



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

-
Contactpersoon
5.1.2e

M 5.1.2e
5.1.2e

memo

Datum
2 december 2021

Versienummer
21-206-0015

Onderwerp

Bedrag restant persoonsgebonden aftrek kan niet worden verrekend met het inkomen uit een jaar waarvoor geen (navorderings)aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld.

Inleiding

67 Awr

Vraag

Kan de inspecteur het restant persoonsgebonden aftrek verrekenen met de inkomens over de jaren 2012 tot en met 2017 zonder voor die jaren een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting vast te stellen?

Antwoord

Nee.

Voor het verrekenen van het restant persoonsgebonden aftrek is noodzakelijk dat het inkomen waarmee verrekend wordt, is vastgesteld door middel van een (navorderings)aanslag.

Beschouwing *(interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Artikel 6.1 Wet IB 2001 bepaalt, voor zover van belang, als volgt:

"1. Persoonsgebonden aftrek is het gezamenlijke bedrag van:
a. de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten en
b. het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen.
(...)"

Artikel 6.2 Wet IB 2001 luidt als volgt:

"1. De persoonsgebonden aftrek vermindert het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar, maar niet verder dan tot nihil.
2. Voorzover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.
3. Voorzover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning en het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het inkomen uit aanmerkelijk belang van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.
4. Voor de toepassing van het eerste en het derde lid wordt het inkomen uit werk en woning en het inkomen uit aanmerkelijk belang bepaald zonder rekening te houden met te conserveren inkomen.
5. Bij een vermindering worden allereerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten, bedoeld in artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, in aanmerking genomen."

Artikel 6.2a Wet IB 2001 bepaalt:

"1. De inspecteur stelt het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. Indien een beschikking als bedoeld in het eerste lid gelijktijdig wordt gegeven met de vaststelling van een belastingaanslag, wordt het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek afzonderlijk op het aanslagbiljet vermeld.
3. Indien er grond is voor het vermoeden dat het in het eerste lid bedoelde bedrag te hoog is vastgesteld, kan de inspecteur de in dat lid bedoelde beschikking herzien. Herziening vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking.
4. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, levert geen grond op voor herziening, tenzij de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.
5. Artikel 16, tweede lid, aanhef en onderdelen b en c, derde en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing op herziening.
6. Rechtsmiddelen tegen de in het eerste lid bedoelde beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag, bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, onderdeel a. Rechtsmiddelen tegen de in het derde lid, tweede volzin, bedoelde beschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de herziening."

In de Memorie van Toelichting staat het volgende vermeld (Kamerstukken II, 2000-2001, 27466, nr. 3, p. 70-71):

"Artikel I, onderdeel AZ (artikel 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt beschreven op welke wijze de persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen. De persoonsgebonden aftrek kan eerst het inkomen uit werk en woning (box 1), vervolgens het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3) en ten slotte het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) doen verminderen. Deze vermindering kan echter niet verder plaatsvinden dan tot nihil. Deze omstandigheid kan tot gevolg hebben dat een gedeelte van de persoonsgebonden aftrek in het desbetreffende jaar niet in aanmerking wordt genomen. Ingevolge artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 geldt deze niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek in een volgend kalenderjaar als persoonsgebonden aftrek van dat kalenderjaar. Met het oog op de rechtszekerheid is het wenselijk de belastingplichtige te informeren over de omvang van een persoonsgebonden aftrek voorzover deze niet in aanmerking is genomen. De inspecteur stelt daartoe het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de inspecteur deze beschikking gelijktijdig geeft met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin bedoeld bedrag niet in aanmerking is genomen als persoonsgebonden aftrek, vermeldt hij het bedrag van de belastingaanslag – in casu nihil – en van de beschikking op één aanslagbiljet. Het derde, vierde en vijfde lid zijn ontleend aan artikel 3.151 en artikel 4.50 van de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin een mogelijkheid tot herziening is opgenomen voor de situatie dat een verlies te hoog is vastgesteld. Ingevolge het zesde lid kunnen rechtsmiddelen tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de persoonsgebonden aftrekposten, bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op deze wijze wordt voorkomen dat bij het alsnog in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek in een later jaar bezwaar kan worden gemaakt tegen de omvang van de persoonsgebonden aftrek van een eerder jaar. Rechtsmiddelen tegen een belastingaanslag over een volgend jaar kunnen daardoor niet de persoonsgebonden aftrek uit een voorafgaand jaar betreffen. In het volgende voorbeeld wordt beschreven hoe de beschikking, bedoeld in het eerste lid, tot stand komt. In jaar T bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 100 terwijl de persoonsgebonden aftrek (PGA) 150 is. In jaar T kan 100 als PGA in aanmerking worden genomen. De overige 50 wordt overgeheveld naar een later jaar. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op 50. In jaar T+1 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 nihil. De PGA van jaar T+1 bedraagt 20 zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA ($50+20=$) 70 bedraagt. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op ($70-0=$) 70. Ingevolge het zesde lid, eerste volzin, kan tegen 20 bezwaar worden gemaakt. Tegen de uit jaar T overgehevelde 50 stonden immers eerder rechtsmiddelen open. In jaar T+2 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 25 terwijl de PGA 10 is. In dit jaar kan 25 in aanmerking worden genomen als PGA zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA vermindert tot ($70+10-25=$) 55. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking wordt vastgesteld op 55.”

Volgens artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen (het restant persoonsgebonden aftrek) onderdeel van de persoonsgebonden aftrek dat op grond van artikel 6.2 Wet IB 2001 in mindering wordt gebracht op het inkomen.

Het gaat hier naar het oordeel van de kennisgroep om het bij (navorderings)aanslag vastgestelde inkomen. De wettekst van artikel 6.2a Wet IB 2001 spreekt immers over “het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek”. Daarvan kan alleen sprake zijn als er inkomen is vastgesteld waarop de persoonsgebonden aftrek niet in aftrek kan komen. De kennisgroep vindt voor dit oordeel steun in de uitspraak

van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant 10 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:2896. In deze zaak had belanghebbende verzocht om over 2011 en 2012 alsnog 6.2a-beschikkingen te nemen, nadat hij de termijn voor het doen van aangiften voor die jaren had laten verstrijken. De rechtbank overwoog:

"Naar het oordeel van de rechtbank vloeit uit de wetssystematiek voort dat belanghebbendes recht op niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek niet kon worden vastgesteld. Daarvoor is namelijk vereist dat kan worden vastgesteld wat belanghebbendes belastbare inkomen in die betreffende jaren was en welk deel van de persoonsgebonden aftrek daarop in die jaren in mindering kan worden gebracht. Belanghebbendes verzoek aan de inspecteur om alsnog (een) 6.2a-beschikking(en) te nemen over de jaren 2011 en 2012 is gedaan nadat hij de termijn voor het doen van aangifte(n) voor die jaren heeft laten verstrijken. Er is dan ook op het moment van belanghebbendes verzoek geen grond voor de inspecteur om de gevraagde beschikking(en) af te geven."

Naar het oordeel van de kennisgroep is voor het verrekenen van het restant persoonsgebonden aftrek noodzakelijk dat het inkomen waarmee verrekend wordt, is vastgesteld door middel van een (navorderings)aanslag. Dit ook om te voorkomen dat een belastingplichtige wordt beperkt in zijn rechtsbescherming. Ingevolge artikel 6.2a, zesde lid, Wet IB 2001 kan een rechtsmiddel tegen een beschikking restant persoonsgebonden aftrek immers alleen betrekking hebben op het bedrag van de persoonsgebonden aftrekposten (en dus niet op het inkomen). Indien een (navorderings)aanslag achterwege zou kunnen blijven, wordt belanghebbende een rechtsmiddel tegen de vaststelling van de hoogte van het inkomen ontnomen.