

Onderwerp	Persoonsgebonden aftrek, verrekening in box 3 en aftrek elders belast (voortwenteling)	
Datum ontvangst KG	04-10-2017	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e	
Behandelaar KG		
Datum naar secretaris	7 mei 2018	

Vraag

Belanghebbende heeft de eigendom van een monumentenpand. In 2010 heeft belanghebbende flink wat onderhoudskosten voor dit pand. Hierdoor is sprake van een aanzienlijke persoonsgebonden aftrek wegens uitgaven voor monumentenpanden (PGA). Deze PGA wordt in 2010 eerst verrekend met box 1 en vervolgens met box 3.

Belanghebbende heeft recht op een aftrek elders belast box 3 volgens de vrijstellingsmethode. Door de verrekening van het PGA kan belanghebbende een deel van de aftrek elders belast (AEB) box 3 volgens de vrijstellingsmethode niet effectueren.

Op grond van artikel 24a lid 1 van het besluit voorkoming dubbele belasting (BvdB 2001) vindt er daarom een doorschuiving plaats naar het volgend jaar. In onderhavig geval is er ook een doorschuifbeschikking opgemaakt.

Echter, in 2011 zelf is voor de berekening van de AEB de teller box 3 (voordat rekening is gehouden met vorenstaande) al hoger dan het noemerinkomen. Met andere woorden: per saldo geen heffing box 3. In 2011 heeft belanghebbende geen PGA.

Wat gebeurt er in 2011 met het onverrekenende gedeelte van het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen uit 2010. Verdampst deze of wordt deze weer doorgeschoven naar 2012?

Antwoord

Volgens de letterlijke tekst is artikel 24a BVDB 2001 alleen van toepassing indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen. Nu dit in de voorgelegde casus in 2011 niet het geval is, lijkt de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet van toepassing. Daardoor zou het doorgeschoven bedrag uit 2010 verdampen in 2011.

De kennisgroep is echter van mening dat op grond van jurisprudentie van het EU Hof van Justitie (o.a. arrest De Groot) de persoonsgebonden aftrek niet verdampt maar doorgeschoven kan worden. Uit de wetgeschiedenis volgt dat de tekst van artikel 24a BVDB 2001 niet letterlijk geïnterpreteerd dient te worden. Destijds is besloten in het besluit van 5 februari 2007 niet alle details, nuancerings of mogelijk voorkomende situaties op te nemen. Vandaar dat een en ander bij de codificatie ook niet in artikel 24a BvdB 2001 terecht is gekomen.

Daarnaast, zou een beroep worden gedaan op hardheidsclausulebeleid, zou dit gehonoreerd worden.

Beschouwing

Artikel 24a BvdB 2001 luidt als volgt:

"1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen dat als gevolg van het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek en de toepassing van artikel 24, tweede lid, tweede volzin, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt

overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging bedraagt niet meer dan het bedrag van de persoonsgebonden aftrek waarmee het voordeel uit sparen en beleggen is verminderd. De overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 24 het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd."

Een letterlijke interpretatie van de tekst leidt tot de conclusie dat artikel 24a BvdB 2001 alleen van toepassing is indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen.

Als dit in 2011 niet het geval is, kan de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet worden toegepast.

Artikel 24a BvdB2001 is opgenomen ter codificatie van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 februari 2007, nr. IFZ2006/588M, *Stcrt.* 2007, 33. Dat besluit is uitgevaardigd tot goedkeuring van de doorschuifregeling in situaties waarin het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen niet volledig kon worden vrijgesteld als gevolg van de persoonsgebonden aftrek die op het voordeel uit sparen en beleggen in mindering was gebracht.

In de toelichting op artikel 24a BvdB 2001 is het volgende opgenomen:

"Deze goedkeuring was nodig omdat bij de voorkoming van dubbele belasting wegens buitenlandse inkomsten in box III geen mogelijkheid tot doorschuiven van niet-vrijgesteld buitenlands inkomen is opgenomen. De achterliggende gedachte hierbij is geweest dat nu de rendementsgrondslag van het voordeel uit sparen en beleggen niet negatief kan zijn en bovendien in box III geen mogelijkheid tot verliesverrekening bestaat, een doorschuifregeling of inhaalregeling niet nodig is."

Uit het verslag van de KG IBR/PH-nw van december 2017:

Volgens de letterlijke tekst is artikel 24a BVDB 2001 alleen van toepassing indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen. Nu dit in de voorgelegde casus in 2011 niet het geval is, lijkt de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet van toepassing. Daardoor zou het doorgeschoven bedrag uit 2010 verdampen in 2011.

5.1.2e *is van mening dat op grond van jurisprudentie van het EU Hof van Justitie (o.a. arrest De Groot) de pga verrekening niet verdampt maar doorgeschoven kan worden. Hij licht dit als volgt toe. De tekst van artikel 24a BVDB 2001 dient niet letterlijk geïnterpreteerd te worden. Destijds is besloten in het besluit van 5 februari 2007 niet alle details, nuanceringen of mogelijk voorkomende situaties op te nemen. Vandaar dat een en ander bij de codificatie ook niet in artikel 24a BvdB 2001 terecht is gekomen. Daarnaast, zou een beroep worden gedaan op hardheidsclausulebeleid, zou dit gehonoreerd worden.*

Achterliggende gegevens

Artikel 6:2 Wet inkomstenbelasting 2001

Artikel 24a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001