

Notitie

Aan de Griffier van de Vaste Commissie van Financiën
van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Mr. R.W. Polak – parlementair advocaat
Mr. D.A. Hofland – advocaat / belastingadviseur
Mr R.J. Bondrager – advocaat / belastingadviseur
Datum 21 september 2007
Onze ref. M2988614/1/20371381/polakr

Betreft: Bos en Lommerplein

U heeft ons advies gevraagd¹ over het volgende.

Inleiding en vraagstelling

1. De leden Irgang en Jansen hebben op 6 augustus 2007 vragen gesteld aan de staatssecretaris van Financiën over de belastingheffing op onkostenvergoedingen welke zijn verstrekt aan bewoners aan het Bos en Lommerplein.
2. Bij beantwoording van de op 6 augustus 2007 gestelde vragen, heeft de staatssecretaris in zijn brief van 15 augustus 2007² onder meer geantwoord dat de Belastingdienst de door de gemeente Amsterdam betaalde coulancevergoeding op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001 ("Wet IB") als een periodieke uitkering moet aanmerken die belastbaar inkomen van de bewoners vormt. De gemeente was juist uitgegaan van de veronderstelling dat de coulancevergoedingen wel onder een wettelijke vrijstelling vielen.
3. U heeft ons gevraagd in het licht van het bovenstaande de vraag te beantwoorden of de periodieke uitkeringen die de bewoners hebben ontvangen inderdaad niet onder een wettelijke vrijstelling vallen.

Achtergrond

4. Naar aanleiding van een rapport inzake de constructieve veiligheid van het complex aan het Bos en Lommerplein zijn op 11 juli 2006 de bewoners van dit complex uit veiligheidsoverwegingen geëvacueerd. De gemeente Amsterdam heeft in het kader van de 'zorgende overheid' ingestemd³ met een compensatieregeling voor bewoners aan het Bos en Lommerplein. Deze compensatieregeling houdt in dat de bewoners niet alleen een vergoeding voor

¹ Zie bijgaand de brief van de vaste commissie voor Financiën aan het Presidium d.d. 14 september 2007.

² Zie Aanhangsel van de Handelingen II, vergaderjaar 2006-2007, nr. 2023

³ B&W besluit van 18 augustus 2006

de direct aanwijsbare kosten hebben ontvangen, maar tevens gedurende de evacuatieperiode een daggeldvergoeding ontvingen ter grootte van €20 per dag per volwassene en €10 per dag per kind. Onder de direct aanwijsbare kosten wordt door de gemeente onder meer verstaan hotelkosten, ontbijt, lunch en diner, frisdranken, kosten voor het wassen van kleding, kosten voor internetgebruik, inrichting, huur en energie.⁴

5. Omstreeks 30 september 2006 heeft de gemeente contact opgenomen met de Belastingdienst over de fiscale gevolgen van de daggeldvergoeding. De gemeente en de belastingdienst deelden het standpunt dat de daggeldvergoeding moest worden aangemerkt als een periodieke uitkering die in beginsel op grond van artikel 3.100 Wet IB tot het belastbaar inkomen uit werk en woning moest worden gerekend. De gemeente heeft echter ten aanzien van deze periodieke uitkering het standpunt ingenomen dat de vrijstelling als bedoeld in artikel 3.104, eerste lid, onder h Wet IB in samenhang met artikel 17, eerste lid, onder h van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 ("**Uitv. Reg. IB**") van toepassing is. Deze vrijstelling ziet op inkomensondersteunende uitkeringen die overeenkomen met bijstand ter bestrijding van bepaalde noodzakelijke kosten. De belastingdienst heeft daarentegen het standpunt ingenomen dat de daggeldvergoedingen niet onder genoemde vrijstelling vallen. In zijn brief van 15 augustus 2007 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat daarbij een rol speelt dat de gemeente bij de toekenning van de vergoedingen geen enkele inkomens- of vermogenstoets heeft uitgevoerd.

Conclusie

6. Op grond van de overwegingen in de onderstaande paragrafen, komen wij tot de volgende conclusies:
 - De daggeldvergoeding kan worden aangemerkt als een periodieke uitkering en is onderworpen aan inkomstenbelasting. Een vrijstelling is niet van toepassing;
 - De staatssecretaris van Financiën heeft de discretionaire bevoegdheid om in bijzondere omstandigheden componenten van inkomen vrij te stellen;
 - Aan de staatssecretaris zou kunnen worden gevraagd van zijn discretionaire bevoegdheid gebruik te maken, danwel om toe te lichten waarom hij in dit geval daarvan geen gebruik wenst te maken.

⁴ Zoals blijkt uit de relevante passage uit een notitie van het stadsdeel Bos en Lommer van 31 januari 2007, naar welke passage de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 15 augustus 2007 verwijst.

Analyse

7. In de navolgende paragrafen wordt allereerst ingegaan op de vraag of de daggeldvergoedingen kunnen worden aangemerkt als een kostenvergoeding en vervolgens of deze vergoedingen kunnen worden aangemerkt als een periodieke uitkering als bedoeld in artikel 3.100 Wet IB . Ten slotte wordt ingegaan op de vraag of alternatieven voorhanden zijn op grond waarvan de daggeldvergoedingen onbelast kunnen worden verstrekt.

Onbelaste kostenvergoeding

8. De vergoeding is door de gemeente Amsterdam verstrekt als tegemoetkoming in de extra kosten die gedwongen verblijf buitenshuis nu eenmaal met zich brengen. De vergoeding wordt echter niet gebaseerd op de daadwerkelijk gemaakte kosten. Daarnaast is niet aangegeven op welke kosten de daggeldvergoedingen specifiek zien. Om die reden kan de vergoeding niet worden aangemerkt als een (onbelaste) kostenvergoeding.
9. De daggeldvergoeding kan niet worden vergeleken met een vaste kostenvergoeding welke in de loonpraktijk veelvuldig door een werkgever aan zijn werknemers wordt betaald. Dergelijke vaste kostenvergoedingen worden periodiek aan de werknemers betaald en worden geacht te strekken tot bestrijding van kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De daggeldvergoeding wordt echter niet toegekend ter bestrijding van kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Voorts kennen vaste kostenvergoedingen een eigen wettelijke bepaling in artikel 15d van de Wet op de loonbelasting 1964 juncto artikel 47 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001. Op grond van de uitvoeringsregeling moet de vergoeding per kostencategorie naar aard en veronderstelde omvang van de kosten zijn gespecificeerd en kan de inspecteur verzoeken om een steekproefsgewijs onderzoek uit te voeren naar de werkelijk gemaakte kosten. Ook aan de voorwaarde dat de vergoeding is gespecificeerd wordt niet voldaan.

Periodieke uitkering

10. Een uitkering kan alleen een periodieke uitkering vormen indien deze onderdeel is van een reeks en bij aanvang van die reeks meerdere uitkeringen redelijkerwijs zijn te voorzien. Daarbij is niet zozeer van belang dat de uitkering wordt betaald in termijnen, maar dient de periodiciteit veeleer te worden

gezocht in de ontstaansgrond van de uitkering. Ingeval van een daggeldvergoeding is aan deze periodiciteit voldaan.⁵

11. De uitkering wordt verstrekt door een publiekrechtelijk lichaam. Een dergelijke periodieke uitkering vormt op grond van artikel 3.100, eerste lid, onder a, Wet IB belastbaar inkomen.
12. De periodieke uitkering is echter vrijgesteld indien het (i) een inkomensondersteunende uitkeringen betreft die overeenkomt met bijstand (ii) ter bestrijding van bepaalde noodzakelijke kosten.⁶
13. *Ad (i) inkomensondersteunende uitkering die overeenkomt met bijstand*
De daggeldvergoeding kan niet als een inkomensondersteunende regeling *vergelijkbaar met bijstand* worden aangemerkt. De reden daarvan is dat de daggeldvergoeding geen voorziening betreft die met inachtneming van een inkomenstoets of vermogenstoets wordt verstrekt.⁷
14. *Ad (ii) ter bestrijding van bepaalde noodzakelijke kosten*
Uit het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 29 juni 2005⁸ kan worden afgeleid dat een gemeente een inkomensondersteunende uitkering onbelast kan verstrekken indien de uitkering bedoeld is ter dekking van bepaalde noodzakelijke kosten. Het gaat dan om uitkeringen die niet draagkrachtverhogend –niet inkomensvervangend of inkomensaanvullend– zijn omdat zij bestedingsgebonden zijn. Indien het een bepaalde groep personen betreft die dezelfde soort noodzakelijke kosten maakt, wordt het bestedingsgebonden karakter aangenomen als de hoogte van de uitkeringen is gerelateerd aan de te bestrijden kosten.
15. De daggeldvergoeding is verstrekt met het oog op de extra kosten van gedwongen verblijf buitenshuis, maar het is onduidelijk welke kosten het betreft en wat de omvang daarvan is. Weliswaar is het niet noodzakelijk om te controleren of de verstrekte uitkeringen door de belastingplichtige ook

⁵ Zie in dit verband de uitspraak van de Hoge Raad van 25 februari 1981, BNB 1981/93 waarin het oordeel van het Hof werd bevestigd dat de van dag tot dag verkregen uitkeringen, al waren zij in één bedrag betaald, konden worden aangemerkt als periodieke uitkeringen.

⁶ Dit volgt uit artikel 3.104, eerste lid, onder h Wet IB in samenhang met artikel 17, eerste lid, onder h van de Uitv.Reg.IB.

⁷ Overigens zij opgemerkt dat sinds de invoering van de Wet werk en bijstand gemeenten niet langer categoriale bijzondere bijstand mogen verstrekken, met uitzondering van bepaalde groepen (zoals personen van 65 jaar of ouder). Het uitgangspunt is thans namelijk dat het algemeen, generiek inkomensbeleid voorbehouden is aan het Rijk.

⁸ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 29 juni 2005, nr. CPP2005/547M, VakstudieNieuws 2005/35.14

daadwerkelijk zijn besteed voor de doeleinden waarvoor de uitkering werd gedaan, maar de gemeente moet wel met de vergoeding het doel hebben om specifieke kosten te vergoeden.⁹

16. Op basis van hetgeen onder nrs. 13, 14 en 15 is overwogen, valt de daggeldvergoeding niet onder de vrijstelling.¹⁰

Alternatief

17. In het besluit van de Minister van Financiën van 13 februari 2007¹¹ wordt ingegaan op de fiscale behandeling van verschillende tegemoetkomingen bij bijzondere gebeurtenissen zoals oorlogen en rampen, daaronder begrepen de explosie in Enschede en de nieuwjaarsbrand in Volendam. Uit het besluit kan worden afgeleid dat waar mogelijk de wettelijke regelingen worden toegepast, maar dat in bijzondere omstandigheden componenten van inkomen worden vrijgesteld terwijl daarvoor geen directe regeling in de wet is te vinden. Een dergelijke tegemoetkoming is bijvoorbeeld dat bepaalde weduwen en (half)wezen aanspraken op uitkeringen ingevolge de Regeling tegemoetkoming nabestaanden vuurwerkcramp Enschede niet in aanmerking hoeven te nemen als bezitting in de zin van artikel 5.3 Wet IB (Box III).
18. Ook in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 december 1998¹² is in een bijzondere situatie afgeweken van de wettelijke regeling. Het betrof een gemeentelijke bijdrageregeling voor minima waarvan werd geoordeeld dat deze als een belastbare periodieke uitkering moest worden aangemerkt. De staatssecretaris heeft in die situatie overwogen:

"Gelet op de intentie van de gemeente om van stond af aan onbelaste uitkeringen te verstrekken, de inmiddels aangebrachte wijziging van de Bijdrageregeling, het geringe belang en de met de heffing gemoeide uitvoeringslasten, acht ik het niet wenselijk dat deze uitkeringen in incidentele gevallen in de belasting- en premieheffing worden

⁹ zie hiervoor het inmiddels vervallen besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 januari 2001, nr. CPP2000/53236M, Infobulletin 01/612

¹⁰ Voor de volledigheid dient te worden opgemerkt dat ingevolge artikel 3.108 Wet IB, van de periodieke uitkering aftrekbaar zijn de kosten die zijn gemaakt tot verwerving, inning en behoud van die periodieke uitkering, voorzover zij in hun totale omvang niet overtreffen wat gebruikelijk is. Bij dit soort kosten moet bijvoorbeeld worden gedacht aan kosten van rechtsbijstand en/of inningskosten zoals bankprovisie. Het lijkt ons in het onderhavige geval niet relevant om nader in te gaan op deze aftrekbare kosten.

¹¹ Besluit van de Minister van Financiën van 13 februari 2007, nr. CPP2007/289M, Stcrt. 2007, 37

¹² Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 december 1998, nr. DB98/4431, VakstudieNieuws 1999/2.9

betrokken. Ik keur daarom goed dat ook uitkeringen op grond van de oorspronkelijke Bijdrageregeling buiten de heffing blijven."

19. Het valt onder de discretionaire bevoegdheid van de staatssecretaris van Financiën om ook in het onderhavige geval een dergelijke goedkeuring te verlenen. De situatie van de bewoners van het Bos en Lommerplein is naar onze indruk niet gelijk te stellen met de hiervoor in nrs. 17 en 18 genoemde voorbeelden, maar wellicht zijn in de feiten en omstandigheden aanknopingspunten voor een zekere mate van vergelijkbaarheid te vinden. U zou kunnen overwegen aan de staatssecretaris te vragen om (alsnog) van zijn discretionaire bevoegdheid gebruik te maken, dan wel om aan te geven op welke gronden hij van deze discretionaire bevoegdheid in deze situatie (kennelijk) geen gebruik wil maken.

Wij houden ons voor een nadere toelichting graag beschikbaar.