

2. Memorie van toelichting wetsvoorstel overige fiscale maatregelen 2021

2. Verduidelijken berekeningswijze kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

De kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) is bedoeld om investeringen van relatief geringe omvang te bevorderen. Daarbij is de hoogte van de investeringsaftrek afhankelijk van het jaarlijkse investeringsbedrag. Met de voorgestelde wetswijziging wordt de berekeningswijze van de KIA voor belastingplichtigen met meerdere ondernemingen en belastingplichtigen die deel uitmaken van een samenwerkingsverband geregeld. Voor een deel betreft dit een verduidelijking van de wettekst en voor een deel een wijziging van het uit de arresten van de Hoge Raad van 24 mei 2019 en 1 mei 2020 voortvloeiende recht.⁵

Uit de wettekst waarin de KIA is opgenomen blijkt onvoldoende hoe de hoogte van de KIA moet worden berekend wanneer de onderneming van een belastingplichtige onderdeel uitmaakt van een samenwerkingsverband, zoals een maatschap of een vennootschap onder firma. Deze onduidelijkheid is mede ontstaan door een eerdere wijziging van de KIA die per 1 januari 2010 in werking is getreden.⁶ Sinds die wijziging is de KIA niet altijd meer een percentage van het investeringsbedrag, maar geldt bij bepaalde investeringsbedragen een vast bedrag. Met die aanpassing van de KIA in 2010 werd bereikt dat de KIA werd gestroomlijnd en vereenvoudigd om de schokeffecten weg te nemen die zich bij de berekeningsystematiek voor 2010 voordeden.⁷ Kort gezegd is op dit moment in de KIA-tabel bepaald dat de KIA tot investeringen van circa € 60.000 een (vast) percentage van de investering bedraagt, waarna tot een investeringsbedrag van circa € 110.000 het maximale vaste bedrag aan KIA geldt, om vervolgens vanaf een investeringsbedrag van circa € 110.000 geleidelijk af te nemen tot nihil voor investeringen vanaf circa € 325.000. Bij deze wijziging in 2010 is onvoldoende in de wet tot uitdrukking gebracht op welke wijze de KIA-tabel moet worden toegepast ingeval de onderneming van de belastingplichtige onderdeel uitmaakt van een samenwerkingsverband. Dit heeft geleid tot diverse gerechtelijke procedures, waaronder de procedures waarin de Hoge Raad de hiervoor genoemde arresten heeft gewezen. Uit het hiervoor aangehaalde arrest van 1 mei 2020 volgt dat de belastingplichtige die onderdeel uitmaakt van een samenwerkingsverband in beginsel recht heeft op, kort gezegd, het naar evenredigheid van zijn investeringsbedrag (zijnde zijn investering in het samenwerkingsverband vermeerderd met zijn investeringen in het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen) berekende bedrag van de KIA dat hoort bij het totaal van de investeringen van alle deelnemers voor het samenwerkingsverband en de buitenvennootschappelijke investeringen van de belastingplichtige. Met de voorgestelde aanpassingen van de KIA wordt deze berekeningswijze ook van toepassing in situaties waarin de Hoge Raad een uitzondering maakt op deze berekeningswijze.

Op deze hoofdregel bestaat volgens de Hoge Raad een uitzondering. De Hoge Raad overweegt dat indien zowel de investeringen van een belastingplichtige in zijn eigen onderneming (zijn aandeel

⁵ HR 24 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:785, en HR 1 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:825.

⁶ Belastingplan 2010.

⁷ Kamerstukken II 2008/09, 32128, nr. 3, p. 50.

van de investeringen in het samenwerkingsverband en de eventuele investeringen in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen) als dit bedrag vermeerderd met de investeringen van de andere leden van het samenwerkingsverband recht zouden geven op het vaste maximumbedrag aan KIA, de belastingplichtige recht heeft op dit maximumbedrag. Alleen in die situatie laat de Hoge Raad de evenredige benadering los. Hierdoor kan een hoger bedrag aan KIA in aanmerking worden genomen dan naar het oordeel van het kabinet wenselijk is. Met de aanpassing van de KIA wordt voorgesteld om deze berekeningswijze niet te volgen, maar om ook voor deze situatie te laten gelden dat de belastingplichtige recht heeft op een evenredig gedeelte van het maximumbedrag aan KIA voor zijn aandeel in het totaal van de investeringen in het samenwerkingsverband.

Voorbeeld 1. Berekening KIA bij investeringen in samenwerkingsverband in combinatie met investeringen in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen

Een belastingplichtige maakt onderdeel uit van een vennootschap onder firma (VOF) met een andere firmant en is gerechtigd voor 50% tot de (over)winst van de VOF. De VOF heeft voor € 40.000 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de KIA. Dat betekent dat de belastingplichtige € 20.000 in zijn onderneming heeft geïnvesteerd. Daarnaast heeft de belastingplichtige voor € 60.000 in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen geïnvesteerd. Ook deze investering komt in aanmerking voor de KIA. Op grond van de samentelbepaling bedraagt het investeringsbedrag € 100.000 (€ 40.000 + € 60.000). Dit investeringsbedrag zorgt ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de derde rij van de KIA-tabel, zijnde het maximumbedrag van € 16.307. De Hoge Raad oordeelde dat de belastingplichtige in dit geval recht had op een KIA van € 16.307. Op grond van de voorgestelde wetwijziging heeft de belastingplichtige recht op een evenredig gedeelte van dit bedrag aan KIA, namelijk € 13.046 (zijnde $€ 16.307 \times (\frac{1}{2} \times € 40.000 + € 60.000) / € 100.000$).

De Hoge Raad merkt in het arrest van 1 mei 2020 op dat de KIA bij belastingplichtigen met een onderneming die deel uitmaakt van een samenwerkingsverband op dezelfde wijze moet worden bepaald als bij ondernemers met meerdere ondernemingen, namelijk door uit te gaan van het totaal aan investeringen in alle ondernemingen. Om misverstanden te voorkomen⁸ wordt in de voorgestelde aanpassing van de KIA daarom expliciet opgenomen dat voor het bepalen van de hoogte van de KIA per onderneming ook wordt uitgegaan van het investeringsbedrag per onderneming van de belastingplichtige en niet van het totaal aan investeringen voor alle ondernemingen van die belastingplichtige tezamen

Voorbeeld 2. Berekening KIA bij investeringen in meerdere ondernemingen van de belastingplichtige

Een belastingplichtige drijft een fietsenzaak en een bakkerij, welke voor de inkomstenbelasting kwalificeren als twee ondernemingen. In de ene onderneming heeft hij voor € 30.000 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de KIA. In de andere onderneming heeft hij voor een bedrag van € 50.000 geïnvesteerd aan bedrijfsmiddelen. De Hoge Raad overwoog dat het

⁸ Zie bijvoorbeeld ook de memorie van toelichting van "Invoering in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting van een investeringsaftrek voor investeringen van een beperkte omvang en intrekking van de Wet investeringsrekening" (Kamerstukken II 1989/90, 21343, nr. 3, p. 6-7) waaruit blijkt dat de investeringsaftrek per onderneming dient te worden berekend en niet per belastingplichtige. Op pagina 7 van die memorie staat: "Gegeven de opzet van afdeling 2 van hoofdstuk II van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, op grond waarvan de winst uit onderneming per onderneming wordt berekend, zijn door het opnemen van de regeling van de investeringsaftrek in die afdeling, ook voor de omvang van de kalenderjaarinvesteringen de investeringen per onderneming relevant." Bij de invoering van de Wet IB 2001 is de systematiek (winstberekening per onderneming) niet gewijzigd. In de parlementaire behandeling is niet gebleken dat bij invoering van de Wet IB 2001 op dit punt een wijziging zou zijn beoogd.

investeringsbedrag in dit geval € 80.000 bedraagt. Dit investeringsbedrag zorgt ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de derde rij van de KIA-tabel, zijnde het maximumbedrag van € 16.307. Op grond van de voorgestelde wijziging, is voor het bepalen van de van toepassing zijnde rij in de KIA-tabel van belang dat het investeringsbedrag per onderneming wordt bepaald. Dat betekent dat de belastingplichtige in dit geval recht heeft op een KIA van in totaal € 22.400 (namelijk € 8.400 voor de fietsenzaak en € 14.000 voor de bakkerij).

⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 25.