

Vergaderjaar 1988–1989

20 874

Wijziging van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting (beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is of wordt dezer dagen aanhangig gemaakt een voorstel van wet houdende Inwerkingtreding van de Wet vereenvoudiging tariefstructuur en aftrekposten in de loon- en inkomstenbelasting en in aanvulling op die wet wijzigingen van de loonbelasting en de inkomstenbelasting inzake vaststelling van het tarief en beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten (Wet invoering en aanvulling van de vereenvoudiging van de tariefstructuur in de loon- en inkomstenbelasting en wijziging van de regeling betreffende aftrekposten). In het hierna volgende wordt dat wetsvoorstel aangeduid als wetsvoorstel Oort-II. Ten aanzien van de in dat wetsvoorstel opgenomen *verdere beperking van aftrekposten wordt in de memorie van toelichting opgemerkt dat die beperking gezien dient te worden in samenhang met een nog in te dienen wetsvoorstel tot beperking van verschillende aftrekposten (zgn. gemengde kosten) in de winstsfeer (zowel in de inkomsten- als in de vennootschapsbelasting)*. Het thans voorliggende wetsvoorstel heeft betrekking op die beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer.

Ondanks de nauwe samenhang tussen de beide voorstellen is er de voorkeur aan gegeven de beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer in een apart wetsvoorstel onder te brengen omdat dit de mogelijkheid schept dit wetsvoorstel ten dele op een eerder tijdstip dan de Oort-voorstellen in werking te doen treden. In het antwoord op vraag 109 naar aanleiding van de Nota Financieel-Sociaal-Economisch Beleid 1988–1990 (Kamerstukken II 1987/1988, 20 492, nr. 3) was dit reeds aangegeven. In zoverre dit wetsvoorstel een parallel vormt met de in wetsvoorstel Oort-II opgenomen beperkingen in de sfeer van de aftrekbare kosten wordt als ingangsdatum 1 januari 1990 voorgesteld. Voor het overige stel ik – ten dele in afwijking van het evengenoemde antwoord op vraag 109 – als ingangsdatum voor 1 juli 1989.

2. Gemengde kosten in de winstsfeer

Het onderhavige voorstel moet worden gezien als het complement voor de winstsfeer van de in wetsvoorstel Oort-II met betrekking tot de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de privésfeer voorgestelde beperkingen en steunt dan ook op dezelfde overwegingen.

Uitgangspunt van het voorstel is om op pragmatische, soms arbitraire wijze een beperking aan te brengen in de aftrekbaarheid van gemengde kosten. Sommige uitgaven zullen in de winstfeer in het geheel niet, andere nog maar voor 75% in aanmerking mogen worden genomen. Voor een volledige opsomming en invulling van de desbetreffende posten moge worden verwezen naar de tekst van het wetsvoorstel en de daarbij behorende artikelsgewijze toelichting.

Ik wijs er op dat de in dit voorstel opgenomen artikelen een limitatieve opsomming bevatten van bij de winstbepaling niet langer als kosten in aanmerking te nemen uitgaven. Daarbij moet echter wel worden bedacht dat het bestaande systeem voor de fiscale winstbepaling onaangetast blijft. Dit betekent dat kosten met een overwegend privé-karakter en zogenaamde standsuitgaven ook na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel niet ten laste van de winst kunnen worden gebracht.

Dit wetsvoorstel leidt er slechts toe dat aftrek die thans in beginsel is toegestaan toch wordt uitgesloten of wordt beperkt vanwege het andere gewicht dat in het kader van de onderhavige voorstellen wordt toegekend aan het privé-element in de uitgave. Ook buitenlandse belastingstelsels kennen op dit punt beperkingen; in paragraaf 3 en de bijlage wordt daar nader op ingegaan.

De samenhang met de in wetsvoorstel Oort-II gedane voorstellen inzake de beperking van de aftrekbaarheid van de gemengde kosten in de privé-sfeer en het onderhavige voorstel verloopt langs twee lijnen.

Enerzijds zijn er de ten aanzien van de ondernemer zelf gemaakte zogenoemde gemengde kosten. Het gaat dan evenals in de privé-sfeer om uitgaven die naast een zakelijk karakter vaak tevens een persoonlijk karakter hebben en waarvan het beloop in de praktijk daardoor in veel gevallen mede afhankelijk is van de mate waarin de fiscale systematiek leidt tot lagere nettokosten. Het is niet onwaarschijnlijk dat de huidige situatie niet meer evenwichtig is doordat thans de bestaande combinatie van aftrekbaarheid en marginale tarieven een te grote rol speelt in de afweging of bepaalde uitgaven met een zakelijk doel zullen worden gedaan. In wetsvoorstel Oort-II wordt voorgesteld een beperking aan te brengen in de aftrekbaarheid van deze kosten. Het onderhavige wetsvoorstel bevat een overeenkomstige bepaling die de ondernemer op dit punt in een vergelijkbare positie beoogt te brengen als degene die in loondienst werkzaam is. De desbetreffende beperking is opgenomen in het nieuwe artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Anderzijds zijn er in ruimere zin – dus zonder de restrictie dat het gaat om ten aanzien van de ondernemer zelf gemaakte kosten – kosten en lasten die in het kader van de onderneming opkomen, maar waarin toch doorgaans een privé-element te onderkennen valt hetgeen dan zowel de ondernemer zelf kan betreffen als degenen die bij hem in loondienst zijn dan wel degenen met wie hij zakelijke contacten onderhoudt. Deze categorie kosten, opgenomen in het voorgestelde artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, wil ik nader onderverdelen in kosten die in het geheel niet meer aftrekbaar zijn en kosten die nog slechts voor 75% aftrekbaar zijn. Als kosten die in het geheel niet meer voor aftrek in aanmerking komen stel ik voor:

- relatiegeschenken met een waarde van meer dan f 50 per stuk,
- geldboeten, en
- vaartuigen gebruikt voor representatieve doeleinden.

Relatiegeschenken en geldboeten zijn ingevolge wetsvoorstel Oort-II in de privé-sfeer eveneens van aftrek uitgesloten. Ik acht het voorts gerechtvaardigd aan deze posten voor de winstfeer vaartuigen gebruikt voor representatieve doeleinden toe te voegen gelet op het feit dat het privé-aspect hierbij voor de betrokkenen doorgaans een belangrijke rol zal spelen; in de privé-sfeer is een overeenkomstige uitsluiting niet opgenomen omdat de bedoelde vaartuigen aldaar niet als aftrekbare kosten zullen

opkomen. Ten aanzien van enkele andere kostencategorieën stel ik voor de aftrekbaarheid ervan te beperken tot 75%. Hierbij speelt enerzijds het privé-aspect van deze kosten een rol waaraan in het kader van de onderhavige voorstellen een ander gewicht wordt toegekend dan tot dusverre. Anderzijds bestaat er een samenhang met de systematiek zoals die in de memorie van toelichting bij wetsvoorstel Oort-II is uiteengezet inzake het niet langer aftrekbaar zijn van bepaalde kosten zonder dat dit er voor alle kostensoorten toe behoeft te leiden dat een vergoeding ter zake tot het belastbare inkomen zou moeten worden gerekend. In het onderhavige kader gaat het met name om dit laatste aspect. Dat de bedoelde vergoedingen niet tot het belastbare loon behoeven te worden gerekend, hangt samen met het feit dat aan het gegeven dat een werkgever bereid is aan een werknemer een vergoeding te verstrekken voor met het oog op een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking gedane uitgaven, het vermoeden kan worden ontleend dat bij deze uitgaven de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking voorop staat. Voor deze kosten wordt op een enkele relatief onbelangrijke uitzondering na de aftrek in de winstsfeer beperkt tot 75%. Daardoor wordt een rem ingebouwd tegen het omzetten van belastbaar loon in onbelaste vergoedingen, terwijl tevens recht wordt gedaan aan het, zoals al eerder opgemerkt, zwaardere gewicht dat in het onderhavige kader aan het privé-aspect van deze kosten wordt toegekend. Met het percentage van 75 wordt beoogd met al deze aspecten rekening te houden. In aansluiting op internationaal gangbare beperkingen is aldus een voorzichtige – zij het uiteraard arbitraire – keuze gemaakt.

De kostensoorten waar het hierbij om gaat zijn opgenomen in het tweede lid van het nieuwe artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Artikel 8a geldt op grond van de in artikel II van dit wetsvoorstel voorgestelde wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook voor de lichamen die onder de vennootschapsbelasting vallen.

Bezien in de relatie werkgever-werknemer geldt aldus voor de voorstellen zoals zij thans voorliggen en zoals zij in wetsvoorstel Oort-II zijn opgenomen in onderlinge samenhang het uitgangspunt dat indien een vergoeding voor een niet langer aftrekbare uitgave belastingvrij is, de aftrekbaarheid van de vergoeding in de winstsfeer op een enkele uitzondering na beperkt is; andersom geldt steeds dat indien de vergoeding voor de werknemer belast loon is, de aftrekbaarheid van dit loonbestanddeel in de winstsfeer niet wordt beperkt. Voor de nadere uitwerking van deze regel moge worden verwezen naar de schematische weergave zoals die is opgenomen in de artikelsgewijze toelichting op artikel I.

Op de beperking van de aftrek van gemengde kosten in de winstsfeer dient, om ongewenste effecten te voorkomen, onder meer een uitzondering te worden gemaakt indien de desbetreffende uitgaven behoren tot de omzet van het bedrijf. Het voorgestelde derde lid van artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bevat een daartoe strekkende bepaling.

De voorgestelde regeling vertoont in bepaalde gevallen samenloop met de regeling in de omzetbelasting, vervat in artikel 16 van de Wet op de omzetbelasting 1968 juncto artikel 1 van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. In deze regeling is de aftrek van voorbelasting uitgesloten in gevallen waarin goederen en diensten worden gebezigd voor – kort gezegd – het voeren van een zekere staat, het geven van relatiegeschenken en dergelijke en voor bepaalde verstrekkingen aan personeel. Gelet op het enigszins verschillende karakter van beide regelingen, alsmede de verschillende structuren van beide wetgevingen, heeft bij de omschrijving van de daarvoor in aanmerking komende kostencategorieën niet voorop gestaan, dat aansluiting moest worden gezocht bij de regeling in de omzetbelasting.

Het beperken van de aftrekmogelijkheid van gemengde kosten zou (economische) gevolgen kunnen hebben bij voorbeeld voor bepaalde

bedrijfstakken, zoals de horecasector. Naar mijn oordeel moet over deze mogelijke gevolgen niet te somber worden gedacht. Het is toch niet aan te nemen dat de Nederlandse samenleving zodanig gefiscaliseerd is. Ter relativering van bedoelde effecten valt er nog op te wijzen dat in veel gevallen onbelaste vergoedingen mogelijk blijven, terwijl de beperking van de aftrekbaarheid tot 75% slechts voor een beperkte categorie uitgaven geldt. Ik ben er van overtuigd dat strikt zakelijke uitgaven in de nieuwe systematiek op gelijke wijze en in gelijke omvang zullen worden gedaan als thans.

Anders ligt dit waarschijnlijk bij de uitgaven die mede een privé-karakter dragen. Voor zover de voorstellen leiden tot het voortaan achterwege blijven van dergelijke uitgaven ligt de oorzaak daarvoor in de huidige onevenwichtige fiscale behandeling. Hoewel op deze wijze maatschappelijke (neven)gevolgen kunnen optreden, te denken valt met name aan het werkgelegenheidsaspect, die op zich te betreuren zijn, meen ik toch dat het niet wenselijk is die onevenwichtige situatie te laten voortbestaan. Daarbij moet worden bedacht dat ook thans vele belastingplichtigen immers – en terecht – niet in staat zijn dergelijke uitgaven ten laste van hun belastbare inkomen te brengen.

Met betrekking tot de fraudegevoeligheid wordt, ten overvloede, opgemerkt dat gezien de hierboven reeds genoemde beperkte effecten van de voorgestelde beperkingen het niet aannemelijk is dat de drang tot frauderen door de regeling aanzienlijk zal worden vergroot. Zo zal door de beperking van de aftrek tot 75% het effect van eventuele fraude verminderen. Ook zal de voorziene intensievere controle ertoe leiden dat een voorstelling van zaken die niet in overeenstemming is met de werkelijkheid, eerder aan het licht treedt.

3. Het buitenland

Ook in verschillende buitenlandse belastingstelsels komen bepalingen voor die op de een of andere wijze beogen rekening te houden met het privé-karakter dat aan binnen het kader van de onderneming gedane uitgaven verbonden kan zijn.

Zo zijn in de *Verenigde Staten* kosten in verband met de reis, het verblijf, de maaltijden en de inschrijving voor buitenlandse seminars alsmede dit soort kosten in het kader van educatieve reizen niet aftrekbaar. De kosten van buitenlandse seminars zijn wel aftrekbaar indien het zakelijke belang wordt aangetoond en dit zakelijke belang bovendien vereist dat het seminar in het buitenland wordt gehouden. Er geldt hiervoor een zware bewijslast. Kosten in verband met entertainment zijn in beginsel slechts – en dan nog voor niet meer dan 80% – aftrekbaar indien direct daaraan voorafgaand, tijdens of direct daarna een zakelijke bespreking plaatsvindt. Ook verblijf en zakendiners vallen onder de 80%-regel, evenals enkele andere posten zoals maaltijden verstrekt door de werkgever aan de werknemer.

In *Canada* geldt de regel dat kosten voor zakelijke maaltijden en entertainment voor 80% aftrekbaar zijn.

In *Denemarken* zijn representatiekosten slechts voor 25% aftrekbaar.

België kent als algemene regel dat geen aftrek is toegestaan van uitgaven die op kennelijk onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen. Uitgaven met betrekking tot de jacht, visvangst, pleziervaartuigen en lusthuizen zijn van aftrek uitgesloten, tenzij het beroepskarakter uitdrukkelijk wordt bewezen. In het kader van hervormingsplannen worden nieuwe beperkingen van kracht. Hiervoor zij verwezen naar de bijlage.

Ook in *Frankrijk* zijn bepaalde luxe-uitgaven niet aftrekbaar, zoals uitgaven voor jagen, vissen, buitenverblijven, pleziervaartuigen en een deel van de afschrijvingskosten van zakenauto's boven een bepaalde waarde.

In het *Verenigd Koninkrijk* geldt als algemene regel dat uitgaven geheel en uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden moeten zijn gedaan willen zij als

kostenpost in aanmerking kunnen worden genomen. Voorts geldt dat uitgaven voor entertainment (met inbegrip van giften) slechts aftrekbaar zijn als zij betrekking hebben op het eigen personeel.

Ook in de *Bondsrepubliek Duitsland* is een aantal uitgaven van aftrek uitgesloten. Dit betreft bij voorbeeld uitgaven voor geschenken boven DM 50, geldboeten en voor jacht, visserij, pleziervaartuigen en de daarmee samenhangende uitgaven voor onthaal. Voor de aftrekbaarheid van uitgaven voor de ontvangst van personen niet zijnde werknemers gelden strikte bewijsregels. In het kader van de Steuerreform is het voornemen aangekondigd deze regels enigszins te versoepelen en de aftrek tot 80% van de uitgave te beperken.

Voor een meer uitgebreid overzicht van een viertal omringende landen en de VS wordt verwezen naar de bijlage.

4. Diverse aspecten

De budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel bedraagt f 600 miljoen structureel (f 400 mln vennootschapsbelastingsfeer en f 200 mln inkomstenbelastingsfeer). Voor de kasrealisatie moge worden verwezen naar het financiële overzicht. Dit bedrag wordt aangewend in het kader van de lastenverschuiving voor het bedrijfsleven uit hoofde van de WIR-operatie (zie antwoord 113; nota Financieel-Sociaal-Economisch Beleid 1988–1990).

Vanuit emancipatie-oogpunt heeft het wetsvoorstel geen bijzondere kenmerken.

Het wetsvoorstel leidt tot enige verhoging van de werklast van de belastingdienst. Dit zal leiden tot een extra beslag op menskracht van 150 mensjaren. Deze werklastverzwaring moet echter in samenhang worden gezien met het voorstel tot beperking van de gemengde kosten in de privé sfeer, zoals opgenomen in wetsvoorstel Oort-II, welk voorstel leidt tot enige vermindering van de werklast van de belastingdienst leidende tot een menskrachtbesparing van 80 mensjaren. Dit betekent dat de per saldo-besparing van de Oort-voorstellen 1455 mensjaren bedraagt. Voor de toelichting op de uitvoeringskosten moge worden verwezen naar de memorie van toelichting bij wetsvoorstel Oort-II.

Voor het bedrijfsleven kan het voorstel tot enige verzwaring van de administratieve lasten leiden omdat enige categorieën uitgaven afzonderlijk zullen moeten worden geregistreerd. De mate waarin die verzwaring zich voordoet is afhankelijk van de wijze waarop de administratie thans is ingericht.

5. Inwerkingtreding

Als datum van ingang wordt voorgesteld 1 juli 1989, met dien verstande dat de in artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen beperkingen, evenals de in wetsvoorstel Oort-II opgenomen beperkingen in de sfeer van de aftrekbare kosten, toepassing zullen vinden met ingang van 1 januari 1990.

De afwijking van het inwerkingtredingsmoment van een deel van het onderhavige wetsvoorstel ten opzichte van de datum van inwerkingtreding van de wetsvoorstellen Oort-I en Oort-II, hangt samen met het feit dat de budgettaire opbrengst van het onderhavige voorstel, zoals blijkt uit het antwoord op vraag 113 van Kamerstukken II 1987/88, 20 492, nr. 4, is aangewend binnen het budgettaire kader van lastenverschuiving voor het bedrijfsleven uit hoofde van de WIR-operatie. De voorgestelde datum van inwerkingtreding moet derhalve in samenhang worden gezien met dat budgettaire kader en de daarbij behorende kaspatronen.

6. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1 (artikelen 8a (nieuw) en 8b (nieuw) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Beperking aftrekbaarheid gemengde kosten

Zoals is aangegeven in het algemene gedeelte van deze memorie wordt de aftrekbaarheid van gemengde kosten bij het bepalen van de winst beperkt. De aangebrachte beperkingen zijn met het oog op de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, gelet op het bijzondere karakter van de beperkingen, ondergebracht in afzonderlijke, nieuwe artikelen, te weten de artikelen 8a en 8b van die wet.

Artikel 8a behandelt de beperkingen die gelden met betrekking tot de aftrekbaarheid van gemengde kosten, ongeacht ten aanzien van wie de ondernemer die kosten maakt. Dit artikel wordt in artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voor die belasting van overeenkomstige toepassing verklaard. Artikel 8b gaat over de beperkingen welke specifiek gelden voor de ondernemer. Artikel 8a bevat beperkingen die door hun algemene redactie tevens van toepassing zijn op de ondernemer zelf, artikel 8b vult deze aan met beperkingen die specifiek op de ondernemer zelf zijn toegesneden of die betrekking hebben op zijn privé-vermogensbestanddelen of door hem in privé gehuurde zaken. Met behulp van artikel 8b wordt de behandeling van de ondernemer in de inkomstenbelasting zowel afgestemd op de behandeling van de ondernemer/werkgever in de vennootschapsbelasting als op die van de werknemer en de genietter van andere inkomsten uit arbeid waar het overeenkomstige situaties betreft. Door de aan te brengen beperkingen op bovengeschetste wijze over de artikelen 8a en 8b te verdelen, wordt tevens de aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, voor welke wet alleen de beperkingen neergelegd in artikel 8a van belang zijn, vereenvoudigd.

In onderstaand schema wordt een overzicht gegeven van de coördinatie tussen de artikelen voor de winstsfeer – de artikelen 8a en 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – en voor de sfeer van de inkomsten uit arbeid: de artikelen 23, 35 en 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de artikelen 11, 14 en 15 van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals die zullen luiden volgens wetsvoorstel Oort-II. Het schema dient ter illustratie van de aan de beperking van de aftrekmogelijkheden ter zake van gemengde kosten ten grondslag liggende hoofdregel, zoals uitgewerkt in het wetsvoorstel Oort-II en het onderhavige wetsvoorstel. Deze regel luidt als volgt. Indien een vergoeding ter zake van een voor een werknemer of genietter van andere inkomsten uit arbeid niet of slechts beperkt aftrekbare post belastingvrij kan worden ontvangen, is de aftrekbaarheid van de te geven vergoeding in de winstsfeer beperkt. Indien de vergoeding bij de werknemer of genietter van andere inkomsten uit arbeid belastbaar is, hetzij als loon, hetzij als andere inkomsten uit arbeid, zijn ter zake van deze vergoeding in de winstsfeer geen beperkingen gesteld.

Schematische weergave beperking aftrekposten

Beperking ter zake van	arbeid IB/LB		winst IB/Vpb				winst IB	
	Belastingplichtige/ werknemer		ten aanzien van ieder				ondernemer	
	draagt zelf	krijgt vergoeding ¹	draagt zelf	geeft vergoeding				
	IB	IB	IB	IB				
woon-werkverkeer tot 10 km	niet aftrekb. 36.1.a.	belast	15.1.a.					
personeelsvereniging	niet aftrekb. 36.1.i.	belast	15.1.i.					
telefoonabonnements	niet aftrekb. 36.1.c.	belast	15.1.c.				niet aftrekb.	8b.1.a.2°
persoonlijke verzorging ²	niet aftrekb. 36.1.g.	belast	15.1.g.					
aktentassen e.d.	niet aftrekb. 36.1.l.	belast	15.1.l.				niet aftrekb.	8b.1.a.5°
							niet aftrekb.	8b.1.a.6°
kantoorruimte (niet «grotendeels»)	niet aftrekb. 36.1.b.	belast	15.1.b.				niet aftrekb.	8b.1.a.1°
geldboeten	niet aftrekb. 36.1.p.	belast	15.1.p.	niet aftrekb. 8a.1.b.			niet aftrekb.	8a.1.b.
relatiegeschenken f 50 + plezierschepen	³ –	³ –	–	niet aftrekb. 8a.1.a.	³		niet aftrekb.	8a.1.a.
voedsel, drank, genotmiddelen	–	–	–	niet aftrekb. 8a.1.c.			niet aftrekb.	8a.1.c.
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.e.	onbelast	15.1.e. ⁴	75%	8a.2.a.	75%	8a.2.a.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.f.	onbelast	15.1.f. ⁴	75%	8a.2.b.	75%	8a.2.b.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.k.	onbelast	15.1.k. ⁴	75%	8a.2.e.	75%	8a.2.e.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.h.	onbelast	15.1.h. ⁴	75%	8a.2.c.	75%	8a.2.c.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.j.	onbelast	15.1.j. ⁴	75%	8a.2.d.	75%	8a.2.d.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	–	–	–	75%	8a.2.a.	75%	8a.2.a.	75%
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.d.	onbelast	15.1.d. ⁴				niet aftrekb.	8b.1.a.3°
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.m.	onbelast	15.1.m. ⁴				niet aftrekb.	8b.1.b.
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.n.	onbelast	15.1.n. ⁴					
voedsel, drank, genotmiddelen	niet aftrekb. 36.1.o.	onbelast	15.1.o. ⁴					
voedsel, drank, genotmiddelen	brandstofkosten 36.2.b.	–	–					
voedsel, drank, genotmiddelen	ministeriële 36.2.c.	belast voor het	15.2.c.				ministeriële 8b.2.b.	
voedsel, drank, genotmiddelen	regeling	meerdere	15.2.c.				regeling	
voedsel, drank, genotmiddelen	12% salaris, 36.2.d.	belast voor het	15.2.d.				12 000 max. 8b.2.a.1°	
voedsel, drank, genotmiddelen	max. 12 000 + kosten van overbrenging	meerdere	15.2.d.				+ kosten van overbrenging	
voedsel, drank, genotmiddelen	max. 2 jaar 36.2.e.	belast voor het	15.2.e.				max. 2 jaar 8b.2.a.2°	
voedsel, drank, genotmiddelen	meerder	meerdere	15.2.e.					
voedsel, drank, genotmiddelen	ministeriële 36.2.a.	belast voor het	15.2.a.					
voedsel, drank, genotmiddelen	regeling	meerdere	15.2.a.					
voedsel, drank, genotmiddelen	15% 36.2.f.	belast voor het	15.2.f.					
voedsel, drank, genotmiddelen	huurwaarde en 15% energie-kosten	meerdere	15.2.f.					

* De *-posten hebben de (impliciete) kwalificatie: tenzij uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van verwerving van winst/inkomsten uit arbeid.

¹ Voor degene die andere inkomsten uit arbeid geniet geldt hetzelfde op grond van artikel 23, eerste lid, onderdeel b, juncto artikel 23, tweede lid, van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964.

² Onbelast ten aanzien van artiest, presentator en sportman.

³ Valt ten aanzien van belastingplichtige-werknemer onder representatie.

⁴ Juncto artikel 11, achtste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

⁵ Valt ten aanzien van de ondernemer onder apparaat.

Zoals uit het schema blijkt, zijn er uitzonderingen op de hoofdregel. Kosten van literatuur, andere dan vakliteratuur, en – onder omstandigheden – van apparaat, muziekinstrumenten en gereedschap, zijn bij een werknemer weliswaar niet aftrekbaar, doch door de werkgever belastingvrij vergoedbaar zonder dat dit tot een beperking van de aftrekbaarheid in de winstsfeer leidt.

De in de nieuwe artikelen 8a en 8b neergelegde regeling inzake beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten is in twee delen te

onderscheiden. In beide artikelen worden in het eerste lid limitatief de posten opgesomd waarvan de kosten en lasten in het geheel niet meer aftrekbaar zijn. In het tweede lid staan de posten vermeld waarvan de kosten en lasten in aanmerking worden genomen met inachtneming van de voor die posten geldende beperking.

Een en ander brengt geen wijziging in wat op grond van artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de rechtspraak in aanmerking komt om als kosten en lasten ten laste van de winst te worden gebracht. Pas als duidelijk is dat een uitgave of een last in beginsel in mindering op de winst zou kunnen komen, komen de beperkingen van de artikelen 8a en 8b aan de orde.

Voor zover kosten en lasten thans in de vorm van afschrijvingen ten laste van de winst worden gebracht, gelden de onderhavige beperkingen evenzeer voor deze afschrijvingen. Dit houdt niet in dat de afschrijving die of het gedeelte van de afschrijving dat niet meer ten laste van de winst kan worden gebracht, achterwege kan blijven. Die afschrijving komt, buiten de fiscale winstberekening om, rechtstreeks in mindering op de boekwaarde van het bedrijfsmiddel.

Met de woorden «die verband houden met» in de aanhef van het eerste en het tweede lid van beide artikelen wordt aangegeven dat kosten en lasten in ruime zin moeten worden opgevat. Indien bij voorbeeld de kosten van een relatiegeschenk op grond van artikel 8a, eerste lid, onderdeel a, niet aftrekbaar zijn, zijn ook de verzendkosten van dat relatiegeschenk niet aftrekbaar. Deze ruime strekking wordt beperkt ingeval kosten en lasten die ingevolge de ruime strekking tot een bepaalde post zouden kunnen behoren, elders in de artikelen 8a of 8b onder eigen titel als post zijn opgenomen. De woorden «onverminderd het bepaalde in het eerste lid» in de aanhef van het tweede lid van zowel artikel 8a als 8b geven daarbij aan dat de bepalingen van het eerste lid prevaleren boven die van het tweede lid. Bij wijze van voorbeeld kan gedacht worden aan de kosten van verblijf buiten de woonplaats welke normaliter op grond van artikel 8a, tweede lid, onderdeel d, voor 75 percent aftrekbaar zouden zijn; verblijft men echter op een vaartuig voor representatieve doeleinden dan zijn de aan het vaartuig verbonden kosten op grond van het eerste lid, onderdeel c, in het geheel niet aftrekbaar.

Beperking aftrekbaarheid kosten en lasten algemeen (artikel 8a)

De posten, in verband waarmee kosten en lasten niet meer of slechts beperkt aftrekbaar zijn, worden hieronder voor zover nodig toegelicht.

Relatiegeschenken (artikel 8a, eerste lid, onderdeel a)

Niet langer aftrekbaar zijn de kosten en lasten ter zake van relatiegeschenken met een stukprijs van meer dan f 50. In dit bedrag van f 50 is de omzetbelasting begrepen, ongeacht of de ondernemer voor die belasting recht heeft op aftrek daarvan.

Geldboeten en dergelijke (artikel 8a, eerste lid, onderdeel b)

In onderdeel b wordt de beperking van de aftrekbaarheid geregeld van de geldboeten die, indien deze beperking niet zou bestaan, ten laste van de winst uit onderneming zouden kunnen worden gebracht. Niet langer aftrekbaar zijn de boeten die de ondernemer zelf draagt omdat de boete aan hem is opgelegd. Betaalt de ondernemer daarentegen een door een werknemer belopen boete of geeft hij een vergoeding aan zijn werknemer ter zake van een door deze belopen boete dan geniet de werknemer loon en kan de ondernemer dit loon evenals alle andere vormen van loon zonder beperking ten laste van de winst brengen. De werknemer kan de door hem belopen boete niet als aftrekpost opvoeren op grond van het bij wetsvoorstel Oort-II voorgestelde artikel 36, eerste lid, onderdeel p, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Met het in het eerste lid, onderdeel b, opnemen van de beperking van de aftrekbaarheid van geldboeten wordt de in het wetsvoorstel Afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten (Kamerstukken II 1988/89, 20 857) voorgestelde beperking, welke aldaar in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt geplaatst in artikel 8, om redenen van wetssystematiek overgeheveld naar artikel 8a van die wet. Te zijner tijd zal een regeling worden getroffen inzake de samenloop van deze twee wetsvoorstellen.

Vaartuigen voor representatieve doeleinden (artikel 8a, eerste lid, onderdeel c)

Met vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden wordt bedoeld op elke drijvende constructie welke voor representatieve doeleinden wordt aangewend. «Representatief worden aangewend» moet worden verstaan als niet voor beroepsvracht- of beroepspersonenvervoer worden ingezet. Het gebruik van het vaartuig is derhalve doorslaggevend, niet de bouwaard. Hiermee wordt afstand genomen van het arrest HR 29 juni 1983, BNB 1983/251. In dit arrest stelde de Hoge Raad vast dat voor een in artikel 61a, vijfde lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bedoeld pleziervaartuig de bouwaard van het schip relevant is om te bepalen of het al dan niet een pleziervaartuig is.

Zoals hiervoor is uiteengezet, vallen alle kosten die verband houden met een post onder de beperking. Dit betekent voor de onderhavige post dat bij voorbeeld niet meer ten laste van de winst kunnen komen de kosten van brandstof, onderhoud, verzekering, ligplaats, winterstalling en eventueel personeel van het vaartuig.

Voedsel, drank, genotmiddelen, kantinevoorzieningen (artikel 8a, tweede lid, onderdeel a)

In dit onderdeel wordt de aftrekbaarheid van onder meer voedsel en drank beperkt. Vanzelfsprekend moet bij voedsel en drank tevens worden gedacht aan complete maaltijden en aan in restaurants en dergelijke geserveerde maaltijden. De woorden «kosten en lasten die verband houden met» in de aanhef betekenen dat ook de in de restaurantnota begrepen bedieningskosten en daarnaast gegeven fooien onder de beperking vallen.

De eerder gememoreerde woorden «kosten en lasten die verband houden met» houden in het geval van de post kantinevoorzieningen in dat, indien in de kantine met eigen personeel wordt gewerkt, ook de kosten en lasten van dat personeel beperkt aftrekbaar zijn en dat, ingeval een cateringbedrijf de voorziening verzorgt, de daaraan verbonden kosten onder de beperking vallen. Voorts vallen ook de aan de kantine verbonden huisvestingskosten onder deze post. Opgemerkt zij dat de hieruit met betrekking tot de aan de kantinevoorzieningen verbonden kosten en lasten voortvloeiende splitsingsproblematiek geen onbekend verschijnsel is. Gedacht kan daarbij worden aan de splitsing van de kosten en lasten welke verband houden met een gebouw dat gedeeltelijk ondernemingsvermogen en gedeeltelijk privévermogen is.

Het begrip kantine beperkt zich vanzelfsprekend niet tot voorzieningen die in de desbetreffende onderneming als kantine worden aangeduid, maar strekt zich ook uit tot voorzieningen met de aanduiding «bedrijfsrestaurant» en dergelijke.

Kleding (artikel 8a, tweede lid, onderdeel b)

Met betrekking tot deze post zij opgemerkt dat onder kleding ook schoeisel en accessoires moeten worden begrepen. Bij de uitzondering van werkkleding moet worden gedacht aan kleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de werkzaamheden in het

kader van de onderneming te worden gedragen, zoals uniformen en vakkleding. Bij de toelichting op artikel 36, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in het wetsvoorstel Oort-II wordt hierop nader ingegaan. Wel onder de beperking vallen representatieve kleding en sportkleding, aangezien die kleding niet aanmerkelijk verschilt van kleding die buiten de werksfeer pleegt te worden gedragen. Dit geldt ook voor kleding die door bij voorbeeld een simpel beeldmerk herkenbaar is en met het oog op het bereiken van een zekere uniformiteit in de sfeer van de werkring wordt gedragen, doch die daarbuiten evenzeer draagbaar is zonder dat de drager als «geüniformeerd» opvalt.

Representatie (artikel 8a, tweede lid, onderdeel c)

De uitzondering van relatiegeschenken bij deze post leidt er in samenhang met het eerste lid, onderdeel a, toe dat relatiegeschenken waarvan de aanschaffingskosten dan wel de voortbrengingskosten – met inbegrip van omzetbelasting – minder bedragen dan f 50, onbeperkt aftrekbaar blijven.

Daar in de onderhavige bepaling, anders dan in het in het wetsvoorstel Oort-II voorgestelde nieuwe artikel 36, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, onder het begrip «representatie» niet worden begrepen «giften», blijft de bestaande aftrekmogelijkheid met betrekking tot activiteiten van het bedrijfsleven zoals bij voorbeeld sponsoring op de terreinen van cultuur en sport gehandhaafd.

Verblijf buiten de woonplaats (artikel 8a, tweede lid, onderdeel d)

In dit onderdeel wordt de mogelijkheid om kosten en lasten ter zake van verblijf buiten de woonplaats ten laste van de winst te brengen beperkt. Het betreft hier met name verblijf van de belastingplichtige buiten zijn woonplaats en verblijf van zijn werknemers buiten hun woonplaats. Opgemerkt zij dat tot de hier bedoelde kosten en lasten niet behoren de kosten van vervoer ter zake van het verblijf buiten de woonplaats.

Congressen, seminars, symposia, excursies, studiereizen en dergelijke (artikel 8a, tweede lid, onderdeel e)

Met betrekking tot de in het tweede lid, onderdeel e, van artikel 8a (nieuw) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen post zij opgemerkt, dat het hierbij in het bijzonder gaat om evenementen die een kortstondig en voor de deelnemers veelal vrijblijvend karakter dragen.

De beperking ziet niet op vakcursussen en bedrijfsopleidingen en dergelijke. Hierbij valt te denken aan cursussen en opleidingen die worden afgesloten met een proeve van bekwaamheid of die zijn gericht op het verwerven van een afgeronde hoeveelheid kennis of vaardigheden. Als voorbeelden zijn te noemen een cursus tekstverwerking voor een typiste, een opleiding voor een chauffeursdiploma, een cursus Frans voor een exportmanager en een managementcursus voor een bedrijfsleider. Hierbij zij opgemerkt dat, zo een deel van de kostprijs van een niet aan een beperking onderhavige cursus is terug te voeren op voedsel, drank en verblijf, de aftrekmogelijkheid hiervan wordt beperkt door de onderdelen a en d van het tweede lid.

Uit de wettelijke omschrijving van de onderhavige post blijkt dat onder de beperking mede vallen alle reis- en verblijfkosten die op enigerlei wijze samenhangen met het congres, seminar, enzovoort.

Met betrekking tot studiereizen zij ten overvloede opgemerkt dat bij voorbeeld buitenlandse reizen ter verkenning van nieuwe afzetmarkten, waarin mogelijkerwijs studie-elementen zouden kunnen worden onderkend, voor de onderhavige bepaling niet als studiereis zijn aan te merken.

Kosten als deel van de omzet aftrekbaar (artikel 8a, derde lid)

Indien de onderneming van de belastingplichtige is gericht op het vervaardigen of het verhandelen van zaken die behoren tot posten waarvan de kosten en lasten op grond van het eerste en tweede lid niet of beperkt aftrekbaar zouden zijn, zijn dat eerste en tweede lid ter zake van die posten niet van toepassing, mits die posten deel uitmaken van de omzet. Hetzelfde geldt indien de onderneming is gericht op het verrichten van diensten met behulp van dergelijke posten. Dit is geregeld in het derde lid van artikel 8a. Deze bepaling betekent dat bij voorbeeld de inkoop van een handelaar in relatiegeschenken wel ten laste van de winst komt en dat de exploitant van een rondvaartboot, welke voor de toepassing van dit artikel als vaartuig voor representatieve doeleinden zou kunnen worden aangemerkt, de hieraan verbonden kosten niettemin ten laste van zijn winst kan brengen. Evenzo kan een restauranthouder de kosten ter zake van voedsel en drank geheel ten laste van de winst brengen. Met betrekking tot bovenstaande voorbeelden geldt op grond van de zinsnede «en die posten deel uitmaken van de omzet» aan het slot van artikel 8a, derde lid, dat de beperking van de aftrekbaarheid van kosten en lasten alleen dan niet van toepassing is indien de posten waarop die kosten en lasten betrekking hebben, deel uitmaken van de omzet. Dit laatste is niet het geval indien bij voorbeeld de eerderbedoelde restauranthouder zijn personeel voedsel en drank verschaft, zodat de daaraan verbonden kosten onder de voorgestelde beperking van artikel 8a, tweede lid, onderdeel a, vallen.

Beperking aftrekbaarheid kosten en lasten ten aanzien van de ondernemer zelf (artikel 8b)

Zoals reeds gesteld, zijn in het nieuwe artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de beperkingen opgenomen die ter zake van de aftrekbaarheid van gemengde kosten gelden indien het gaat om kosten en lasten die rechtstreeks betrekking hebben op de ondernemer zelf. Evenals in het nieuwe artikel 8a, dat overigens door zijn algemene redactie ook ten aanzien van de ondernemer geldt, zijn in het eerste lid de posten opgesomd waarvan de kosten en lasten in het geheel niet meer aftrekbaar zijn omdat ze zijn gemaakt ten behoeve van de ondernemer zelf of betrekking hebben op zijn privé-vermogensbestanddelen of op door hem in privé gehuurde zaken. In het tweede lid zijn de posten vermeld waarvan de kosten en lasten, indien zij in vorenbedoelde zin door de ondernemer zijn gemaakt, in aanmerking worden genomen met inachtneming van de bij elke post aangegeven beperking.

De beperkingen in artikel 8b kunnen verder gaan dan de beperkingen in artikel 8a. Als voorbeeld hiervoor kan dienen de beperking ten aanzien van kleding. Volgens artikel 8a mogen de kosten en lasten ter zake van kleding – andere dan werkkleding – voor 75 percent ten laste van de winst worden gebracht, terwijl in artikel 8b de aftrekmogelijkheid ter zake van dergelijke ten behoeve van de ondernemer zelf gekochte kleding geheel is uitgesloten.

Hieronder worden de posten voor zover nodig toegelicht.

Kantoorruimte (artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, onder 1°)

De in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, opgenomen post ziet op de kantoorruimte in de woning van de belastingplichtige die een onderneming drijft, met inbegrip van de inrichting van deze kantoorruimte. Ook valt hieronder de kantoorruimte in het woongedeelte van een woon/bedrijfspand. De post ziet tevens op in aanhorigheden van de woning gelegen kantoorruimten. Het begrip aanhorigheid dient in dit verband te worden opgevat overeenkomstig de betekenis die het heeft in artikel 42a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

De post ziet niet op kantoorruimten, gelegen in tot het ondernemingsvermogen behorende woningen of woongedeelten van woon/bedrijfspannen. Ik meen dat de regeling niet gecompliceerder moet worden gemaakt voor de schaarse gevallen waarin een kantoorruimte in het ondernemingsgedeelte van een pand niet grotendeels zakelijk wordt gebruikt. Als uitgangspunt wordt daarom aangenomen dat het zakelijke gebruik prevaleert ingeval de kantoorruimte zich bevindt in een tot het ondernemingsvermogen behorende woning of in een tot het ondernemingsvermogen behorend woongedeelte van een woon/bedrijfspan.

Het begrip kantoorruimte moet voor de onderhavige bepaling worden opgevat als werk- of studeerkamer, als ruimte waarin men zijn administratieve bezigheden of schrijvende arbeid verricht. De kantoorruimte zal in het algemeen worden gekenmerkt door de aanwezigheid van een bureau of schrijftafel en boekenkasten en dergelijke.

Onder kantoorruimte valt niet alleen de kamer die speciaal als kantoorkamer is ingericht, maar ook het gedeelte van een kamer dat, of de andere ruimte die voor de administratieve werkzaamheden van de belastingplichtige is ingericht.

Indien de belastingplichtige de werkzaamheden ter verwerving van zijn totale inkomsten uit arbeid en winst uit onderneming niet grotendeels (voor meer dan de helft) in de kantoorruimte verricht, komen de daarmee samenhangende kosten en lasten niet meer ten laste van de winst. Gelet op de koppeling aan de werkzaamheden van de belastingplichtige, gaat het in dezen om inkomsten uit tegenwoordige arbeid en winst uit de feitelijk door de belastingplichtige gedreven onderneming.

Er zij op gewezen dat de omstandigheid dat ter zake van de onderhavige kantoorruimte geen kosten en lasten meer ten laste van de winst kunnen worden gebracht, niet wegneemt dat de economische huurwaarde van die ruimte voor de belastingplichtige nog wel inkomsten uit vermogen vormt. Ter zake van die inkomsten uit vermogen blijven aftrekbaar de op die inkomsten drukkende kosten, lasten en afschrijvingen. Naast de afschrijving valt te denken aan het zakelijke gedeelte van de gemeentelijk onroerend-goedbelastingen, onderhoud en verzekering.

Ten slotte zij nog opgemerkt dat de zinsnede «ten behoeve van de ondernemer zelf» in de aanhef van onderdeel a voor de onderhavige post inhoudt dat ingeval hij bij voorbeeld in zijn tot zijn privévermogen behorende woning een kantoorruimte voor een secretaresse heeft ingeruimd, deze kantoorruimte niet door de onderhavige post wordt bestreken. De daaraan verbonden kosten en lasten kunnen zonder de beperking van artikel 8b ten laste van de winst worden gebracht.

Telefoonabonnementen (artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, onder 2°)

Deze post sluit het in mindering op de winst brengen uit van de kosten en lasten, samenhangend met telefoonabonnementen die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op telefoonaansluitingen in de woonruimte van de belastingplichtige.

Aktentassen en dergelijke (artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, onder 6°)

Het «en dergelijke» in deze bepaling ziet onder meer op zogenaamde diplomatenkoffers, attaché-cases en hand- en polstassen.

Privé-apparatuur (artikel 8b, eerste lid, onderdeel b)

Voor de in onderdeel b aangebrachte beperking in de aftrekmogelijkheid van kosten en lasten die verband houden met tot het privévermogen van de ondernemer behorende of door hem in privé gehuurde of geleasde apparatuur, is het niet van belang wie van de apparatuur gebruik maakt.

De beperking is derhalve bij voorbeeld ook van toepassing in het geval waarin de ondernemer zijn personal computer aan een employé ter beschikking stelt voor het verrichten van werkzaamheden in het kader van de onderneming. De ratio hiervan is gelegen in het zo veel mogelijk gelijk behandelen van werknemers en van ondernemers voor zover het niet hun ondernemingsvermogen betreft. Werknemers kunnen de kosten van een personal computer evenmin aftrekken.

Verhuizing van de ondernemer (artikel 8b, tweede lid, onderdeel a, onder 1°)

De kosten en lasten ter zake van een verhuizing van de ondernemer worden, afgezien van transportkosten van de inboedel, in het tweede lid, onderdeel a, onder 1°, gemaximeerd op f 12 000. De woorden «ten hoogste» geven aan dat eerst duidelijk moet zijn of, en zo ja in hoeverre, van ter zake van een verhuizing aftrekbare kosten sprake is. Is eenmaal vastgesteld dat het dergelijke kosten betreft, dan zijn deze tot het plafond van f 12 000 aftrekbaar. De woorden «naar een andere woonruimte» geven aan dat de post niet ziet op verplaatsingen van ondernemingen als zodanig.

Huisvesting van de ondernemer buiten zijn woonplaats (artikel 8b, tweede lid, onderdeel a, onder 2°)

De in het tweede lid, onderdeel a, onder 2°, opgenomen post ziet op de kosten van dubbele huisvesting voor zover die thans ten laste van de winst kunnen komen. Deze extra huisvestingskosten zijn aftrekbaar over een periode van ten hoogste 24 maanden.

Privé-auto (artikel 8b, tweede lid, onderdeel b)

De in het tweede lid, onderdeel b, opgenomen post ziet op de met een tot het privévermogen van de belastingplichtige behorende, of met bij voorbeeld een door hem in privé geleasde of gehuurde auto, ten behoeve van zijn onderneming gemaakte reizen. Daarbij is niet van belang wie de auto in feite gebruikt. Het bedrag dat in verband met dergelijk vervoer als aftrekbare kosten in aanmerking wordt genomen, zal bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Het voornemen bestaat hiervoor een bedrag van ten hoogste 44 cent per km te nemen. Dit bedrag correspondeert met het kilometerbedrag dat geldt in het reiskostenforfait voor belastingplichtigen die minder dan 4 dagen per week naar dezelfde, op meer dan 60 km van de woning gelegen arbeidsplaats plegen te reizen en dan wordt toegepast door de enkele reisafstand te vermenigvuldigen met het aantal dagen waarop wordt gereisd (artikel 3, vijfde lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsbeschikking inkomstenbelasting 1964). Het hanteren van een bij ministeriële regeling vastgesteld normbedrag voor elke afgelegde kilometer als beperking van de aftrekbare autokosten heeft het voordeel dat het bedrag niet autonoom behoeft te worden bijgesteld doch de ontwikkeling van het forfait in de reiskostenregeling kan volgen die samenhangt met de ontwikkeling van de kosten van het openbaar vervoer.

Het bedrag van ten hoogste 44 cent per km is de bovengrens van de aftrekbaarheid van alle met de auto samenhangende kosten (de integrale autokosten) en bestrijkt dus bij voorbeeld mede de kosten van stalling (garage) en van het transport van de auto door een ander vervoermiddel, zoals een veerboot.

Uitzondering artiesten, presentatoren en sportlieden (artikel 8b, derde lid)

Dit lid strekt ertoe de kosten van kleding en persoonlijke verzorging gemaakt door artiesten, presentatoren en sportlieden die als ondernemer

worden aangemerkt, wel in aftrek toe te laten. Met betrekking tot de post kleding zij opgemerkt dat de in het nieuwe artikel 8a, tweede lid, onderdeel b opgenomen beperking ook ten aanzien van artiesten, presentatoren en sportlieden onverkort van kracht blijft. Per saldo is derhalve ter zake van kleding – met uitzondering van werkkleding – niet meer dan 75 percent van de kosten ten laste van de winst te brengen. Op deze wijze worden de onderhavige groepen belastingplichtigen op overeenkomstige wijze behandeld als werknemers die als artiest, presentator of sportman of -vrouw optreden. Zie met betrekking tot deze categorieën belastingplichtigen ook artikel 23, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals opgenomen in het wetsvoorstel Oort-II.

Beperking ook voor leden huishouden (artikel 8b, vierde lid)

Dit lid strekt ertoe te voorkomen dat de werkzaamheid van de in de vorige leden gegeven beperkingen wordt uitgehold doordat de ondernemer ten aanzien van personen die behoren tot zijn huishouden kosten maakt die in beginsel ten laste van de winst zouden kunnen worden gebracht met betrekking tot posten waarvan de kosten en lasten ten aanzien van hemzelf aan een beperking onderhevig zijn. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan persoonlijke verzorging en kleding van de echtgenoot of partner, en aan vergoedingen voor de door de onderneming benutte doch tot het privévermogen van de echtgenoot of partner van de ondernemer behorende of door deze gehuurde of geleasde auto of apparatuur. De aftrekmogelijkheden voor deze vergoedingen zijn op grond van het vierde lid van artikel 8b op dezelfde wijze beperkt als voor vergoedingen voor de tot het privévermogen van de ondernemer zelf behorende of door hem gehuurde of geleasde auto of apparatuur. De kleding van de echtgenoot of partner van de ondernemer, niet zijnde werkkleding, is aan dezelfde beperking onderhevig als ten aanzien van deze post voor de ondernemer zelf geldt: niet aftrekbaar. Ook ten aanzien van andere tot het huishouden van de ondernemer behorende personen, zoals kinderen, gelden steeds de beperkingen ten aanzien van de aftrekbaarheid van kosten en lasten met betrekking tot de in artikel 8b genoemde posten, die ten aanzien van de ondernemer zelf gelden.

Artikel II (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Overeenkomstige wijziging vennootschapsbelasting

In dit artikel wordt artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing verklaard voor de fiscale winstbepaling van lichamen welke zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Dit gebeurt niet met artikel 8b van die wet. De reden hiervoor is gelegen in het feit dat de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet de zelfstandige ondernemer-natuurlijk persoon kent waarop voormeld artikel 8b betrekking heeft.

Artikel III

Inwerkingtreding

De wet treedt, met uitzondering van het in artikel I opgenomen artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, in werking met ingang van 1 juli 1989. Dit betekent dat alle kosten en lasten ter zake van de in artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen posten, voor zover zij betrekking hebben op de periode na 30 juni 1989, niet meer of in beperkte mate bij het bepalen van de winst in aanmerking worden genomen. Dit geldt zowel voor de inkomstenbelasting als voor de

vennootschapsbelasting. Indien het bij voorbeeld gaat om een bedrijfsmiddel dat reeds vanaf het begin van het kalenderjaar 1989 in gebruik is en waarvan de afschrijvingen op grond van de nieuwe regeling in het geheel niet meer ten laste van de winst kunnen komen, kan ter zake van dat bedrijfsmiddel bij een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar in 1989 nog slechts een half jaar afschrijving ten laste van de winst komen. Voor de periode die op 1 juli 1989 aanvangt is geen afschrijving ten laste van de winst meer mogelijk.

Het in artikel I opgenomen artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 treedt, evenals de in het wetsvoorstel Oort-II opgenomen artikelen houdende beperkingen met betrekking tot de aftrekbaarheid van kosten en lasten ter zake van posten in de sfeer van de inkomsten uit arbeid, in werking met ingang van 1 januari 1990.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

BRD

In de BRD kent men «Betriebsausgaben» en «Werbungskosten». Betriebsausgaben zijn kosten die door het bedrijf veroorzaakt zijn. Werbungskosten zijn de kosten tot verwerving, verzekering en behoud van inkomsten. Beide soorten kosten zijn aftrekbaar. De aftrekbaarheid van gemengde kosten is beperkt. De kosten worden dan wel als ondernemingskosten beschouwd, maar worden niet in aftrek toegelaten.

Of een bepaalde uitgave wordt gedaan om beroeps- of bedrijfsredenen of om privé-redenen wordt bepaald door objectieve maatstaven. De opvattingen van de belastingplichtige in deze zijn niet van belang. Dit levert in de praktijk nogal wat problemen op. Om die reden zijn in de wetgeving bepaalde kosten aangewezen als niet aftrekbaar. Het betreft uitgaven die niet noodzakelijk of niet van belang zijn voor de bedrijfsuitoefening en die de leefwijze van de belastingplichtige of andere personen in meer of mindere mate beïnvloeden.

In de Steuerreform zijn de reeds bestaande regels op een aantal punten aangescherpt.

Niet aftrekbaar zijn de navolgende beroeps- of bedrijfsuitgaven:

- Uitgaven voor geschenken aan personen niet zijnde werknemers. Dit geldt niet voor reclameobjecten die niet meer dan DM 50 kosten.
- Uitgaven voor de ontvangst van personen niet zijnde werknemers, voor zover zij te hoog zijn of wanneer de hoogte en het zakelijke karakter niet aantoonbaar zijn.

De Steuerreform bepaalt dat de aan de hand van deze criteria bepaalde wel aftrekbare kosten tot 80% beperkt worden. De bestaande zware bewijslast wordt enigszins verlicht¹.

- Uitgaven voor aankoop en inrichting van huizen buiten de vestigingsplaats van de onderneming voor zover deze dienen voor de ontvangst, overnachting en ontspanning van personen, niet zijnde werknemers.

- Uitgaven voor jacht, visserij, zeiljachten, pleziervaartuigen en vergelijkbare zaken alsmede de daarmee samenhangende uitgaven voor onthaal.

- Uitgaven voor reizen tussen woning en werk, voor zover deze de vastgestelde forfaits te boven gaan. (Verhoogd van DM 0,36 per km tot DM 0,50 per km¹).

- Uitgaven voor studeerkamer voor zover deze het vastgestelde forfait van DM 800 te boven gaan.*

- Reserveringen voor toekomstige jubileumuitgaven voor werknemers¹.
- Geldboeten.

De nu nog onbelaste vergoeding voor maaltijden van DM 1,50 wordt afgeschaft indien de maaltijden gratis of tegen een lage prijs worden aangeboden¹.

Verenigd Koninkrijk

Niet alle uitgaven gedaan door een ondernemer zijn aftrekbaar. Dit is terug te vinden in Section 74 van de Income and Corporation Taxes Act 1988.

Dit artikel bepaalt niet wat wel, maar bepaalt wat niet aftrekbaar is. In tegenstelling tot andere landen kent men hier geen gedetailleerde regeling maar een algemeen verbod tot aftrek van kosten die niet geheel en uitsluitend voor het doel van het beroep of de onderneming zijn gemaakt. De voorwaarden gelden cumulatief.

Dit houdt in de eerste plaats in dat uitgaven slechts voor het zakelijke gedeelte aftrekbaar zijn en wel voor zover er een duidelijke scheiding tussen het zakelijk deel en het privé deel is aan te brengen («geheel»).

¹ Deze maatregelen zijn opgenomen in de Steuerreform 1990.

Het bovenstaande betekent dat autokosten gedeeltelijk aftrekbaar zullen zijn. Een bepaald aantal kilometers zal duidelijk als zakelijk zijn aan te merken. Woon-werkverkeer is echter in het geheel niet aftrekbaar. Dit wordt geacht geheel privé te zijn. Voorts is het zo dat indien er andere motieven dan zakelijke zijn, de uitgave in het geheel niet aftrekbaar is («uitsluitend»).

In maart 1988 zijn in een geruchtmakend arrest de gemengde kosten nog verder beperkt. Naast het «wholly and exclusively» criterium wordt nu ook aan het daarop in de wettekst volgende «in the purpose of the trade, profession or vocation» belang gehecht. Dit betekent dat nagenoeg alle kosten die men, zij het in beperkte mate buiten werktijd ook zelf zou maken, van aftrek zijn uitgesloten. In dit geval werden verblijfkosten van iemand die gedurende enige tijd ver van zijn woning moest werken niet aftrekbaar geacht. Daarbij werd een uitzondering gemaakt voor vertegenwoordigers. Voor hen is reizen en verblijf buitenshuis een deel van het werk.

Representatiekosten zijn niet aftrekbaar omdat de scheiding tussen zakelijk en privé niet is aan te geven. Hieruit volgt dat er niet slechts zakelijke motieven een rol spelen. Ook het bovengenoemde arrest zal bij de niet-aftrekbaarheid een rol spelen.

Verder zijn op grond van rechtspraak niet aftrekbaar entertainmentkosten, tenzij ze voor het personeel zijn gemaakt en binnen redelijke grenzen blijven, en relatiegeschenken boven £10 per persoon per jaar.

Giften zijn slechts aftrekbaar tot een bepaalde grens, tenzij deze kosten nauw met de onderneming zijn verbonden. De genoemde grens bedraagt 3% van het uitgekeerde dividend in een jaar en de giften mogen geen deel uitmaken van een vaste reeks van betalingen.

Verenigde Staten van Amerika

Sinds de Tax Reform van 1986 zijn vele gemengde kosten van aftrek uitgesloten of beperkt. Als hoofdregel geldt dat privékosten nooit aftrekbaar zijn tenzij in een speciale regel een uitzondering wordt gemaakt.

Voor een groot aantal gemengde kosten bestaan afzonderlijke regels.

Niet aftrekbaar zijn:

- entertainmentkosten tenzij er direct verband is met de onderneming of een en ander plaatsvindt direct voor of na een vergadering.
- faciliteiten voor entertainment of recreatie.
- giften/schulden aan verenigingen (sport, maatschappelijke organisaties e.d.).
- giften boven \$ 25 per geval.
- relatiegeschenken boven \$ 4 per stuk met het logo van de onderneming.
- privédeel van buitenlandse reizen, tenzij de reis korter duurt dan één week of het privédeel kleiner is dan 25%. Hoe dit beoordeeld wordt is onduidelijk.

Voor al deze zaken geldt dat voor zover ze wel aftrekbaar zijn, er uitgebreid bewijs dient te worden geleverd (bedrag, tijd, plaats, doel en namen van genietters).

- Kosten in verband met maaltijden indien ze buitensporig zijn of indien niet de ondernemer of een werknemer van de onderneming hierbij aanwezig is.

- Kosten voor educatieve reizen.

- Voor de aftrekbaarheid van congressen en seminars geldt dat ondernemingen deze kosten mogen aftrekken als de bijeenkomst in de V.S. plaats vindt. Bij buitenlandse congressen moet worden aangetoond wat het belang was.

In privé mogen dit soort kosten in het geheel niet afgetrokken worden.

De kosten voor maaltijden en entertainment die nog wel aftrekbaar zijn, mogen slechts voor 80% in aanmerking worden genomen. Dit geldt ook

voor maaltijden die door de werkgever aan de werknemer worden verstrekt.

Voor de huur van een sky-box geldt een aparte regeling. Aftrekbaar is slechts 80% van de huur van een gewone zitplaats, vermenigvuldigd met het aantal stoelen in de sky-box. Voor aparte eet- en drankrekeningen geldt dezelfde regeling als hierboven beschreven (dus géén aftrek of slechts 80%).

De studeerkamer in de eigen woning is niet aftrekbaar tenzij:

- het grootste deel van het werk daar plaats vindt;
- er patiënten of klanten worden ontvangen, of
- het een afgescheiden deel is dat in verbinding staat met bij voorbeeld een winkel.

Voor de werknemer moet ook nog gelden dat het gebruik plaats vindt omdat de werkgever dit verlangt.

Ten slotte is de afschrijving voor personenauto's beperkt tot bepaalde maximum bedragen afhankelijk van de leeftijd van de auto.

Volledig aftrekbaar zijn:

- kosten van de werkgever voor speciale gelegenheden ten behoeve van het personeel.
- reclame en promotiekosten.
- kosten voor maaltijden of entertainment die te beschouwen zijn als loon in natura en waarover loonbelasting wordt ingehouden.

Het bovenstaande geldt – tenzij anders vermeld – voor zowel de Income Tax als de Corporation Tax voor zover dat gezien de aard van de kosten mogelijk is.

Frankrijk

De Code General des Impôts kent een algemeen deel en delen voor ondernemingen, vrije beroepen, landbouw en loon- en pensioengenieters. Al deze delen kennen andere regels voor de aftrekbare kosten. Aftrekbare kosten zijn krachtens het algemeen deel kosten ter verwerving en behoud van inkomsten.

De algemene regels voor de aftrek van ondernemingskosten zijn:

- de kosten moeten zijn verbonden met de aard van de onderneming of moeten zijn gedaan in het belang van de onderneming
- er moeten werkelijke lasten zijn die aangetoond kunnen worden en
- de kosten moeten leiden tot vermindering van het bezit van de onderneming.

Niet aftrekbaar zijn relatiegeschenken, representatiekosten en betaalde vergoedingen voor zover ze excessief te noemen zijn (aangeduid als weelde-uitgaven). Te denken valt daarbij aan het geven van een bontjas als relatiegeschenk.

Ook vaste vergoedingen aan leidinggevenden, voor zover niet direct gerelateerd aan gedane uitgaven, zijn niet aftrekbaar. Voorts zijn niet aftrekbaar geldboeten en zogenoemde weelde-uitgaven. Hieronder vallen aankoop en onderhoud van plezierjachten en buitenverblijven (met uitzondering van historische monumenten), kosten voor jacht- en vispartijen alsmede de afschrijvingskosten op het deel van de aanschafprijs van een zakenauto boven een bepaalde waarde.

De aftrek voor uitgaven voor kunstvoorwerpen is beperkt tot 3% van de omzet, tenzij het werk van een levende kunstenaar betreft wiens werk openbaar geëxposeerd wordt.

Voor een aantal in beginsel aftrekbare kosten wordt extra bewijs gevraagd als de aftrek bepaalde bedragen te boven gaat. Het gaat om betaalde vergoedingen aan leidinggevenden, hun reiskosten en aan hen ter beschikking gestelde auto's en huizen. Voorts betreft het kado's en representatiekosten.

Voor loon- en pensioengenieters geldt een forfaitaire kostenaftrek van 10% met een minimum van 1800 Ff en een maximum van 61 190 Ff.

Voor bepaalde beroepsgroepen komt daar een aanvullende forfaitaire aftrek bovenop, variërend van 5% tot 30% met een maximum van 50 000 FF.

Men kan ook kiezen voor aftrek van de werkelijke kosten. In dat geval moeten bedrag en beroepskarakter van de kosten bewezen worden.

Vertegenwoordigers mogen, ook als ze de werkelijke kosten aftrekken, voor de kosten die ze voor hun relaties hebben gemaakt (maaltijden), opteren voor een forfaitaire aftrek van 2% van hun provisie met een maximum van 3500 F. Ze zijn dan van de bewijslast op dit punt ontslagen.

Reiskosten zijn aftrekbaar tot een afstand van 30 km tenzij er gegronde redenen zijn om verder weg te wonen. Deze kosten worden gesteld op de kosten van openbaar vervoer.

Voor beoefenaren van een vrij beroep gelden dezelfde regels als voor ondernemingen. Voor een aantal beroepen (componist, schrijver, uitvinder verzekeringsagent) bestaan forfaits die toegepast mogen worden.

België

In België wordt gewerkt aan een voorstel dat moet leiden tot een beperking van de aftrek van gemengde kosten. Daarbij zullen bepaalde kosten nadrukkelijk deels van aftrek worden uitsloten.

De beperkingen – aldus ambtelijke informatie – betreffen:

a. De kosten van het bedrijfsmatig gebruik van personenauto's, minibussen e.d. worden slechts voor 75% aftrekbaar met uitzondering van de kosten van brandstof. (Deze beperking geldt niet voor taxi's en rijscholen).

b. Van bedrijfsmatige receptiekosten (inclusief etentjes) en relatiegeschenken wordt nog slechts 50% van de kosten aftrekbaar.

c. Beroepskleding zal niet meer aftrekbaar zijn. Voor zover de werkgever deze kosten vergoedt, mag deze de vergoeding slechts voor 50% aftrekken.

Voor b geldt dat deze kosten wel aftrekbaar zijn als de belanghebbenden kunnen bewijzen dat deze kosten noodzakelijk zijn in verband met beroep of werkzaamheid (zware bewijslast) en voor relatiegeschenken als de naam van het schenkende bedrijf zichtbaar is.