

NTFR 2010/1318 Ongelijke behandeling 65-jarigen al naar gelang voorlopige teruggaaf is aangevraagd is gerechtvaardigd

Hof Amsterdam 06 mei 2010, nr.08/00610

Belastingjaar/tijdvak	2005	☐ Brondocument
Trefwoorden	algemene heffingskorting, gelijkheidsbeginsel	
Wetsartikelen	Wet IB 2001-art. 9.4 EVRM-art. 14 BUPO-art. 26 Wet IB 2001-art. 8.1 Wet IB 2001-art. 8.9	
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
LJN	BM4225	
ECLI	ECLI:NL:GHAMS:2010:BM4225	

Samenvatting

Belanghebbende is in mei 2005 65 jaar geworden en vanaf dat moment ontving zij een AOW-uitkering. Haar echtgenoot ontving in 2005 een pensioen en een AOW-uitkering en was meer dan tweemaal de algemene heffingskorting aan gecombineerde inkomensheffing verschuldigd. Belanghebbende heeft in 2005 geen voorlopige teruggaaf gevraagd. In haar aangifte heeft belanghebbende verzocht om uitbetaling van de algemene heffingskorting. Aan belanghebbende is een teruggaaf van € 95 toegekend. Belastingplichtigen die eveneens in mei 2005 65 jaar werden, maar die een voorlopige teruggaaf hadden aangevraagd, hoefden de tot mei ontvangen voorlopige teruggaaf van in totaal € 631 niet terug te betalen. Rechtbank Haarlem oordeelde dat sprake is van gelijke gevallen en dat belanghebbende recht heeft op een hogere teruggaaf. Het hof oordeelt dat, zo al sprake is van gelijke gevallen, voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Aan het niet opleggen van een aanslag heeft de wetgever namelijk ten grondslag gelegd de overweging dat het toekennen van een (voorzienbaar te hoge) voorlopige teruggaaf ten doel had de betrokken belastingplichtige niet te confronteren met tijdelijke negatieve inkomenseffecten voor het bereiken van de leeftijd van 65 jaar. Het aanvragen van een voorlopige teruggaaf was wel een voorwaarde. De wetgever heeft de te hoge voorlopige teruggaaf bewust niet willen corrigeren. Het hof acht deze keuze van de wetgever niet onredelijk. (Hoger beroep gegrond.)

Commentaar

1. Heffingskortingen worden niet van het inkomen afgetrokken, maar verminderen het uiteindelijk verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (AOW, AWBZ en Anw). Heffingskortingen bestaan dan ook uit een belastingdeel en een premiedeel. Personen van 65 jaar en ouder zijn – hoewel zij recht hebben op een AOW-uitkering – echter niet meer premieplichtig voor de AOW. Het door 65-plussers verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen is dan ook lager dan dat 65-minners verschuldigd zijn. Bijgevolg gelden voor 65-plussers ook lagere bedragen aan heffingskortingen omdat het premiedeel van de heffingskortingen geen AOW-component bevat.

2. Volgens de hoofdregel van art. 8.8 Wet IB 2001 kan de gecombineerde heffingskorting niet meer bedragen dan de totaal verschuldigde belasting en premie in een kalenderjaar. De verschuldigde belasting en premie kunnen door de heffingskorting dus niet negatief worden. Art. 8:9 Wet IB 2001 maakt een uitzondering op deze hoofdregel voor de weinig of niets verdienende echtgenoot of andere partner, wettelijk aangeduid als minstverdienende partner. Deze uitzondering, in volksmond ook wel ‘aanrechtsubsidie’ genoemd, komt er op neer dat de minstverdienende partner die geen of te weinig inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen is verschuldigd om haar (gehele) heffingskorting te claimen, toch aanspraak kan maken op de heffingskorting indien en voor zover haar partner wel voldoende inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen verschuldigd is. Aldus vindt een verhoging (en geen overdracht) plaats van de heffingskorting van de minstverdienende partner, welke verhoging afhankelijk is van het inkomen van de meestverdienende partner.

3. De minstverdienende partner kan deze verhoogde heffingskorting te gelde maken door aangifte te doen waarna de verhoogde heffingskorting aan haar zal worden uitbetaald. Deze uitbetaling kan ook geschieden in twaalf maandelijkse termijnen door middel van een voorlopige teruggaaf. Indien een minstverdienende partner in een bepaald jaar 65 wordt, houdt de inspecteur bij het vaststellen van een dergelijke voorlopige teruggaaf echter geen rekening met het voorzienbare feit dat de belastingplichtige in dat jaar de AOW-gerechtigde leeftijd zal bereiken en een AOW-uitkering zal gaan ontvangen. Bij de vaststelling van de voorlopige teruggaaf gaat het automatiseringssysteem van de Belastingdienst er bij belastingplichtigen die geen ander inkomen hebben er dan ook (ten onrechte) vanuit dat de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over dat jaar nihil zal zijn. Vindt uitbetaling van een (verhoogde) heffingskorting onterecht of tot een te hoog bedrag plaats, dan wordt de voorlopige teruggaaf op grond van de hoofdregel van art. 9.4, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 door een aanslag gevolgd wanneer de verschuldigde belasting de aanslagdrempel van € 43 te boven gaat.

4. In art. 9.4, lid 3, Wet IB 2001 wordt op deze hoofdregel (aanslagdrempel van € 43) een uitzondering geformuleerd. Daarin wordt bepaald dat – ondanks het feit dat uitbetaling van de verhoogde heffingskorting tot een te hoog bedrag bij voorlopige teruggave heeft plaatsgevonden – er geen aanslag zal worden opgelegd aan de belastingplichtige die in het kalenderjaar de leeftijd van 65 jaar bereikt en uitsluitend een AOW-uitkering geniet. Op grond van art. 9.4, lid 6, Wet IB 2001 wordt de aanslag zelfs geacht te zijn vastgesteld tot het bedrag van de voorlopige teruggaaf. De achterliggende gedachte van deze uitzondering is volgens de wetgever gelegen in het feit dat men een belastingplichtige die 65 jaar wordt en ten onrechte een te hoog gedeelte van de 'overdraagbare heffingskorting' heeft getoucheerd, niet wil confronteren met 'tijdelijke negatieve inkomenseffecten'. De *tijdelijkheid* van negatieve inkomenseffecten heeft betrekking op de periode in een kalenderjaar voorafgaande aan het moment waarop een minstverdienende partner 65 jaar wordt. In die periode beschikt de minstverdienende partner nog niet over een AOW-uitkering, maar zou vooruitlopend op deze AOW-uitkering wel worden geconfronteerd met een lagere maandelijkse teruggave van de verhoogde heffingskorting.

5. Voor minstverdienende partners die in het jaar waarin zij 65 jaar worden en wel hebben geanticipeerd op het feit dat zij in dat kalenderjaar een AOW-uitkering zullen ontvangen (en terecht geen of een lagere uitbetaling van de verhoogde heffingskorting hebben aangevraagd) is de wetgever minder vrijgevig. Zij zijn kennelijk in staat geweest de tijdelijke negatieve inkomenseffecten het hoofd te bieden en komen niet in aanmerking voor een regeling die ertoe leidt dat zij eveneens een (te) hoge heffingskorting krijgen toegekend. Zodoende wordt de minstverdienende partner in het jaar waarin zij 65 jaar wordt gestimuleerd om te verzoeken om een hogere voorlopige teruggave dan waarop materieel gezien recht bestaat, enkel omdat dat ingevolge art. 9.4, lid 3, Wet IB 2001 het te veel ontvangen bedrag toch niet wordt gecorrigeerd door een nadien op te leggen aanslag.

6. In de onderhavige procedure verzocht een minstverdienende partner die niet om een voorlopige teruggave had verzocht eveneens om uitbetaling van een hoger bedrag aan heffingskorting. Het niet terugvragen van een voorlopige teruggave vooraf van de heffingskorting mag immers niet leiden tot een ongunstigere behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wel vooraf een dergelijke aanvraag hebben ingediend. Rechtbank Haarlem (NTFR 2008/1198) toont zich gevoelig voor dit argument en oordeelt dat de wettelijke regeling in strijd is met het in art. 26 IVBPR neergelegde gelijkheidsbeginsel. Daar denkt Hof Amsterdam in de hogerberoepsprocedure anders over en houdt de wetgever alsnog een hand boven het hoofd. Zowel Rechtbank Haarlem als Hof Amsterdam stellen voorop dat aan de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt en dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van een redelijke grond is ontbloeit (vergelijk EHRM 10 juni 2003, NTFR 2003/2025). In tegenstelling tot Rechtbank Haarlem is Hof Amsterdam van oordeel dat de wetgever in redelijkheid wel belang heeft kunnen hechten aan de tijdelijke negatieve inkomenseffecten die een lagere voorlopige teruggaaf tot gevolg zou kunnen hebben. Het alsnog opleggen van een aanslag zou volgens het hof deze doelstelling tekort doen.

7. De overweging van het hof dat een alsnog opgelegde aanslag de doelstelling om tijdelijke negatieve inkomenseffecten te voorkomen tekort zou doen, lijkt mij onjuist. Het betreft gevallen van minstverdienende partners die vanaf hun 65ste een AOW-uitkering ontvangen. Voorafgaande aan deze AOW-uitkering ontving deze minstverdienende partner geen enkel of slechts een zeer laag inkomen en was afhankelijk van het inkomen van de meestverdienende partner. De AOW-uitkering houdt voor minstverdienende partners dan ook een structurele inkomensverbetering in waarmee de alsnog opgelegde aanslag in verband met de eerder te veel ontvangen heffingskorting kan worden voldaan. Nu pleit ik er hier niet zo zeer voor om de 'aanrechtsubsidie' af te schaffen, maar ik zie niet in waarom een minstverdiener die als gevolg van dezelfde tijdelijk negatieve financiële gevolgen de tering naar de nering heeft gezet, benadeeld mag worden ten opzichte van de minstverdiener die de Belastingdienst heeft verzocht om (tijdelijk) bij te springen door een te hoge voorlopige teruggaaf te verlenen. Welke 'redelijke grond' aan het gemaakte onderscheid ten grondslag ligt blijkt niet duidelijk uit de uitspraak van Hof Amsterdam. Weliswaar wordt verwezen naar de overwegingen van de wetgever maar daaruit blijkt alleen dat de wetgever de aanvragers van een voorlopige teruggaaf (tijdelijk) niet heeft willen duperen en niet dat de wetgever hen (structureel) gunstiger wil behandelen dan degene die wel anticipeerden op het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd, laat staan dat de wetgever hier een deugdelijke grond voor dit onderscheid heeft aangevoerd.

[1] Mr. I.R.J. Thijssen is advocaat bij Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2010-1318>

Datum: 14-4-2016 14:50:13

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.