

Vergaderjaar 2016–2017

34 552

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2017)

Nr. 20

DERDE NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 4 november 2016

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1

In artikel I worden na onderdeel D drie onderdelen ingevoegd, luidende:

Da

In artikel 3.15, vijfde lid, wordt «73,5%» vervangen door: 80%.

Db

Aan artikel 3.16 wordt een lid toegevoegd, luidende:

13. Bij het bepalen van de winst komen mede niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behorend huurrecht of soortgelijk recht met betrekking tot een woning, kosten en lasten van de inrichting daaronder begrepen, ten behoeve van de belastingplichtige zelf, met uitzondering van kosten en lasten die verband houden met een werkruimte, de inrichting daaronder begrepen, die een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning vormt en ter zake waarvan de belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en b.

Dc

Aan artikel 3.19, eerste lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: Met betrekking tot een woning waarop een tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behorend huurrecht of soortgelijk recht betrekking heeft ter zake waarvan de met dat recht verband houdende kosten en lasten ingevolge artikel 3.16, dertiende lid, geheel of gedeeltelijk niet in aftrek komen, is de eerste volzin niet van toepassing.

2

In artikel IV wordt vóór onderdeel A een onderdeel ingevoegd, luidende:

0A

Aan artikel 8, vijfde lid, wordt een volzin toegevoegd, luidende: Voor de toepassing van genoemd vijfde lid wordt het aldaar vermelde percentage vervangen door 73,5%.

3

In artikel XVI, eerste lid, onderdeel i, wordt «artikel IV» vervangen door: artikel IV, onderdelen A tot en met H,.

TOELICHTING

I. Algemeen

Arrest Hoge Raad over aftrekbaarheid huurderslasten ter zake van een deels zakelijk gebruikte woning

Op 12 augustus 2016 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen.¹ In dit arrest oordeelde de Hoge Raad over de vermogensetikettering van een huurrecht van een woning. Op basis van de zogenoemde vermogensetiketteringsleer dient aan de hand van het zakelijke gebruik van het huurrecht te worden beoordeeld of sprake is van privévermogen, ondernemingsvermogen of keuzevermogen. In het onderhavige geval bleek sprake van keuzevermogen. Van keuzevermogen is kort gezegd sprake als het huurrecht voor meer dan 10% en minder dan 90% zakelijk wordt gebruikt. De belastingplichtige had daardoor de vrije keuze of hij dit huurrecht aanmerkte als privé of ondernemingsvermogen en koos voor laatstgenoemde optie. Om die reden oordeelde de Hoge Raad in samenhang met de uitleg van een bepaling die de kostenaftrek regelt dat de gemaakte huurkosten in aftrek op de winst mochten worden gebracht.

Dit arrest heeft gevolgen voor ondernemers in de inkomstenbelasting (IB-ondernemers) en zogenoemde resultaatgenieters met een niet-zelfstandige werkruimte in een gehuurde woning. Onder een niet-zelfstandige werkruimte kan globaal gezegd worden verstaan een werkruimte die geen eigen opgang en sanitaire voorzieningen heeft (veelal een kamer in de woning). Het arrest leidt, weliswaar niet direct, tot grote budgettaire risico's, zowel fiscaal als voor de toeslagen. Gelet op de te verwachten toename van een beroep op voormeld arrest heeft het zeer waarschijnlijk een aanzienlijke impact op de uitvoering door de Belastingdienst. Een wetswijziging op korte termijn is daarom noodzakelijk. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd².

Het arrest leidt tot grote budgettaire risico's omdat de in het arrest gegeven uitleg kan leiden tot een forse aftrekpost voor IB-ondernemers en resultaatgenieters die het met de huurwoning verband houdende huurrecht als ondernemingsvermogen aanmerken, terwijl een kans op fiscaal nadeel in feite ontbreekt. Bij een huurrecht is in het algemeen namelijk geen sprake van een belaste waardeaan groei.

¹ HR 12 augustus 2016, nr. 15/01994, ECLI:NL:HR:2016:1899.

² Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

Gevolgen arrest

Het is de verwachting dat het aantal belastingplichtigen dat gebruik gaat maken van de regeling de komende jaren aanzienlijk gaat oplopen. De inschatting is dat op dit moment ongeveer 9000 IB-ondernemers en resultaatgenieters gebruikmaken van de hiervoor bedoelde aftrek. Het budgettaire beslag daarvan beloopt naar schatting € 20 miljoen. De huidige populatie IB-ondernemers en resultaatgenieters met een huurwoning bedraagt ruim 450.000 belastingplichtigen. Vermoedelijk kan een zeer substantieel deel van deze 450.000 belastingplichtigen al dan niet op termijn potentieel aanspraak gaan maken op de regeling, waardoor een zeer substantiële aanvullende derving voor de schatkist in beeld komt. Het gaat daarbij in het bijzonder om startende IB-ondernemers dan wel resultaatgenieters, alsmede om IB-ondernemers dan wel resultaatgenieters die verhuizen naar een (andere) huurwoning.

Verder kan worden aangenomen dat veel belastingplichtigen het huurrecht dat betrekking heeft op de huurwoning als gevolg van het arrest zullen proberen te heretiketteren als ondernemingsvermogen, hetgeen een grote impact zal hebben op de uitvoering door de Belastingdienst. De keuze voor ondernemingsvermogen dan wel privévermogen kan volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad nadien slechts worden herzien als sprake is van bijzondere omstandigheden. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn bij een ingrijpende verbouwing in verband met de werkruimte. De uitspraak van 12 augustus 2016 is geen bijzondere omstandigheid die een rechtvaardiging is om de keuze te kunnen herzien. Uit bijvoorbeeld een uitspraak van de Hoge Raad van 4 mei 2012³ volgt namelijk dat onzekerheid over de wetsuitleg geen rechtvaardiging voor een keuzeherziening vormt. Ook geeft de uitspraak van 12 augustus 2016 geen aanleiding om eerdere onherroepelijk vaststaande aanslagen op verzoek van belanghebbende ambtshalve te herzien.⁴

Daarenboven leidt de aftrek van huurderslasten ook tot een lager toetsingsinkomen voor de inkomensafhankelijke regelingen.

Vormgeving wetswijziging

Voorgesteld wordt de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) zodanig te wijzigen dat voor IB-ondernemers en resultaatgenieters de kosten en lasten die samenhangen met een gehuurde woning volledig van aftrek worden uitgesloten, met uitzondering van de kosten en lasten die zien op een zogenoemde zelfstandige werkruimte (eigen opgang en sanitair). Deze aanpassing is werkbaar, controleerbaar en handhaafbaar voor de Belastingdienst. Op deze wijze wordt tevens bereikt dat belastingplichtigen met een onzelfstandige werkruimte in een huurwoning in de winst- en resultaatsfeer materieel vergelijkbaar worden behandeld als belastingplichtigen met een onzelfstandige werkruimte in een koopwoning.

Vormgeving terugsluis

Deze wetsaanpassing leidt tot een meeropbrengst van € 20 miljoen. Die meeropbrengst wordt teruggesluisd naar IB-ondernemers en resultaatgenieters. Het uitsluiten van de aftrekbaarheid van de huurderslasten bij een onzelfstandige werkruimte vindt plaats in de sfeer van de kostenaftrek. Daarom wordt voorgesteld dat de terugsluis van de meeropbrengst in diezelfde sfeer plaatsvindt. Dat gebeurt door het verruimen van de bestaande mogelijkheid om bepaalde algemene kosten, zoals de kosten

³ Nr. 10/01895, ECLI:NL:HR:2012:BW4749.

⁴ Zie onderdeel 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19 (Stcrt. 2016, 9680).

van voedsel, drank, genotsmiddelen, representatie, congressen, seminars, symposia en dergelijke, binnen grenzen af te trekken. Deze algemene kosten zijn – kort gezegd – vanaf de eerste euro aftrekbaar, maar voor niet meer dan 73,5%.⁵ Voorgesteld wordt het percentage van 73,5% te verhogen tot 80% voor IB-ondernemers en resultaatgenieters. De verhoging geldt niet voor aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen lichamen.

II. Onderdeelsgewijs

Onderdeel 1

Artikel I, onderdeel Da (artikel 3.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De belastingplichtige IB-ondernemer of resultaatgenieter kan met betrekking tot de in artikel 3.15, eerste lid, van de Wet IB 2001 genoemde posten – voedsel, drank, genotsmiddelen, representatie, congressen, seminars, symposia en dergelijke – bij de aangifte kiezen voor een procentuele aftrekbeperking in plaats van de aftrekbeperking tot een bepaald bedrag. Wanneer wordt gekozen voor deze procentuele aftrekbeperking kunnen ingevolge artikel 3.15, vijfde lid, van de Wet IB 2001 de kosten en lasten die verband houden met de bedoelde posten voor 73,5% in aftrek komen. Voorgesteld wordt het percentage van 73,5% te verhogen tot 80% voor IB-ondernemers en resultaatgenieters.

Artikel I, onderdeel Db (artikel 3.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Een huurrecht van een woning kan volgens de Hoge Raad, blijkens het hiervoor genoemde arrest van 12 augustus 2016, in bepaalde situaties kwalificeren als ondernemingsvermogen. Wanneer het huurrecht tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, betekent dit dat de aftrekbeperking in artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001 niet van toepassing is. Immers, deze aftrekbeperking ziet alleen op een niet-zelfstandige werkruimte in een woning (of huurrecht daarvan) die (onderscheidenlijk dat) tot het privévermogen van de belastingplichtige behoort. Bij de etikettering van het huurrecht als ondernemingsvermogen is het gevolg dat de huurkosten aftrekbaar zijn onder bijtelling van een forfaitair bedrag voor het privégebruik van de woning op grond van artikel 3.19 van de Wet IB 2001. Zoals in het algemeen deel is beschreven, wordt met de toevoeging van een dertiende lid aan artikel 3.16 van de Wet IB 2001 beoogd dat voor IB-ondernemers en resultaatgenieters de kosten en lasten van een gehuurde woning van aftrek worden uitgesloten, met uitzondering van kosten en lasten die verband houden met een zelfstandige werkruimte. Bij de uitsluiting gaat het om kosten en lasten die verband houden met een tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behorend huurrecht of soortgelijk recht, of een gedeelte daarvan, met betrekking tot een woning, de inrichting daaronder begrepen, ten behoeve van de belastingplichtige zelf. Alleen voor zover deze kosten en lasten verband houden met een werkruimte, die een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning vormt en ter zake waarvan de belastingplichtige aan de in artikel 3.16, eerste lid, onderdelen a en b, van de Wet IB 2001 genoemde voorwaarden voldoet, zijn de betreffende kosten en lasten aftrekbaar.

⁵ De bestaande mogelijkheid om de betreffende algemene kosten af te trekken voor zover deze boven een bepaald bedrag (in 2016 € 4.500) uitkomen, blijft ongewijzigd. De belastingplichtige IB-ondernemer of resultaatgenieter kan met betrekking tot deze kosten bij de aangifte echter ook kiezen voor een procentuele aftrekbeperking in plaats van de aftrekbeperking tot een bepaald bedrag. Voorgesteld wordt deze keuzemogelijkheid voor een procentuele aftrekbeperking voor hen aantrekkelijker te maken dan de huidige procentuele aftrekbeperking.

Artikel I, onderdeel Dc (artikel 3.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met betrekking tot een woning waarop een tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behorend huurrecht of soortgelijk recht betrekking heeft ter zake waarvan de met dat recht verband houdende kosten en lasten ingevolge artikel 3.16, dertiende lid, van de Wet IB 2001 geheel of gedeeltelijk niet in aftrek komen, is het niet de bedoeling dat een (forfaitair te bepalen) onttrekking voor privégebruik van de gehuurde woning van toepassing is. Daartoe wordt aan artikel 3.19, eerste lid, van de Wet IB 2001 een volzin toegevoegd.

Onderdeel 2

Artikel IV, onderdeel 0A (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aangezien het de bedoeling is dat de verhoging van het in artikel 3.15, vijfde lid, van de Wet IB 2001 gehanteerde aftrekpercentage (met betrekking tot de in artikel 3.15, eerste lid, van de Wet IB 2001 genoemde posten: voedsel, drank, genotsmiddelen, representatie, congressen, seminars, symposia en dergelijke) van 73,5% naar 80% alleen ten goede komt aan IB-ondernemers en resultaatgenieters, wordt in artikel 8, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) geregeld dat deze verhoging niet doorwerkt naar de vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

Onderdeel 3

Artikel XVI

Met de wijziging van het eerste lid, onderdeel i, van de inwerkingtreddingsbepaling wordt bewerkstelligd dat de hiervoor toegelichte aanpassing van artikel 8, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2017 toepassing vindt en – anders dan zonder deze wijziging het geval zou zijn – niet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2017.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes