



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
14 februari 2017

Versienummer 17
206-0005

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Verrekening restant persoonsgebonden aftrek

Casus

In zijn uitspraak van 11 september 2014 (ECLI:NL:GHAMS:2014:3808) oordeelde het Hof Amsterdam dat voor de verrekening van ondernemingsverliezen een beschikking vereist is. De HR heeft het daartegen ingestelde cassatieberoep afgedaan met gebruikmaking van artikel 81 RO (ECLI:NL:HR:2015:1837).

In zijn uitspraak van 22 maart 2016 (ECLI:NL:GHDHA:2016:793) heeft het Hof Den Haag de lijn van Hof Amsterdam bevestigd.

De wettelijke bepalingen over de vaststelling en verrekening van verliezen lijken sterk op de bepalingen over de vaststelling en verrekening van het restant persoonsgebonden aftrek (PGA) (artikel 6.2 en 6.2a Wet IB 2001). Dit roept de vraag of bovenstaande jurisprudentie ook van toepassing is op de verrekening van het restant PGA.

Vraag

Is voor de verrekening van een restant PGA een beschikking als genoemd in artikel 6.2a Wet IB 2001 een constitutieve voorwaarde?

Antwoord

Ja, een dergelijke beschikking is een constitutieve voorwaarde voor de verrekening.

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

De wetgever heeft het derde, vierde en vijfde lid, van artikel 6.2a Wet IB 2001 ontleend aan artikel 3.151 en 4.50 Wet IB 2001, aldus de Memorie van Toelichting op de Veegwet IB 2001 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27 466, nr. 3, p. 70). De constatering van de gelijkenis is dus terecht. Het lijkt dus gerechtvaardigd om de bovengenoemde uitspraken ook uit te strekken tot de verrekening van een restant PGA.

Deze lijn wordt daarnaast ook ondersteund door de wetsgeschiedenis. In de Memorie van Toelichting op de Veegwet IB 2001 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27 466, nr. 3, p. 70 en 71) staat namelijk ook:

"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."

De wetgever heeft dus beoogd dat (de hoogte van) een restant PGA in een later jaar niet meer ter discussie gesteld kan worden. Ook hieruit volgt dat een vaststellingsbeschikking restant PGA wel nodig is. Zou dit niet nodig zijn, dan ontstaat immers de situatie dat een niet formeel vastgesteld restant wel in mindering mag worden gebracht, maar dat een belastingplichtige bij de aanslag waarin de vermindering is meegenomen niet de hoogte van de vermindering ter discussie kan stellen. Er zou dan een gat in de rechtsbescherming ontstaan.

Jurisprudentie

Hoewel er nog geen jurisprudentie is waarin expliciet is geoordeeld of een beschikking wel of geen vereiste is, zijn er wel aanwijzingen dat de beschikking als voorwaarde wordt gezien.

Uit de uitspraak Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 september 2015 (ECLI:NL:RBZWB:2015:5768) lijkt een argument voor "constitutief" afgeleid te kunnen worden. Zo deze eis er niet was geweest, had de rechtbank de volgende "kunstgreep" niet hoeven toepassen:

"2.3 Ter zitting zijn partijen overeengekomen dat de aanslag tevens een 6.2a-beschikking inhoudt waarbij het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek is vastgesteld op nihil en dat de uitspraak op bezwaar tevens betrekking heeft op deze 6.2a-beschikking. De rechtbank volgt partijen hierin. Het onderhavige geval kenmerkt zich er namelijk door dat volgens belanghebbendes aangifte sprake is van een bedrag aan persoonsgebonden aftrek dat niet in aanmerking kan worden genomen in het desbetreffende jaar en dat de inspecteur vervolgens bij de aanslag een zodanig lager bedrag aan persoonsgebonden aftrek accepteert dat geen sprake meer is van een bedrag aan persoonsgebonden aftrek dat niet in aanmerking kan worden genomen als bedoeld in artikel 6.2a van de Wet IB 2001. In elk geval in een dergelijke situatie ligt in de aanslag besloten de beschikking dat het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek in dat jaar nihil bedraagt (vgl. HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8169, BNB 2006/73)."

Voor een vergelijkbare kunstgreep zie Hof Den Haag 16 maart 2016 (ECLI:NL:GHDHA:2016:820):

"7.9 Gelet op het vorenoverwogene is het hoger beroep van belanghebbende deels gegrond. Daarbij stelt het Hof vast dat in de aanslag ligt besloten de beschikking dat het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek nihil bedraagt (vgl. HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8169, BNB 2006/73). De persoonsgebonden aftrek ter zake van de herinrichting tuin voor het jaar 2008 bedraagt € 29.487. Op grond van artikel 6.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 resulteert dit voor het jaar 2008 in een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil. Er resteert alsdan een bedrag aan niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Het Hof stelt dit bedrag op de voet van artikel 6.2a van de Wet IB 2001, vast op € 12.395 (€ 17.092 minus € 29.487)."

Ook in Hof Amsterdam 28 maart 2013 (ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ9674) (bevestigd door de Hoge Raad in ECLI:NL:HR:2014:258) wordt steun gevonden voor "constitutief":

"4.5 Artikel 6.1 van de Wet IB 2001 luidt – 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 6.2a van de Wet IB 2001 luidt – voor zover van belang – als volgt:

"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.

(...)

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. (...)"

4.6. In de parlementaire behandeling van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 (het wetsvoorstel dat aan artikel 6.2a van de Wet IB 2001 ten grondslag ligt) is, voor zover van belang, opgenomen:

"De leden van de CDA-fractie vragen zich af in welke gevallen de beschikking voor de vaststelling van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek niet gelijktijdig met de belastingaanslag wordt gegeven. In het verlengde hiervan vragen zij op welk tijdstip de inspecteur de beschikking dan uiterlijk moet afgeven.

Als hoofdregel geldt dat de beschikking gelijktijdig met de belastingaanslag wordt afgegeven. Deze hoofdregel gaat niet op in het geval na het opleggen van de aanslag blijkt van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek of van een wijziging daarin. In de praktijk zal dit zich voordoen indien de Belastingdienst tegemoet komt aan een bezwaar van de belastingplichtige en deze tegemoetkoming invloed heeft op de persoonsgebonden aftrek (cursivering Hof)."

Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, p. 101.

4.7. Vaststaat (1) dat belanghebbende in haar aangifte IB 2003 geen persoonsgebonden aftrek heeft gevraagd, en (2) dat de inspecteur de aanslag conform de aangifte heeft vastgesteld. Er is bij het vaststellen van de aanslag dus geen sprake geweest van (een gedeelte van een) persoonsgebonden aftrek dat niet in aanmerking is genomen. De inspecteur had derhalve geen grond om een beschikking te nemen als bedoeld in artikel 6.2a, lid 2, Wet IB 2001.

4.8. Belanghebbendes verzoek aan de inspecteur om - alsnog - de evenvermelde beschikking te nemen is gedaan nadat zij tegen voornoemde aanslag niet tijdig in bezwaar is gekomen (en daarmee vaststond dat er geen sprake was van een niet in aanmerking genomen bedrag aan persoonsgebonden aftrek).

Er is derhalve ook op het moment van belanghebbendes verzoek geen grond voor de inspecteur om de gevraagde beschikking af te geven. Hij heeft dan ook belanghebbendes verzoek terecht niet-ontvankelijk verklaard."

Tevens kan worden gewezen op ECLI:NL:RBSGR:2005:AV1941 waarin de Rechtbank 's-Gravenhage overweegt dat het niet mogelijk is om terug te komen op een eerder vastgesteld restant PGA via het terugnemen van de beschikking in de aanslag voor een volgend jaar:

"2.8 Het in de artikelen 6.2 en 6.2a van de Wet neergelegde systeem van vaststelling en in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek impliceert dat een eenmaal bij primaire beschikking 6.2a vastgestelde op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek bij een aanslag over een later jaar in aanmerking moet worden

genomen tenzij de primaire beschikking 6.2a is herzien bij een beschikking als bedoeld in artikel 6.2a, derde lid, van de Wet. Herziening van de primaire beschikking 6.2a door middel van het terugnemen van de beschikking in de aanslag voor een volgend jaar, zoals verweerder in het onderhavige geval heeft gedaan, is dus niet mogelijk."

Ten slotte heeft A-G Van Ballegooijen in zijn conclusie van 25 augustus 2009 in de zaak met nummer 08/05088 (ECLI:NL:PHR:2010:BJ9082) als volgt overwogen:

"4. Ambtshalve II: Herziening van de beschikking persoonsgebonden aftrek en de omvang van het geschil

4.1. De persoonsgebonden aftrek is het gezamenlijke bedrag van de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten, aldus volgt uit artikel 6.1, lid 1, Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Tot die aftrekposten behoren de buitengewone uitgaven, zoals de uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling van de belastingplichtige, zijn partner en zijn jonger dan 27-jarige kinderen. De persoonsgebonden aftrek vermindert achtereenvolgens het inkomen van het (kalender)jaar uit werk en woning, dat uit sparen en beleggen en dat uit aanmerkelijk belang, maar niet verder dan tot nihil. Indien het inkomen van een kalenderjaar onvoldoende is om de persoonsgebonden aftrek mee te verrekenen, stelt de inspecteur - ingevolge artikel 6.2a, lid 1, Wet IB 2001 - het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking (hierna: de beschikking).

4.2. De inspecteur kan de beschikking herzien ingevolge artikel 6.2a, lid 3, Wet IB 2001, indien er grond is voor het vermoeden dat het bedrag aan niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek te hoog is vastgesteld. De tweede volzin van dat artikellid bepaalt dat herziening plaatsvindt bij voor bezwaar vatbare beschikking (hierna: herzieningsbeschikking). Artikel 6.2a, lid 4, Wet IB 2001 bepaalt dat een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, geen grond oplevert voor herziening, tenzij de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Op herziening is artikel 16, lid 2, onderdeel b, lid 3 en lid 4, AWR van overeenkomstige toepassing (artikel 6.2a, lid 5, Wet IB 2001). Rechtsmiddelen tegen de herzieningsbeschikking kunnen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de herziening (artikel 6.2a, lid 6, Wet IB 2001).

4.3. Voormelde bepalingen betreffende de voorwaarden waaronder herziening van de beschikking plaats kan vinden, zijn ontleend aan artikel 3.151 en artikel 4.50 Wet IB 2001:

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.

4.4. De Inspecteur heeft, uitgaande van enkel een inkomen uit werk en woning in 2001 van € 20.975 en een persoonsgebonden aftrek van € 34.608 (zie 1.3), het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek - conform de aangifte - bij beschikking vastgesteld op € 13.633. In overeenstemming met artikel 6.2a, lid 2, Wet IB 2001 is dit bedrag afzonderlijk op het aanslagbiljet vermeld. De Inspecteur heeft nadien de persoonsgebonden aftrek met € 27.608 willen corrigeren en heeft ter zake een navorderingsaanslag opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 13.975 (dat is de correctie van de persoonsgebonden aftrek ad € 27.608 verminderd met het bedrag van de nog niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek ad € 13.633). Kennelijk is de Inspecteur ervan uitgegaan dat hij met het opleggen van de navorderingsaanslag tevens de beschikking heeft herzien. Het biljet waarmee de navorderingsaanslag bekend is gemaakt, vermeldt evenwel niet een (separate) herzieningsbeschikking, noch is anderszins gebleken dat het bedrag van de herziening bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld, zoals artikel 6.2a, lid 3, Wet IB 2001 dat voorschrijft. Van een als navorderingsaanslag vermomde herzieningsbeschikking is in dezen geen sprake. In het arrest van de Hoge Raad van 15

februari 2008, nr. 43 631, BNB 2009/21c betreffende de herziening van een verliesvaststellingsbeschikking, lag dat anders. De 'navorderingsaanslag' strekte in dat geval niet tot navordering van een bij de primitieve aanslag te weinig geheven bedrag aan belasting of tot verrekening van een ander bedrag aan dividendbelasting of buitenlandse bronbelasting dan reeds was verrekend bij het opleggen van de primitieve aanslag. Bovendien stond vast dat met hetzelfde geschrift een beschikking tot herziening van de eerdere verliesvaststellingsbeschikking bekend was gemaakt.

4.5. Tijdens de parlementaire behandeling hebben de leden van de VVD-fractie de vraag gesteld of de inspecteur buiten de in artikel 6.2a, lid 3 tot en met 5, Wet IB 2001 neergelegde voorwaarden en termijnen - waaronder de voorwaarde dat herziening plaatsvindt bij een voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 6.2a, lid 3, tweede volzin) - kan herzien. Hierop is geantwoord:

Met betrekking tot het tweede gedeelte van de vraag merk ik op dat de inspecteur niet bevoegd is een PGA-beschikking te herzien buiten de in artikel 6.2a, derde tot en met vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen voorwaarden en termijnen. Overigens laat dit onverlet de bevoegdheid van de inspecteur om op de voet van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een onjuiste beschikking in het voordeel van de belastingplichtige te herzien (de zogenoemde ambtshalve vermindering).

4.6. Indien en voorzover een beschikking niet wordt herzien door middel van een herzieningsbeschikking, blijft het bij die beschikking vastgestelde bedrag aan niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek aftrekbaar in volgende jaren. Dit kan mijns inziens ook worden afgeleid uit het arrest van de Hoge Raad van 1 april 2005, nr. 40 321, BNB 2005/196c*, betreffende de herziening van een verliesvaststellingsbeschikking. In dat geval was in eerste instantie voor het jaar 1997 bij beschikking een verlies vastgesteld. Dit verlies werd verrekend met het jaar 1994. De Inspecteur vorderde na over 1997 en 1994, echter zonder de verliesvaststellingsbeschikking te herzien. Hof Arnhem overwoog dat herziening middels een voor bezwaar vatbare beschikking plaats had moeten vinden en droeg de Inspecteur op alsnog een herzieningsbeschikking te nemen. De Hoge Raad overwoog dat het Hof hiermee buiten de grondslag van het geschil was getreden:

3.4 (...) Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende heeft verzocht om een dergelijke herziening dan wel zich op het standpunt heeft gesteld dat deze behoorde plaats te vinden. Belanghebbende had bij een herzieningsbeschikking ook geen belang.

De verliesvaststellingsbeschikking kan volgens de Hoge Raad in dat arrest ook niet door middel van navordering worden hersteld in het belastingjaar waarin verrekening van het verlies heeft plaatsgevonden:

3.3 (...) Anders dan het middel stelt, impliceert het in de artikelen 51 tot en met 52a van de Wet neergelegde systeem van verrekening van verliezen dat een eenmaal bij beschikking vastgesteld verlies (voorzover nog niet verrekend) voor verrekening vatbaar blijft zolang de desbetreffende beschikking niet is herzien bij een beschikking als bedoeld in artikel 51a, lid 3, van de Wet, en dat zonder een herziening als zojuist bedoeld een verrekening van dat verlies niet door middel van navordering ongedaan kan worden gemaakt. (...)

4.7. Evenmin kan worden verdedigd dat in de navorderingsaanslag een herzieningsbeschikking besloten ligt. Weliswaar heeft de Hoge Raad in het arrest van 16 december 2005, nr. 41 587, BNB 2006/73* overwogen dat in een aanslag naar een positief belastbaar bedrag een verliesvaststellingsbeschikking van nihil besloten ligt, maar dat oordeel moet mijns inziens worden gezien vanuit het oogpunt van de rechtsbescherming van een belastingplichtige. In gevallen van navordering en herziening komt mijns inziens een inspecteur die bescherming niet toe. Het bij beschikking vastgestelde bedrag aan niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek kan derhalve niet worden geacht bij beschikking te zijn herzien door middel van

navordering. Indien in dit geval anders zou worden beslist (zou worden beslist dat een herzieningsbeschikking in de navorderingsaanslag ligt besloten), dan moet in het bezwaarschrift ook een bezwaar tegen de herzieningsbeschikking worden gelezen en ligt in de uitspraak op het bezwaar betreffende de navorderingsaanslag evenzeer besloten dat op dat bezwaar afwijzend is beslist. Hetzelfde heeft dan te gelden voor het beroep, het hoger beroep en het beroep in cassatie. Het beroepschrift in cassatie en de daarin vervatte klachten verzetten zich hier bovendien niet tegen, aangezien voor herziening en navordering overeenkomstige voorwaarden gelden; zo dient de Inspecteur in beide gevallen te beschikken over een 'nieuw feit'. De in cassatie opgeworpen grieven zijn mitsdien niet beperkt tot de navorderingsaanslag."