



Rapport

Datum: 17 september 1999
Rapportnummer: 1999/403

Klacht

Op 22 april 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van H. BV te Nuenen, ingediend door de heer F.A. Piek, advocaat te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën. Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt er over dat de Staatssecretaris van Financiën:

1. in zijn brief van 26 maart 1999 het standpunt heeft ingenomen dat de ontvanger van de Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven de onterechte verrekening van een drietal teruggaven omzetbelasting aan verzoekster niet ongedaan behoefde te maken, omdat hij deze teruggaven ook had kunnen verrekenen met de openstaande naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996. Dit ondanks het feit dat verzoekster deze naheffingsaanslagen bestreed en de Staatssecretaris er van op de hoogte was dat verwacht moest worden dat deze naheffingsaanslagen zouden worden vernietigd. Het betrof de teruggave ad f250 van 14 november 1997 over het derde kwartaal 1997, een deel ter grootte van f1.593 van de teruggave ad f6.368 van 21 augustus 1997 over het tweede kwartaal 1997 en de teruggave ad f5.563 van 12 februari 1998 over het vierde kwartaal 1997. Verzoekster stelt dat er geen reden was om af te wijken van het beleid dat verrekening met een betwiste aanslag in het algemeen achterwege dient te blijven, omdat ten aanzien van haar geen sprake was van een verslechterde financiële situatie; 2. in zijn brief van 26 maart 1999 voorts het standpunt heeft ingenomen dat een teruggaaf omzetbelasting van 24 april 1998 aan verzoekster kon worden verrekend met een premienota van het LISV met een dagtekening van vóór 1 januari 1998. Verzoekster wijst er in dit verband op dat aan de per 1 januari 1998 ingevoerde mogelijkheid om belastingteruggaven zonder instemming van de schuldenaar te verrekenen met premienota's geen terugwerkende kracht toekomt. 3. in zijn brief van 28 april 1999 het standpunt heeft ingenomen dat er geen aanleiding is haar de kosten te vergoeden die zij heeft gemaakt voor deskundige bijstand ter zake van de in de klachtonderdelen 1. en 2. beschreven handelwijze van de Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven.

Achtergrond

1. Coördinatiewet sociale verzekering

(Wet van 24 december 1953, Stb. 577) zoals deze luidt na 1 januari 1998:

Artikel 15, vijfde lid:

"Zolang de ontvanger met de zorg voor de invordering is belast, kan hij een vordering doen op grond van artikel 19 van de Invorderingswet 1990, alsmede verrekenen op grond van artikel 24 van die wet."

2. Invorderingswet 1990

(Wet van 30 mei 1990, Stb. 221) Artikel 24, eerste en tweede lid:

"1. Met betrekking tot rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen voorzover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen, is verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel I van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek niet mogelijk.

2. De ontvanger is ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd aan hem uit te betalen en van hem te innen bedragen ter zake van de in het eerste lid bedoelde rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen met elkaar te verrekenen. (...) Als tijdstip van verrekening geldt de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit van het uit te betalen bedrag blijkt."

3. Leidraad Invordering 1990

(Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juni 1990, nr AFZ90/1990) 3.1.

Artikel 24, § 1, punt 3 en punt 4, zoals dit luidt na 28 januari 1998:

"3. Tenzij de belastingschuldige hierom verzoekt blijft verrekening met een te betalen bedrag dat door de belastingschuldige wordt betwist in het algemeen achterwege. Hiervan kan worden afgeweken als de financiële situatie van de belastingschuldige, bijvoorbeeld gelet op de solvabiliteit van diens onderneming in relatie met de hoogte van de - bestreden - belastingschuld, zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid bestaat en voorts geen voldoende zekerheid is gesteld. In dit verband wordt verwezen naar het uitstelbeleid zoals dat is vermeld bij artikel 25 van deze leidraad." "4. De ontvanger kan aan een belastingschuldige uit te betalen bedragen verrekenen met van deze belastingschuldige te innen bedragen. *Opgemerkt wordt dat artikel 24 van de wet (de Invorderingswet 1990; N.o.) ook geldt voor vorderingen van het LISV, zolang de ontvanger met de invordering van die vorderingen is belast, zodat verrekening van uit te betalen bedragen met een openstaande vordering van het LISV ook mogelijk is.* (cursief. N.o.) (...) Verrekening met andere bedragen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is opgedragen, welk moment wordt gemarkeerd door de toezending van het dwangbevel door de betreffende instantie...." Tot 28 januari 1998 luidde het hierboven cursief afgedrukte gedeelte van artikel 24, § 1, punt 4 als volgt:

"Artikel 24 van de wet geldt niet voor de vorderingen van het LISV. Verrekening van uit te betalen bedragen met een openstaande vordering van het LISV is dus, tenzij na (schriftelijke) uitdrukkelijke instemming van de belastingschuldige, niet mogelijk."

3.2. Artikel 25, § 2, punten 1 en 5:

"1. (...) Als de belastingschuldige bij de indiening van een bezwaarschrift (waaronder hier in afwijking van het bovenstaande niet tevens een beroepschrift dient te worden verstaan) niet expliciet de ontvanger om uitstel van betaling vraagt, wordt het bezwaarschrift tevens aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling." "5. Als de ontvanger uitstel heeft verleend, blijft verrekening van het bestreden bedrag met een teruggaaf op een andere belastingaanslag (...) in afwachting van de uitspraak op het bezwaarschrift, achterwege. Hiervan kan worden afgeweken als de financiële situatie van de belastingschuldige, bijvoorbeeld gelet op de solvabiliteit van diens onderneming in relatie met de hoogte van de - bestreden - belastingschuld, zodanig is dat vrees voor onverhaalbaarheid bestaat en voorts niet voldoende zekerheid is gesteld. Als wordt overgegaan tot verrekening met een

teruggaaf (...) dient de ontvanger de belastingschuldige bij de bekendmaking van de beschikking over zijn beweegredenen in te lichten."

4. Wijze van beoordelen

In het geval van een klacht over een besluit van een bestuursorgaan tot afwijzing van een verzoek om schadevergoeding dat kan worden onderworpen aan het oordeel van de bestuursrechter is de Nationale ombudsman niet bevoegd. Staat bij zo'n klacht de weg naar de bestuursrechter niet open, zodat de Nationale ombudsman terzake wel bevoegd is, dan stelt de Nationale ombudsman zich terughoudend op. In zo'n geval is immers de burgerlijke rechter de instantie die bij uitsluiting bevoegd is om bindend te beslissen over de vraag of, op grond van bepalingen van burgerlijk recht, het betrokken bestuursorgaan is gehouden om de gestelde schade te vergoeden. Alleen wanneer in zo'n geval naar het oordeel van de Nationale ombudsman de aanspraak van betrokkene op schadevergoeding, gezien de gronden waarop deze aanspraak berust, zo evident juist is dat het betrokken bestuursorgaan niet in redelijkheid tot zijn afwijzende besluit heeft kunnen komen, wordt dat besluit tot weigering van de gevraagde schadevergoeding aangemerkt als een niet-behoorlijke gedraging. In de overige gevallen gaat de Nationale ombudsman ervan uit dat het in beginsel vrijstaat aan het betrokken bestuursorgaan om te betwisten, dat het gehouden is tot het vergoeden van de gestelde schade, en om zich in verband daarmee op het standpunt te stellen dat de vraag naar die gehoudenheid - eventueel - moet worden beantwoord door de burgerlijke rechter. In die gevallen zal er voor de Nationale ombudsman geen reden zijn om het besluit tot weigering van de schadevergoeding aan te merken als een niet-behoorlijke gedraging.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Staatssecretaris van Financiën deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. Verzoekster gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. De Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven (hierna: de Belastingdienst) legde verzoekster naheffingsaanslagen omzetbelasting op over het tweede en derde kwartaal 1996. De naheffingsaanslagen zijn gedagtekend respectievelijk 30 augustus en 28 november 1996. Beide naheffingsaanslagen waren ambtshalve opgelegd omdat

verzoekster had verzuimd over de betrokken tijdvakken aangifte te doen. De naheffingsaanslag over het derde kwartaal diende uiterlijk op 14 december 1996 te zijn voldaan, de naheffingsaanslag over het tweede kwartaal op een dienovereenkomstig eerder tijdstip.

2. Verzoekster tekende tegen beide naheffingsaanslagen tijdig bezwaar aan. In brieven van 27 september 1996 en 17 december 1996 bevestigde de Belastingdienst de ontvangst van de bezwaarschriften en schreef voorts:

"...Het indienen van een verzoek- en/of bezwaarschrift wordt bij de Belastingdienst tevens beschouwd als een verzoek om uitstel van betaling voor het door u bestreden bedrag. In verband hiermee deel ik u het volgende mede. Ik heb het uitstel verleend totdat op het ingediende bezwaarschrift en/of verzoekschrift is beslist..."

3. De Belastingdienst wees het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het tweede kwartaal 1996 af op 2 oktober 1996, het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het derde kwartaal op 16 december 1996.

4. Verzoekster tekende op 7 januari 1997 beroep aan bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch tegen de uitspraak van de Belastingdienst op het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het derde kwartaal 1996. Tegen de uitspraak inzake de naheffingsaanslag over het tweede kwartaal had verzoekster al eerder, binnen de daarvoor geldende termijn, beroep aangetekend bij hetzelfde gerechtshof. Na het indienen van de beroepschriften werd door haar niet verzocht om uitstel van betaling voor beide naheffingsaanslagen, noch werd dit door de Belastingdienst verleend.

5. De afhandeling van de beroepschriften werd na de mondelinge behandeling daarvan door de belastingrechter aangehouden in afwachting van de resultaten van een door de Belastingdienst bij verzoekster in te stellen boekenonderzoek.

6. Verzoekster ontving enige teruggavebeschikkingen omzetbelasting. Het betrof de volgende beschikkingen:

Dagtekening Tijdvak Bedrag a. 22 augustus 1997 2e kwartaal 1997 f6.368 b. 14 november 1997 3e kwartaal 1997 f 250 c. 13 februari 1998 4e kwartaal 1997 f5.563 d. 24 april 1998 1e kwartaal 1998 f2.477

7. Op 18 mei 1998 schreef de Belastingdienst verzoekster het volgende:

"...De naheffingsaanslagen omzetbelasting over het 2e en 3e kwartaal 1996 t.n.v. (verzoekster; N.o.) zullen worden vernietigd. Ik verzoek u dan het beroep dat tegen beide aanslagen is ingesteld in te trekken..." Verzoekster voldeed vervolgens aan dit verzoek.

8. In een brief van 3 juni 1998 liet de ontvanger van de Belastingdienst verzoekster onder meer het volgende weten:

"In afwachting van de uitkomst van de beroepschriften tegen de aanslagen omzetbelasting tweede en derde kwartaal 1996 zijn een aantal teruggaven omzetbelasting in depot gehouden. Daarnaast zijn er teruggaven omzetbelasting verrekend met een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1995. Betreft:

- (...); - (de teruggaaf tweede kwartaal 1997; N.o.) f6.368,00 verrekend met (voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 1995 en kosten: f4.775,00; N.o.); in depot f1.593,00; - (de teruggaaf derde kwartaal 1997; N.o.) f5.563,00 in depot. Totaal in depot f7.156,00 in

afwachting van de uitkomst van de beroepsprocedure tegen de aanslagen omzetbelasting tweede en derde kwartaal 1996 ten bedrage van f7.140,00 (exclusief rente en kosten). Indien de betreffende aanslagen worden verminderd zal het bedrag van f7.156,00 worden verrekend met de openstaande vordering van de bedrijfsvereniging, waarvoor reeds op 12 maart 1997 een dwangbevel is betekend. De teruggaaf omzetbelasting van het eerste kwartaal 1998 (...) ten bedrage van f2.477,00 zal verrekend worden met de openstaande vordering van de bedrijfsvereniging (f 744.256,28 exclusief rente en kosten)." 9. Op 16 juni 1998 reageerde verzoeksters directeur als volgt:

"...(Ik) deel u namens (verzoekster; N.o.) mede niet akkoord te kunnen gaan met het door u in depot houden van (verzoekster; N.o.) toebehorende gelden. U geeft geen rechtsgrond aan waar u uw besluit op fundeert, en overigens zijn die mij ook niet bekend. Ik verzoek u dan ook en voorzover nodig vorder ik van u namens (verzoekster; N.o.) directe terugbetaling van de door u ten onrechte in depot gehouden bedragen, inclusief de inmiddels belopen wettelijke rente..."

10. In een brief van 18 juni 1998 berichtte de ontvanger van de Belastingdienst verzoekster dat de verrekening van de teruggaaf ter grootte van f 2.477 met de vordering van de bedrijfsvereniging inmiddels had plaatsgevonden. In deze brief werd als dagtekening van de teruggaafbeschikking door de Belastingdienst per abuis vermeld:

"24-04-1997" in plaats van "24-04-1998".

11. Met dagtekening 29 juni 1998 legde de Belastingdienst verzoekster een naheffingsaanslag omzetbelasting op over het jaar 1996 ter grootte van f 9.189.

12. Bij beschikkingen van 3 juli 1998 werden de naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996 verminderd tot nihil.

13. In een brief van 10 juli 1998 liet de Belastingdienst verzoekster het volgende weten:

"...Hierbij deel ik u mede dat de hierna vermelde teruggaven omzetbelasting die in depot werden gehouden, verrekend zijn met een naheffingsaanslag omzetbelasting 1996 (...).

Betreft:

- (teruggaaf vierde kwartaal 1997; N.o.) ten bedrage van f5.563,00 (...) - (teruggaaf derde kwartaal 1997; N.o.) ten bedrage van f 250,00 (...) Terzake van de teruggaaf tweede kwartaal 1997, (...) ten bedrage van f6.368,00 was nog een bedrag van f1.593,00 in depot. Hiervan is inmiddels f49,00 verrekend met de naheffingsaanslag omzetbelasting (over 1996; N.o.). Het restant van f1.544,00 zal op korte termijn ook met de hiervoor vermelde aanslag verrekend worden..."

14. Met dagtekening 11 juli 1998 tekende verzoekster bezwaar aan tegen de naheffingsaanslag omzetbelasting over 1996 van 29 juni 1998. In haar bezwaarschrift concludeerde verzoekster dat deze naheffingsaanslag diende te worden vernietigd.

15. Op 30 juli 1998 schreef verzoekster de Belastingdienst het volgende:

"...Bij beschikking d.d.24 april 1997 werd (verzoekster; N.o.) een teruggave omzetbelasting verleend (over het eerste kwartaal 1998; N.o.). Blijkens genoemde brief heeft u een bedrag ad f 2.477,- van deze teruggave verrekend met de premievordering BV 1995/1996 (...). Ex artikel 24, paragraaf 1, lid 6 LI 90 (Leidraad Invordering 1990; N.o.) geldt als tijdstip van verrekening de dagtekening van de teruggavebeschikking, in casu 24 april 1997. Op grond

van artikel 24, paragraaf 1, lid 4 LI 90, zoals dit op die datum luidde, geldt artikel 24 IW 90 niet voor de vordering van het LISV. De door u toegepaste verrekening is derhalve strijdig met de wet..."

16. Eveneens op 30 juli 1998 maakte verzoekster in een drietal aan de Belastingdienst gerichte brieven bezwaar tegen de verrekening van de teruggaven omzetbelasting over het tweede tot en met het vierde kwartaal 1997 met de naheffingsaanslag over 1996. De brieven betroffen respectievelijk:

- de verrekening tot een bedrag van f1.593 van de teruggaaf met dagtekening 22augustus 1997 over het tweede kwartaal 1997; - de verrekening van de teruggaaf van f250 met dagtekening 14november 1997 over het derde kwartaal 1997; - de verrekening van de teruggaaf van f5.563 met dagtekening 13februari 1998 over het vierde kwartaal 1997.

Verzoekster stelde in de brieven het volgende:

"...Ex artikel 24, paragraaf 1, lid 6 LI90 geldt als tijdstip van verrekening de dagtekening van de teruggavebeschikking (...). Op grond van artikel 24, paragraaf 1, lid4 LI90 , zoals dit op die datum luidde, kan verrekening met een belastingaanslag eerst plaatsvinden vanaf de datum van de dagtekening van het aanslagbiljet, in casu 29april 1998. Aangezien de betreffende aanslag op de datum van verrekening derhalve niet bestond, is de door u toegepaste verrekening strijdig met de wet en het u ten dien aanzien voorgeschreven beleid."

17. De Belastingdienst antwoordde verzoekster met een brief van 6november 1998 als volgt:

"...Zoals reeds in mijn brief van 3juni 1998 vermeld heb ik in afwachting van de uitspraak op ingediende beroepschriften tegen twee naheffingsaanslagen omzetbelasting, respectievelijk f3.150,00 dagtekening 30augustus 1996 (...) en f3.990,00 dagtekening 28november 1996 (...) exclusief rente en kosten, een bedrag van f7.140,00 in depot gehouden. De onderhavige naheffingsaanslagen omzetbelasting waren opgelegd omdat voor de betreffende tijdvakken 2e en 3e kwartaal 1996 geen aangiften waren ingediend. Ik zal uw brieven hieronder afzonderlijk behandelen.

1. - inzake teruggaaf (...) ten bedrage van f5.563,00:

(...) Op 13 februari 1998 stonden twee naheffingsaanslagen omzetbelasting en een aanslag van de bedrijfsvereniging voor een totaalbedrag van f751.396,28 exclusief rente en kosten open. Om administratieve redenen heb ik de teruggaaf niet direct verrekend met de openstaande vorderingen, maar in afwachting van de beroepsprocedure in depot gehouden. Naar aanleiding van de beroepsprocedure is op instigatie van de voorzitter van de belastingkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch een boekenonderzoek over het jaar 1996 ingesteld. Op grond van de bevindingen tijdens dat onderzoek zijn de eerder genoemde naheffingsaanslagen 2e en 3e kwartaal 1996 d.d. 03 juli 1998 verminderd en is daarnaast over het jaar 1996 d.d. 29juni 1998 een naheffingsaanslag omzetbelasting (...) ten bedrage van f9.189,00 opgelegd. Direct daarna is het bedrag van f5.563,00 dat nog in depot was, verrekend met de opgelegde naheffingsaanslag (...). Conclusie: gelet op de openstaande vordering die de Belastingdienst op (verzoekster; N.o.) had op het moment van de teruggaaf, ben ik van mening dat verrekening van de teruggaaf niet strijdig is met

artikel 24 Leidraad Invordering 1990.

2. - inzake teruggaaf (...) ten bedrage van f 2.477,00:

De dagtekening van deze beschikking is niet 24april 1997 maar 24april 1998. Deze teruggaaf is verrekend met de vordering van de bedrijfsvereniging 1995/1996, waarvoor op 12maart 1997 een dwangbevel is betekend. De bevoegdheid tot verrekenen van teruggaven van belasting met vorderingen van de bedrijfsvereniging is per 01januari 1998 opgenomen in de Leidraad Invordering 1990. Conclusie: gelet op de per 01januari 1998 opgenomen bepaling inzake verrekening ben ik van mening dat deze verrekening niet strijdig is met artikel 24 van de Leidraad Invordering 1990.

3. - inzake teruggaaf (...) ten bedrage van f250,00:

De dagtekening van deze beschikking is 14november 1997. Deze teruggaaf is om dezelfde reden als onder punt 1. enige tijd in depot gehouden.

4. - inzake (gedeeltelijke) teruggaaf (...) ten bedrage van f1.593,00:

De dagtekening van deze beschikking is 22augustus 1997. Deze teruggaaf is om dezelfde reden als onder punt 1. enige tijd in depot gehouden..."

18. Verzoekster reageerde met een brief van 9december 1998 van de volgende inhoud:

"...Gaarne verneem ik per omgaand van u op welke wettelijke grondslag u van mening bent enige teruggave ten name van (verzoekster; N.o.) in depot te kunnen houden, bij gebreke waarvan ik onverwijld uitbetaling van de betreffende bedragen gaarne tegemoet zie. (...) Daarenboven geldt ten aanzien van het door u per afzonderlijke brief opgemerkte het navolgende, waarbij ik de door u gehanteerde nummering aanhoudt. 1. De dagtekening van de teruggavebeschikking (ten bedrage van f5.563 over het vierde kwartaal 1997; N.o.) is (...) 13februari 1998, (...) op deze datum bestond de aanslag waarmee u deze teruggave heeft verrekend nog niet. De dagtekening van de naheffingsaanslag omzetbelasting (1996; N.o.) is immers 29juni 1998. De door u toegepaste indepothouding en verrekening zijn derhalve in strijd met de wet en het te dien aanzien voorgeschreven beleid. 2. Blijkens uw brief van 18juni 1998 is de dagtekening van de teruggavebeschikking (over het eerste kwartaal 1998 ten bedrage van f2.477; N.o) wel degelijk 24april 1997. Het in mijn brief van 30juli jl. terzake opgemerkte geldt derhalve onverkort. 3. De dagtekening van de teruggavebeschikking is op 14 november 1997 terwijl de aanslag waarmee u verrekent een dagtekening van 29juni 1998 heeft. De verrekening is derhalve ten enenmale onrechtmatig. Ook de indepothouding heeft zonder enige wettelijke grondslag plaatsgevonden. 4. De dagtekening van de teruggavebeschikking is 22 augustus 1997 terwijl de aanslag waarmee u verrekent een dagtekening van 29juni 1998 heeft. Ook deze verrekening alsmede de indepothouding zijn derhalve ten enenmale onrechtmatig..." 19. De Belastingdienst reageerde in een brief van 23 december 1998 als volgt:

"...Zoals ook in mijn brief van 6 november 1998 (...) aangegeven is, had de ontvanger ten tijde van de respectievelijke teruggaven omzetbelasting per saldo een vordering op (verzoekster; N.o.). (...) Op grond van **artikel 24 Invorderingswet 1990** is de ontvanger bevoegd ten aanzien van belastingschuldige aan hem uit te betalen bedragen en van hem te innen bedragen ter zake van rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen met

elkaar te verrekenen. Terzake van uw punt 2, betreffende de dagtekening van de beschikking (...) (eerste kwartaal 1998) verwijs ik u naar de originele beschikking die gedagtekend is 24 april 1998. In mijn brief van 18 juni 1998, inzake de verrekening van deze teruggaaf is per abuis een foutieve dagtekening vermeld..."

20. Op 5 februari 1999 wendde verzoeksters gemachtigde zich tot de Belastingdienst met het volgende:

"...Uw stelling dat u bevoegd zou zijn tot het in depot houden en het vervolgens verrekenen van de teruggavebeschikkingen (...) is evident onjuist zoals in de door cliënte met u gevoerde correspondentie genoegzaam is aangetoond. Ik heb deze zaak daarom heden per gelijke post aan het Ministerie van Financiën (...) voorgelegd, teneinde gerechtelijke stappen in dezen te voorkomen. (...) Daarenboven moge ik het navolgende wel onder uw aandacht brengen. Tot 1 januari 1998 stond artikel 24, § 1, lid 4 LI90 aan verrekening door de ontvanger van belastingteruggaven met vorderingen van de bedrijfsvereniging in de weg. Deze bepaling is bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 januari 1998, AFZ97/4358, gewijzigd in die zin dat vanaf 1 januari 1998 vorderingen van de bedrijfsvereniging wel verrekend kunnen worden met belastingteruggaven. Op grond van vaste jurisprudentie echter, kan deze beleidswijziging ten nadele van cliënte geen terugwerkende kracht hebben. Dit betekent dat op vorderingen van de bedrijfsvereniging met een dagtekening gelegen voor 1 januari 1998 het voor die datum geldende verrekeningsbeleid van toepassing is. De premienota (van de bedrijfsvereniging; N.o.) heeft een dagtekening van 26 november 1996 zodat de door u hierop toegepaste verrekeningen van teruggaven omzetbelasting strijdig met het u te dien aanzien voorgeschreven beleid en derhalve onrechtmatig zijn. Namens cliënte verzoek, en voor zover nodig sommeer, ik u dan ook de betreffende verrekeningen ongedaan te maken en de daardoor vrijkomende bedragen, te vermeerderen met de daarover belopen wettelijke rente, onverwijld aan cliënte uit te betalen..."

21. Eveneens op 5 februari 1999 wendde verzoeksters gemachtigde zich tot het Ministerie van Financiën. Hij schreef het volgende:

"...Namens cliënte (...) zend ik u bijgaand de nodige correspondentie die zij gevoerd heeft met (...) de Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven inzake een aantal door hem ten onrechte uitgevoerde verrekeningen. Zoals u in de bijlagen kunt lezen betreft het verrekeningen van teruggaven omzetbelasting met aanslagen die op het moment dat deze teruggaven geformaliseerd werden (nog) niet bestonden..."

22. De Staatssecretaris van Financiën reageerde met een schrijven van 26 maart 1999 met de volgende inhoud:

"...Voor de beantwoording van uw verzoek ga ik in op een tweetal vraagpunten. Allereerst de vraag of de ontvanger belastingteruggaven mag verrekenen met belastingschuld die op het moment van formaliseren van de belastingteruggaven nog niet bestaat. Voorts ga ik in op de vraag of de ontvanger een belastingteruggaaf mag verrekenen met een premienota van de Uitvoeringsinstelling die is ontstaan op een moment dat de ontvanger nog niet de verrekeningsbevoegdheid van artikel 24 Invorderingswet 1990 had ten aanzien van premievorderingen van het LISV. Verrekening met aanslagen die ten tijde van de

teruggave nog niet zijn geformaliseerd. (...) Ik ben het met u eens dat het niet correct is teruggaven omzetbelasting te verrekenen met aanslagen die op het moment dat deze teruggaven geformaliseerd werden (nog) niet bestonden. De ontvanger had de teruggaven dienen te verrekenen met de op het moment van formalisering van de teruggaven wèl opgelegde aanslagen, in casu de (naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996; N.o.). In verband met een lopende procedure bij de fiscale rechter, waarbij de verwachting was dat deze aanslagen zouden worden vernietigd en vervangen zouden worden door een andere aanslag, besloot de ontvanger uit praktische overwegingen de teruggaven in depot te houden en pas tot verrekening over te gaan zodra de "nieuwe" aanslag zou zijn opgelegd. De ontvanger had in dit geval de teruggaven moeten verrekenen met de op het moment van formalisering van de teruggaven openstaande aanslagen. De vermindering van deze aanslagen tot nihil had geleid tot een teruggave. Deze teruggave had vervolgens verrekend kunnen worden met de inmiddels opgelegde (naheffingsaanslag omzetbelasting 1996). Aangezien uw cliënt door de handelwijze van de ontvanger niet wezenlijk is benadeeld, vind ik geen aanleiding te bevorderen dat de Belastingdienst de verrekeningen ongedaan maakt. Het enige nadeel dat uw cliënt heeft ondervonden, is een rentenadeel. Ik zal de ontvanger van de Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven verzoeken dit rentenadeel te berekenen en daarover met u in contact te treden. Verrekening met premienota van het LISV Met ingang van 1 januari 1998 is in artikel 15 CSV een nieuw vijfde lid opgenomen, waarin is bepaald dat de ontvanger die met de zorg van de invordering is belast, kan verrekenen op grond van artikel 24 Invorderingswet 1990. Aangezien de verrekende teruggaaf een dagtekening heeft van 24 april 1998 en de ontvanger op dat moment belast was met de invordering van de premienota, ben ik van mening dat de ontvanger bevoegd was tot verrekening. Mijns inziens is het verrekeningsmoment bepalend en niet de dagtekening van de premienota..."

23. In een brief van 8 april 1999 wendde verzoeksters gemachtigde zich tot de Belastingdienst met het volgende:

"...Bijgaand zend ik u een afschrift van de brief van 26 maart jl. van de Staatssecretaris van Financiën. Zoals u hierin kunt lezen, is de Staatssecretaris met cliënte van mening dat de verrekeningen van de teruggaven d.dis. 22 augustus en 14 november 1997 en 13 februari 1998 met de op die data nog niet bestaande naheffingsaanslag omzetbelasting (over 1996; N.o.) ten onrechte hebben plaatsgehad. Daarmee staat het onrechtmatig handelen van de Ontvanger in dezen vast. Op grond daarvan verzoekt cliënte u thans de door haar ter zake gemaakte adviseurskosten ad f5.363,- te vergoeden. Ter onderbouwing van dit verzoek moge ik u korthedshalve wel verwijzen naar de uitspraak van de Nationale ombudsman van 17 december 1998 (JB 1999, 24) en de daarin vermelde jurisprudentie van de Hoge Raad in dezen..."

24. In een brief van 12 april 1999 liet de ontvanger van de Belastingdienst verzoeksters gemachtigde het volgende weten:

"...Terzake verrekening van teruggaven omzetbelasting heeft het Ministerie van Financiën mij per brief van 26 maart 1999 verzocht het door uw cliënt (verzoekster; N.o.) ondervonden rentenadeel te berekenen en daarover met u in contact te treden. Het

belopen rentenadeel heb ik berekend over de periode die aanvangt op de dag van dagtekening van de respectievelijke teruggaven en die eindigt met de dag van dagtekening van de aanslag waarmee verrekend is. (...) Ten aanzien van de teruggaaf die verrekend is met de vordering van de bedrijfsvereniging is geen sprake van een rentenadeel, omdat de Staatssecretaris van mening is dat de ontvanger bevoegd was tot verrekening..." In de brief berekende de ontvanger van de Belastingdienst het rentenadeel op een bedrag van in totaal f117.

25. De Staatssecretaris van Financiën reageerde in een schrijven van 28 april 1999 aan verzoeksters gemachtigde op diens brief van 8 april 1999 met het volgende:

"...Ik ben van mening dat aan verzoeken om vergoeding van kosten gemaakt in de bezwaarfase alleen dient te worden tegemoetgekomen indien het bestreden besluit onrechtmatig blijkt en het bestuursorgaan in ernstige mate onzorgvuldig heeft gehandeld. Hiermee wordt aangesloten bij het voorontwerp van wet dat de Commissie-Scheltema op 17 september 1998 heeft aangeboden aan de Minister van Justitie en de Minister van Binnenlandse zaken en Koninkrijkrelaties en dat er toe strekt de Awb aan te vullen met een regeling inzake de vergoeding van in voorprocedures gemaakte kosten. Ik ben van mening dat in de door u voorgelegde kwestie geen aanleiding is de adviseurskosten te vergoeden. Mij is niet gebleken dat er in de zaak van uw cliënte sprake is van bijzonder omstandigheden dan wel ernstig onzorgvuldig handelen. Ik verwijs in dit verband naar mijn brief van 26 maart 1999. Bovendien ben ik van mening dat uw cliënte door de handelwijze van de ontvanger niet wezenlijk is benadeeld..."

B. STANDPUNT VERZOEKER

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht, alsmede naar de brieven, hierboven onder **FEITEN** opgenomen onder 15, 16, 18, 20 en 21. In zijn verzoekschrift stelde verzoeksters gemachtigde nog het volgende: "...Bij wet van 18 december 1997 (Stb. 735) is in artikel 15 CSV een nieuw lid 5 opgenomen (...). In artikel XXV van die wet wordt als overgangsrecht bepaald dat de wet in werking treedt met ingang van 1 januari 1998 en dat terugwerkende kracht uitsluitend wordt verleend aan enkele ten dezen niet relevante onderdelen (...). Dit betekent dat de verruimde verrekeningsmogelijkheden uitsluitend gelden voor premievorderingen die zijn vastgesteld na 1 januari 1998. Het standpunt van de Staatssecretaris dat de onderhavige premievordering, die dateert van voor 1 januari 1998, verrekend kan worden omdat de teruggaven van na die datum zijn, heeft tot gevolg dat aan de wetswijziging terugwerkende kracht toe zou komen (...). Daarenboven is het standpunt van de Staatssecretaris onjuist omdat artikel 24 IW90 de bevoegdheid om te verrekenen koppelt aan de openstaande vordering van de Ontvanger en niet aan de vordering op de Ontvanger. In lid 2 van genoemd artikel wordt immers expliciet bepaald dat de Ontvanger *"ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd" is tot verrekening*. Hieruit volgt dat de dagtekening van de premievordering doorslaggevend is voor het bestaan van verrekeningsbevoegdheid op grond van het nieuwe lid 5 van artikel 15 CSV..."

C. STANDPUNT STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

In reactie op de klacht liet de Staatssecretaris het volgende weten:

"...Met betrekking tot de eerste klacht merk ik het volgende op. Verzoekster had bezwaar gemaakt tegen de aanslagen omzetbelasting 2e en 3e kwartaal 1996. Haar werd op 27 september 1996 onderscheidenlijk op 17 december 1996 uitstel van betaling verleend totdat op de bezwaarschriften zou zijn beslist. Vervolgens werd het bezwaarschrift tegen de aanslag omzetbelasting 2e kwartaal 1996 op 2 oktober 1996 afgewezen. Het bezwaarschrift tegen de aanslag omzetbelasting 3e kwartaal 1996 werd op 16 december 1996 afgewezen. Door de beslissing tot afwijzing van de bezwaarschriften was derhalve het uitstel van rechtswege beëindigd. (...) Verzoekster heeft na afwijzing van de bezwaarschriften beroepschriften tegen die beslissingen ingediend bij het Hof Den Bosch. Formeel is nooit uitstel van betaling verleend in verband met die lopende beroepschriften. Op het moment dat de litigieuze teruggaven werden verleend, te weten 22 augustus, 14 november 1997 en 13 februari 1998 stonden de aanslagen omzetbelasting 2e en 3e kwartaal 1996 nog open en was geen uitstel van betaling verleend. In verband met de lopende beroepsprocedures, waarbij de verwachting bestond dat de aanslagen omzetbelasting 2e en 3e kwartaal zouden worden vernietigd en zouden worden vervangen door een aanslag omzetbelasting over het gehele jaar 1996, welke aanslag tenminste tot hetzelfde bedrag zou worden vastgesteld als de twee betwiste aanslagen tezamen, heeft de ontvanger uit "administratieve efficiency overwegingen" de desbetreffende teruggaven niet verrekend met de beide betwiste aanslagen, maar in depot gehouden totdat verrekening mogelijk was met de vervangende aanslag omzetbelasting over 1996. Zoals ik in mijn brief aan verzoekster van 26 maart 1999 (...) heb medegedeeld, ben ik van oordeel dat het niet correct is teruggaven omzetbelasting in depot te houden totdat verrekening mogelijk is met een aanslag die op het moment dat deze teruggaven geformaliseerd werden (nog) niet bestond. De ontvanger had de teruggaven kunnen verrekenen met de op het moment van formalisering van de teruggaven openstaande aanslagen omzetbelasting 2e en 3e kwartaal 1996. Dat was mogelijk, nu voor deze aanslagen geen uitstel van betaling was verleend en met betrekking tot de genoemde periode ook sprake was van een materiële verschuldigdheid (die weliswaar om formele redenen diende te worden vastgesteld bij een nieuw op te leggen aanslag). De vermindering van deze aanslagen tot nihil als gevolg van de verminderingsbeschikkingen met dagtekening 3 juli 1998 had dan geleid tot teruggaven. Deze teruggaven hadden alsdan verrekend kunnen worden met de inmiddels opgelegde (naheffingsaanslag omzetbelasting 1996; N.o.). Verzoekster is uiteindelijk door de ontvanger niet wezenlijk benadeeld, maar, het geheel overziende, is de handelwijze van de ontvanger niet juist geweest. Daarom heb ik verzoekster aangeboden het rentenadeel dat zij heeft geleden door de handelwijze van de ontvanger te vergoeden. De tweede klacht ziet op de verrekening van belastingteruggaven met de premienota van het LISV. Verzoekster klaagt er over dat diverse teruggaven omzetbelasting zijn verrekend met een premienota van het LISV met een dagtekening van vóór 1 januari 1998, terwijl de bepaling tot verrekening van premies met belastingteruggaven is ingevoerd op 1 januari 1998 en aan die bepaling geen terugwerkende kracht is gegeven. In dit verband merk ik het volgende op (...). Mijns inziens is de wet duidelijk. Door het ontbreken terzake van een specifieke overgangsbepaling

zoals inwerkingtreding met eerbiedigende werking, is de bepaling die de mogelijkheid biedt belastingteruggaven te verrekenen met premies van het LISV direct van toepassing. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 1998 alle op dat moment nog niet betaalde premienota's konden worden verrekend met nadien geformaliseerde belastingteruggaven, ongeacht of die nota's en/of teruggaven betrekking hadden op een periode die was gelegen vóór 1 januari 1998. Verzoekster meldt nog dat tot 28 januari 1998 op grond van de Leidraad Invordering 1990 het niet mogelijk was premievorderingen te verrekenen met belastingteruggaven en dat een belastingplichtige hierop mag vertrouwen tot de resolutie is ingetrokken of gewijzigd. In dit verband wijs ik er op dat ik na de wijziging per 1 januari 1998 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering, waarbij de mogelijkheid tot verrekening van belastingteruggaven met premievorderingen werd ingevoerd, bij wijzigingsbesluit van 28 januari 1998, nummer AFZ97/4358 M, Staatscourant 1998, nummer 22, artikel 24, § 1, vierde lid, van de Leidraad Invordering 1990 heb gewijzigd. In dat artikellid is toen opgenomen dat artikel 24 van de wet ook geldt voor vorderingen van het LISV, zolang de ontvanger met de invordering van die vorderingen is belast, zodat verrekening van uit te betalen bedragen met een openstaande vordering van het LISV ook mogelijk is. Deze wijziging is met terugwerkende kracht tot 1 januari 1998 in werking getreden. Verder was in genoemd lid reeds bepaald dat verrekening met andere bedragen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen kan plaatsvinden vanaf het moment waarop de invordering feitelijk aan de ontvanger is opgedragen, welk moment wordt gemarkeerd door de toezending van het dwangbevel. In casu was het dwangbevel voor de premienota over 1995/1996 met dagtekening 26 november 1996 vóór 1 januari 1998 aan de ontvanger toegezonden en waren alle betreffende teruggaven gedagtekend na 1 januari 1998. Derhalve stond ook de Leidraad Invordering 1990, zoals gewijzigd bij voormeld besluit van 28 januari 1998, niet aan verrekening (meer) in de weg. Ik wijs er voorts nog op dat ook bij de inwerkingtreding van de Invorderingswet 1990 geen "terugwerkende kracht" bepaling is opgenomen met betrekking tot de toen ingevoerde specifieke verrekeningsbepaling opgenomen in artikel 24 van die wet, die met name de mogelijkheid van de ontvanger tot verrekening uitbreidde. Deze bepaling had prompte werking. Bij aanschrijving van 30 mei 1990, nummer AFZ90/3762, is de Belastingdienst hierop nog uitdrukkelijk gewezen, ik citeer: "De bevoegdheid tot verrekenen die de ontvanger ontleent aan artikel 24 van de Invorderingswet 1990 geldt vanaf 1 juni 1990 voor alle op of na die datum te innen respectievelijk uit te betalen bedragen, ongeacht of zij betrekking hebben op een periode die is gelegen voor 1 juni 1990." Met betrekking tot de derde klacht van verzoekster merk ik op dat ik van oordeel blijf dat er ten aanzien van (verzoekster; N.o.) geen sprake is van ernstig onzorgvuldig handelen door de Belastingdienst. Door de toegepaste verrekening is (verzoekster; N.o.), behoudens een belopen rentenadeel waarvoor inmiddels een vergoeding is aangeboden, niet wezenlijk benadeeld. Tot het vergoeden van adviseurskosten acht ik dan ook geen termen aanwezig..."

Beoordeling

A. ALGEMEEN

1. Verzoekster is een besloten vennootschap. De Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven (hierna de Belastingdienst) had haar naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd over het tweede en het derde kwartaal 1996. Tegen deze naheffingsaanslagen had verzoekster tijdig bezwaar aangetekend. In verband met deze bezwaren was haar door de Belastingdienst uitstel van betaling verleend tot het tijdstip dat op de bezwaren zou zijn beslist. Het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het tweede kwartaal 1996 werd door de Belastingdienst afgewezen bij schriftelijke uitspraak van 2 oktober 1996. Het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het derde kwartaal 1996 werd schriftelijk afgewezen op 16 december 1997. Verzoekster tekende tegen beide uitspraken tijdig beroep aan bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch. Het beroepschrift tegen de uitspraak inzake de naheffingsaanslag over het derde kwartaal 1996 diende zij in op 7 januari 1997, het beroepschrift inzake de naheffingsaanslag over het tweede kwartaal 1996 op een daarvoor gelegen tijdstip. Verzoekster vroeg niet om uitstel van betaling in verband met de ingediende beroepschriften, noch werd dit haar door de Belastingdienst verleend.

2. Na het indienen van de bedoelde beroepschriften ontving verzoekster een aantal teruggavebeschikkingen omzetbelasting. Het betrof de volgende teruggaven:
Datum Tijdvak Bedrag a 22 augustus 1997 tweede kwartaal 1997 f6.368 b 14 november 1997 derde kwartaal 1997 f 250 c 13 februari 1998 vierde kwartaal 1997 f 5.563 d 24 april 1998 eerste kwartaal 1998 f 2.477
Hoewel verzoekster in haar correspondentie met de Belastingdienst stelde dat de hierboven onder d. genoemde beschikking was gedateerd 24 april 1997, wordt er in het navolgende van uitgegaan dat de beschikking was gedagtekend in 1998 en dat de vermelding van het jaartal 1997 in de brief van 18 juni 1998, zoals de Belastingdienst stelt in zijn brief van 23 december 1998, berust op een typefout van de Belastingdienst.

3. Van het bedrag van de teruggave onder a. hield de Belastingdienst een gedeelte groot f1.593 in depot. Ook de teruggaven onder b. en c. hield de Belastingdienst in depot. De teruggave onder d. verrekende de Belastingdienst met een openstaande premienota met dagtekening 26 november 1996 van het LISV. De in depot gehouden bedragen verrekende de Belastingdienst met een naheffingsaanslag omzetbelasting over het gehele jaar 1996. Deze naheffingsaanslag was gedagtekend 29 juni 1998. Bij beschikkingen van 3 juli 1998 verminderde de Belastingdienst de eerder aan verzoekster opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996 tot nihil.

4. De Staatssecretaris van Financiën heeft verzoekster in zijn brief van 26 maart 1999 aangeboden het rentenadeel te vergoeden dat zij had geleden door het in depot houden door de Belastingdienst van de genoemde bedragen. De Staatssecretaris stelde zich daarbij op het standpunt dat de Belastingdienst de teruggaven niet in depot had mogen houden, maar deze had moeten verrekenen met de op dat moment openstaande schulden op de naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996. Het rentenadeel is door de Belastingdienst in zijn brief van 12 april 1999 berekend op een bedrag van f117. Dit rentenadeel is berekend over de periode die begon met de dag van

dagtekening van elk van de verminderingsbeschikkingen en die eindigde op de datum van dagtekening van de naheffingsaanslag omzetbelasting over 1996, 29juni 1998.

5. Verzoeksters gemachtigde vroeg de Belastingdienst op 8april 1999 haar de kosten te vergoeden die zij in verband met de in haar ogen onterechte verrekeningen had gemaakt voor deskundige bijstand. In zijn brief van 28april 1999 weigerde de Staatssecretaris verzoeksters verzoek te honoreren.

B. TEN AANZIEN VAN DE VERREKENING VAN DE NAHEFFINGSAANSLAG OMZETBELASTING 1996

1. Verzoekster klaagt er in de eerste plaats over dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 26maart 1999 het standpunt heeft ingenomen dat de Belastingdienst het in depot gehouden bedrag had kunnen en moeten verrekenen met de op dat moment openstaande schulden op de naheffingsaanslagen omzetbelasting over het tweede en derde kwartaal 1996. Verzoekster is van mening dat de door de Staatssecretaris voorgestane verrekening niet mogelijk was, omdat zij de schuld op de beide openstaande naheffingsaanslagen betwistte en zij tegen de beide naheffingsaanslagen beroep bij de belastingrechter had aangetekend. Verzoekster wijst er bovendien op dat de Staatssecretaris er blijkens de tekst van zijn brief van 26maart 1999 van op de hoogte was dat verwacht moest worden dat de beide naheffingsaanslagen zouden worden vernietigd.

2. Verzoekster kan in haar standpunt niet worden gevolgd. Haar standpunt lijkt in hoofdzaak te zijn gebaseerd op de tekst van artikel 24, § 1, punt 3 van de Leidraad Invordering 1990 (zie achtergrond, onder 3.1.). In de laatste volzin van deze bepaling van de Leidraad wordt echter verwezen naar het uitstelbeleid zoals dat is opgenomen in artikel 25 van de Leidraad. In dit verband is in het bijzonder van belang de bepaling die is opgenomen in artikel 25, § 2, punt 5 van de Leidraad Invordering 1990 (zie achtergrond, onder 3.2.). Op grond van de tekst van deze bepaling is aannemelijk dat is bedoeld verrekening van een door middel van bezwaar of beroep betwiste openstaande schuld met een teruggave in het algemeen alleen uit te sluiten voor gevallen waarin voor de betwiste schuld uitstel van betaling is verleend. Aan verzoekster was voor de openstaande schuld op de naheffingsaanslagen echter geen uitstel van betaling verleend, zodat het enkele feit dat verzoekster de openstaande schuld betwistte er niet aan in de weg behoefde te staan de openstaande schuld met de teruggaven te verrekenen zoals de Staatssecretaris stelt dat had moeten gebeuren.

3. Voor zover verzoekster met haar opmerking dat de Staatssecretaris er van op de hoogte was dat de naheffingsaanslagen over het tweede en derde kwartaal zouden worden vernietigd, bedoelt aan te geven dat de Staatssecretaris ook om die reden niet had mogen stellen dat verrekening van de openstaande schuld op de naheffingsaanslagen met de teruggaven had moeten plaatsvinden, doet die opmerking aan het onder 2. overwogene niet af. Tegelijk met de wetenschap dat de naheffingsaanslagen over het tweede en derde kwartaal 1996 (wellicht) zouden moeten worden vernietigd, werd immers duidelijk dat in plaats daarvan een naheffingsaanslag over het gehele jaar 1996 zou moeten worden opgelegd. Beide, zowel het vernietigen van de naheffingsaanslagen over het tweede en het derde kwartaal 1996 als het opleggen van een naheffingsaanslag over het gehele jaar

1996, zijn namelijk het resultaat van het boekenonderzoek dat na de mondelinge behandeling door het gerechtshof 's-Hertogenbosch van de beroepschriften bij verzoekster door de Belastingdienst is ingesteld. Voor het achterwege laten van de door de Staatssecretaris aangegeven verrekening was derhalve geen aanleiding. De schuld die met het vernietigen van de naheffingsaanslagen over de twee kwartalen teniet zou gaan, zou immers herleven in de op te leggen naheffingsaanslag over het gehele jaar 1996. De onderzochte gedraging is op dit punt behoorlijk.

C. TEN AANZIEN VAN DE VERREKENING MET DE PREMIENOTA VAN HET LISV.

1. Verzoekster klaagt er voorts over dat de Staatssecretaris zich in zijn brief van 26 maart 1999 op het standpunt heeft gesteld dat de premienota van het LISV, met dagtekening 26 november 1996, kon worden verrekend met de teruggaaf omzetbelasting ten bedrage van f2.477 over het eerste kwartaal 1998, welke verzoekster is verleend bij beschikking van 24 april 1998. Verzoekster is van mening dat door de verrekening van een premienota met een dagtekening van vóór 1 januari 1998 ten onrechte terugwerkende kracht wordt gegeven aan de per die datum ingevoerde mogelijkheid van verrekening van premienota's van het LISV met belastingteruggaven.

2. Verzoekster kan ook hier in haar standpunt niet worden gevolgd. Noch uit de tekst van het vijfde lid van artikel 15 Coördinatiewet Sociale Verzekering, noch uit punt 4 van § 1 van artikel 24 Leidraad Invordering 1990, zoals dit luidt na 28 januari 1998, kan een beperking als door verzoekster bedoeld, worden opgemaakt. Verzoeksters opvatting zou voorts op gespannen voet staan met het tweede lid van artikel 24 Invorderingswet 1990, waar is bepaald dat de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit van het uit te betalen bedrag blijkt, geldt als tijdstip van verrekening. Deze bepaling staat in de weg aan verzoeksters opvatting dat de dagtekening van de premienota doorslaggevend is voor het bestaan van verrekeningsbevoegdheid. De onderzochte gedraging is op dit onderdeel eveneens behoorlijk.

D. DEN AANZIEN VAN DE VERGOEDING VAN DE GEMAAKTE KOSTEN VOOR DESKUNDIGE BIJSTAND

1. Verzoekster klaagt er ten slotte over dat de Staatssecretaris in zijn brief van 28 april 1999 het standpunt heeft ingenomen dat er geen aanleiding bestaat haar de kosten te vergoeden die zij heeft gemaakt voor deskundige bijstand ter zake van de in de klachtonderdelen 1. en 2. beschreven handelwijze van de Belastingdienst/Ondernemingen Eindhoven. 2. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat de Belastingdienst onrechtmatig heeft gehandeld door (een deel van) de bedragen van de onder A.2. genoemde teruggaven in depot te houden en daarmee de naderhand opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting 1996 met dagtekening 29 juni 1998 te verrekenen. Zij stelt dat de opstelling van de Belastingdienst en de Staatssecretaris in deze kwestie haar hebben genoodzaakt deskundige hulp in te schakelen, zodat de kosten daarvan zijn aan te merken als schade die voortvloeit uit onrechtmatig handelen van de Belastingdienst.

3. De Staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat niet kan worden gesproken van

ernstig onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst en dat verzoekster door het handelen van de Belastingdienst ook niet wezenlijk is benadeeld. De Staatssecretaris verbindt daaraan de conclusie dat er geen noodzaak is verzoekster de gemaakte adviseurskosten te vergoeden.

4. Voor het in depot houden door de Belastingdienst van (een deel van) de bedragen van de onder A.2. genoemde teruggaven omzetbelasting bestond geen rechtsgrond. In zoverre heeft de Belastingdienst dan ook jegens verzoekster onrechtmatig gehandeld. Zoals hierboven echter is gebleken, had de Belastingdienst de teruggaven op het moment dat zij bij beschikking werden vastgesteld, echter kunnen verrekenen met de naheffingsaanslagen over het tweede en derde kwartaal 1996, omdat voor die naheffingsaanslagen op dat moment geen uitstel van betaling was verleend. Nu uit het later door de Belastingdienst bij verzoekster ingestelde boekenonderzoek niet alleen kwam vast te staan dat de genoemde naheffingsaanslagen konden worden vernietigd, maar tegelijkertijd dat een nieuwe naheffingsaanslag over geheel 1996 moest worden opgelegd, had verzoekster kunnen begrijpen dat een dergelijke handelwijze van de Belastingdienst ook voor de hand lag. De Staatssecretaris heeft onder deze omstandigheden terecht gesteld dat verzoekster door de handelwijze van de Belastingdienst niet daadwerkelijk is benadeeld. Gelet daarop kan niet gezegd worden dat de Staatssecretaris niet in redelijkheid tot zijn besluit heeft kunnen komen om verzoeksters verzoek om vergoeding van de kosten af te wijzen. Ten overvloede wordt hieraan toegevoegd dat bovenstaande eveneens betekent dat er geen aanleiding was verzoekster een hogere rentevergoeding toe te kennen dan het in de brief van 12 april 1999 van de Belastingdienst berekende bedrag. De onderzochte gedraging is ook op dit punt behoorlijk.

Conclusie

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