

Rapport

Datum: 12 november 2004
Rapportnummer: 2004/439

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Holland-Noord/kantoor Alkmaar:

1. voor 1 november 2003 geen definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) over de jaren 2001 en 2002 heeft opgelegd;
2. in reactie op zijn klacht geen concrete termijnen heeft genoemd waarbinnen voorlopige dan wel definitieve aanslagen ib/pvv over de jaren 2001 en 2002 worden opgelegd;
3. in reactie op zijn klacht niet heeft gereageerd op het niet behandelen van zijn brief van 19 augustus 2003;

Beoordeling

I. Ten aanzien van het feit dat de Belastingdienst/Holland-Noord/kantoor Alkmaar voor 1 november 2003 geen definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 2001 en 2002 heeft opgelegd

a. De behandelingsduur van de aangifte ib/pvv 2001

1. In het op de aanslag ib/pvv 2001 van toepassing zijnde Bedrijfsplan van de Belastingdienst is bepaald dat alle aangiften die vóór 1 april bij de Belastingdienst zijn ingediend, binnen drie maanden na het verstrijken van de aangiftetermijn (dus vóór 1 juli) dienen te resulteren in een (negatieve) voorlopige of definitieve aanslag. In artikel 11, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) staat vermeld dat de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd (zie onder Achtergrond).

2. Verzoekers aangifte ib/pvv 2001 is door de Belastingdienst ontvangen op 26 maart 2002. Dit betekent dat op grond van het Bedrijfsplan vóór 1 juli 2002 een (negatieve) voorlopige of definitieve aanslag had moeten zijn opgelegd. Dit laatste is niet gebeurd. Eerst op 20 december 2002, dus bijna 9 maanden na de ontvangst van verzoekers aangiftebiljet, stuurde de Belastingdienst verzoeker een vragenformulier met betrekking tot zijn aangifte. Verzoeker beantwoordde het vragenformulier op 3 januari 2003. Vervolgens kondigde de Belastingdienst op ter verdere behandeling van de aangifte ib/pvv 2001 eerst op 6 mei 2004 een boekenonderzoek aan bij verzoeker, dat plaatsvond op 13 mei 2004. De Belastingdienst voerde ter verklaring voor het feit dat nog geen aangifte ib/pvv 2001 was opgelegd aan dat een nadere beoordeling diende plaats te vinden op een aantal punten van de aangifte. Hierbij speelde - aldus de Belastingdienst - de complexiteit en omvang van het dossier een rol, alsmede het feit dat verzoeker in het verleden over vele jaren fiscale procedures heeft gevoerd. Het dossier werd door een ambtenaar behandeld

die nog niet eerder met het dossier van verzoeker in aanraking was geweest, hetgeen een behoorlijke investering in tijd vergde. Voorts wees de Belastingdienst er in dit verband op dat de aangifte over 2001 het eerste jaar is waarin de materie van de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 aan de orde komt. De redenen die de Belastingdienst daarmee aanvoert voor de ontstane vertraging in de behandelingsduur van de aangifte over 2001 zijn daarvoor wel een verklaring, maar vormen daarvoor geen rechtvaardiging. Opgemerkt wordt dat de opgetreden vertraging, met name in de periode tussen 3 januari 2003 en 6 mei 2004 blijkt geeft van een onvoldoende voortvarende behandeling van de aangifte. Dit klemmt te meer tegen de achtergrond dat de Belastingdienst in zijn brief van 17 december 2003 - in reactie op een door verzoeker ingediende klacht - heeft aangegeven de aangiften ib/pvv 2001 en 2002 met de nodige voortvarendheid te behandelen. Het feit dat de in artikel 11 Awr neergelegde termijn van drie jaar nog niet is verstreken doet aan het voorgaande niet af.

Op dit punt is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

b. De behandelingsduur van de aangifte 2002

1. Verzoekers aangiftebiljet ib/pvv 2002 is ingediend op 31 maart 2003. De aangifte is bij de verdere (centrale) verwerking door de Belastingdienst in Heerlen op 7 april 2003 ingeboekt als binnengekomen post op de laatstgenoemde datum bij de Belastingdienst, en is daarmee - naar de Belastingdienst erkende - abusievelijk geregistreerd als een niet tijdig ingediende aangifte. Hierdoor is de aangifte niet behandeld als één die op grond van het Bedrijfsplan diende te worden behandeld binnen een termijn van drie maanden. Het is terecht dat de Belastingdienst in zijn brief van 17 december 2003 hiervoor verontschuldigen heeft aangeboden.

Voorts gold als gevolg van problemen met het geautomatiseerde verwerkingsysteem van aangiften bij het kantoor in Heerlen, dat aan verzoeker geen voorlopige aanslag over 2002 kon worden opgelegd.

Opgemerkt wordt dat een en ander, voor zover dat er toe leidde dat niet binnen de in het Bedrijfsplan neergelegde termijn van drie maanden een (voorlopige) aanslag werd opgelegd, voor rekening van de Belastingdienst komt.

Meer inhoudelijk liet de Belastingdienst weten dat de behandeling van verzoekers aangifte ib/pvv 2001 ook gevolgen kan hebben voor de aangifte ib/pvv 2002. Naast het feit dat het om automatiseringsmogelijkheden niet mogelijk is een definitieve aanslag over een later jaar op te leggen als dit over een eerder jaar nog niet is gebeurd, acht de Belastingdienst het om die reden niet wenselijk om over het jaar 2002 een definitieve aanslag op te leggen. Ook wees de Belastingdienst er in dit verband op dat een boekenonderzoek werd ingesteld waarin ook de aanvaardbaarheid van de aangifte ib/pvv 2002 zou worden beoordeeld. Wel was met dagtekening 26 maart 2004 alsnog een (nadere) voorlopige aanslag ib/pvv 2002

aan verzoeker opgelegd, welke overigens na bezwaar was verminderd tot nihil.

2. Het standpunt van de Belastingdienst dat het wenselijk is te wachten met het opleggen van de definitieve aanslag ib/pvv 2002 nu de definitieve aanslag ib/pvv 2001, die ook gevolgen kan hebben voor het jaar 2002 nog niet is vastgesteld, kan in beginsel worden gevolgd. Echter, gelet op hetgeen hierboven is overwogen met betrekking tot de behandelingsduur van de aangifte ib/pvv 2001 is alleen al daarom ook op dit klachtonderdeel sprake van strijd met het uit het zorgvuldigheidsvereiste voortvloeiende beginsel van administratieve voortvarendheid. Immers, het feit dat de Belastingdienst de aangifte ib/pvv 2001 op onvoldoende voortvarende wijze heeft behandeld, heeft tot gevolg dat ook de aangifte ib/pvv 2002 niet kon worden afgehandeld nu de Belastingdienst deze eerst wil opleggen nadat de eerstgenoemde aangifte is opgelegd. In zoverre werkt de tekortkoming in de behandeling van de aangifte ib/pvv 2001 door in de behandeling van de aangifte ib/pvv 2002.

De onderzochte gedraging is ook op dit onderdeel niet behoorlijk.

II Ten aanzien van het niet noemen van concrete termijnen waarbinnen voorlopige dan wel definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2001 en 2002 zouden worden opgelegd

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst hem in de klachtafhandelingsbrief van 17 december 2003 geen concrete termijn heeft genoemd waarbinnen hem voorlopige dan wel definitieve aanslagen over 2001 en 2002 zouden worden opgelegd.

De Belastingdienst heeft verzoeker meegedeeld dat zou worden bevorderd dat de betreffende aangiften met de nodige voortvarendheid zouden worden behandeld. Opgemerkt wordt dat onder de omstandigheden van het geval, en de inmiddels verstreken behandelingsduur - van de belastingdienst had mogen worden verwacht dat daarbij in elk geval enig inzicht zou zijn verstrekt in de termijn die daar naar verwachting mee zou zijn gemoeid. Dit klemmt te meer nu de Belastingdienst in vervolg op de brief van 17 december 2003 pas op 13 mei 2004, aangekondigd op 6 mei 2004, door middel van een boekenonderzoek bij verzoeker vervolgactie in de behandeling van diens aangiften heeft ondernomen. Daarmee is sprake van strijd met het beginsel van tijdige en actieve informatieverstrekking die van de overheid mag worden verwacht, en is ook dit klachtonderdeel gegrond.

III Ten aanzien van het in de klachtafhandelingsbrief niet ingaan op de behandeling van verzoekers brief van 19 augustus 2003

Verzoeker vroeg de Belastingdienst in zijn brief van 19 augustus 2003 onder redengeving om het op korte termijn opleggen van belastingaanslagen over 2001 en 2002. Hij stelde in zijn klachtbrief van 3 november 2003 dat hij geen antwoord heeft gekregen op zijn brief.

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst in de klachtafhandelingsbrief van 17 december 2003 niet is ingegaan op die grief. Verzoeker kan in zijn visie worden gevolgd. In de brief van 17 december 2003 gaat de Belastingdienst in het geheel niet op de onderhavige kwestie in. Er wordt alleen gerefereerd aan het niet beantwoorden van verzoekers (rappel)brief van 5 oktober 2003, waarvoor verontschuldiging is aangeboden. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat bovenstaande handelwijze kan worden verklaard uit het feit dat verzoekers brief van 19 augustus 2003 al was beantwoord met een brief van 2 september 2003. In aanmerking genomen dat verzoeker in zijn klachtbrief expliciet aangaf dat hij geen reactie op de brief van 19 augustus 2003 had gekregen, had het in de rede gelegen dat de Belastingdienst melding had gemaakt van het feit dat de brief van 19 augustus 2003 met een brief van 2 september 2003 was beantwoord. Daarmee zou op dit punt duidelijkheid zijn gecreëerd. Dit temeer nu ter gelegenheid van de klachtbehandeling naar voren is gekomen dat verzoekers brief van 5 oktober 2003, waarin het verzoek van 19 augustus werd herhaald, niet was behandeld. Door aldus te handelen heeft de Belastingdienst in strijd gehandeld met het motiveringsbeginsel.

Verzoekers klacht is op dit punt dan ook gegrond.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Holland Noord/kantoor Alkmaar, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, is gegrond.

Onderzoek

Op 1 januari 2004 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 31 december 2003, van de heer mr. G. te Broek op Langedijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Holland-Noord/kantoor Alkmaar.

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

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Holland-Noord verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd een aantal specifieke vragen gesteld. Verzoeker werd in de gelegenheid gesteld om te reageren op het standpunt van de Belastingdienst/Holland-Noord.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. Verzoeker en de Belastingdienst deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker diende op 26 maart 2002 zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 2001 in bij de Belastingdienst/Holland-Noord/kantoor Alkmaar (hierna: de Belastingdienst). Op 20 december 2002 ontving hij van de Belastingdienst voor de behandeling van zijn aangifte een vragenformulier, dat hij op 2 januari 2003 beantwoord inleverde bij het belastingkantoor in Alkmaar.

2. Verzoeker diende op 31 maart 2003 persoonlijk zijn aangifte ib/pvv 2002 in bij de Belastingdienst.

3. Bij brief van 19 augustus 2003 verzocht verzoeker de Belastingdienst om op korte termijn zijn belastingaanslagen over 2001 en 2002 vast te stellen. Hij schreef in dit verband het volgende:

"...Op 31 maart 2003 is door mij mijn IB-aangifte 2002 bij Uw eenheid ingeleverd (...). Op grond van de toelichting bij de aangifte IB 2002 zou ik voor 1 juli 2003 bericht hebben moeten ontvangen. Dit is tot op heden niet gebeurd.

De staatssecretaris laat in een brief aan de Tweede Kamer weten dat 170.000 belastingplichtigen uiterlijk op dinsdag 25 juli 2003 alsnog bericht van de Belastingdienst zullen ontvangen. Kennelijk behoor ik niet tot deze categorie.

Kennelijk behoor ik ook niet tot de 75.000 belastingplichtigen die volgens antwoorden van Minister Zalm op kamervragen van Kant inmiddels een bericht van de belastingdienst hebben gekregen.

Conform mijn brief d.d. 3 april 2003 en Uw antwoord d.d. 9 april 2003 wil ik een lijfrenteaftrek in 2002 in aanmerking nemen van EUR 7.120,67. Deze aftrek is nog niet in mijn aangifte verwerkt, omdat pensioenverzekeraars tot 1 november 2003 de tijd hebben de A-factor bekend te maken aan hun verzekerden. Belastingplichtigen moeten uiterlijk op 31 december 2003 de lijfrenteverzekering hebben afgesloten en betaald. Ik heb er dus belang bij dat de belastingaanslagen over 2001 en 2002 op korte termijn worden vastgesteld in verband met het realiseren van de lijfrenteverzekeringen voor 31 december 2003.

Ik verzoek U derhalve de belastingaanslagen over 2001 en 2002 op korte termijn vast te stellen..."

4. De Belastingdienst reageerde bij brief van 2 september 2003 op verzoekers brief van 19 augustus 2003. De inhoud van deze brief luidde:

"...U stelt in uw brief twee zaken aan de orde.

In de eerste plaats vraagt u zich af waarom aan u nog geen voorlopige aanslag over het jaar 2002 is opgelegd, hoewel u uw aangifte tijdig heeft ingediend. U heeft uw aangiftebiljet op 31 maart 2003 aan de balie afgegeven.

De huidige werkwijze van de verwerking van de aangiftebiljetten is thans dat het inbrengen van de gegevens in het systeem plaatsvindt in Heerlen. Daartoe worden de biljetten van de belastingkantoren verzonden aan het kantoor te Heerlen. Gebleken is dat uw aangifte eerst op 7 april 2003 in Heerlen is binnengeboekt, zodat deze volgens het systeem buiten de termijn van 1 april is binnengekomen.

Daardoor valt uw aangifte (ten onrechte) niet onder de regeling zoals deze door de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer is aangegeven. Hiervoor bied ik u mijn verontschuldiging aan.

In de tweede plaats verzoekt u om een aanslag over de jaren 2001 en 2002, omdat u gebruik wenst te maken van een lijfrenteaf trek in 2002. Hierover kan ik u het volgende mededelen. Het is voor het afsluiten van een lijfrente verzekering niet noodzakelijk om te beschikken over een definitieve (of voorlopige) aanslag. U weet wat u zelf heeft aangegeven als inkomen. U kunt hiervan uitgaan bij het afsluiten van een verzekering. U loopt hierdoor geen aftrekmogelijkheid mis. Indien zou mogen blijken dat de Belastingdienst aanleiding zou zien van uw inkomen af te wijken, zal dit betekenen dat het belastbaar inkomen hoger zou moeten worden vastgesteld, met als gevolg dat u daardoor extra aftrekruijnte zou krijgen. Deze ruijnte kunt u dan door middel van de zgn. reserveringsruijnte in latere jaren benutten voor een extra storting.

Omtrent de termijn waarop de aanslagen over 2001 en 2002 zullen worden vastgesteld kan ik op dit moment geen uitspraak doen. Gelet op het feit dat uw dossier een zekere omvang heeft en het feit dat een nadere beoordeling moet plaatsvinden van de rekeningcourantverhouding met uw BV's (zulks in verband met de wetgeving IB 2001) verwacht ik dat de beoordeling van uw aangiften nog enige tijd in beslag zal nemen..."

5. Bij brief van 5 oktober 2003 liet verzoeker de Belastingdienst weten dat hij geen antwoord had gekregen op zijn brief van 19 augustus 2003:

"...Tot mijn spijt mocht ik noch een antwoord ontvangen op mijn brief d.d. 19 augustus 2003 (...) noch een definitieve IB-aanslag 2002 ontvangen.

In het bestuursrecht worden termijnen genoemd die door bestuursorganen in acht dienen te worden genomen. In beginsel bedraagt deze termijn 6 weken. In beginsel geldt deze 6

wekentermijn ook voor de Belastingdienst, tenzij hiervan in de Algemene wet bestuursrecht (AWB) en de Algemene wet rijksbelasting (AWR) nadrukkelijk wordt afgeweken. In het onderstaande is hiervan geen sprake.

(...)

Ik verzoek U de IB-aanslagen over 2001 en 2002 voor **1 november 2003** definitief vast te stellen en wel om de volgende reden. Conform mijn brief d.d. 3 april 2003 en Uw antwoord d.d. 9 april 2003 wil ik een lijfrenteaf trek in 2002 in aanmerking nemen van EUR 7.120,67. Deze aftrek is nog niet in mijn aangifte verwerkt, omdat pensioenverzekeraars tot **1 november 2003** de tijd hebben de A-factor bekend te maken aan hun verzekerden. Belastingplichtigen moeten uiterlijk op **31 december 2003** de lijfrente verzekering hebben afgesloten en betaald. Ik heb er dus recht op dat de aanslagen over 2001 en 2002 uiterlijk op **1 november 2003** worden vastgesteld in verband met het realiseren van de lijfrente verzekering voor **31 december 2003**. De bepaling in het derde lid van artikel 11 AWR doet hieraan geen afbreuk..."

Verzoeker stelt dat hij de brief van de Belastingdienst van 2 september 2003 niet heeft ontvangen.

6. Verzoeker diende bij brief van 3 november 2003 een klacht in over de Belastingdienst. De inhoud van de klacht luidde als volgt:

"...Klager heeft op 31 maart 2003 (...) zijn aangifte Inkomstenbelasting 2002 ter inspectie van de Belastingdienst ingeleverd. (...)

In de toelichting bij de aangifte IB 2002 staat vermeld dat belastingplichtigen die hun aangifte voor 1 april 2003 hebben ingediend doorgaans voor 1 juli 2003 bericht krijgen.

Klager heeft ondanks zijn inlevering van zijn belastingaangifte IB 2002 voor 1 april een dergelijk bericht niet ontvangen, althans niet voor 1 juli 2003.

Ongeveer 5,2 miljoen belastingplichtigen hebben hun aangifte voor 1 april 2003 ingediend. Bijna 5 miljoen belastingplichtigen hebben hun voorlopige aanslag of teruggaaf inmiddels ontvangen. Dit is voor klager niet het geval.

Circa 245.000 belastingplichtigen hebben echter nog geen bericht ontvangen. Kennelijk behoorde klager tot deze categorie. De staatssekretaris laat in een brief aan de Tweede Kamer weten dat 170.000 belastingplichtigen uiterlijk op dinsdag 15 juli 2003 alsnog bericht van de Belastingdienst zullen ontvangen. Klager heeft ook geen bericht ontvangen op 15 juli 2003. De overige 75.000 belastingplichtigen krijgen de komende weken zo snel als mogelijk bericht van de Belastingdienst over hun aangifte. Minister Zalm heeft op 31 juli 2003 op vragen van het Tweede Kamerlid Kant geantwoord dat ongeveer 75.000 aangiften IB door een automatiseringstechnisch probleem bij de Belastingdienst niet kon worden

ingelezen. Deze belastingplichtigen hebben hierover inmiddels een bericht gekregen.

Klager heeft een dergelijk bericht niet ontvangen, althans niet voor 31 juli 2003. De klacht kan worden samengevat als 'het niet, althans het niet tijdig zenden van een bericht aan klager naar aanleiding van de tijdig ingediende IB-aangifte over 2002'.

Op 4 april 2003 heeft klager (...) zijn verzoek d.d. 3 april 2003 (...), strekkende om een aftrek lijfrente (inkomensvoorzieningen) in 2002 in aanmerking te mogen nemen, bij de inspecteur ingediend. De inspecteur reageerde hierop binnen 5 dagen (...).

Voor het indienen van een dergelijk verzoek zijn belastingplichtigen afhankelijk van pensioenfondsen en -verzekeraars die tot 1 november 2003 de tijd hebben om de zogenaamde 'A-factor' aan respectievelijk hun deelnemers en verzekerden bekend te maken. Belastingplichtigen dienen vervolgens uiterlijk voor 31 december 2003 een dergelijke inkomensvoorziening geëffectueerd te hebben, d.w.z. contractueel aangegaan en betaald.

De inspecteur stelt in zijn brief d.d. 9 april 2003: 'De berekeningen die u hebt overgelegd zijn beoordeeld en correct uitgevoerd. Indien de aanslagen worden vastgesteld conform de ingediende aangiften is de premie tot de berekende bedragen aftrekbaar'.

Derhalve verzoekt klager de belastinginspecteur (...) bij brief d.d. 19 augustus 2003 (...) zijn belastingaanslagen over 2001 en 2002 op korte termijn vast te stellen in verband met het realiseren van de inkomensvoorziening voor 31 december 2003. Omdat er na een termijn van 6 weken (een gebruikelijke termijn in het bestuursrecht) door klager geen antwoord is ontvangen op diens vorengenoemde brief herhaalt hij (...) zijn verzoek bij brief d.d. 5 oktober 2003 (...) om de IB-aanslagen over 2001 en 2002 voor 1 november 2003 definitief vast te stellen. De datum van 1 november 2003 loopt parallel met de termijn voor de pensioenfondsen en -verzekeraars om de 'A-factor' aan respectievelijk deelnemers en verzekerden vast te stellen. De termijn van 1 november 2003 'overruled' de termijn in de bepaling in het derde lid van artikel 11 AWR, gezien de strekking van de regeling en het doel dat de wetgever met de regeling heeft willen bereiken (teleologische interpretatiemethode).

De klacht kan worden samengevat als 'het niet, althans het niet tijdig vaststellen van de IB-aanslagen over 2001 en 2002, waardoor de aftrek voor een inkomensvoorziening niet, althans niet tijdig kan worden gerealiseerd'..."

7. De Belastingdienst beantwoordde verzoekers brief van 3 november 2003 op 17 december 2003 als volgt:

"...Ten aanzien van het eerste onderdeel van uw klacht, het niet ontvangen van een bericht op uw aangifte over het jaar 2002, kan ik u het volgende berichten.

Uit onderzoek in de systemen is gebleken dat uw aangifte, hoewel deze tijdig is ingediend op het kantoor te Alkmaar, pas bij de centrale verwerking in Heerlen op 7 april 2003 is binnengeboekt en daarmee dus als te laat binnengekomen is aangemerkt. Vervolgens is op grond van de door u reeds geschetste problemen met de automatisering aan u geen automatische voorlopige aanslag opgelegd. Omdat uw aangifte met een onjuiste, te late, datum is binnengeboekt, viel deze niet binnen de door de Staatssecretaris aangegeven regeling. Voor het feit dat uw aangifte met een onjuiste datum is binnengeboekt bied ik u mijn verontschuldigingen aan. Ik zeg u toe dat ik zal bevorderen dat hiervoor een oplossing wordt gevonden.

Uw tweede klacht betreft het niet behandelen van uw brief van 5 oktober 2003. Deze brief is, hoewel deze door u persoonlijk is afgegeven aan de balie, niet bij de behandelend ambtenaar terecht gekomen. Wij hebben middels een intern onderzoek getracht te achterhalen waar deze brief is gedeponneerd. Tot op heden is dat niet duidelijk. Vanzelfsprekend bieden wij u hiervoor onze verontschuldigingen aan.

U verzoekt de Belastingdienst om uiterlijk 1 november 2003 definitieve aanslagen over de jaren 2001 en 2002 vast te stellen omdat u voor 31 december 2003 een lijfrenteverzekering wenst af te sluiten waarbij u gebruik wenst te maken van de niet gebruikte jaarruimten van de jaren 2001 en 2002 (de reserveringsruimte). Daarnaast wenst u gebruik te maken van de mogelijkheid geboden in art. 3.130 lid 2 jo art. 11 Overgangsrecht IB 2001 om de in 2003 betaalde premie terug te wentelen naar 2002. U koppelt deze vraag aan de termijn die de wetgever in art. 15 lid 1 Uitvoeringsbesluit IB 2001 heeft gegeven aan verzekeraars om de factor A aan belanghebbenden en verzekerden kenbaar te maken. Uw stelling is dat deze bepaling de termijn van art. 11 AWR opzij zet zodat daarmee de Belastingdienst verplicht wordt een definitieve aanslag voor die datum op te leggen. In deze stelling kan ik u niet volgen.

Op grond van art. 3.130 Wet IB 2001 is de termijn voor het terugwentelen van premies gesteld op een half jaar. Omdat aan de verzekeraars een ruimere termijn is geboden om aan de eisen van de nieuwe wetgeving IB 2001 te voldoen is bij wijze van overgangsmaatregel in de Overgangswet voor de jaren 2001 en 2002 een langere termijn gegeven om de factor A kenbaar te maken. Hiermee heeft de wetgever echter niet beoogd een wijziging van de AWR tot stand te brengen en in het bijzonder de regeling met betrekking tot de termijn waarbinnen de inspecteur een aanslag kan vaststellen. Deze termijn is gesteld op 3 jaar. Op grond van deze wettelijke bepaling is de termijn voor het opleggen van een aanslag over de jaren 2001 en 2002 nog niet verstreken. Er is voorts geen enkele bepaling die de inspecteur noopt tot het eerder opleggen van een aanslag.

Uw vraag komt voort uit de wens een premieaftrek terug te wentelen naar 2002. Het hebben van een definitieve aanslag is daarvoor echter geen voorwaarde. Op basis van de door u zelf aangeleverde gegevens kunt u zelf berekenen wat de omvang van de jaarruimte is. Op voorhand kunt u uitgaan van de juistheid van de gegevens zoals u deze

zelf in het aangiftebiljet heeft opgenomen. Een eventuele correctie op het inkomen door de inspecteur zal over het algemeen het effect hebben dat daardoor het inkomen wordt verhoogd, zodat de jaarruimte eerder groter dan kleiner zal worden.

Mocht u op basis van uw aangifte een polis hebben afgesloten en het zou later blijken dat de inspecteur een correctie aanbrengt op uw inkomen brengt dit overigens ook nog niet met zich mee dat u de premie dan niet meer in aftrek zou kunnen brengen. De premie kan dan immers weer worden aangewend als premie voor de jaarruimte in het jaar van het betalen van de premie.

Aan de andere kant is er ook geen noodzaak voor het benutten van de jaarruimte van 2001 of 2002 om de premie in 2003 te betalen. De wet biedt immers de mogelijkheid om in enig jaar de onbenutte jaarruimte van zeven voorgaande jaren in aftrek te brengen. Dit brengt dan ook mee dat in 2004 ook nog gebruik kan worden gemaakt van de niet benutte jaarruimte uit 2001.

Overigens zeg ik u toe te bevorderen dat uw aangiftebiljetten met de nodige voortvarendheid worden behandeld...

8. Met dagtekening 26 maart 2004 werd aan verzoeker een nadere voorlopige aanslag ib/pvv 2002 opgelegd nadat hem eerder in de loop van 2002 een voorlopige aanslag ib/pvv 2002 was opgelegd. De laatstgenoemde aanslag was na bezwaar van verzoeker op nihil gesteld. Bij kennisgeving van 28 april 2004 werd de voorlopige aanslag ib/pvv 2002 met dagtekening van 26 maart 2004 na bezwaar van verzoeker verminderd tot nihil.

9. De Belastingdienst kondigde bij brief van 6 mei 2004 een boekenonderzoek aan bij verzoeker naar aanleiding van zijn aangiften over 2001 en 2002. Dit boekenonderzoek vond plaats op 13 mei 2004.

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht. Voorts merkte verzoeker onder meer nog het volgende op:

In de brief van de Belastingdienst wordt geconstateerd dat door klager zijn aangifte over het belastingjaar 2002 tijdig bij de Belastingdienst is ingediend en dat door een onjuiste administratieve verwerking dit niet heeft geleid tot enig bericht aan klager. Terzake wordt gesteld: 'Ik zeg u toe dat ik zal bevorderen dat hiervoor een oplossing wordt gevonden'. De vraag is **wat** deze oplossing inhoudt en **wanneer** het probleem wordt opgelost. Het antwoord kan niet anders luiden dan dat door de Belastingdienst aan klager **onverwijld** een al dan niet voorlopige aanslag wordt opgelegd. Immers de aangifte van klager had bij de 'centrale verwerking in Heerlen' gelicht kunnen worden en bij voorrang worden behandeld. Indien dit om administratieve redenen niet mogelijk zou zijn geweest, had de Belastingdienst bij klager een kopie kunnen opvragen. Ook het mogelijke verweer van de

Belastingdienst, dat de Belastingdienst in de tijdsperiode van 12 tot en met 31 december 2003 geen aanslagen oplegt via het systeem van geautomatiseerde gegevensverwerking mist grondslag omdat de Belastingdienst altijd **handmatig** een (voorlopige) aanslag kan opleggen, althans de Belastingdienst had aan klager kunnen berichten dat hetzij een geautomatiseerde danwel een handmatige (voorlopige) aanslag binnen een redelijke concrete termijn zou worden opgelegd.

De klacht kan worden samengevat als 'het niet, althans het niet toereikend handelen door de Belastingdienst na de geconstateerde onjuiste administratieve verwerking van de tijdig ingediende aangifte over 2002 van klager'.

(...)

In vorengenoemde brief van de Belastingdienst wordt met geen woord gerept over het klachtonderdeel met betrekking tot het niet behandelen van de brief d.d. 19 augustus 2003 van klager aan de Belastingdienst (...), immers de brief d.d. 5 oktober 2003 was juist een herinneringsbrief met betrekking tot de brief d.d. 19 augustus 2003.

De klacht kan worden samengevat als 'het niet behandelen door de Belastingdienst van de brief d.d. 19 augustus 2003 van klager aan de Belastingdienst'.

(...)

Belastingplichtigen willen steeds meer voorafgaand aan het doen van rechtshandelingen, welke fiscale gevolgen hebben, zekerheid hebben van de Belastingdienst met betrekking tot het effectueren van deze fiscale gevolgen, aangezien civielrechtelijk deze rechtshandelingen veelal niet meer zijn terug te draaien indien de Belastingdienst de fiscale gevolgen van deze rechtshandelingen niet erkent.

(...)

Klager wenst in zijn geval deze zekerheid ook voor wat betreft het in aanmerking nemen van premieaftrek inzake inkomensvoorzieningen (lijfrenteverzekeringen). In vorengenoemde brief probeert de Belastingdienst duidelijk te maken dat klager zich geen zorgen hoeft te maken omdat hij kennelijk tot in de eeuwigheid kan terugwentelen. De feiten liggen echter anders.

Uit berekeningen over de voorgaande 7 jaren is gebleken dat alleen voor het jaar 2001 een 'reserveringsruimte' bestaat. Deze reserveringsruimte wil hij in het jaar 2002 in aanmerking nemen. Daarnaast wil hij de volledige jaarruimte over 2002 in aanmerking nemen. In 2003 wil hij de volledige jaarruimte over 2003 in aanmerking nemen. Voor 2003 bestaat de keuzemogelijkheid om de inkomensgegevens over 2002 danwel de inkomensgegevens over 2003 als uitgangspunt te nemen. Klager kiest voor de inkomensgegevens over 2002, omdat een schatting over 2003 heeft uitgewezen dat er waarschijnlijk over 2003 geen

jaarruimte ontstaat (NB De lijfrenteverzekering moet dan wel voor 1 april 2004 tot stand zijn gekomen en de premie moet dan ook voor deze datum zijn betaald). Voor de premieaftrek in 2004 gelden de inkomensgegevens over 2003. Voor de premieaftrek in 2005 gelden de inkomensgegevens over 2004 etc. etc. Conclusie: de premieaftrek voor inkomensvoorzieningen van klager over de jaren 2001, 2002 en 2003 hangt af van de definitieve aanslag over 2002.

De klacht kan als volgt worden samengevat: 'Door geen definitieve aanslagen op te leggen over de jaren 2001 en 2002 wordt de rechtsonzekerheid van klager niet alleen onnodig in stand gehouden, maar ook gecumuleerd naar de toekomst verschoven'.

(...)

In vorengenoemde brief van de Belastingdienst wordt gesteld:

'Overigens zeg ik u toe te bevorderen dat uw aangiftebiljetten met de nodige voortvarendheid worden behandeld'. De vraag is **wat** met de 'voortvarendheid' wordt bedoeld: is dat het in acht nemen van de maximale termijn van 3 jaar?

De klacht kan worden samengevat als 'het niet noemen van een redelijke concrete termijn waarbinnen de aanslagen over de jaren 2001 en 2002 definitief worden vastgesteld'..."

C. Standpunt belastingdienst/holland-noord

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst/Holland-Noord bij brief van 26 mei 2004 het volgende weten:

"...De klachten van (verzoeker; N.o.) hebben als hoofdthema het feit dat aan hem nog geen definitieve aanslag over het jaar 2001 en nog geen (voorlopige of definitieve) aanslag over het jaar 2002 is opgelegd.

(...)

(Verzoeker; N.o.) klaagt over het feit dat aan hem nog geen (voorlopige of definitieve) aanslag over het jaar 2002 is opgelegd.

In de brief van 17 december 2003 is geprobeerd aan (verzoeker; N.o.) uit te leggen wat er is misgegaan in het logistieke proces. Door deze gang van zaken is het niet mogelijk gebleken om alsnog geautomatiseerd een voorlopige aanslag over 2002 op te leggen. Inmiddels is wel handmatig een voorlopige (te betalen) aanslag over 2002 opgelegd. Hierbij wil ik wel aantekenen dat aan (verzoeker; N.o.) in de loop van 2002 (bedoeld wordt 2004; N.o.) reeds een voorlopige te betalen aanslag is opgelegd die na een bezwaarschrift van (verzoeker; N.o.) is verminderd naar nihil. De definitieve aanslag over het jaar 2002 kan pas worden opgelegd als over 2001 een definitieve aanslag is opgelegd, hetgeen

thans nog niet het geval is.

(...)

Met de zinsnede (in de brief van 17 december 2003; N.o.) "met de nodige voortvarendheid" wordt bedoeld dat het aangiftebiljet van (verzoeker; N.o.) zonder onnodige vertraging de aandacht krijgt die het nodig heeft, zodat een juiste, volledige en tijdige beoordeling zal plaatsvinden. Gelet op het feit dat er samenhang bestaat tussen de aangiften van de vennootschappen van (verzoeker; N.o.) en de aangiften van (verzoeker; N.o.) zelf, is besloten een boekenonderzoek in te stellen waarbij ook de aangifte over 2002 wordt betrokken.

In de brief van 2 september 2003 van (...) Ho. is reeds aangegeven dat het op dat moment niet mogelijk was om een concrete termijn te geven voor het vaststellen van de aanslagen, vanwege de omvang van het dossier en de complexiteit van enige onderdelen van de aangifte.

(...)

(...) het niet behandelen van de brief van (verzoeker; N.o.) van 19 augustus 2003. De brief is op 21 augustus 2003 door (verzoeker; N.o.) aan de balie afgegeven en nog dezelfde dag bij de geadresseerde, de heer Ha., terechtgekomen. De heer Ha. heeft deze brief dezelfde dag doorgegeven aan mevrouw Ho. Het niet behandelen van zijn brief berust op een misverstand: zij heeft op 2 september 2003 een antwoord gestuurd aan (verzoeker; N.o.). (...)

In de klachtenformulering wordt de klacht omschreven als het niet in reactie op zijn klacht reageren op het niet behandelen van zijn brief van 19 augustus. In antwoord op zijn klacht van 3 november 2003 is op 17 december 2003 aan (verzoeker; N.o.) geschreven dat om onduidelijke redenen deze brief (bedoeld wordt verzoekers brief van 5 oktober 2003; N.o.) niet bij de behandelaar terecht is gekomen, zodat deze niet is behandeld. Hiervoor zijn verontschuldiging aangeboden. Daar er op grond van het dossier echter van uit mocht worden gegaan dat de brief van 19 augustus was beantwoord is op de behandeling van deze brief niet ingegaan.

(...)

Met betrekking tot de wettelijke regeling op het gebied van de uitgaven voor inkomensvoorziening wil ik het volgende opmerken:

Voor het bepalen van de aftrekruijmt in een jaar wordt, tot 2003, uitgegaan van de inkomensgegevens van het jaar zelf. Er wordt niet uitgegaan van het **vastgesteld** belastbaar inkomen. Het hebben van een definitieve aanslag inkomstenbelasting is dan ook geen voorwaarde om een lijfrentepolis af te kunnen sluiten.

De Wet IB 2001 kent voor de jaren 2001 en 2002 een aftrekmogelijkheid voor uitgaven voor inkomensvoorzieningen via de basisruimte, de jaarruimte en de reserveringsruimte. De basisruimte kan iedereen, ongeacht of er sprake is van een tekort in de pensioenopbouw, gebruiken. Van de jaarruimte kan iemand gebruik maken die in het jaar zelf een tekort heeft in zijn pensioenvoorziening. Van de reserveringsruimte kan men gebruik maken als men in één of meerdere van de voorafgaande jaren een tekort had in zijn pensioenvoorziening maar geen lijfrente heeft aangekocht om dit tekort op te heffen. Een tekort uit 2001 kan nog in 2007 tot aftrek leiden. Voorts is het ook zo dat men gebruik kan maken van aftrek via de reserveringsruimte, zelfs als men geen aftrekmogelijkheid heeft op basis van de jaarruimte. De aftrekmogelijkheden zijn niet van elkaar afhankelijk.

Tot en met het belastingjaar 2003 luidt de wettelijke bepaling dat voor de bepaling van de jaarruimte wordt gekeken naar het pensioentekort **in** het kalenderjaar. Met ingang van 2004 luidt de bepaling dat wordt gekeken naar het pensioentekort in het **voorafgaande** jaar. Op grond van het besluit van de Staatssecretaris van 9 oktober 2003, CPP 2003/2334M, heeft een belastingplichtige voor 2003, vooruitlopend op de wetgeving per 1 januari 2004, echter de keuze om voor de bepaling van de aftrekruijme uit te gaan van het inkomen over 2002 of 2003. Uit hetgeen (verzoeker; N.o.) opmerkt, maak ik op dat hij met name het oog heeft op deze bepaling.

Belanghebbende is op de hoogte van zijn eigen inkomensgegevens en kan dan ook op basis van deze gegevens zelf bepalen of hij in aanmerking komt voor toepassing van de jaarruimte of reserveringsruimte.

Gelet op het bovenstaande is er geen sprake van het gecumuleerd naar de toekomst verschuiven van rechtsonzekerheid. Gezien de lengte van de termijn waarop gebruik kan worden gemaakt van de aftrek van niet-benutte jaarruimte (7 jaar) kan er nooit sprake zijn van het niet kunnen gebruiken van aftrekruijme.

Zoals reeds eerder aangegeven is het hebben van een definitieve aanslag geen vereiste voor het kunnen afsluiten van een lijfrentevoorziening. Op basis van de inkomensgegevens waarover belanghebbende zelf beschikt kan hij zelf, of kan een verzekeraar, uitrekenen of er ruimte bestaat voor een premieaftrek. Mocht de inspecteur op enig moment besluiten af te wijken van de aangifte dan zal dit over het algemeen betekenen dat het inkomen in opwaartse zin zal worden bijgesteld. Dit houdt in dat een eventuele aftrekruijme vergroot zal worden. Deze niet-benutte jaarruimte kan dan in de komende 7 jaren worden gebruikt als reserveringsruimte en gaat derhalve niet verloren. Belanghebbende loopt hierdoor dan ook geen enkel risico en wordt dan ook niet benadeeld doordat er nog geen definitieve aanslagen zijn opgelegd. Ik ben dan ook van mening dat er geen sprake is van rechtsonzekerheid.

(...)

Aan (verzoeker; N.o.) is nog geen definitieve aanslag opgelegd over het jaar 2001 omdat er een nadere beoordeling diende plaats te vinden op een aantal punten van de aangifte. Daarbij speelt de complexiteit en omvang van het dossier een rol alsmede het feit dat (verzoeker; N.o.) in het verleden over vele jaren fiscale procedures heeft gevoerd. Het dossier werd door een ambtenaar behandeld die nog niet eerder met het dossier van (verzoeker; N.o.) in aanraking was geweest. Dit vergde een behoorlijke investering in tijd. Daarnaast speelt voorts een rol dat de aangifte over het jaar 2001 het eerste jaar is waarin de nieuwe materie van de wetgeving IB 2001 aan de orde komt.

Om automatiseringstechnische redenen is het niet mogelijk een definitieve aanslag over een later jaar op te leggen als dit over een eerder jaar nog niet is gebeurd. Daarom kan de definitieve aanslag over het jaar 2002 eerst worden opgelegd nadat over 2001 een definitieve is opgelegd. Ook kan de behandeling van de aangifte over 2001 gevolgen (...) hebben voor de aangifte over 2002, zodat het om die reden niet wenselijk zou zijn over 2002 al een definitieve aanslag op te leggen.

Overigens is een boekenonderzoek in voorbereiding waarbij ook de aanvaardbaarheid van de aangifte over 2002 zal worden beoordeeld.

(...)

Voorts heeft de wetgever in art. 11 AWR een termijn van drie jaar gegeven waarbinnen een aanslag moet zijn opgelegd. De wetgever heeft daarmee kennelijk geoordeeld dat, zo er al sprake is van onzekerheid, deze gedurende een termijn van maximaal drie jaar aanvaardbaar is. Het beleid is er wel op gericht om aangiften zo veel mogelijk binnen een jaar te laten resulteren in een aanslag. Gegeven is ook dat dit niet altijd zal lukken.

Naar mijn mening is er dan ook geen sprake van méér rechtsonzekerheid dan bij andere aangiften die later worden behandeld. De aanslagen zullen in ieder geval worden opgelegd binnen de termijn die is genoemd in art. 11 AWR.

(...)

Het beleid van de Belastingdienst is er op gericht om zo spoedig mogelijk aangiftebiljetten te behandelen en te laten resulteren in een definitieve aanslag. In het voorgaande is aangegeven dat dit streven om vele redenen niet altijd haalbaar is..."

D. Reactie verzoeker

In reactie op het standpunt van de Belastingdienst/Holland-Noord deelde verzoeker bij brief van 3 juni 2004 mee:

"...Kennelijk raken niet alleen brieven van klager bij de Belastingdienst zoek, maar kennelijk ook brieven bestemd voor klager. Uit de brief van de Belastingdienst begrijpt hij

dat hij kennelijk een brief, gedateerd 2 september 2003 van mevrouw Ho. had moeten ontvangen. Dat de Belastingdienst had kunnen begrijpen dat hij deze brief nooit heeft ontvangen blijkt wel uit zijn brieven d.d. 5 oktober 2003 (...) en 26 maart 2004 (bezwaarschrift tegen de voorlopige aanslag 2002; ...) welke consequent aan de heer Ha. zijn gericht. De bewijslast van de verzending van deze brief ligt overigens volledig bij de Belastingdienst. In een bespreking in 1998 heeft de heer Ha. klager namelijk medegedeeld dat hij alle brieven aan hem diende te adresseren. Zou de brief d.d. 2 september 2003 door klager zijn ontvangen, dan zouden zijn brieven d.d. 5 oktober 2003 en 26 maart 2004 aan mevrouw Ho. zijn gericht. Bovendien zou er in zijn brief d.d. 5 oktober 2003 zijn gerefereerd aan de brief d.d. 2 september 2003 en zou hij niet 6 weken (een gebruikelijke termijn in het bestuursrecht) hebben gewacht. Opmerkelijk is dat eerst thans deze brief op de proppen komt en niet in de brief d.d. 17 december 2003 van de Belastingdienst uit de hoed wordt getoverd. Hoe onzorgvuldig kennelijk met zijn brieven wordt omgegaan blijkt wel uit de volgende zinsnede: 'Daar er op grond van het dossier echter van uit mocht worden gegaan dat de brief van 19 augustus was beantwoord is op de behandeling van de brief niet ingegaan'.

Aangifte IB 2001

Op 20 december 2002 ontving klager een vragenlijst van de Belastingdienst (...). Deze vragen zijn door hem op 24 december 2002 beantwoord en gedocumenteerd met 38 bijlagen. De brief is op 2 januari 2003 door hem aan de Belastingdienst tegen kwijting afgegeven (...). Na een periode van 16 maanden wordt er eerst op 6 mei 2004 een boekenonderzoek aangekondigd dat op 13 mei 2004 heeft plaatsgevonden.

Verwacht zou mogen worden dat bij een dergelijke **prompte, uitvoerige en adequate** informatieverstrekking door klager tot een spoedige definitieve IB-aanslag over 2001 zou hebben geleid. Aan klager is niet bericht dat de verstrekte informatie onjuist en/of onvolledig zou zijn geweest. Echter de rechtszekerheid van klager wordt zwaar op de proef gesteld, omdat kennelijk een nieuwe medewerker in de persoon van mevrouw Ho. veel tijd nodig heeft (gehad) om het dossier te bestuderen, waarbij kennelijk de kennis met betrekking tot de belastingherziening 2001 een tijdvertragende factor is (geweest) (...). Hiervan hoeft klager niet het slachtoffer te worden. Dit geldt ook voor het carrousel van zijn dossier tussen de aanslagregelaars de heren Ha., Be. en mevrouw Ho. en de veronderstelde complexiteit van het dossier..."

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 11, derde lid

"De bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd."

2. Bedrijfsplan 1999-2003 van de Belastingdienst, uitgebracht in mei 1998

"...Afhandelen van aangiften binnen de vastgestelde termijnen

* Alle aangiften inkomensheffing die vóór 1 april zijn ingediend, resulteren binnen drie maanden na het verstrijken van de aangiftetermijn in een (negatieve) voorlopige of definitieve aanslag. De aangiften die niet vóór 1 april zijn ingediend, leiden binnen één jaar na binnenkomst tot een definitieve aanslag..."