

Vraag:

Zoals in de Werkafspraken is vastgelegd vindt herstel van het onttrekkingsresultaat plaats in het desbetreffende jaar. Eventuele vervolgcorrecties over de volgende jaren (eigen woningforfait, afschrijving, kosten etc) mogen worden hersteld in de desbetreffende jaren of in 2005. Dus alleen het onttrekkingsresultaat en de vervolgcorrecties (correcties die automatisch volgen uit de correctie van de onttrekking) leiden tot aanpassing van de aanslagen.

1. Het besluit/de werkafspraken kunnen aanleiding geven tot herziening van het inkomen 2000 t/m 2005. Kan de vraag in de aangiften aangaande het al dan niet toevoegen aan de oudedagsreserve ook heroverwogen worden?

2. Het besluit/de werkafspraken kunnen aanleiding geven tot herziening van het inkomen 2000 t/m 2005. Is het toegestaan om de keuze voor de mate van willekeurige afschrijvingen over de te corrigeren jaren te herzien?

Antwoord:

1. Indien de aanslag over het desbetreffende kalenderjaar nog niet onherroepelijk vaststaat, kan de keuze voor het al dan niet toevoegen worden herzien, mits de keuzeherziening leidt tot een verlaging van de oorspronkelijke aanslag en de keuze evenmin onherroepelijke fiscale gevolgen (bijvoorbeeld voor andere jaren) heeft gehad. In de situatie dat er eerst verliesnegatieve winst uit onderneming (als bedoeld in artikel 3.68, eerste lid Wet IB 2001) was en er na de herziening een positieve winst uit onderneming ontstaat, kan de aanleidingkeuze om wel of niet toe te voegen (wél of niet toevoegen) te herzien alsnog worden uitgebracht.

2. Indien de aanslag over het desbetreffende kalenderjaar nog niet onherroepelijk vaststaat, kan de keuze voor de mate van willekeurige afschrijving worden herzien, mits de keuzeherziening leidt tot een verlaging van de oorspronkelijke aanslag en de keuze evenmin onherroepelijke fiscale gevolgen (bijvoorbeeld voor andere jaren) heeft gehad.

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

Vaststellingsovereenkomst

De herziening van de aanslag vindt plaats op grond van een tussen de inspecteur en de belastingplichtige gesloten vaststellingsovereenkomst (artikel 7:900 BW). Een model voor dergelijke vaststellingsovereenkomsten (in casu twee modellen afhankelijk van de relevante situatie) heeft de Staatssecretaris in zijn besluit van 17 mei 2002, nr CPP 2002/1072 (VN 2002/27.6) gegeven. De vraag of bij herziening voortvloeiend uit de heretikettering op grond van de vaststellingsovereenkomst, tevens alsnog een keuze voor het al dan niet toevoegen aan de oudedagsreserve en/of een herziening van de keuze voor de mate van willekeurige afschrijving kan worden gedaan, moet dus aan de hand van de gesloten overeenkomst beantwoord worden. Overeenkomsten worden op grond van het Burgerlijk wetboek naar redelijkheid en billijkheid uitgelegd. Vertrekpunt is daarbij uiteraard de tekst van de overeenkomst. Per vaststellingsovereenkomst zal daarom gekeken moeten worden of de overeenkomst in redelijkheid zo moet worden uitgelegd dat genoemde keuzen kunnen worden herzien.

De in het besluit opgenomen modellen regelen niets over deze kwestie. Ook de strekking van de overeenkomst vormt geen aanwijzing dat het redelijk of billijk zou zijn genoemde keuzen te kunnen herzien. De overeenkomst strekt er immers slechts toe de heretikettering te regelen en niet zo zeer de winstberekening van het jaar in zijn geheel.

Algemene regels

Als de vaststellingsovereenkomst niets regelt over de vraag of bedoelde keuzen kunnen worden herzien, is beantwoording afhankelijk van de algemene (bestuursrechtelijke) regeling daarover.

Ten aanzien van keuzen die "bij de aangifte moeten worden gemaakt" is in de parlementaire geschiedenis bij artikel 1:3, vierde lid, Wet IB 2001 het volgende opgemerkt.

"Bij keuzen die gemaakt worden bij de aangifte geldt als algemeen uitgangspunt dat tot aan het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat, belastingplichtigen op hun keuze kunnen

terugkomen. Zoals is aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag is er gelet op het karakter van de keuze voor het partnerschap aanleiding om de mogelijkheid om terug te kunnen komen op de bij de aangifte gemaakte keuze uit te sluiten. Dit wordt vastgelegd in het voorgestelde vierde lid.' ((Eerste) NvW, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 18, blz. 25)".

Een zelfde standpunt werd ingenomen in: NV, kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 111.

Het algemene uitgangspunt waar de wetgever van spreekt is in feite een versoepeling van de gebruikelijke tekst in de wetbepaling ("bij de aangifte"). Voor de begrenzing van de versoepeling is aangesloten bij het onherroepelijk worden van de aanslag. Met het onherroepelijk worden van de aanslag verkrijgt de keuze "bij de aangifte" in beginsel namelijk onherroepelijke fiscale gevolgen. Ook ten aanzien van de keuze voor vermogensetikettering heeft de Hoge Raad dat criterium als uiterste moment aangelegd (BNB 1956/245).

In het algemeen geldt dus de regel dat zolang een aanslag over een (kalender)jaar nog niet onherroepelijk vaststaat, een keuze die volgens de wet "bij de aangifte" moet worden gedaan, kan worden herzien. Dit kan echter alleen indien de keuzeherziening leidt tot een verlaging van de oorspronkelijke aanslag. Een verhoging van de aanslag in de bezwaar en beroepsfase is namelijk, louter op grond van een andere keuze door belastingplichtige, niet mogelijk. Zie beantwoording in gelijke zin van kennisgroepvraag 05-206-0010. In casu zal de aanslag 2001 in de regel onherroepelijk vaststaan, zodat niet meer op de gemaakte keuze kan worden teruggekomen.

Ondanks het feit dat de aanslag op grond van de vaststellingsovereenkomst wordt herzien, kan geen nieuwe keuze worden gemaakt als de aanslag reeds onherroepelijk vaststond. Dit kan ondermeer worden afgeleid uit HR 15 juni 1966, BNB 1966/212.

Bij de bestrijding van een navorderingsaanslag mocht de belastingplichtige niet terugkomen van een op zichzelf toelaatbare keus tussen het al dan niet tot bedrijfsvermogen rekenen van een vermogensbestanddeel. Het hof had in deze casus overwogen, dat geen vrijheid bestond ter gelegenheid van een beroep tegen een navorderingsaanslag op de oorspronkelijke keuze terug te komen, aangezien, zou dit zijn veroorloofd, in de beoordeling, of een te lage primitieve aanslag werd opgelegd, ten onrechte zou worden betrokken een feit, dat niet bestond ten tijde van het opleggen van die aanslag. De Hoge Raad achtte deze grond terecht door het hof aangevoerd.

In de situatie dat er eerst negatieve winst uit onderneming (als bedoeld in artikel 3.68, eerste lid Wet IB 2001) was en er na de herziening een positieve winst uit onderneming ontstaat, kan de keuze om wel of niet toe te voegen aan de oudedagsreserve alsnog worden gemaakt. Zonder winst bestond deze keuzemogelijkheid immers nog niet en er zijn geen onherroepelijke gevolgen ten aanzien van die keuze ingetreden.