
112

Besluit van 12 maart 2003 tot wijziging Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (codificatie besluit hulpmiddelen)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 12 december 2002, nr. WDB 2002/825M, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Directe Belastingen;

Gelet op artikel 6.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001;

De Raad van State gehoord (advies van 5 februari 2003 nr. W06.02.0568/IV);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 11 maart 2003 nr. WDB 2003-77U, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Directe Belastingen;

ARTIKEL I

Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001¹ wordt als volgt gewijzigd:

A. In *artikel 1*, eerste lid, wordt «6.16» vervangen door: 6.16, 6.17.

B. Na *artikel 20* wordt ingevoegd:

Artikel 20a Hulpmiddelen

Tot de andere hulpmiddelen, bedoeld in artikel 6.17, eerste lid, onderdeel a, van de wet worden gerekend:

a. aanpassingen van een woning, woonboot, woonwagen of aanhorigheid daarvan, die vanwege een functiebeperking op medisch voorschrift zijn aangebracht ten behoeve van een persoon als bedoeld in artikel 6.16, onderdelen a en g, van de wet, voorzover de aanpassingen niet leiden tot een waardevermeerdering van de woning, woonboot, woonwagen of aanhorigheid daarvan welke uitgaat boven tien procent van de op de belastingplichtige drukkende aanpassingskosten;

b. zaken en aanpassingen van zaken, niet zijnde een aanpassing van een woning, woonboot, woonwagen of aanhorigheid daarvan, ten behoeve van een persoon als bedoeld in artikel 6.16, onderdelen a en g, van de wet, voorzover deze zaken en aanpassingen van een zodanige aard zijn dat zij hoofdzakelijk door zieke of invalide personen worden gebruikt.

¹ Stb. 2000, 641, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 13 december 2002, Stb. 635.

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.
Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 8 april 2003, nr. 69.

ARTIKEL II

Dit besluit treedt in werking met ingang van de eerste dag van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2002.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad wordt geplaatst.

's-Gravenhage, 12 maart 2003

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

Uitgegeven de *twintigste* maart 2003

De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

TOELICHTING

Met het nieuwe artikel 20a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt uitwerking gegeven aan artikel 6.17, tweede lid, laatste volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op grond van deze bepaling kunnen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de aard van de hulpmiddelen ter zake waarvan uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling in aanmerking kunnen worden genomen.

Mede uit de rapportage van de Interdepartementale werkgroep gehandicapten en chronisch zieken (op 18 juni 2001 door de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangeboden aan de Vaste commissie voor Sociale Zaken en Werkgelegenheid uit de Tweede Kamer¹) blijkt dat de uitgaven voor andere dan farmaceutische hulpmiddelen een van de posten is waarover in de praktijk veel onduidelijkheid bestaat. Deze onduidelijkheid is reden geweest om met ingang van 1 januari 2002 aan artikel 6.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een tweede lid toe te voegen. In dat lid is in de eerste volzin bepaald dat als hulpmiddel mede wordt aangemerkt een middel dat de belastingplichtige in staat stelt tot het verrichten van een normale lichaamsfunctie waartoe hij zonder dat middel niet in staat zou zijn. Hieronder vallen bijvoorbeeld gehoorapparaten, brillen en protheses. Ook aanpassingen aan woningen en andere zaken kunnen onder omstandigheden tot de hulpmiddelen worden gerekend. In dit besluit worden ter zake op grond van de algemene lijnen in de jurisprudentie en beleidsregels op het gebied van hulpmiddelen enige criteria gesteld om tot een nadere verduidelijking en daarmee afbakening te komen. Met name een resolutie² met betrekking tot het aanmerken van woningaanpassingen als hulpmiddel is hierbij van belang geweest. Bij het opstellen van de codificatie is de lijn in de jurisprudentie en beleidsbesluiten gevolgd. Voorzover de lijn in de jurisprudentie niet eenduidig was, zijn de belangen van de belastingplichtige over het algemeen voorop gesteld. Een en ander betekent enerzijds dat wanneer een uitgaaf voldoet aan de omschrijving en voorwaarden van het nieuwe artikel 20a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 niet meer expliciet aangetoond behoeft te worden of ook wordt voldaan aan de omschrijving in artikel 6.17, tweede lid, eerste volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Er is met andere woorden een onweerlegbaar vermoeden dat daaraan is voldaan. Anderzijds brengt de in artikel 6.17, tweede lid, opgenomen delegatiebevoegdheid ook mee dat regels kunnen worden gesteld. Concreet betekent dit dat woningaanpassingen die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 20a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, niet meer kwalificeren als een hulpmiddel.

Een concept van dit besluit is gezonden naar de Tweede Kamer der Staten-Generaal, hetgeen heeft geleid tot een overleg op 6 november 2002 en een brief van mij van 11 november 2002, nr. WDB2002/00711, aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal met nadere informatie.

In onderdeel a van het nieuwe artikel 20a worden genoemd de aanpassingen van de woning, woonwagen, woonboot of aanhorigheden die vanwege een functiebeperking op medisch voorschrift zijn aangebracht. Een functiebeperking is een fysieke of psychische beperking. Indien de uitgaven neerslaan in een waardevermeerdering van de woning van enige omvang wordt de aftrek in zoverre beperkt. In verband daarmee is bepaald dat de aanpassingskosten niet in aftrek komen voor zover zij leiden tot een waardevermeerdering van de woning welke uitgaat boven tien procent van de aanpassingskosten. Aanpassingen die leiden tot een waardevermeerdering van de woning welke niet uitgaat boven tien

¹ Niet-dossierstuk 2000–2001, szw0000565, Tweede Kamer. Beschikbaar via www.parlando.sdu.nl.

² Resolutie staatssecretaris van Financiën 21 oktober 1993, nr. DB 93/4220M, onder meer gepubliceerd in BNB 1994/61.

procent van de aanpassingskosten zijn volledig aftrekbaar. Het vervangen van bijvoorbeeld een trapje naar de voordeur door een voor een rolstoel begaanbare oprit zal veelal niet leiden tot een waardevermeerdering van de woning en derhalve tot aftrek kunnen leiden. Datzelfde geldt voor een binnenshuis aangebrachte traplift. Bij een tegen de woning geplaatste liftschacht met binnenlift kan dat onder omstandigheden anders liggen. Afhankelijk van de wijze van uitvoering, de plaats waar de liftdeuren uitkomen (in een garage of op de slaapkamer dan wel in de hal) is een substantiële waardevermeerdering van de woning zeker denkbaar.

Voor hulpmiddelen worden in een groot aantal gevallen vergoedingen verstrekt door een ziektekostenverzekeraar, op grond van de Wet voorzieningen gehandicapten of op grond van een andere regeling. Fiscaal relevant zijn de aanpassingskosten voorzover deze drukken, dat wil zeggen, de aanpassingskosten na ontvangen of te ontvangen vergoedingen. Dit betekent dat wanneer de totale kosten van de aanpassing bijvoorbeeld € 10 000 bedragen en € 6 000 vergoedingen is ontvangen, voor de fiscaliteit de aanpassingskosten € 4 000 bedragen. Vervolgens dient er te worden nagegaan of een waardevermeerdering is opgetreden welke uitgaat boven tien procent van de fiscaal relevante aanpassingskosten. In dit voorbeeld is daarvan sprake als er een waardevermeerdering van meer dan € 400 is. Als er namelijk een waardevermeerdering van meer dan tien procent is opgetreden, blijft van de fiscaal relevante aanpassingskosten (in dit voorbeeld de € 4 000) een gedeelte buiten aanmerking. Het gedeelte dat buiten aanmerking blijft is gelijk aan het bedrag waarmee de waardevermeerdering de tienprocentdrempel te boven gaat (in dit voorbeeld is de drempel € 400). Wanneer in dit voorbeeld de waardevermeerdering van de woning € 2 000 bedraagt blijft derhalve buiten aanmerking $2\ 000 - 400 = €\ 1\ 600$. Bij de belastingplichtige in dit voorbeeld wordt in het desbetreffende jaar derhalve als hulpmiddel aangemerkt $4\ 000 - 1\ 600 = €\ 2\ 400$. Dit voorbeeld betreft een rekenvoorbeeld. In de praktijk zal er, afhankelijk van de aanpassing, waarschijnlijk geen discussie zijn tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige over een waardevermeerdering van € 2 000.

Mede gelet op de wijze waarop de waardevermeerdering is verdisconteerd behoeft geen afschrijving plaats te vinden; het uiteindelijk aftrekbare bedrag wordt in één keer in aanmerking genomen.

In mijn bovengenoemde brief van 11 november jl. is nog een drietal aanvullende voorbeelden opgenomen. Deze voorbeelden zijn hierna, volledigheidshalve, weergegeven:

1. In dit voorbeeld worden, vanwege een functiebeperking en op medische indicatie, toiletsteunen aangebracht in de woning. De totale kosten van deze woningaanpassing bedragen € 500. Er worden geen vergoedingen ontvangen. De belastingplichtige kan de € 500 als kosten voor een hulpmiddel in aanmerking nemen. Over een eventuele waardevermeerdering van de woning zal geen discussie ontstaan tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst; het is evident dat het aanbrengen van standaard toiletsteunen geen waardevermeerdering tot gevolg heeft.

2. Dit voorbeeld betreft het, vanwege een functiebeperking en op medische indicatie, betegelen van een tuinpad om dit begaanbaar te maken voor een rolstoelgebruiker. De totale kosten van de aanpassing bedragen € 3 000. Er wordt € 1 000 vergoed. De drukkende (fiscaal relevante) aanpassingskosten bedragen derhalve € 2 000. Het betegelen van het tuinpad zal wellicht ook enige algemene verbetering van het wooncomfort tot gevolg hebben, maar in de praktijk zal bij deze bedragen

vanzelfsprekend geen discussie worden gevoerd over een waardestijging. Als hulpmiddel wordt derhalve aangemerkt € 2 000.

3. Dit voorbeeld betreft het, vanwege een functiebeperking en op medische indicatie, aanbouwen van een extra slaap- en badruimte in verband met een ernstige spierziekte. De totale kosten van de aanpassing bedragen € 30 000. Er wordt € 16 000 vergoed. De drukkende (fiscaal relevante) aanpassingskosten bedragen € 14 000. Door de aanbouw stijgt de woning met € 10 000 in waarde. Dit is een waardestijging van meer dan 10% van de (drukkende) aanpassingskosten. Buiten aanmerking blijft in dit voorbeeld dus $10\ 000 - 1\ 400 = €\ 8\ 600$. Als hulpmiddel wordt aangemerkt $14\ 000 - 8\ 600 = €\ 5\ 400$. De belastingplichtige is zelf vrij een indicatie te geven van de omvang van de waardestijging. Wanneer de Belastingdienst deze indicatie in eerste instantie niet aannemelijk vindt (bijvoorbeeld in relatie tot de aanpassingskosten en de aard van de aanpassing) kan de belastingplichtige om nadere informatie worden gevraagd. Wanneer de Belastingdienst die nadere informatie niet bevredigend vindt, zal de Belastingdienst zulks aannemelijk moeten maken.

In onderdeel b van het nieuwe artikel 20a gaat het om zaken die specifiek ten behoeve van het functioneren van de chronisch zieke of gehandicapte worden aangeschaft of aangepast. Wanneer een zaak of een aanpassing van een zaak reeds onder onderdeel a van artikel 20a valt, is onderdeel b niet aan de orde. Deze zaken kunnen bijvoorbeeld zijn woninginrichting en apparatuur. Onder aanpassingen van zaken vallen bijvoorbeeld aanpassingen van een auto. Onderdeel b beoogt het in de jurisprudentie doorgaans gebruikte criterium «van een zodanige aard zijn dat zij (*de zaak of aanpassing*) alleen door zieke of invalide personen plegen te worden gebruikt» vast te leggen. In dit besluit is gekozen voor de term «hoofdzakelijk». Dit betekent dat het voor de kwalificatie als hulpmiddel geen belemmering is als het middel incidenteel ook buiten verband met ziekte of handicap aangewend wordt, maar dat de aard van het middel wel dusdanig moet zijn dat het normaliter alleen bedoeld is voor mensen met een ziekte of handicap. Het criterium van onderdeel b wordt overigens alleen toegepast als het zaken betreft die niet dienen om een elementaire lichaamsfunctie over te nemen. Wanneer een zaak of aanpassing een elementaire lichaamsfunctie overneemt, hoeft deze niet een zodanige aard te hebben dat deze hoofdzakelijk door zieke of invalide personen wordt gebruikt, maar kwalificeert de uitgave direct als hulpmiddel³.

Het moet bij het criterium van onderdeel b gaan om zaken die een bijzondere hoedanigheid bezitten welke meebrengt dat deze zaken hoofdzakelijk worden gebruikt door zieke en/of invalide gehandicapte personen. Zo zal een doorsnee type bed niet als hulpmiddel aangemerkt kunnen worden; anders is dit met een type bed dat in ziekenhuizen en verpleegtehuizen pleegt te worden gebruikt. Dit type bed zal in een enkel geval ook door mensen die geen chronische ziekte of handicap hebben worden gebruikt, maar het bezit toch de bijzondere hoedanigheden die meebrengen dat het normaliter alleen door zieken of gehandicapten wordt gebruikt. Er is dan toch sprake van een hulpmiddel. Een auto kan niet als hulpmiddel aangemerkt worden aangezien auto's geen bijzondere hoedanigheid bezitten welke meebrengt dat deze hoofdzakelijk worden gebruikt door zieke of invalide personen. Een aantal aanpassingen aan auto's kan wel als hulpmiddel worden aangemerkt. Bijvoorbeeld handgas (niet te verwarren met cruise-control) in een auto wordt hoofdzakelijk door zieke en/of gehandicapte personen gebruikt waardoor het wel als hulpmiddel kan worden aangemerkt. Maar stuurbeheersing in een auto kan niet als hulpmiddel worden aangemerkt, aangezien stuurbeheersing

³ Hoge Raad 3 december 1997, nr. 33024, onder meer gepubliceerd in BNB 1998/206.

tiging inmiddels in de regel tot de standaarduitrusting van een auto behoort. De voorbeelden in deze toelichting zijn geen limitatieve opsomming. Het verstrekkingenpakket van het ziekenfonds en de AWBZ kan een belangrijke aanwijzing zijn om te bepalen of een voorziening een bijzondere hoedanigheid bezit welke meebrengt dat de voorziening hoofdzakelijk wordt gebruikt door zieke en/of gehandicapte personen.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck