



# Rapport

## Klacht

Verzoekers klagen erover dat het Besluit van 12 december 2007, nr. CPP2007/2793M in de weg staat aan honorering door de Belastingdienst van hun verzoek van 14 november 2008 om herziening van de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen in hun aangiftes inkomstenbelasting 2006.

## Beoordeling

### I. Bevindingen

1. Verzoekers, de heer O. en mevrouw G., hebben in 2006 gezamenlijk en ieder voor de helft een woning gekocht te D. om deze als eigen woning in gebruik te nemen.

2. Met het oog op de aftrek van de hypotheekkosten en -rente kozen zij in hun aangifte inkomstenbelasting 2006 voor fiscaal partnerschap. Deze keuze had tot gevolg dat zij de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, zoals die uit de eigen woning, naar believen mochten opnemen in de aangifte van één van beiden.

3. De aanslagen inkomstenbelasting 2006 van verzoekers werden opgelegd met dagtekening van 8 en 22 februari 2008.

4. In een brief van 14 november 2008 lieten verzoekers de Belastingdienst weten dat bij het invullen van de aangiftebiljetten ten aanzien van de verdeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen een vergissing was begaan. Aftrekposten tot een bedrag van € 9.090 waren per abuis in mindering gebracht op de aangifte van de minstverdienende partner, mevrouw G. in plaats van op de aangifte van de meestverdienende partner, de heer O. Hierdoor leden zij een tariefnadeel.

Zij verzochten de Belastingdienst/Rivierenland hun aanslagen alsnog aan te passen.

5. In brieven van 15 december 2008 gaf de Belastingdienst aan voornemens te zijn het verzoek af te wijzen. De Belastingdienst stelde vast dat het verzoek uitsluitend betrekking had op de verdeling van de aftrekbare bedragen. Nu beide aangiften op het moment van ontvangst van het verzoek onherroepelijk vaststonden, was het, aldus de Belastingdienst, niet toegestaan de verdeling te wijzigen.

6. De gemachtigde van verzoekers reageerde in een brief van 18 december 2008. Hij gaf aan het standpunt van de Belastingdienst schokkend en onbegrijpelijk te vinden. Hij stelde zich op het standpunt dat er ruimte moest zijn om een gemaakte vergissing te herstellen.

7. In een brief van 5 januari 2009 wees de Belastingdienst er op dat zijn standpunt was gebaseerd op artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en op het Besluit van de staatssecretaris van Financiën, CPP2007/2793M van 31 juli 2007. In dit Besluit (zie

Achtergrond) was een versoepeling opgenomen ten opzichte van de wettelijke regeling voor de mogelijkheid om een bij aangifte gemaakte verdeling te herzien. Verzoekers voldeden echter, aldus de Belastingdienst, niet aan de daarin gestelde criteria om voor de versoepeling in aanmerking te komen.

8. Met dagtekening 19 januari 2009 deed de Belastingdienst een uitspraak naar aanleiding van het verzoek van 14 november 2008. De Belastingdienst merkte het verzoek aan als een bezwaarschrift, stelde vast dat de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift in november 2008 was verstreken en verklaarde verzoekers niet-ontvankelijk in hun bezwaar. Voorts wees de Belastingdienst het verzoek om aanpassing van de aanslagen over 2006 af onder verwijzing naar de daarvoor genoemde redenen in de brief van 15 december 2008 en 5 januari 2009.

9. Verzoekers wendden zich in een brief van 5 augustus 2009 tot de Nationale ombudsman met een klacht over de beslissing van de Belastingdienst. Zij wezen er op dat de gemaakte vergissing bij het invullen van de aangiftebiljetten over 2006 voor hen zeer nadelige gevolgen had en zij gaven aan het niet redelijk te vinden dat de Belastingdienst geen gebruik maakte van zijn bevoegdheid van artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen om een aanslag ambtshalve te herzien.

Voorts schreven verzoekers nog het volgende:

"...Dat de Belastingdienst in onze zaak dan ook een beroep doet op artikel 2.17 Wet IB 2001 lid 4 vinden wij in ieder geval verwerpelijk, omdat:

belastingplichtige(n) onvolledig en/of onvoldoende worden geïnformeerd over de gevolgen van een evt. vergissing (onbewuste fout), waarbij in het softwarepakket van de Belastingdienst,

er geen tegenstrijdige keuzes in de aangifte(s) worden gesignaleerd (waarschuwing) (indien bij de partnerkeuze 'ja' wordt ingevuld is natuurlijk een optimale verdeling wenselijk, in onze situatie is het tegenovergestelde gebeurd), daarnaast

staat onze financiële schade in geen enkele verhouding tot de gemaakte vergissing, wiens schuld dit ook moge zijn, vergissen is namelijk menselijk..."

10. De Nationale ombudsman legde de klacht voor aan de minister van Financiën. In een brief van 22 september 2009 reageerde de staatssecretaris van Financiën met het volgende:

"... De klacht betreft het feit dat het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2007 (nr. CPP2007/2793M) in de weg staat aan honorering van het verzoek om herziening van de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen in hun aangiftes inkomstenbelasting 2006.

In uw brief geeft u aan dat kennelijk moet worden aangenomen dat het verzoek om herziening door de Belastingdienst is afgewezen omdat niet is voldaan aan de bepaling onder b van de goedkeuring in paragraaf 2.13 van het besluit die inhoudt dat het verzoek moet zijn ingediend vóór 1 januari 2008.

- U verzoekt mij om aan te geven wat de reden is geweest om in het besluit de goedkeuring te beperken tot verzoeken die vóór 1 januari 2008 zijn ingediend. U plaatst daarbij de opmerking dat uit het besluit naar voren komt dat de reden voor de goedkeuring is gelegen in de na 2004 gewijzigde werkwijze van de Belastingdienst en op geen enkele wijze gekoppeld lijkt te zijn aan de datum van 1 januari 2008.

- U vraagt om aan te geven waarom er, gelet op deze reden, niet voor gekozen is om een eventuele beperking te formuleren in termen van de belastingjaren waarop de goedkeuring betrekking had.

- U vraagt voorts of ik de gedachte onderschrijf dat de huidige beperking in de vorm van een datum kan leiden tot willekeur of tot resultaten die afhankelijk zijn van toevallige omstandigheden zoals het tijdstip van de aanslagregeling.

- Tenslotte vraagt u wat mijn antwoorden op de door u gestelde vragen betekenen voor verzoekers.

Allereerst merk ik op dat u terecht aanneemt dat de reden voor afwijzing van het verzoek om herziening is gelegen in de door u genoemde bepaling van het Besluit van 12 december 2007, nr. CPP2007/2793M.

Verzoeken vóór 1 januari 2008

Fiscale partners hadden de wettelijke mogelijkheid om de verdeling van hun gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te wijzigen tot het moment waarop de aanslag van één van beide partners onherroepelijk vaststond. Deze uiterste termijn was niet meer gewenst door een andere werkwijze bij de Belastingdienst. Deze werkwijze gold voor aanslagen over kalenderjaren vanaf 2005. In dat kader is in het Besluit van 31 juli 2007, nr. CPP2007/583M een goedkeuring opgenomen (...). Deze goedkeuring is later overgenomen in het door u bedoelde Besluit van 12 december 2007.

Op grond van de goedkeuring mogen fiscale partners de verdeling van hun gemeenschappelijke inkomensbestanddelen wijzigen tot het moment waarop de aanslagen van beide partners onherroepelijk vaststaan. Deze goedkeuring geldt voor aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2001. Deze goedkeuring liep vooruit op wijziging van de wetgeving. Per 1 januari 2009 is deze wijziging in de Wet IB 2001 opgenomen (art. 2.17, vierde lid).

Koppeling aan belastingjaren

Op het moment dat het hiervoor genoemde besluit werd gepubliceerd, kon het zich voordoen dat de aanslagen inkomstenbelasting over 2005 (en mogelijk ook 2006) van zowel belastingplichtige als zijn partner onherroepelijk vaststonden. Voor die situaties biedt de genoemde goedkeuring geen oplossing. In het besluit is daarom opgenomen dat de goedkeuring ook geldt als beide aanslagen onherroepelijk vaststaan en de aanslagen betrekking hebben op de kalenderjaren vanaf 2005. In dat geval werd fiscale partners een in de tijd beperkte maar wel ruime termijn geboden om de verdeling te herzien. Na het publiceren van het oorspronkelijke besluit hadden zij immers vijf maanden de tijd om een verzoek in te dienen. Een in de tijd ongelimiteerde goedkeuring, maar bijvoorbeeld gekoppeld aan belastingjaren waarop de goedkeuring betrekking heeft, zou betekenen dat belastingplichtige en zijn partner de verdeling tot in lengte van jaren zouden kunnen wijzigen. Voor de uitvoering was en is dat niet gewenst.

#### Mogelijke willekeur

De gedachte dat de beperking in de vorm van een datum tot willekeur kan leiden, of tot resultaten die afhankelijk zijn van toevallige omstandigheden zoals het tijdstip van aanslagregeling, onderschrijf ik niet. Een beperking in de vorm van een datum leidt tot eenheid van beleid. De inspecteur komt tegemoet aan een tijdig verzoek en verzoeken die te laat worden ingediend, wijst de inspecteur af. Het tijdstip van aanslagregeling heeft daarop geen invloed.

#### *Gevolgen voor de verzoekers*

Uit de overgelegde stukken begrijp ik dat (verzoekers; N.o.) te laat een verzoek hebben gedaan tot wijziging van de verdeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. De inspecteur heeft het verzoek terecht afgewezen en ik zie geen aanleiding in te grijpen in dat beleid..."

## **II. Beoordeling**

11. Verzoekers klagen er over dat de Belastingdienst hun verzoek van 14 november 2008 tot aanpassing van hun beider aanslagen inkomstenbelasting 2006 niet heeft gehonoreerd. Zij voeren aan dat bij het invullen van de aangiftebiljetten een vergissing is begaan waardoor zij een tariefnadeel leden en stellen zich op het standpunt dat de Belastingdienst gebruik moet maken van zijn bevoegdheid tot ambtshalve vermindering van de onherroepelijk vaststaande aanslagen om de vergissing te herstellen.

12. De wetgever heeft in artikel 2.17 Wet inkomstenbelasting 2001 (zie Achtergrond, onder 1.) vastgelegd dat de verdeling van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen tussen fiscale partners slechts kan worden herzien zolang niet de aanslag van een van beide onherroepelijk is komen vast te staan. Deze wettelijke regeling beslaat ook de situatie dat de in de aangifte opgenomen verdeling berust op een vergissing.

De aanslagen van verzoekers zijn gedagtekend in februari 2008. Ten tijde van het verzoek van 14 november 2008 stonden beide aanslagen onherroepelijk vast.

De wettelijke regeling stond derhalve zonder meer in de weg aan tegemoetkoming van het verzoek van 14 november 2008 van verzoekers. Onder deze omstandigheden had de inspecteur van de Belastingdienst niet de bevoegdheid om in weerwil van de wettelijke regeling en met voorbijgaan aan het Besluit van 31 juli 2007, zie onder punt 13. een ambtshalve vermindering aan verzoekers te verlenen.

13. In het Besluit van 31 juli 2007 heeft de staatssecretaris de mogelijkheid van herziening van de verdeling in de aangifte verruimd ten opzichte van het wettelijk systeem.

In dit besluit is daartoe bepaald dat in afwijking van de wettelijke regeling de verdeling van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen in de aangiften van fiscale partners over de jaren 2005 en volgende ook nog kan worden herzien wanneer slechts één van beide aangiften onherroepelijk vaststaat. Deze verruiming heeft de staatssecretaris van Financiën verleend om de mogelijk nadelige gevolgen weg te nemen van een wijziging van de werkwijze van de Belastingdienst met ingang van het belastingjaar 2005. Vanaf dat moment is deze werkwijze er niet langer op gericht de aanslagen van twee fiscale partners zo veel mogelijk gelijktijdig op te leggen. Dit kan ertoe leiden dat de laatste van de aanslagen van beide partners over een bepaald jaar pas wordt opgelegd op het moment dat de eerste al onherroepelijk vaststaat. Wanneer dan uit de laatste van de twee aanslagen zou blijken dat bij het invullen van de aangifte niet de meest voordelige keuze voor de verdeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen is gemaakt, zou herziening van die keus niet meer mogelijk zijn omdat de eerst opgelegde aanslag al onherroepelijk was geworden.

14. Verzoeker hadden van de verruiming die het Besluit van 31 juli 2007 bood, gebruik kunnen maken. Hun aanslagen werden vastgesteld op 8 en 22 februari 2008. Toen was het Besluit van 31 juli 2007 al bekend en in werking getreden. Zij hadden op grond van het besluit herziening van de aanslagen kunnen vragen tot de laatste aanslag, dat is de aanslag van 22 februari 2008, onherroepelijk werd. Zij hebben die mogelijkheid echter ongebruikt voorbij laten gaan.

15. De staatssecretaris heeft in onderdeel 2.b. het Besluit van 31 juli 2007 ook rekening gehouden met de mogelijkheid dat de aanslagen over 2005 of 2006 van beide fiscale partners al onherroepelijk vaststonden op het moment van inwerkingtreding van het besluit. Betrokkenen zouden dan van de geboden verruiming geen gebruik meer kunnen maken. Op verzoekers was deze situatie echter niet van toepassing. Hun aanslagen werden immers pas opgelegd nadat het besluit bekend was gemaakt en in werking was getreden.

16. Het redelijkheidsvereiste houdt in dat bestuursorganen de in het geding zijnde belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

17. Het hierboven overwogene brengt de Nationale ombudsman tot het oordeel dat de staatssecretaris van Financiën met de verruiming van de mogelijkheid tot het vragen van herziening van verdeling van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen in voldoende mate rekening heeft gehouden met zowel de belangen van de Belastingdienst bij de uitvoerbaarheid als de belangen van belastingplichtigen bij een adequate mogelijkheid om vergissingen in de aangifte te herstellen of een achteraf onvoordelige keuze ongedaan te maken. Dit oordeel is mede gebaseerd op de vaststelling dat de wetgever daarvoor slechts in zeer beperkte mate de ruimte heeft willen geven. De verruiming van de staatssecretaris komt in voldoende mate tegemoet aan de mogelijk voor belastingplichtigen nadelige resultaten die kunnen optreden als gevolg van de werkwijze van de Belastingdienst.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

17. Voor zover verzoekers er over klagen dat belastingplichtigen onvoldoende worden geïnformeerd over de gevolgen van een eventuele vergissing en dat het aangifteprogramma niet signaleert wanneer niet de voordeligste keuze wordt gemaakt, is het volgende van belang.

Het is in de eerste plaats aan de belastingplichtige om te bepalen welke keuzes hij maakt bij het invullen van zijn aangifte. Hij kan zich daarbij doen bijstaan door een deskundige zoals een belastingconsulent. Voor de Belastingdienst is op dit punt slechts een beperkte rol weggelegd. Ten aanzien van de keuze bij de toerekening van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen is de Belastingdienst de belastingplichtige tegemoet gekomen door aan het aangifteprogramma uit service-overwegingen een rekenprogramma te koppelen waarmee de gevolgen van de gemaakte keuze direct zichtbaar worden. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman heeft de Belastingdienst daarmee voldoende voldaan aan hetgeen op dit punt van hem verwacht kan worden.

## **Conclusie**

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

## **Onderzoek**

Op 7 augustus 2009 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer O. en mevrouw G. te Renkum, met een klacht over een gedraging van de staatssecretaris van Financiën.

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 minister 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. Daarbij werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

De staatssecretaris van Financiën deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van verzoekers gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Informatieoverzicht

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

- Het verzoekschrift van 5 augustus 2009 met bijlagen
- De reactie van 22 september 2009 met bijlagen van de staatssecretaris van Financiën.

## **Bevindingen**

Zie onder Beoordeling.

## **Achtergrond**

1. Wet inkomstenbelasting 2001

### **Artikel 2.17, vierde lid (tekst voor de onder 2. bedoelde wetswijziging)**

"De voor een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of bestanddeel van de rendementsgrondslag dan wel gedeelte daarvan tot stand gekomen onderlinge verhouding kan door de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk worden gewijzigd tot het moment waarop de aanslag, navorderingsaanslag, conserverende aanslag of conserverende navorderingsaanslag van een van hen waarin het desbetreffende bestanddeel of gedeelte daarvan is begrepen, onherroepelijk vaststaat."

2. Besluit van 31 juli 2007, nr. CPP2007/583M, Stcrt. nr. 148

"De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

*Dit besluit bevat een goedkeuring waarmee fiscale partners de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de*



*rendements-grondslag in afwijking van artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 nog kunnen wijzigen.*

(...)

## 1. Inleiding

De belastingplichtige en zijn partner kunnen de in de aangifte inkomstenbelasting opgenomen toerekening van hun gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag gezamenlijk wijzigen. De termijn waarbinnen dit kan, is begrensd tot het moment waarop de aanslag van één van beide partners onherroepelijk vaststaat (artikel 2.17, vierde lid, Wet IB 2001). De begrenzing van deze termijn is in de wet opgenomen voor de uitvoerbaarheid van de regeling. In de praktijk kan dit problemen opleveren als de inspecteur de aanslagen van de partners niet tegelijkertijd vaststelt. Het kan dan gebeuren dat de aanslag van de ene partner al onherroepelijk vaststaat op het moment dat die van de ander wordt opgelegd. Dit leidt tot problemen als de inspecteur de aanslag van die andere partner niet conform de ingediende aangifte vaststelt. Als gevolg van de aangebrachte correcties kan een wijziging in de toerekening dan gewenst zijn. Hetzelfde probleem kan optreden als aan een van de partners een navorderingsaanslag wordt opgelegd of als de aanslag van een van de partners wordt verminderd. Maar ook los van niet conform de ingediende aangifte vastgestelde aanslagen, navorderingsaanslagen of verminderingen kan, nadat één van beide aanslagen onherroepelijk vaststaat, blijken dat de gekozen verdeling fiscaal gezien niet de meest gunstige is.

Bovenstaand probleem doet zich met name voor bij aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2005. Bij de aanslagregeling over 2001 tot en met 2004 was het geautomatiseerde proces van de Belastingdienst zo ingericht dat de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van fiscale partners zoveel mogelijk gelijktijdig werden opgelegd. Door een wijziging in het geautomatiseerde proces is dat voor de aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2005 niet meer het geval. Deze wijziging heeft overigens tot gevolg dat belastingplichtigen hun definitieve aanslag eerder ontvangen.

## 2. Goedkeuring

Ik acht het niet wenselijk dat fiscale partners als gevolg van het werkproces van de Belastingdienst geen invloed meer hebben op voornoemde toerekening terwijl één van beide aanslagen nog niet onherroepelijk vaststaat. Ik keur daarom, vooruitlopend op wetswijziging, het volgende goed:

Als de aanslag van één van de partners onherroepelijk vaststaat, wordt bovenbedoelde toerekening op verzoek van beide partners alsnog gewijzigd. Dit verzoek kan worden gedaan totdat de aanslagen van beide partners onherroepelijk vaststaan. Als wijziging van

de toerekening tot gevolg heeft dat de onherroepelijk vaststaande aanslag van de ene partner te laag is vastgesteld, geldt de goedkeuring alleen als die partner instemt met het opleggen van een navorderingsaanslag. Deze goedkeuring betreft aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2001 en geldt ook als het inkomen van één van de partners door het opleggen van een navorderingsaanslag wordt gewijzigd. Het verzoek is dan mogelijk totdat de navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat.

Indien de aanslagen van beide fiscale partners inmiddels onherroepelijk vaststaan, kan ook een beroep op de onder a genoemde goedkeuring worden gedaan indien de aanslagen betrekking hebben op de kalenderjaren 2005 en volgende. In dit geval verleent de inspecteur de tegemoetkoming ambtshalve, doch slechts indien het verzoek daartoe, inclusief de instemming van de partner tot navordering, is ingediend vóór 1 januari 2008.

### 3. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2001."