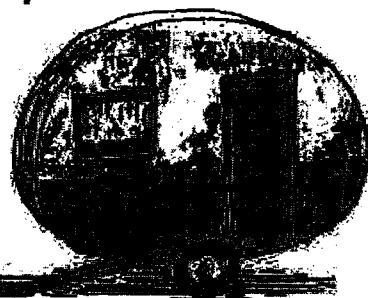


HOGE RAAD SLAAT PIKETPAALTJES

De werkkamer 'revisited'

MARCO F.J. VAN DER WERELD

Allengs begint de mist rondom de werkkamer op te trekken. In een tijdsbestek van anderhalf jaar heeft de Hoge Raad in een reeks van arresten richting gegeven aan de door de 'Oort-wetgeving' geïntroduceerde aftrekbeperking inzake de werkkamer. In deze bijdrage wordt de fiscale problematiek inzake de werkkamer uiteengezet, waarbij de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie zullen worden aangegeven.



Tot 1 januari 1990 bezigde de wetgever het begrip 'werkkamer' om aan te geven in welke situatie aftrek kon worden gerealiseerd van een deel van de huurwaarde van de woning, alsmede van specifieke kosten die waren verbonden aan het gebruik van een werkkamer, zoals die van verwarming en verlichting. Sinds Oort is de intentie evenwel anders. De wetgever spreekt niet meer van 'werkkamer' maar van 'kantoorruimte', met de bedoeling een aftrek in deze sfeer zoveel mogelijk aan banden te leggen. Opgemerkt wordt dat de begrippen 'werkkamer' en 'kantoorruimte' niet hetzelfde inhouden. Het verschil zal hierna blijken.

TOETSINGSCRITEIA

Het aanhouden van een werkkamer in de woning pleegt kosten op te roepen. Om deze fiscaal op enigerlei wijze in aanmerking te kunnen nemen dient te worden nagegaan of en in hoeverre de werkkamer wordt gebruikt bij het genereren van inkom(st)en. Hierbij

moet een eventueel aanwezige kantoorruimte buiten de woning in aanmerking worden genomen.

De aftrek ter zake van kantoorruimte (de inrichting daaronder begrepen) in de woning (de aanhorigheden daaronder begrepen) is uitgesloten voor:

- 1 de belastingplichtige die elders (tevens) over kantoorruimte beschikt en het gezamenlijke bedrag van zijn inkomsten uit arbeid en winst uit onderneming niet grotendeels, dat wil zeggen voor méér dan de helft, in zijn kantoorruimte thuis verwerft;
- 2 de belastingplichtige die buitenshuis niet (tevens) over kantoorruimte beschikt en het gezamenlijke bedrag van de onder 1 genoemde inkomsten niet grotendeels, dat wil zeggen voor méér dan de helft, in of vanuit zijn kantoorruimte thuis verwerft.

AFTREK WERKKAMER

Aan de hand van de bovengenoemde toetsingscriteria zal worden bepaald of een aftrek in deze sfeer al dan niet

wordt geblokkeerd. Vindt geen aftrek-blokkade plaats, dan zal in de meeste gevallen overigens slechts een forfaitaire aftrek kunnen worden toegepast. Deze bedraagt 15% van de huur of bruto huurwaarde van de woning en 15% van de energiekosten van die woning. Kosten van de inrichting van de kantoorruimte zijn daarnaast niet apart aftrekbaar. Hierbij kan worden gedacht aan kosten in verband met de aanschaf van een bureau, bureaustoel of een bureaulamp. Ook de kosten van tapijtreiniging vallen hieronder. Tot de inrichting behoren *niet* een computer, printer of modem. Opgemerkt wordt dat de forfaitaire aftrekregeling niet geldt in de winst-sfeer, zodat daar in principe de werkelijke toerekenbare kosten in aanmerking kunnen worden genomen. Ook lijkt het forfait bij particulier vermogensbeheer buiten aanmerking te kunnen blijven, mits de kantoorruimte louter in dat verband wordt gebruikt. De kosten van vermogensbeheer volgen

van het normale regime voor aftrekbare kosten.

Kan de werkkamer niet als kantoorruimte in de woning worden bestemd, dan geldt in principe geen aftrekbeperking. Frappant in dit verband is de uitspraak van het Hof Amsterdam van 9 Januari 1996. Een als bibliotheek ingerichte recreatiebungalow die zich op 23 kilometer afstand van de woning van belastingplichtige bevond en welke door hem uitsluitend zakelijk werd gebruikt, kon niet worden aangemerkt als kantoorruimte in de woning.

KANTOORRUIMTE THUIS

De interpretatie van het begrip 'kantoorruimte' is herhaaldelijk in geschil geweest. Zo is in de jurisprudentie een geval bekend van een architect die zijn werkkamer thuis, voorzien van tekentafel en aflegblad, gekwalificeerd zag worden als kantoorruimte.

In HR BNB 1996/128 is aangegeven wat onder het begrip 'kantoorruimte' thuis moet worden verstaan. Om van 'kantoorruimte' in voormelde zin te kunnen spreken zal naast de aanwezigheid van een bureau of schrijftafel en boekenkasten en dergelijke van belang zijn dat er in deze ruimte daadwerkelijk administratieve arbeid wordt verricht. De Hoge Raad geeft hier niet aan wat met 'administratieve arbeid' wordt bedoeld. Voor de hand ligt dat het daarbij gaat om administratieve bezigheden in ruste zijn, zoals lezende en schrijvende arbeid en pc-gebruik. Uiteraard speelt het bijhouden van de privé-administratie in de werkkamer/kantoorruimte hier geen rol.

MULTIFUNCTIONEEL GEBRUIK

Als de werkkamer thuis zowel voor administratieve als overige werkzaamheden wordt gebruikt, zal de onderlinge verdeling van deze werkzaamheden bepalend zijn voor de vraag of er sprake is van kantoorruimte. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de werkkamer van een muzikleraar

die ook dirigent is van een koor. Naast administratief getinte werkzaamheden zou hij in de werkkamer zijn muzikale vaardigheden op peil kunnen houden. De vraag is nu bij welke gebruiksverhouding de grens tussen kantoor- en andere ruimte wordt getrokken.

Het beleid van het ministerie van Financiën op dit gebied is vastgelegd in een publikatie van de Directie Particulieren Utrecht in het infobulletin

van augustus 1992. Hierin wordt opgemerkt dat bij gemengd gebruik van de werkkamer, zoals hiervoor bedoeld, de onderlinge verdeling van de werkzaamheden de doorslag zal geven. Eerst bij een gebruik van de werkkamer van méér dan 70% ten behoeve van overige werkzaamheden zal aftrek kunnen worden verleend. Als de verdeling ongeveer 50% - 50% is moet doorslaggevende betekenis worden toegekend



ILLUSTRATIE: JORP BETHUNAS

aan de inrichting van de werkkamer.

Op basis van HR BNB 1995/128 lijkt het bovenstaande te zijn achterhaald. De Hoge Raad merkt de werkkamer in de woning namelijk pas als kantoorruimte aan als deze blijkens de inrichting ervan in hoofdzaak – dat wil zeggen voor méér dan 70% – is bestemd voor het verrichten van administratieve arbeid en daartoe ook wordt gebruikt.

KANTOORRUIMTE ELDERS

De aanwezigheid van kantoorruimte elders wordt tamelijk snel aangenomen. Zo beschikt een leraar over kantoorruimte buitenshuis als hij op school tevens gebruik kan maken van een docentenkamer of van leegstaande klaslokalen (zie HR BNB 1995/96). Hier past evenwel een kanttekening.

In de jurisprudentie is een zaak aan de orde geweest van een docent die tevens werkzaamheden voor een vakbond moest verrichten. Gezien het vertrouwelijke karakter hiervan en omdat hij zich op school niet kon afzonderen, kon niet van hem worden verwacht dat hij z'n vakbondswerkzaamheden op school zou verrichten, zodat hij aldaar niet over kantoorruimte beschikte. Hof Arnhem heeft begin dit jaar uitgesproken dat de werkplek op school voor een leraar geen acceptabele kantoorruimte elders vormde vanwege de beperkte beschikbaarheid ervan. Een voorzichtige conclusie zou hier kunnen zijn dat een werkplek bij de opdrachtgever/werkgever niet als kantoorruimte buitenshuis zal kunnen worden aangemerkt zolang deze ruimte als zodanig door omstandigheden niet danwel niet in voldoende mate door de belastingplichtige kan worden gebruikt. Een verklaring van de werkgever ter zake kan hier nuttig zijn.

INKOMENSCRITERIUM

Indien sprake is van dubbele kantoorruimte (dat wil zeggen zowel thuis als buitenshuis) kan de aftrek van de werkkamer thuis alleen worden gerealiseerd

als aannemelijk is dat méér dan 50% van de relevante inkomsten in die kantoorruimte thuis wordt verdiend. In beginsel moet dit per inkomensactiviteit worden getoetst. Wanneer slechts één bron van inkomen aanwezig is, bijvoorbeeld een dienstbetrekking, zal een splitsing van het inkomen minder goed mogelijk zijn. Een aftrek kan dan aannemelijk worden gemaakt als meer dan 50% van de feitelijke werktijd in de kantoorruimte thuis is doorgebracht. Met een urenregistratie kan daarentegen niet worden volstaan in geval een belastingplichtige over meer inkomensbronnen beschikt. Dan zal tevens moeten worden beoordeeld welk deel van de relevante inkomsten aan de kantoorruimte thuis kan worden toegerekend.

Een als bibliotheek ingerichte vakantiebungalow kon niet worden aangemerkt als kantoorruimte in de woning

Als relevante inkomsten worden aangemerkt het gezamenlijke bedrag van winst uit onderneming en inkomsten uit arbeid. Hiertoe behoren met name ook: (weduwen-) pensioen, Vut of een WW-uitkering. Inkomsten die eerst na afloop van het jaar worden genoten tellen in beginsel ook mee.

Bij de urenregistratie kan de reistijd woon-werkverkeer buiten beschouwing worden gelaten, indien ingevolge de arbeidsovereenkomst hiervoor geen loon is bedongen. Ook de studie-uren die iemand heeft gemaakt in de werkkamer thuis tellen niet mee, wanneer deze studie dient tot een duurzame verbetering van zijn – maatschappelijke – positie. Beschikt men daarentegen uitsluitend

over kantoorruimte thuis dan hoeft geen tijdsregistratie te worden bijgehouden. Van belang is volgens de Hoge Raad dat de werkzaamheden vanuit de kantoorruimte thuis worden georganiseerd en administratief begeleid. Voor een ambulante werknemer – zonder kantoorruimte elders – hoeft het zwaartepunt van zijn werkzaamheden dan niet in de kantoorruimte thuis te liggen om een aftrek te kunnen realiseren. Wel moet dan duidelijk zijn dat het gebruik van deze kantoorruimte thuis een noodzakelijke schakel is in zijn beroepsuitoefening. **BM**

Mr M.F.J. van der Wereld is als belastingadviseur werkzaam bij COENEN HEUNEN VAN DE VEN Accountants en Belastingadviseurs in Haarlem