt alsnog een rente kan worden vergoed van f 27.946,00..." De in de bijlage neergelegde berekening van het te vergoeden bedrag aan coulance-rente luidde:

"...De voorlopige aanslag 1995 ad. fl. 5.703.700,- ten name vande fiscale eenheid bestaat dan voor een bedrag van fl.3.001.650,- uit vennootschapsbelasting verschuldigd door (verzoekster; N.o.). Bij tijdige vaststelling zou de aanslag zijn opgelegd met dagtekening 30 oktober 1994. Betaalbaar in elf termijnen van fl.272.877,-. De eerste betaling ad. fl. 1.140.740,- is (i.v.m. de te late vaststelling) echter pas op 31 mei 1995 ontvangen.

Vervolgens kan volgens dezelfde systematiek als eerder genoemd de volgende berekening worden gemaakt:

fl. 272.877,00 periode 30-11-1994 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 6.821,00 fl. 272.877,00
 periode 31-12-1994 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 5.684,00 fl. 272.877,00 periode 31-01-1995
 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 4.547,00 fl. 272.877,00 periode 28-02-1995 t/m 31-05-1995 x 5%
 = fl. 3.410,00 fl. 272.877,00 periode 31-03-1995 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 2.273,00 fl.
 272.877,00 periode 30-04-1995 t/m 31-05-1995 x 5% = fl. 1.136,00 Totaal tot 31-05-1995
 fl. **23.871,00** Tekort ad. fl. 496.522,00 x 5% over periode 31-05-1995 t/m 30-06-1995 fl.
 2.068,00 Totaal rentevoordeel (verzoekster; N.o) fl. **25.939,00** Na saldering resteert dan
 een te vergoeden rentenadeel aan (verzoekster; N.o) volgens onderstaande opstelling.

Rentenadeel over teruggaaf ad. fl. 660.366,00 fl. 53.885,00 Af: voordeel aanslag T tot 31-05-1995 fl. 23.871,00 Af: voordeel aanslag T van 01-06-1995 tot 01-10-1995 fl. 2.068,00 Totaal te vergoeden fl. 27.946,00 ..."

2. Standpunt verzoekster Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder **KLACHT**, en naar haar brieven van 11 oktober 1996 en 21 april 1997 (zie onder 1.3. en 1.7.). Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan: "... (Verzoekster; N.o.) kan zich niet verenigen met de hoogte van aan haar door de Belastingdienst/Directie grote ondernemingen Amsterdam per saldo toegekende coulancerente wegens geleden rentenadeel, waarbij het rentenadeel dat (verzoekster; N.o.) heeft geleden wordt verminderd met een fictief rentevoordeel, welk rentevoordeel wordt betwist. **Feiten** Aan (verzoekster; N.o.) is voor het belastingjaar 1994 een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994 opgelegd. Aangezien deze aanslag zowel te hoog, als onjuist was (...) heeft dat geleid tot een restitutie van f 660.366. Mede vanwege de zeer moeizaam verlopen wijze waarop de belastingdienst uiteindelijk de voorlopige aanslag juist heeft opgelegd en verminderd, heeft (verzoekster; N.o.) een aanzienlijk rentenadeel geleden. (Verzoekster; N.o.) heeft dan ook verzocht om toekenning van coulancerente. Zowel de inspecteur, als de Directie grote ondernemingen Amsterdam, hebben schriftelijk bevestigd dat (verzoekster; N.o.) een rentenadeel heeft geleden, welk nadeel is vastgesteld op f 53.885. (...) Wat (verzoekster; N.o.) betreft zou hiermee de zaak zijn afgewikkeld. Met ingang van het volgende boekjaar 1994/1995 is (verzoekster; N.o.) (met haar drie dochtervennootschappen) opgenomen in een fiscale eenheid vennootschapsbelasting met als moedermaatschappij BV U. Met ingang van dat boekjaar is (verzoekster; N.o.) derhalve niet meer vennootschapsbelastingplichtig. Aan de belastingplichtige, BV U., is over het nieuwe volgende boekjaar, 1994/1995, met als dagtekening 29 april 1995, een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994/1995 opgelegd. De voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994/1995 ten name van BV U. had op zijn vroegst op 31 oktober 1994 kunnen worden opgelegd, in plaats van op 29 april 1995. Omdat de voorlopige aanslag later dan mogelijk was geweest is opgelegd ten name van BV U. stelt de belasting-

dienst dat (verzoekster; N.o.) een voordeel heeft genoten. Dit vermeende voordeel wordt berekend op f 25.939 (...), zodat de door de belastingdienst toegekende coulancerente in verband met het geleden rentenadeel van f 53.885 met dit bedrag is verminderd tot f 27.946. (...) (Verzoekster; N.o.) heeft een vordering op de belastingdienst terzake waarvan een geleden rentenadeel wordt vergoed. BV U. heeft over het volgende boekjaar een schuld aan de belastingdienst, welke schuld overigens binnen de daartoe gestelde termijnen is betaald. Het een heeft niets met het ander te maken. De facto ontvangt (verzoekster; N.o.) thans f 53.885 aan de coulancerente van de belastingdienst, en betaalt zij de belastingdienst f 25.939 aan rente terzake van een verplichting van een ander, waarbij ook nog eens een vermeend voordeel aan haar wordt toegerekend. Zo al sprake is van een voordeel, is dit een voordeel dat slechts door BV U. wordt genoten wegens het laat opleggen van een voorlopige aanslag. (Verzoekster; N.o.) en BV U. zijn echter

civielrechtelijk verschillende personen, en compensatie dient dan ook achterwege te blijven. De belastingdienst wenst het rentevoordeel "fictief" toe te rekenen aan (verzoekster; N.o.), omdat de voorlopige aanslag ten name van (verzoekster; N.o.) is verminderd en later het belastingbedrag hetwelk "fictief" kan worden toegerekend aan (verzoekster; N.o.) is "opgenomen" in de voorlopige aanslag van de fiscale eenheid (...). Nog daargelaten alle fictie, kunnen wij deze redenering niet anders begrijpen dan dat BV U. ter betaling van de voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994/1995, welke eerder had kunnen worden opgelegd, liquide middelen van (verzoekster; N.o.) had dienen op te vragen; slechts in het later opvragen van de liquide middelen zou dan het door (verzoekster; N.o.) genoten rentevoordeel kunnen zitten. Er wordt op gewezen dat (verzoekster; N.o.) aanzienlijke dividenden heeft uitgekeerd aan BV U. Zo heeft (verzoekster; N.o.) in de periode april 1994 tot januari 1995 ca f 6,2 mio. aan dividend uitgekeerd aan BV U., zodat alleen al daarom voldoende middelen aanwezig waren om de voorlopige aanslag te kunnen betalen. Voorts wenst de belastingdienst voor de berekening van het rentevoordeel uit te gaan van de datum waarop de eerste voorlopige aanslag had kunnen worden opgelegd. Indien het echter gaat om de berekening van het geleden rentenadeel, dan wordt niet uitgegaan van de datum waarop de voorlopige aanslag had kunnen worden verminderd, maar van een latere datum (1 oktober 1994). Dat (verzoekster; N.o.) in eerste instantie niet de maximale positie heeft ingenomen, en heeft aangeboden 1 oktober 1994 als aanvangs-

datum voor de renteberekening te nemen (...) heeft ermee te maken dat toen werd uitgegaan van een faire, correcte afhandeling. Tenslotte is het volstrekt onredelijk dat bij de berekening van het vermeende rentevoordeel voor (verzoekster; N.o.) uitgegaan wordt van een hypothetische aan (verzoekster; N.o.) toerekenbare belastbare winst van f 8.576.146, in plaats van bijvoorbeeld f 8.327.600 (jaarwinst, 1993; N.o.). **Conclusie** (Verzoekster; N.o.) is van mening dat de belastingdienst het gehele door haar geleden rentenadeel dient te vergoeden, zonder dat daarop ten nadele van (verzoekster; N.o.) een vermeend rentevoordeel in mindering wordt gebracht. Voorts is de hoogte van het vermeende rentevoordeel en nadeel willekeurig bepaald, slechts ten faveure van de belastingdienst..."

3. Standpunt Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam het volgende mee:

"... Feiten (...) · Met dagtekening van 31 januari 1994 wordt een voorlopige aanslag in de vennootschapsbelasting 1994 met aanslagnummer X ter grootte van f 2.924.500 opgelegd aan (verzoekster; N.o.). Deze aanslag wordt tijdig geheel voldaan. · Met dagtekening van 30 maart 1995 vindt vermindering van deze zelfde voorlopige aanslag plaats. Het betaalde bedrag wordt ingevolge afspraak met de inspecteur niet terugbetaald maar door de ontvanger "vastgehouden" ter verrekening van de nog op te leggen nieuwe voorlopige aanslag. · Diverse foutieve voorlopige aanslagen worden er opgelegd. Deze zijn ook allen verminderd. · Met dagtekening van 29 juni 1996 wordt een correcte (dus rekening houdend met wijziging boekjaar en voeging in de fiscale eenheid) voorlopige aanslag met

aanslagnummer R ter grootte van f 3.159.972 opgelegd. Met dagtekening van 15 juli 1996 vindt een vermindering van deze aanslag plaats tot f 2.261.207. · Op 17 juli en 29 augustus 1996 wordt deze aanslag geheel voldaan door middel van verrekening met het hiervoor vermelde "vastgehouden" bedrag. Het verschil (exclusief betaalde en naderhand bij beschikking teruggegeven invorderingsrente van f 2.927) ten bedrage van f 660.366 wordt aan (verzoekster; N.o.) uitbetaald. · Met dagtekening van 16 september 1996 wordt de definitieve aanslag met aanslagnummer S opgelegd ten bedrage van nihil. Deze aanslag betreft de laatste 9 maanden zelfstandige belastingplicht van (verzoekster; N.o.). (...) · Met ingang van 1 oktober 1994 wordt (verzoekster; N.o.) op eigen verzoek opgenomen in de fiscale eenheid BV U. Dit is dan ook de reden geweest waarom de in eerste aanleg aan (verzoekster; N.o.) opgelegde voorlopige aanslag uiteindelijk is "gewijzigd" in de hierboven vermelde aanslag R. · Met dagtekening van 29 april 1995 wordt aan de fiscale eenheid een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd over het gewijzigde boekjaar 1994/1995 met aanslagnummer T ter grootte van f 5.703.700. Bij brief van 11 oktober 1996 verzoekt de adviseur van (verzoekster; N.o.) coulancerente over het door de ontvanger hiervoor vermelde uitbetaalde bedrag van f 660.366 en wel over de periode 1 oktober 1994 tot 29 augustus 1996. Bij brief van 10 april 1997 komt de ontvanger tot het oordeel dat er geen reden is om coulancerente te verlenen (...). Op 21 april 1997 verzoekt de adviseur aan de directeur van de Belastingdienst/Grote ondernemingen Amsterdam om herziening van de door de ontvanger genomen beslissing (...). Bij brief van 30 juni 1997 komt de directeur (gedeeltelijk) tegemoet aan dit verzoek en verleent aan (verzoekster; N.o.) een coulancerente van f 27.946 (...). Geschil Niet in geschil is dat (verzoekster; N.o.) een nadeel heeft geleden en dus recht heeft op een rentevergoeding over het door de ontvanger te lang "vastgehouden" bedrag van f 660.366. De berekende coulancerente hierover bedraagt f 53.885. Wel in geschil is dat de adviseur meent dat de Belastingdienst ten onrechte uiteindelijk (fictief) wel rekening heeft gehouden met een door (verzoekster; N.o.) genoten voordeel, omdat enerzijds op verzoek de voorlopige aanslag 1994 is verminderd en ten gevolge daarvan anderzijds (veel) later de voorlopige aanslag 1994/1995 aan de fiscale eenheid is opgelegd. De directeur meent in zijn brief dat er een grote samenhang is geweest tussen het enerzijds verminderen van de voorlopige aanslag en het anderzijds opnemen van het voor rekening van (verzoekster; N.o.) belastbare bedrag in de voorlopige aanslag van de fiscale eenheid.

II Beoordeling

(...) Ad 1. De stelling van (verzoekster; N.o.) dat de toegekende coulance-rente los staat van de aanslagregeling terzake van de fiscale eenheid is niet terecht. De voeging van (verzoekster; N.o.) in de fiscale eenheid heeft tot gevolg dat er een nieuwe fiscale entiteit ontstaat met een andere naam en fiscaal nummer. De fiscale eenheid is echter slechts een fiscale voeging van juridisch zelfstandige rechtspersonen. Aan de identiteit van verzoekster is derhalve niets veranderd. Slechts in fiscale zin worden zelfstandig behaalde resultaten geconsolideerd en in één aangifte opgenomen. Deze fiscale benadering laat echter

onverlet dat de verzoekster als zelfstandige rechtspersoon individualiseerbare voor- en nadelen kan verkrijgen. De mogelijkheid om coulance-rente te vergoeden vindt zijn grondslag niet in een wettelijke bepaling. De mogelijkheid om in bepaalde gevallen toch een rentevergoeding te verlenen is vastgelegd bij resolutie van 12 december 1990 nr. AFZ90/8697 (laatstelijk gewijzigd bij besluit van 12 augustus 1994 nr. AFZ94/3896M). De resolutie geeft beleid ten aanzien van het verlenen van rentevergoedingen gebaseerd op coulance en vloeit voort uit een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen. Redelijkheid en billijkheid spelen (en zeker in dit geval) een grote rol bij de behandeling van een verzoek om rentevergoeding. Bij toepassing van dit beleid wordt een door belastingplichtige reëel geleden rentenadeel dat als gevolg van een bepaalde handelwijze van de Belastingdienst is ontstaan vergoed. Om de realiteit zo goed mogelijk te benaderen is het dan ook redelijk om een genoten rentevoordeel te betrekken in de berekening zoals in het onderhavig geval gehanteerd door rekening te houden met de vertraagde oplegging van de nieuwe voorlopige aanslag 1994/1995 aan de fiscale eenheid. Het gaat per saldo immers om het door belastingplichtige geleden rentenadeel dat dient te worden gecorrigeerd. De vermindering van de in eerste aanleg opgelegde voorlopige aanslag 1994, maar ook de hoogte van de voorlopige "correcte" aanslag van 29 juni 1996, aan (verzoekster; N.o.) houdt rechtstreeks verband met de later opgelegde voorlopige aanslag 1994/1995 aan de fiscale eenheid. Was er geen verzoek om wijziging boekjaar en opname in de fiscale eenheid geweest dan had (verzoekster; N.o.) haar "belastinggedeelte" in de aanslag vennootschapsbelasting opgelegd aan de fiscale eenheid in een veel eerdere stadium betaald. Door het verzoek om wijziging van het boekjaar en opname in de fiscale eenheid heeft men thans later hoeven te betalen dan aanvankelijk de bedoeling was. (...) Over het later opleggen van de voorlopige aanslag (aan de fiscale eenheid; N.o.) kan ik kort zijn. Voorzover nog te achterhalen is dit uitsluitend te wijten aan een vertraagde aanslagregeling door de Belastingdienst. Uit legger en klant dossier zijn geen nadere gegevens en/of omstandigheden af te leiden die tot een andere conclusie kunnen leiden. Aannemelijk lijkt dat de fiscale afhandeling van de voeging in combinatie met de overdracht van de post van BGO Haarlem naar BGO Amsterdam hiervoor als voornaamste oorzaken zijn aan te wijzen. Dit laat naar mijn mening echter onverlet dat het ook hier redelijk en billijk is om uit te gaan van de daadwerkelijke datum van aanslagoplegging te weten 29 april 1995, omdat het zij herhaald het belastbare gedeelte in de voorlopige aanslag van de fiscale eenheid (fictief) in feite al had moeten worden opgenomen in een aan (verzoekster; N.o.) opgelegde voorlopige aanslag. Met andere woorden: het gedeelte van de voorlopige aanslag van de fiscale eenheid welk toegerekend kan worden aan (verzoekster; N.o.) zou, zonder wijziging boekjaar en voeging, al betaald zijn. (...) De aan (verzoekster; N.o.) toegerekende winst ad. fl. 8.576.146,- is door haar zelf aangegeven in de brief van 9 december 1996. Bij de berekening van het reële bedrag aan te vergoeden coulance rente is, om het door (verzoekster; N.o.) geleden nadeel te berekenen, slechts

gebruik gemaakt van de berekening die zij zelf heeft gemaakt. In de laatste alinea van voornoemde brief wordt duidelijk gesteld wat de winst van (verzoekster; N.o.) over het gehele jaar 1994 zou zijn geweest bij omrekening van de te betalen belasting over het gehele jaar. Bij een tarief van 35% vennootschapsbelasting is dan eenvoudig te berekenen dat de op 31 mei 1995 aan de fiscale eenheid opgelegde aanslag voor een bedrag van fl. 3.001.650,- is toe te rekenen aan (verzoekster; N.o.). Het is mij niet duidelijk waarom, indien (verzoekster; N.o.) zelf een reële winstberekening neerlegt in haar brief, toch de winst van 1993 ad. fl. 8.327.000,- als uitgangspunt dient te worden genomen. De winst 1993 zou bij de berekening van de coulance-rente slechts als uitgangspunt zijn genomen indien de actuele winst of de berekening van de geschatte winst over 1994 niet voorhanden zou zijn geweest. De stelling van (verzoekster; N.o.) dat bij de berekening van de coulance-rente van een eerdere datum, namelijk 1 januari 1994, had kunnen worden uitgegaan is niet juist. De reden dat er geen invorderingsrente is vergoed vindt zijn grondslag in artikel 28 lid 7, letter b en d Invorderingswet

1990. Dit artikel geeft onder andere aan in welke gevallen er geen recht bestaat op rentevergoeding. In het hiervoor genoemde lid 7, letter b en d wordt rentevergoeding uitgesloten in geval van:

- letter b. "een wijziging van het boekjaar of de rechtsvorm van belastingschuldige".
- letter d. "de vorming of verbreking van een fiscale eenheid als bedoeld in de artikelen 15 en 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969".

. B.: Tevens is in artikel 28 lid 6 Invorderingswet 1990, zoals dit luidde tot 1 juli 1997, vastgelegd dat vergoeding van rente slechts plaats kan vinden na toepassing van een drempeltijdvak van 15 maanden te rekenen vanaf het einde van het kalenderjaar of tijdvak waarop de aanslag betrekking heeft. In casu bij toepassing van de reguliere rentevergoeding zou pas bij vermindering van de aanslag na 1 april 1996 recht zijn ontstaan op vergoeding van rente. De vermindering van de aanslag 1994 is vastgesteld bij beschikking van 31 maart 1995. Er zou dus nimmer recht hebben bestaan op een vergoeding van rente vanaf 1 januari 1994. Het is mij onduidelijk waarom bij vergoeding van rente uit hoofde van coulance gunstiger termijnen moeten worden gehanteerd dan bij de wettelijke regeling die normaal gesproken wordt toegepast. Niet uit het oog mag worden verloren dat de resolutie slechts ziet op die gevallen waarin belastingschuldige door een handelen of nalaten van de Belastingdienst een onredelijk rentenadeel belooft door met name vertraagde uitbetaling van terug te ontvangen bedragen. (...) Het feit dat aanzienlijke dividenden zijn uitgekeerd aan B.V. U. heeft naar mijn mening geen invloed op de overweging om bijvoorbeeld saldering achterwege te laten. Het feit dat men over voldoende liquide middelen beschikt om aan fiscale verplichtingen te voldoen sterkt mij zelfs in de mening dat er een voordeel genoten is. Het door (verzoekster; N.o.) genoten voordeel bij hantering van een marktrente van 6% (november 1994 t/m oktober 1995, bron: fidemecum Belastingdienst) is groter dan het door de ontvanger gecorrigeerde voordeel tegen een tarief van 5%. Het feit dat de uitgekeerde dividenden ter beschikking zijn

geweest van (verzoekster; N.o.) of B.V. U. kan dan ook niet als reëel verweer worden aangemerkt. (...) De aanslag ten laste van de fiscale eenheid is inderdaad binnen de gestelde termijnen voldaan. Belastingplichtige heeft ook andere aanslagen binnen termijnen voldaan. Belastingplichtige is dan ook te omschrijven als een "keurige betaler". Voorgaande doet echter nog steeds niet af aan de situatie dat ook als aanslagen binnen de termijnen worden voldaan er een rentevoordeel voor belastingplichtige kan ontstaan indien aanslagen vertraagd worden opgelegd. Conclusie Redelijkheid en billijkheid gebiedt dat in casu ook rekening wordt gehouden met het rentevoordeel hetwelk (verzoekster; N.o.) (indirect) genoten heeft doordat er op haar verzoek een wijziging in het tijdvak en opname in een fiscale eenheid heeft plaatsgevonden. Hierdoor is de voorlopige aanslag 1994/1995 later opgelegd en is deze ook later dan de bedoeling was betaald. Berekening van dit voordeel heeft alleen plaatsgevonden over het deel waarvoor (verzoekster; N.o.) over 1994 verantwoordelijk is..."

4. Reactie verzoekster

In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam liet verzoekster het volgende weten:

"...De (Directie Amsterdam; N.o.) stelt hetgeen door (verzoekster; N.o.) onderschreven wordt dat ondanks de fiscale eenheid sprake is van juridisch zelfstandige rechtspersonen die individualiseerbare voor- en nadelen kunnen verkrijgen. Het individualiseerbare rente nadeel voor (verzoekster; N.o.) is evident en erkend door de belastingdienst. Vanuit deze optiek is het onbegrijpelijk waar het individualiseerbare rente voordeel vandaan komt. Immers (verzoekster; N.o.) betaalt aan haar aandeelhouder aanzienlijke bedragen teneinde onder meer haar aandeel in de belastingverplichting van de aandeelhouder te voldoen. Bij zelfstandige belastingplicht had (verzoekster; N.o.) deze bedragen zelf aan de belastingdienst betaald. Voor (verzoekster; N.o.) is het op individuele basis om het even aan wie wordt betaald; zij derft hoe dan ook ten koste van haar resultaat de rente op die bedragen, en als het aan de belastingdienst zou liggen, zelfs tweemaal. Eenmaal terzake van de betalingen aan de aandeelhouder, en nog eens vanwege het door de belastingdienst gestelde vermeende voordeel. Interessant is de constatering van de (Directie Amsterdam; N.o.) (...), dat het (vermeende) voordeel voor (verzoekster; N.o.) zelfs groter is indien van de marktrente wordt uitgegaan. (Verzoekster; N.o.) volgt dat standpunt van harte, maar dan wel terzake van het geleden rentenadeel. Het zal ook niet voor niets zijn dat de belastingdienst de regeling inzake coulancerente eenzijdig heeft gewijzigd in dier voege, dat veel lagere rentepercentages dan marktrente worden gehanteerd.

De kern van de zaak is uiteindelijk dat slechts (verzoekster; N.o.) een vordering had op de belastingdienst welke zij, mede gelet op de zeer moeizame afhandeling, terecht met rente wenste te incasseren. (Verzoekster; N.o.) opereert volstrekt zelfstandig, en heeft de facto niets met haar aandeelhouders en/of de fiscale eenheid te maken, behoudens het feit dat jaarlijks bedragen aan de aandeelhouder dienen te worden overgemaakt in verband met de individualiseerbare vennootschapsbelastingsschuld van (verzoekster; N.o.).

(Verzoekster; N.o.) heeft er dan ook geen enkel voordeel bij gehad dat aan de aandeelhouder later dan had gekund een voorlopige aanslag is opgelegd. Dat voordeel zit zuiver en alleen bij de aandeelhouder. (...) (Verzoekster; N.o.) is het ook met de door de belastingdienst meermalen herhaalde stellingname eens dat redelijkheid en billijkheid dienen te prevaleren. Wij vragen ons dan ook af waarom de belastingdienst wel zou kunnen stellen dat uitgegaan dient te worden van de datum waarop de voorlopige aanslag aan de fiscale eenheid had kunnen worden opgelegd, maar dat in het omgekeerde geval (verzoekster; N.o.) niet zou kunnen stellen dat een eerder verzoek om verlaging en teruggave van de voorlopige aanslag had kunnen worden gedaan, bijvoorbeeld direct na het opleggen van de eerste voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994. (...). Het is toch duidelijk dat (verzoekster; N.o.) al sedert begin 1994 de facto een rentenadeel heeft geleden wegens betaling van een te hoge aanslag, dit niettegenstaande de door de belastingdienst aangehaalde wettelijke regelingen omtrent invorderingsrente. Op deze regelingen wordt door (verzoekster; N.o.) verder ook geen beroep gedaan. Overigens stelt de (Directie Amsterdam; N.o.) dat de Invorderingswet bepaalt dat geen invorderingsrente wordt vergoed bij wijziging van het boekjaar en/of in verband met de vorming van een fiscale eenheid. Wij kunnen dit standpunt niet volgen omdat de vorming van de fiscale eenheid pas in het volgende jaar plaatsvindt, zodat ook als de fiscale eenheid niet was gevormd, de aanslag zou dienen te worden verlaagd. Voorts lijkt voornoemd standpunt aanvechtbaar voorzover het betreft de verlaging van een aanslag omdat sprake is van een lagere materiële belastingschuld. Voorzover een aanslag op grond van een van de genoemde formele redenen wordt vernietigd bij een overigens ongewijzigde materiële belastingschuld ligt het op zich voor de hand dat geen rente wordt vergoed. (Verzoekster; N.o.) verzoekt dan ook niet om een rentevergoeding over de materieel verschuldigde belasting terzake van de vernietigde, formeel onjuiste voorlopige aanslag van f2.924.500, maar slechts over dat gedeelte van de voorlopige aanslag dat te hoog was (f 660.366). De door de (Directie Amsterdam; N.o.) aan (verzoekster; N.o.) toegerekende winst ad f 8.576.146 is volstrekt arbitrair. Bij brief van 21 november 1996 is ons verzocht aan te geven of het winstdeel van (verzoekster; N.o.) waarmee de aanslag is verminderd is opgenomen in de aanslag van de fiscale eenheid BV U. In onze brief van 9 december 1996 aan (zie Feiten, onder 1.5.; N.o.) de Directie Amsterdam; N.o.) demonstreren wij dat dat tenminste het geval is. De uit praktische overwegingen, volstrekt speculatieve, en op basis van kennis achteraf gemaakte, pro rata berekening is slechts opgenomen om te voorkomen dat de belastingdienst zou stellen dat de winst van (verzoekster; N.o.) voor een te laag bedrag in de voorlopige aanslag ten name van de fiscale eenheid zou zijn opgenomen. Overigens meet ook hier de belastingdienst met twee maten. De voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994 ten name van (verzoekster; N.o.) was opgelegd naar een belastbaar bedrag van f8.320.000. Nergens valt uit af te leiden dat een bedrag van f8.576.146 reëler is dan het in eerste instantie gehanteerde bedrag van f 8.320.000. Uiteindelijk is de voorlopige aanslag verlaagd naar een belastbaar bedrag van f 6.432.100. Het voordeel voor (verzoekster; N.o.) treedt volgens de belastingdienst op omdat de voorlopige aanslag "is verminderd en later is "opgenomen" in de fiscale eenheid" (...). Op

basis daarvan kan het vermeende rente voordeel voor (verzoekster; N.o.) hooguit worden berekend aan de hand van het verschil tussen het belastbaar bedrag van de eerste voorlopige aanslag (8.320.000), en de correcte aanslag (f 6.432.100), zijnde f 1.887.900, omdat laatstgenoemd bedrag het (geschatte) deel van de winst is waarmee de voorlopige aanslag is verminderd en in winst van de fiscale eenheid van het volgende jaar is "opgenomen". Overigens herhalen wij nogmaals dat dit vermeende voordeel niet bestaat, omdat (verzoekster; N.o.) reeds betalingen aan haar aandeelhouder heeft verricht waardoor het rendement op haar vermogen is afgenomen..." **5. Reactie**

Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam op het verslag van bevindingen

In reactie op het verslag van bevindingen reageerde de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen te Amsterdam als volgt op hetgeen verzoekster heeft aangevoerd in haar onder **4. Reactie verzoekster** opgenomen commentaar op het standpunt van de Belastingdienst:

"...(Verzoekster; N.o.) stelt (...) dat de vorming van de fiscale eenheid "pas in het volgend jaar plaatsvindt" m.a.w. 1995. Dit is onbegrijpelijk. De eerste voorlopige aanslag vennootschapsbelas-

ting 1994 is nu juist verminderd ten gevolge van de wijziging van het boekjaar en voeging fiscale eenheid per 1 oktober 1994 (...). Er is tussen partijen overigens geen geschil omtrent het bedrag van de coulance-rente over f 660.366.

2. (Verzoekster gaat; N.o.) onder andere in op de door haar zelf berekende winst over 1994. De berekening (...) is niet juist. In eerste instantie is de foute (eerste) voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1994 verminderd als gevolg van wijziging boekjaar en voeging fiscale eenheid. De juiste voorlopige aanslag 1994 (R.) ad f 3.159.972 is echter opgelegd naar een geschatte winst over het gehele jaar 1994. Met dagtekening van 15 juli 1996 is deze aanslag verminderd met een belastingbedrag van f 898.765 naar een belastbaar bedrag van f 6.432.100. Dit laatste bedrag heeft betrekking op de eerste negen maanden van het jaar 1994. De vermindering is het gevolg van de voeging van (verzoekster; N.o.) in de fiscale eenheid per 1 oktober 1994. Dit is nu juist de aanslag waar uiteindelijk de teruggaaf van f 660.366 is ontstaan en waarover de op zichzelf onweersproken vergoeding is verleend. Dat er tussen het belastbare bedrag over het gehele jaar 1994 en de eerste negen maanden wellicht een verschil zit van f 1.887.900 is niet relevant. De vermindering van deze aanslag (R.) is immers niet de basis geweest voor de stelling aangaande het genoten voordeel. Feit blijft immers dat de aanslag 1994/1995 ten name van de fiscale eenheid door de vertraagde vaststelling "uitstel van betaling" heeft veroorzaakt voor het gedeelte van de vennootschapsbelasting dat toe te rekenen is aan (verzoekster; N.o.). Dat (verzoekster; N.o.) binnen de entiteit betalingen aan haar aandeelhouder verricht doet daar niets aan af. Het licht voor de hand dat indien (verzoekster; N.o.) betalingen verricht aan haar aandeelhouder(s) ter voldoening van haar gedeelte van de vennootschapsbelasting 1994/1995 deze op zijn vroegst gedaan worden na het opleggen van de aanslag. De wijze waarop en het tijdstip van verrekening van de te betalen vennootschapsbelasting en/of dividend is echter een gevolg van onderlinge

afspraken tussen de gevoegde vennootschappen. De stelling dat er derhalve geen sprake is van een extra rendement op het vermogen van (verzoekster; N.o.) mag de Belastingdienst niet worden tegengeworpen. Blijft overeind dat er ten gevolge van een verzoek van (verzoekster; N.o.) zelf opname heeft plaatsgevonden in een fiscale eenheid, dat er daardoor later dan gebruikelijk is betaald en dat dus een rentevoordeel is ontstaan gelijk aan het bedrag van de te betalen belasting afgeleid van de door de adviseur zelf berekende

(geïndividualiseerde) winst van (verzoekster; N.o.) ad f8.576.146 over het jaar 1994..."

Beoordeling

1. Verzoekster, een rechtspersoon (BV), is per 1 oktober 1994 deel uit gaan maken van een fiscale eenheid. In verband met de gang van zaken rond de voorlopige aanslagregeling vennootschapsbelasting (Vpb) 1994 ten name van verzoekster is aan verzoekster door de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam (hierna: de Directie Amsterdam) coulance-rente toegekend. Het betrof hier het laatste jaar waarin verzoekster (gedeeltelijk) gold als subjectief belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. Het rentenadeel waarop de coulance-rentevergoeding ziet, is door de Directie Amsterdam berekend op f 53.885. Bij het uiteindelijk toegekende bedrag aan coulance-rente heeft de Directie Amsterdam rekening gehouden met een door haar berekend (fictief) rentevoordeel van f 25.939 dat verzoekster zou hebben genoten. Dit fictief rentevoordeel heeft betrekking op de vertraagde voorlopige aanslagregeling vpb 1994/1995 ten aanzien van de fiscale eenheid waarin verzoekster per 1 oktober 1994 is opgenomen, voor zover dit voordeel volgens de Directie Amsterdam kan worden toegerekend aan verzoekster. Per saldo werd aan verzoekster een bedrag van f 27.946 aan coulance-rente toegekend.
2. Verzoekster is het met het door de Directie Amsterdam uiteindelijk toegekende bedrag aan coulance-rente niet eens. Primair stelt zij dat het niet juist is dat de Directie Amsterdam bij het toekennen van de coulance-rente rekening heeft gehouden met het door haar berekende (fictief) door verzoekster genoten rentevoordeel van f 25.939. Verzoekster stelt dat dit rentevoordeel enkel de moedermaatschappij (BV U.) regardeert, omdat zij zelf tengevolge van het aangaan van de fiscale eenheid niet meer subjectief belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting. In dit verband wijst verzoekster erop dat zij en moedermaatschappij BV U. civielrechtelijk verschillende personen zijn.
3. De Directie Amsterdam wijst er in reactie op de klacht op dat het door de Belastingdienst gevoerde beleid ten aanzien van het verlenen van rentevergoedingen is gebaseerd op coulance en voortvloeit uit het streven naar een klantgerichte behandeling van belastingplichtigen (zie **ACHTERGROND** onder 2.). Dit betekent aldus de Directie Amsterdam dat de beginselen van redelijkheid en billijkheid bij de behandeling van een verzoek om een rentevergoeding een belangrijke rol spelen. Een en ander brengt volgens

de Directie Amsterdam met zich mee dat slechts het reëel door verzoekster geleden nadeel voor vergoeding van coulance-rente in aanmerking komt. Voortbordurend op dit uitgangspunt voert de

Directie Amsterdam aan dat verzoekster weliswaar per 1 oktober 1994 deel uit maakt van de fiscale eenheid, maar dat dit niet weg neemt dat zij als zelfstandige rechtspersoon individualiseerbare voor- en nadelen kan verkrijgen. De Directie Amsterdam stelt zich op het standpunt dat er een relatie bestaat tussen enerzijds de vermindering van de in eerste aanleg aan verzoekster opgelegde voorlopige aanslag vpb 1994 en de hoogte van de op 29 juni 1996 aan verzoekster opgelegde voorlopige aanslag vpb 1994 en anderzijds de later opgelegde aanslag vpb 1994/1995 aan de fiscale eenheid. In dit kader wijst de Directie Amsterdam er op dat wanneer het verzoek tot wijziging van het boekjaar en opname in de fiscale eenheid niet zou zijn gedaan het bedrag van de aan de fiscale eenheid opgelegde aanslag dat aan verzoekster is toe te rekenen (haar belastinggedeelte) al in een veel eerder stadium door verzoekster zou zijn betaald. Aldus stelt de Directie Amsterdam dat door het verzoek om wijziging van het boekjaar en opname in de fiscale eenheid betaling van het belastinggedeelte van verzoekster later heeft plaatsgevonden dan aanvankelijk de bedoeling was geweest, en dat aldus een rentevoordeel is ontstaan dat (fictief) kan worden toegerekend aan verzoekster.

4. Het algemeen uitgangspunt van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet vpb) is dat de belastingheffing op voet van deze wet zich richt tot de afzonderlijke rechtspersoon. Artikel 15/15a van de Wet vpb voorziet echter in afwijking van dit uitgangspunt - in de mogelijkheid dat 'gevoegde' rechtspersonen voor de heffing van vennootschapsbelasting als één belastingplichtige worden aangemerkt. Deze figuur van de zogenaamde fiscale eenheid maakt een inbreuk op de fiscaalrechtelijke zelfstandigheid van afzonderlijke rechtspersonen. Heffing van vennootschapsbelasting vindt in het geval van een fiscale eenheid plaats alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. De moeder wordt na de totstandkoming van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting aangeslagen over de winst van de gezamenlijk tot de fiscale eenheid behorende lichamen. Vanaf het verenigingstijdstip is de gevoegde dochter voor de vennootschapsbelasting niet langer subjectief belastingplichtig. Fiscaal dient men het opgaan van de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij vrij letterlijk te nemen. De dochtermaatschappij is - zolang de fiscale eenheid duurt en indien er niet bij de gestelde voorwaarden van wordt afgeweken nonexistent en alles wat haar aangaat, betreft de moedermaatschappij (zie **ACHTERGROND** onder 1.).

5. Uit hetgeen onder 4. is overwogen, volgt dat na de voeging van verzoekster in de fiscale eenheid enkel de moedermaatschappij voor de heffing van vennootschapsbelasting nog relevant is. Dit brengt in dit geval met zich mee dat verzoekster na de voeging in de fiscale eenheid nu van daarvan afwijkende gestelde voorwaarden

niet is gebleken - voor de heffing van vennootschapsbelasting als zodanig niet meer bestaat. Dit leidt tot de conclusie dat de aanslagregeling met betrekking tot verzoekster

vóór het voegingstijdstip geheel los dient te worden gezien van de aanslagregeling met betrekking tot de fiscale eenheid na het voegingstijdstip. Immers, het gaat fiscaal gezien om twee verschillende belastingplichtigen. Het desondanks verrekenen van de aan verzoekster (als belastingplichtige) toegekende coulance-rentevergoeding met een vermeend na het voegingstijdstip (fictief) door verzoekster (als gevoegde maatschappij) genoten rentevoordeel als gevolg van de vertraagde aanslagregeling ten aanzien van de fiscale eenheid, is dan ook niet juist. Dit klemmt temeer nu uit de informatie van de Directie Amsterdam blijkt dat het later opleggen van de voorlopige aanslag vpb 1994/1995 aan de fiscale eenheid uitsluitend te wijten is aan een vertraagde aanslagregeling door de Belastingdienst zelf. Verder brengt de handelwijze van de Directie Amsterdam op het punt van de verrekening tevens mee dat de fiscale eenheid als het ware wordt geconfronteerd met een te betalen bedrag aan (invorderings)rente zonder dat daarvoor een wettelijke basis bestaat. Op dit onderdeel is de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam niet behoorlijk. Dit geeft aanleiding in dit rapport een aanbeveling op te nemen.

6. Tenslotte heeft verzoekster ook anderszins de hoogte van de door de Directie Amsterdam toegekende coulance-rentevergoeding aan de orde gesteld. Verzoekster merkt op dat terzake van het berekende rentenadeel waarbij conform haar eigen verzoek is uitgegaan van de periode 1 oktober 1994 tot 29 augustus 1996 evengoed had kunnen worden uitgegaan van de aanvangsdatum 1 januari 1994, de datum waarop de eerste voorlopige aanslag vpb 1994 was opgelegd. Verzoekster kan niet in dit standpunt worden gevolgd. Immers, uit de door haar verstrekte informatie blijkt dat zij omtrent de in eerste aanleg opgelegde voorlopige aanslag vpb pas op 28 september 1994 contact heeft opgenomen met de Belastingdienst/Grote Ondernemingen Haarlem. Daarbij werd afgesproken dat deze aanslag zou worden vernietigd onder gelijktijdige oplegging van een correcte voorlopige aanslag over het korte boekjaar. Gelet op de genoemde datum van 28 september 1994 valt niet in te zien dat wat betreft de berekening van het rentenadeel moet worden uitgegaan van een eerdere datum dan 1 oktober 1994. Op dit punt is de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/ Directie Amsterdam 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 gegrond op het punt van het verrekenen van (fictief) genoten rentevoordeel, en niet gegrond voorzover bij het berekende rentenadeel is uitgegaan van de datum 1 oktober 1994. **AANBEVELING** De Staatssecretaris van Financiën wordt in overweging gegeven te bevorderen dat de Belastingdienst/Directie Grote Ondernemingen Amsterdam de aan verzoekster toegekende coulance-rentevergoeding, met ongedaan maken van de verrekening, alsnog volledig uitbetaalt.

BIJLAGE ACHTERGROND

1. Fiscale eenheid

De belastingheffing op voet van de Wet op de vennootschapsbelasting (Vpb) heeft als algemeen uitgangspunt dat deze zich tot de afzonderlijke rechtspersoon richt, ongeacht de vraag of de rechtspersoon economisch en/of juridisch wordt beheerst door een andere rechtspersoon. Anders gezegd zijn juridisch zelfstandige ondernemingen afzonderlijk **subjectief** belastingplichtig. De in artikel 15/15a Wet Vpb geregelde **fiscale eenheid** vormt een uitzondering op dit uitgangspunt. De tekst van het hier relevante artikel 15, eerste lid van de **Wet op de vennootschapsbelasting 1969** (Wet van 8 oktober 1969, stb. 445) luidt:

"Zolang alle aandelen van een dochtermaatschappij in het bezit zijn van een moedermaatschappij, wordt, op verzoek van beide belastingplichtigen (...), de belasting geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Het verzoek wordt slechts ingewilligd indien de tijdvakken waarover de belasting wordt geheven voor beide belastingplichtigen samenvallen, en voorts indien de door Onze Minister nader te stellen voorwaarden zijn vervuld (...)." De fiscale eenheid vormt 'een inbreuk' op de fiscaalrechtelijke zelfstandigheid van afzonderlijke rechtspersonen. Het betreft een faciliteit op grond waarvan 'verbonden' lichamen voor de heffing van vennootschapsbelasting als één belastingplichtige worden aangemerkt. De moeder wordt na de totstandkoming van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting aangeslagen over de winst van de gezamenlijke tot de fiscale eenheid behorende lichamen. Vanaf het verenigingstijdstip is de gevoegde dochter voor de vennootschapsbelasting niet langer subjectief belastingplichtig. De omstandigheden die van belang waren voor de bepaling van de belastingschuld van de dochter gaan voortaan slechts de moeder aan. Blijkens jurisprudentie van de Hoge Raad (onder meer HR 4 juni 1986, nr's 23 381 en 23 614 (BNB 1986/282 en BNB 1986/239) en HR 27 april 1988, nr. 24 226 (BNB 1988/220) en HR 6 september 1995, nr. 30 244 (BNB 1996/16) dient men het opgaan van de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij vrij letterlijk te nemen. De dochtermaatschappij is zolang de fiscale eenheid duurt en indien er niet bij de gestelde voorwaarden van wordt afgeweken non-existent en alles wat haar aangaat, betreft de moedermaatschappij.

Deze visie ligt ook ten grondslag aan de arresten van de Hoge Raad van 16 april 1997, nr. 31 745 (BNB 1997/189) en 23 april 1997, nr. 32 100 (BNB 1997/179) waarin de fiscale eenheid vennootschapsbelasting op het gebied van de Reserve assurantie eigen risico (RAER) en de vervangingsreserve fiscaal als één onderneming wordt beschouwd.

2. Resolutie van 12 december 1990

, nr. AFZ90/8697, van de Staatssecretaris van Financiën:

"...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. (...)

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, waarover geen heffings- of invorderingsrente wordt vergoed. (...) 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.

4. (...)

5. Indien na formalisering van een teruggaaf de daadwerkelijke uitbetaling veel langer op zich laat wachten dan gebruikelijk is en de rechthebbende hiervan geen verwijt kan worden gemaakt wordt rente vergoed over de periode gedurende welke van vertraging sprake is geweest..."