



Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting. Winst (uit onderneming), resultaat uit een werkzaamheid. Van aftrek uitgesloten en in aftrek beperkte kosten

*Besluit van 9 mei 2018, nr. 2018-52448,
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een actualisering van het besluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M. Onderdeel 5 uit het besluit CPP2007/1201M is aangepast in verband met de wijzigingen van de vermogensrendementsheffing vanaf 1 januari 2017. Daarnaast is een nieuw onderdeel 1.3 opgenomen over het verhalen van geldboeten op de overtreder. Met de overige aanpassingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Gebruikte begrippen en afkortingen:

- Awb: Algemene wet bestuursrecht;
- Wet IB 1964: Wet op de inkomstenbelasting 1964;
- Wet LB 1964: Wet op de loonbelasting 1964;
- Wet OB 1968: Wet op de omzetbelasting 1968;
- Wet OM-afdoening: Wet van 7 juli 2006 tot wijziging van het Wetboek van Strafrecht, het Wetboek van Strafvordering en enige andere wetten in verband met de buitengerechtelijke afdoening van strafbare feiten (Wet OM-afdoening);
- Wet VpB 1969: Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- Wahv: Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften.

1 Geld- en bestuurlijke boeten enz. (artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001)

1.1 Verkeersboeten ook voor autoverhuurder niet aftrekbaar

Volgens artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001 komen kosten en lasten die verband houden met een administratieve sanctie en verhoging opgelegd ingevolge de Wahv, bij het bepalen van de winst niet in aftrek. Onder deze uitsluiting moeten ook betalingen door autoverhuurbedrijven naar aanleiding van door huurders gepleegde overtredingen worden begrepen.

Krachtens artikel 8 van de Wahv vernietigt de Officier van Justitie de beschikking waarbij de administratieve sanctie is opgelegd, als de belanghebbende autoverhuurder bezwaar maakt onder overlegging van een schriftelijke huurovereenkomst gesloten voor een periode van ten hoogste drie maanden. Voorts zal de verhuurovereenkomst veelal ook voorzien in verhaal op de huurder van het voertuig. Het kan zijn dat de verhuurder de sanctie en/of verhoging uiteindelijk toch geheel of gedeeltelijk draagt, bijvoorbeeld omdat niet rechtsgeldig bezwaar is gemaakt of verhaal op de huurder op zakelijke gronden uitblijft. In dat geval behoort de uitgaaf tot de kosten van zijn onderneming die op grond van voormelde bepaling van aftrek zijn uitgesloten.

1.2 Op ondernemer verhaalde belasting met boete

Het komt voor dat derden in zakelijke verhoudingen aansprakelijk zijn gesteld voor de betaling van een belastingaanslag en – op grond van artikel 32, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 – tevens voor de betaling van de bedragen die verband houden met de belasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt. In die gevallen is het de vraag in hoeverre die derde deze betalingen ten laste kan brengen van zijn (jaar)winst uit onderneming.

De verwerking in de fiscale jaarstukken van de betaling van een belastingaanslag door een ondernemer voor een andere belastingplichtige verloopt volgens goed koopmansgebruik. Hierbij moet rekening worden gehouden met het regresrecht op de belastingplichtige of een mede-aansprakelijke en de waardering van de daaruit ontstane vordering. Indien de vordering oninbaar is, kan de ondernemer een afwaardering van de regresvordering ten laste van zijn winst brengen. Voor invorderingsrente en -kosten geldt hetzelfde als hiervoor is opgemerkt over de (enkelvoudige) belasting.

Op een bestuurlijke boete is de uitsluitingsbepaling van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c,



van de Wet IB 2001 van toepassing. De ondernemer is immers ingevolge artikel 32, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 slechts aansprakelijk voor de boete die verband houdt met de aan een andere belastingplichtige opgelegde belastingaanslag, indien de ondernemer persoonlijk een verwijt kan worden gemaakt. Daarmee staat het boetekarakter van de betaling ook voor de ondernemer vast. Uitsluiting van de aftrek van deze kosten strookt met de ratio van artikel 3.14 van de Wet IB 2001; dit artikel beoogt in zijn algemeenheid de aftrek uit te sluiten bij degene die de kostenpost draagt; daarbij is het niet van belang wie aan de gemengde kosten een privé-genot ontleent. Dit betekent dus dat een ondernemer deze kosten niet ten laste van zijn winst uit onderneming kan brengen.

1.3 Ondernemer verhaalt boete op overtreder

Als een ondernemer een boete betaalt en deze boete op grond van artikel 3.14 van de Wet IB 2001 niet ten laste van de winst brengt dan brengt een redelijke wetstoepassing mee dat bij verhaal van de boete op degene die de overtreding heeft begaan en op basis waarvan de boete is opgelegd, de latere terugbetaling van de boete door de overtreder niet als een belastbare bate van de ondernemer wordt aangemerkt. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat de betaling door de overtreder bij die overtreder op basis van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de Wet IB 2001 niet aftrekbaar is.

1.4 Dwangsom is geen boete

Dwangsommen, bijvoorbeeld opgelegd wegens het (nog) niet naleven van milieuvorschriften, hebben niet het karakter van een boete en zijn daarom niet van aftrek uitgesloten op grond van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de Wet IB 2001.

Een bestuursorgaan dat bevoegd is tot het toepassen van een last onder bestuursdwang kan in plaats daarvan een 'last onder dwangsom' opleggen (artikel 5.32, eerste lid, van de Awb). Een dwangsom is het bedrag dat de overtreder verschuldigd wordt, wanneer hij niet tijdig gevolg geeft aan de last om een overtreding ongedaan te maken, dan wel geen gevolg geeft aan de last om geen verdere of volgende overtreding te begaan (zie artikel 5.31d van de Awb).

Een dwangsom wordt dus niet opgelegd om strafrechtelijke vervolging te voorkomen, maar om een overtreding ongedaan te maken dan wel verdere overtreding of herhaling te voorkomen. Zij heeft een prohibitief karakter. Het feit dat in sommige gevallen het bestuurlijke instrument niet tot het beoogde gevolg heeft geleid en wel dwangsommen worden verschuldigd, maakt het karakter van de dwangsom niet tot een straf of boete.

Handhaven langs strafrechtelijke weg is een andere aangelegenheid, waarbij het initiatief niet bij het bestuursorgaan ligt maar bij het Openbaar Ministerie en waarbij vervolgens de strafrechter (mogelijk) een sanctie oplegt.

De kostenpost mag in aanmerking worden genomen in het jaar waarin het kostenveroorzakende feit zich heeft voorgedaan; dus in het jaar waarin niet tijdig gevolg is gegeven aan de last waaraan de dwangsom is verbonden.

Als nog niet is betaald, kan op de balans een passiefpost worden opgenomen, waarvan de omvang moet worden geschat als de schuld door belanghebbende is betwist. Bij de bepaling van die inschatting worden in ieder geval de argumenten meegewogen die door de belanghebbende ter betwisting zijn of worden aangevoerd. Mede aan de hand hiervan zal moeten worden beoordeeld of er een redelijke kans is dat de dwangsom verminderd wordt dan wel wegvalt. In dat geval is sprake van een lagere passiefpost op de balans en komt dus een lager bedrag ten laste van het resultaat.

2 Kosten van misdrijf (artikel 3.14, eerste lid, onderdelen *d* en *e*, van de Wet IB 2001)

Alleen kosten en lasten die zijn toe te rekenen aan het misdrijf waarvoor belanghebbende is veroordeeld, zijn op grond van artikel 3.14, eerste lid, aanhef en onderdeel *d*, Wet IB 2001 van aftrek uitgesloten. Voor andere mogelijk strafbare feiten, waarvoor belanghebbende niet is veroordeeld, is deze aftrekuitsluiting niet van toepassing.

Volgens de wettekst zijn kosten en lasten 'die verband houden met' een misdrijf terzake waarvan iemand door een (Nederlandse) strafrechter is veroordeeld, niet aftrekbaar. Hetzelfde geldt voor misdrijven die niet zijn vervolgd maar die 'ad informandum' bij een ander misdrijf voor de strafbepaling zijn meegenomen (eveneens onderdeel *d*) of waarvoor een transactie of strafschikking is getroffen (artikel 3.14, eerste lid, onderdeel *e* (zoals dat luidde tot 1 februari 2008) van de Wet IB 2001 juncto artikel XII van de Wet OM-afdoening en artikel 3.14, eerste lid, onderdeel *e* (zoals dat luidt met ingang van 1 februari 2008)). Het is niet de bedoeling dat de inspecteur gaat beoordelen of sprake is van een misdrijf omdat hij dan op de stoel van de strafrechter zou gaan zitten. Dat betekent dat indien om wat voor reden dan ook geen sprake is van een veroordeling (dan wel ad informandum, transactie of



strafbeschikking) de uitsluiting van kostenaftrek niet geldt.

Wanneer bijvoorbeeld een belastingplichtige om doelmatigheidsredenen niet is veroordeeld voor de handel in hennepplanten maar alleen voor het bezit daarvan, moet alleen worden beoordeeld welke – van aftrek uitgesloten – kosten en lasten samenhangen met het misdrijf terzake waarvan de belastingplichtige wél is veroordeeld. Dat is in dit voorbeeld dus alleen het bezit van hennepplanten.

3. Aftrekbeperking gemengde kosten (artikel 3.15 van de Wet IB 2001)

3.1 Niet aftrekbaar bedrag per boekjaar

Het in de aanhef van het eerste lid van artikel 3.15 van de wet IB 2001 genoemde bedrag van € 4.500 (wettekst 2018) wordt niet tijdsevenredig aangepast indien een belastingplichtige een onderneming in de loop van het kalenderjaar start of aanvangt. Bij een lang boekjaar (een boekjaar dat meer dan 12 maanden omvat) wordt het bedrag van de vaste winstbijtelling ook niet tijdsevenredig verhoogd.

3.2 Maaltijden werknemers (artikel 3.15, eerste lid, onderdeel a van de Wet IB 2001)

Artikel 3.15, eerste lid, aanhef en onderdeel a, en vijfde lid, van de Wet IB 2001 regelen dat bij het bepalen van de winst de zakelijke kosten en lasten die verband houden met voedsel (tezamen met representatiekosten en kosten van congressen e.d.) tot een bedrag van € 4.500 niet in aftrek komen, dan wel als de belastingplichtige daarvoor kiest integraal voor 80 procent in aftrek komen (wettekst 2018).

Gelet op de bedoeling van de wetgever, zoals deze blijkt uit de geschiedenis inzake de totstandkoming van voormelde bepaling, zijn de als loonkosten aan te merken uitgaven die verband houden met voedsel volledig aftrekbaar bij het bepalen van de winst. Dit betekent dat indien een werkgever aan zijn personeel gratis maaltijden verstrekt de aftrekbeperking van voormeld artikel slechts van toepassing is op dat deel van de kosten van de maaltijd dat niet is aan te merken als loon in natura.

3.3 Relatiegeschenken (artikel 3.15, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001)

Uit de wetsgeschiedenis van artikel 8a van de Wet IB 1964, welke bepaling thans is opgenomen in artikel 3.15 van de Wet IB 2001, kan worden afgeleid dat relatiegeschenken een subcategorie vormen van representatiekosten. Relatiegeschenken zijn dus niet voorbeeldsgewijs genoemd in het eerste en tweede lid van voormeld artikel 3.15.

3.4 Toepassing artikel 3.15 van de Wet IB 2001 bij de heffing van vennootschapsbelasting

Op grond van artikel 8, vijfde lid, van de Wet VpB 1969 geldt de aftrekbeperking van artikel 3.15 van de Wet IB 2001 bij aanwezigheid van één of meer werknemers in de zin van de Wet LB 1964 ook voor lichamen die aan de heffing van de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Dit kan ook de aanmerkelijkbelanghouder zijn die vanwege de arbeid die hij verricht ten behoeve van de desbetreffende vennootschap op grond van artikel 4, onderdeel d, van de Wet LB 1964, juncto artikel 2h van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 als werknemer wordt aangemerkt (en voor wie de gebruikelijkloonbepaling van artikel 12a van de Wet LB 1964 geldt).

Artikel 3.15 van de Wet IB 2001 wordt toegepast per belastingplichtig lichaam. Dit betekent dat ook binnen een holdingstructuur bij elke vennootschap waarbij sprake is van een werknemer voor de loonbelasting, het in de aanhef van het eerste lid van artikel 3.15 opgenomen vaste bedrag geldt en dat elke vennootschap bij de aangifte over het desbetreffende boekjaar kan kiezen voor 73,5 procentaftrek als bedoeld in artikel 8, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 (wettekst 2018). Dit is slechts anders wanneer sprake is van een fiscale eenheid, in welk geval de belasting wordt geheven alsof alleen de moedermaatschappij belastingplichtig is en het vaste bedrag van het eerste lid van voormeld artikel 3.15, alsook de keuzemogelijkheid van het vijfde lid van dat artikel, alleen haar aangaat.

Ik merk hierbij op dat het vaste bedrag als vermeld in het eerste lid van artikel 3.15 van de Wet IB 2001 op grond van artikel 8, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt vervangen door 0,4% van het gezamenlijk bedrag van het door de betreffende werknemers in het jaar genoten belastbare loon in de zin van artikel 9 van de Wet LB 64 als deze uitkomst hoger is dan het vaste bedrag.

4. Persoonlijke kosten (artikel 3.16, tweede lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet IB 2001)

In verband met de preventie van seksueel overdraagbare aandoeningen (SOA) is het van belang dat prostituees zich frequent medisch laten onderzoeken op SOA. De vraag is of deze kosten als bedrijfskosten aftrekbaar zijn.



Kosten van SOA-onderzoek voor prostituees zijn, mede gezien in het licht van doel en strekking van de uitsluitingsbepaling artikel 3.16, tweede lid, aanhef en onderdeel *d*, van de Wet IB 2001 geen uitgaven voor persoonlijke verzorging. De kosten van SOA-onderzoek worden namelijk niet zozeer gemaakt 'ten behoeve van de belastingplichtige zelf', maar veeleer ter bescherming van anderen om aldus de onderneming op een (ook) door de overheid verantwoord geachte wijze te continueren. De kosten van SOA-onderzoek komen daarom in aftrek van de winst.

5. Aftrekbeperking specifiek voor privé-bezittingen (artikel 3.17, eerste lid, onderdeel *c*, van de Wet IB 2001)

5.1 Uitgangspunten berekening gebruiksvergoeding

Artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de Wet IB 2001 behandelt de aftrekbeperking van een gebruiksvergoeding van tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behorende bezittingen. Ten hoogste is aftrekbaar het bedrag dat als voordeel uit sparen en beleggen in aanmerking wordt genomen, zonder rekening te houden met een eventuele schuld.

Het voordeel uit sparen en beleggen wordt forfaitair vastgesteld. Het forfaitaire rendement bedroeg tot en met 2016 4%. Vanaf 2017 is het forfaitaire rendement anders vastgesteld. In de nieuwe systematiek wordt door middel van vermogensschijven het vermogen opgedeeld in een spaar- en een beleggingsdeel (rendementsklasse I en II). Naarmate het vermogen toeneemt, wordt geacht een groter gedeelte van het vermogen te zijn belegd. Over het spaar- en beleggingsdeel wordt vervolgens een forfaitair rendement berekend dat gebaseerd is op het gemiddelde rendement op sparen, respectievelijk beleggen. De vraag is hoe de gebruiksvergoeding als bedoeld in artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de Wet IB 2001 moet worden berekend.

In dit onderdeel van het besluit staan de uitgangspunten voor de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen voor de toepassing van deze bepaling. Vervolgens worden in de onderdelen 5.1.1 en 5.1.2 voorbeelden gegeven van de berekeningsmethodiek voor de jaren 2011 tot en met 2016 respectievelijk vanaf 2017.

Uitgangspunten

- a. Met een schuld die samenhangt met de privébezitting wordt geen rekening gehouden (zogenoemde activumbenadering).
Het is de bedoeling dat de in de winstsfeer aftrekbare gebruiksvergoeding (huurlast) voor tot het privé-vermogen van de ondernemer behorende bezittingen die mede in die onderneming worden gebruikt, forfaitair wordt vastgesteld op een bedrag dat niet hoger is dan het forfaitaire rendement dat met die bezitting kan worden behaald. Het is een normering van de bruto-gebruiksvergoeding, waarmee wordt voorkomen dat in de winstsfeer (box 1) van een hogere af te trekken vergoeding wordt uitgegaan dan het voordeel dat terzake (maximaal) in box 3 kan worden belast. Deze vorm van arbitrage kan niet bestaan terzake van schulden voor de aanschaf van dergelijke bezittingen. Die schulden behoren tot de box 3-rendementsgrondslag. De vermogensmutaties noch de rente daarop kunnen de winst beïnvloeden. Vanuit deze optiek is er dus ook geen aanleiding de bezitting te salderen met een schuld.
- b. Ingeval een gedeelte van de privébezitting in de onderneming wordt gebruikt, wordt uitgegaan van de waarde van dat gedeelte.
- c. Met het heffingvrij vermogen wordt geen rekening gehouden.
- d. Voor de jaren vanaf 2017 geldt een 'topdown'-benadering voor de toerekening van de bezitting aan de vermogensschijven en het te hanteren forfaitaire rendement voor de vaststelling van de maximale gebruiksvergoeding. De 'top down'-benadering houdt in dat de bezitting zoveel als mogelijk wordt toegerekend aan de hoogste schijf waarover het vermogen in box 3 in aanmerking wordt genomen (grondslag sparen en beleggen, artikel 5.2, tweede volzin, van de Wet IB 2001).
- e. Indien de bezitting moet worden toegerekend aan het heffingvrije vermogen dan wordt van 2011 tot en met 2016 met een forfaitair rendement van 4% gerekend en vanaf 2017 met het forfaitaire rendement van schijf 1 (voor het jaar 2017 is dat 2,871%).
- f. Ingeval de privébezitting in de onderneming wordt gebruikt gedurende een gedeelte van het jaar, wordt uitgegaan van een tijdsevenredig deel van het berekende voordeel.

5.1.1 Berekening gebruiksvergoeding voor jaren 2011 t/m 2016

Voorbeeld: tijdsevenredig

Een ondernemer heeft vanaf 1 juli 2016 een privébezitting in gebruik bij zijn onderneming. De bezitting behoort op 1 januari 2016 tot de rendementsgrondslag van box 3. De waarde van deze bezitting is € 20.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen)



is € 50.000. Het voordeel uit sparen en beleggen is dan $\frac{1}{2} \times 4\% \times € 20.000 = € 400$. De ondernemer kan in 2016 ten hoogste € 400 als kosten van de winst aftrekken. De ten laste van de winst uit onderneming te brengen kosten in 2016 worden dus ten hoogste gesteld op het tijdsevenredig deel van 4% van de waarde van het in de onderneming gebruikte (deel van de) bezitting.

5.1.2 Berekening gebruiksvergoeding in 2017

In de voorbeelden hierna wordt gerekend met de gegevens in onderstaande tabel (geldend in 2017¹).

Tabel berekening rendement op vermogen vanaf 2017

Schijf	Uw (deel van de) grondslag sparen en beleggen	Percentage 1,63%	Percentage 5,39%	Percentage gemiddeld rendement
1	Tot en met € 75.000	67%	33%	2,871%
2	Vanaf € 75.001 tot en met € 975.000	21%	79%	4,600%
3	Vanaf € 975.001	0%	100%	5,39%

Het heffingvrije vermogen in 2017 is € 25.000.

Voorbeeld 1: schijf 1

Een ondernemer heeft een gedeelte van een privépand dat op 1 januari 2017 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dit gedeelte is op 1 januari € 10.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is € 20.000. Het gedeelte van het privépand wordt voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding toegerekend aan schijf 1. Het voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de gebruiksvergoeding is dan $2,871\% \times € 10.000 = € 288$. De ondernemer kan ten hoogste € 288 als kosten van de winst aftrekken.

Voorbeeld 2: waarde bezitting kleiner dan grondslag sparen en beleggen

Een ondernemer heeft een deel van zijn privépand dat op 1 januari 2017 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dat deel op 1 januari is € 50.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is € 110.000. Het deel van het privépand wordt voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding voor € 35.000 toegerekend aan schijf 2 (4,6%) en voor € 15.000 toegerekend aan schijf 1 (2,871%). Het voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de gebruiksvergoeding is dan $4,6\% \times € 35.000$ plus $2,871\% \times € 15.000 = € 2.041$. Op jaarbasis kan de ondernemer ten hoogste € 2.041 als kosten van de winst aftrekken.

Voorbeeld 3: waarde bezitting groter dan grondslag sparen en beleggen

Een ondernemer heeft een deel van zijn privépand dat op 1 januari 2017 tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort in gebruik bij zijn onderneming. De waarde van dat deel op 1 januari is € 40.000. De grondslag sparen en beleggen (bezittingen minus schulden minus heffingvrij vermogen) in box 3 is nihil. Het deel van het privépand moet worden toegerekend aan het heffingvrije vermogen en voor de berekening van de maximale gebruiksvergoeding wordt gerekend met het forfaitaire rendement van schijf 1. De ondernemer kan ten hoogste $2,871\%$ van € 40.000 = € 1.149 als kosten van de winst aftrekken.

5.2 Aftrekbeperking firmant

Wanneer een firmant (X) een deel van zijn woning verhuurt aan de vennootschap onder firma (VOF) waarin hij tezamen met een andere – niet ‘verbonden’ (in de zin van artikel 3.91 Wet IB 2001) – firmant (Y) voor bijvoorbeeld 50 procent gerechtigd is, rijst de vraag welk bedrag X ten laste van zijn winst kan brengen ter zake van de door de VOF betaalde huur.

Bij de bepaling van de winst uit onderneming van X gaat het om het gebruik van een bezitting in de eigen onderneming. Een aan de gerechtigdheid in de VOF evenredig deel van de bezitting, zijnde in het voorbeeld de helft van de waarde van het aan de firma verhuurde deel, wordt gebruikt in de onderneming van Y. In de eigen onderneming van X wordt ook slechts een aan zijn gerechtigdheid evenredig deel gebruikt. Dit evenredige deel is voor X aan te merken als een bezitting in de zin van voormeld artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c. Op grond van deze bepaling kan X ten hoogste het

¹ Voor de berekening van de gebruiksvergoeding in 2018 en volgende moet uiteraard gerekend worden met dan geldende schijven, percentages en heffingvrij vermogen.



forfaitaire rendement (2016: 4%; 2017: 2,871%, 4,6% of 5,39%, zie de onderdelen 5.1.1 en 5.1.2 hiervoor) over de in zijn onderneming gebruikte helft van het verhuurde deel van zijn woning als vergoeding ten laste van zijn winst brengen. Y kan voor zijn winstbepaling de helft van de betaalde huur als kosten in aanmerking nemen.

5.3 Kosten van herziening omzetbelasting

Het komt voor dat een onderneming wordt gedreven vanuit (enkele kamers van) een bij de start van de onderneming gebouwde woning en dat na enkele jaren de werkzaamheden (meer) bestaan uit voor de omzetbelasting vrijgestelde activiteiten. In die situatie wordt de aftrek van voorbelasting herzien, waardoor jaarlijks een bedrag aan omzetbelasting is verschuldigd (in artikel 15, zesde lid, van de Wet OB 1968, juncto de artikelen 11 tot en met 13 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Deze omzetbelasting vermeerderd de aanschaffingskosten van de woning, zoals omgekeerd de aftrek van voorbelasting eerder de aanschaffingskosten verminderde.

Wanneer de woning tot het ondernemingsvermogen behoort, heeft dit gevolgen voor de toekomstige afschrijving, omdat de afschrijvingsbasis ieder jaar met het jaarlijkse bedrag aan omzetbelasting toeneemt.

Behoort de woning daarentegen geheel tot het privé-vermogen, dan speelt dit zich niet af in de ondernemings sfeer. Waar niet reeds sprake is van uitsluiting van kostenaftrek (zie artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001) geldt de beperking van kostenaftrek (zie artikel 3.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001). In dat geval wordt het als bedrijfskosten in aanmerking te nemen bedrag beperkt tot het rendement berekend over de waarde van de kamers per 1 januari van het jaar, als deze het gehele jaar in de onderneming zijn gebruikt. Zie ook onderdeel 5.1 hiervoor.

6. Ingetrokken besluit

Het besluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt met uitzondering van onderdeel 5.1 terug tot en met de datum van het besluit. Onderdeel 5.1 van het besluit werkt terug tot en met 1 januari 2017.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 9 mei 2018

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blicq,
lid van het managementteam Belastingdienst*