

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

**Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten**

**Besluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M, Stcrt. nr. 193**

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Het besluit betreft een samenvoeging van enkele voor de toepassing van de Wet IB 2001 eerder uitgebrachte besluiten met betrekking tot uitsluiting en beperking van kostenaftrek. In paragraaf 5.3. is rekening gehouden met de wijziging van de artikelen 3.16 en 3.17 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2005. Voor het overige is met bedoelde samenvoeging geen inhoudelijke wijziging beoogd.*

Gebruikte begrippen en afkortingen:

- Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001;
- Wet LB 1964: Wet op de loonbelasting 1964;
- Wet VpB 1969: Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- WAV: Wet Administratieve Handhaving Verkeersvoorschriften.

### **1. Geld- en bestuurlijke boeten enz. (artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c)**

#### **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 WAV, 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 WAV 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 medeaansprakelijke en de waardering van de daaruit ontstane vordering. Indien de vordering oninbaar is, kan de ondernemer de 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 ook 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. Dwangsom is geen boete

Dwangsommen, bijvoorbeeld opgelegd wegens het (nog) niet naleven van milieuvoorschriften, hebben niet het karakter van een boete en zijn mitsdien 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 bestuursdwang kan op grond van artikel 5.32, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: AWB) in plaats daarvan een "last onder dwangsom" opleggen. *Bestuursdwang* is het door een feitelijk handelen door of vanwege een bestuursorgaan optreden tegen overtreding van enig bij of krachtens de wet gesteld voorschrift (zie artikel 5.21 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. Een dwangsom kan worden opgelegd als bedrag ineens bij een overtreding, als bedrag per overtreding of per tijdseenheid waarin de last niet is uitgevoerd.

Een dwangsom wordt niet opgelegd om strafrechtelijke vervolging te voorkomen, maar om een overtreding ongedaan te maken c.q. 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 er 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)**

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 schikking is getroffen (onderdeel *e*). 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 geen sprake is van een veroordeling (dan wel ad informandum of schikking) 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)**

#### **3.1. Niet aftrekbaar bedrag per boekjaar**

Het in de aanhef van het eerste lid van artikel 3.15 genoemde bedrag van € 4.000 is een absoluut bedrag. Dit bedrag 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) biedt de wettekst evenmin ruimte het bedrag van de vaste winstbijtelling tijdsevenredig te verhogen.

#### **3.2. Maaltijden werknemers (eerste lid, onderdeel a)**

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 € 4.000 niet in aftrek komen, dan wel indien de belastingplichtige daarvoor kiest integraal voor 75 procent in aftrek komen.

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 (eerste lid, onderdeel b)**

Uit de wetsgeschiedenis van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 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. Het is dus niet relevant dat de relatiegeschenken niet voorbeeldsgewijs zijn genoemd in het eerste en tweede lid van voormeld artikel 3.15.

#### **3.4. Toepassing artikel 3.15 bij de heffing van vennootschapsbelasting**

Op grond van artikel 8, vijfde lid, van de Wet VpB 1969 geldt de aftrekbeperking van artikel 3.15 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 aanmerkelijk-belanghouder 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 gebruikelijk-loonbepaling van artikel 12a 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 de 75 procentaftrek als bedoeld in het vijfde lid van dat artikel. 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 op grond van artikel 8, vijfde lid van de Wet Vpb 1969 moet worden verhoogd als het gezamenlijke bedrag van het door de betreffende werknemers genoten loon daartoe aanleiding geeft.

#### **4. Persoonlijke kosten (artikel 3.16, tweede lid, onderdelen c en d)**

In verband met de preventie van seksueel overdraagbare aandoeningen (SOA) is het van belang dat prostituees zich frequent medisch laten onderzoeken op SOA. Vanuit het perspectief van de professionalisering van het beroep van prostituee en de positie die een groot deel van hen als zelfstandige inneemt, bekostigen zij dat SOA-onderzoek voor een belangrijk deel zelf. Vraag is of deze kosten als bedrijfskosten aftrekbaar zijn. Deze vraag wordt gesteld in de context dat de overheid ervoor heeft gekozen de prostitutie te legaliseren en dat regelmatig SOA-onderzoek vanuit maatschappelijk oogpunt gezien essentieel is voor een veilige prostitutie. Daarnaast is er de vraag of kleding van een prostituee tot aftrekbare bedrijfskosten kan worden gerekend.

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. In deze situatie en in deze omvang worden de kosten van SOA-onderzoek 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. Onder deze omstandigheden acht ik het verdedig- en aanvaardbaar dat de uitgaven voor SOA-onderzoek niet worden aangemerkt als uitgaven voor persoonlijke verzorging in de zin van voormelde uitsluitingsbepaling.

## **5. Aftrekbeperking specifiek voor privé-bezittingen (artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c)**

### **5.1. Beperking tot forfaitair rendement van bezitting zonder rekening te houden met eventuele schuld**

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. Voor de toepassing van deze bepaling wordt uitgegaan van de activumbenadering. De ten laste van de winst uit onderneming te brengen kosten dienen dus te worden gesteld op (het tijdsevenredig deel van) 4% van de (gemiddelde) waarde van het in de onderneming gebruikte (deel van de) bezitting. Met een schuld die samenhangt met het activum wordt geen rekening gehouden.

Het oogmerk is 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 en 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.

### **5.2. Aftrekbeperking firmant**

Wanneer een firmant (X) een deel van zijn woning verhuurt aan de vennootschap onder firma 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 firmant 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 niet de helft van de door de firma betaalde huur als vergoeding voor het gebruik in zijn onderneming ten laste van zijn winst brengen, maar ten hoogste het forfaitaire rendement (4%) over de in zijn onderneming gebruikte helft van

het verhuurde deel van zijn woning. 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 (hierna: OB) vrijgestelde activiteiten. In die situatie wordt de aftrek van voorbelasting herzien, waardoor jaarlijks een bedrag aan OB is verschuldigd (in artikel 15, zesde lid, van de Wet op de OB 1968, juncto de artikelen 11 tot en met 13 van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968).

Deze OB vermeerdert 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, 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 4% van de gemiddelde waarde van de kamers, als deze het gehele jaar in de onderneming zijn gebruikt.

## **6. Ingetrokken besluiten**

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit :

- besluit van 15 oktober 2003, nr. CPP 2003/2103M, inzake herziening aftrek omzetbelasting;
- besluit van 18 september 2006, nr. CPP 2005/3120M, inzake aftrekbeperkingen.

## **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 terug tot en met de datum van het besluit.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 26 september 2007.

De staatssecretaris van Financiën,

namens deze:

de directeur-generaal Belastingdienst,

mr. J. Thunnissen.