

Uitgave 9, 27 februari 2003 > 2003/395

Geen discriminatie representatiekosten vaartuig t.o.v. ander vervoermiddel

Hoge Raad, 38.062, 21 februari 2003

Belastingjaar/tijdvak 1996

Wetsartikelen Art 8a, lid 1, Wet IB 1964; Art 8a, lid 2, Wet IB 1964

Trefwoorden Discriminatie, representatiekosten, vaartuigen, vervoermiddelen

Samenvatting

Ingevolge art. 8a Wet IB 1964 komen kosten die verband houden met vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden, niet in aftrek van de winst. Andere kosten van representatie komen voor 75% in aftrek. Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat de algehele uitsluiting van de kosten van vaartuigen een verboden discriminatie oplevert. De Hoge Raad casseert de hofuitspraak. Volgens de Hoge Raad had de wetgever de vrijheid om de kosten van vaartuigen, in tegenstelling tot andere representatiekosten, volledig uit te sluiten van aftrek.

Feiten

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

In het onderhavige jaar heeft belanghebbende tot een bedrag van f 349.997 kosten gemaakt wegens zelltochten met het schip 'B', een traditionele zellboot die zij huurde van C BV. Belanghebbende maakte de zelltochten met B ten behoeve van feestelijke bijeenkomsten met relaties en personeel.

Geschil

3.2. Ingevolge artikel 8a, lid 1, aanhef en letter b, van de van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (tekst 1996; hierna: de Wet), komen bij het bepalen van de winst niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden. Ingevolge artikel 8a, lid 2, aanhef en letter c, van de Wet komen, onverminderd het bepaalde in het eerste lid, bij het bepalen van de winst voor 75 percent in aftrek kosten en lasten die verband houden met representatie, daaronder - voorzover hier van belang - begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak.

Voor het Hof was in geschil of de wetgever, door kosten en lasten die verband houden met vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden - zoals de door belanghebbende gemaakte kosten voor reizen met B - anders dan andere kosten van representatie geheel van aftrek uit te sluiten, in strijd heeft gehandeld met het in de artikelen 26 IVBPR en 14 EVRM opgenomen discriminatieverbod, zoals door belanghebbende werd betoogd en door de Inspecteur werd betwist.

Rechtsoverwegingen

3.3. Het Hof is tot de slotsom gekomen dat geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling die in voormelde bepalingen ligt besloten, namelijk algehele uitsluiting van aftrek van de kosten en lasten van vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden en 75 percent aftrek van de kosten en lasten van andere vervoermiddelen die voor representatieve doeleinden worden gebruikt. Tegen deze slotsom, waarin ligt besloten dat hier sprake is van een bij artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM in verbinding met artikel 1 Protocol nr. 1 verboden ongelijke behandeling, alsmede de overwegingen die het Hof daartoe hebben geleid, keert zich het middel.

3.4. Bij de beantwoording van de vraag of door voormeld verschil in aftrekmogelijkheden ten aanzien van de kosten van vaartuigen enerzijds en van andere vervoermiddelen anderzijds sprake is van een met de vermelde verdragsbepalingen strijdige ongelijke behandeling, moet worden vooropgesteld dat die bepalingen niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbieden, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen (vgl. EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, zaak Della Ciaja/Italië, BNB 2002/398, HR 12 juli 2002, nr. 35900, BNB 2002/399, en HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400).

3.5. De voormelde bepalingen zijn in de Wet opgenomen bij Wet van 27 april 1989, Stb. 124. Beide bepalingen berusten blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van die wet op het uitgangspunt dat het gaat om kosten die, hoewel in het kader van de uitoefening van een onderneming opgekomen, een privé-element bevatten in die zin, dat het gaat om kosten waaraan uiteindelijk iemand een privé-genot ontleent. Dat kan de ondernemer zelf zijn, maar ook zijn personeel of degenen met wie hij zakelijke contacten onderhoudt. Dat ten aanzien van kosten en lasten die verband houden met vaartuigen die worden gebruikt voor representatieve doeleinden, anders dan ten aanzien van andere kosten van representatie, niet is volstaan met een beperking van de aftrek tot 75 percent maar is gekozen voor het volledig uitsluiten van aftrek, berust op de opvatting van de wetgever dat bij deze kosten en lasten het vorenbedoelde privé-element zozeer de overhand heeft, dat het de gehele of nagenoeg gehele kostenpost bestrijkt, en dat bij vaartuigen het bepalen van de verhouding tussen privé-gebruik en zakelijk gebruik meer problematisch is dan bij andere objecten. Hoewel ook bij het gebruik van andere objecten voor representatieve doeleinden het privé-element soms zal overheersen, deed zich dat kennelijk volgens de wetgever niet in zodanige mate voor dat ook voor die gevallen een volledige uitsluiting van de aftrek van de kosten nodig was. De wetgever is met vorenbedoeld standpunt gebieven binnen de hiervoor bedoelde ruime beoordelingsmarge.

Het oordeel van het Hof, dat uitgaat van een andere opvatting, is dus onjuist en wordt derhalve in het middel terecht bestreden.

3.6. 's Hof's uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. (Volgt vernietiging.)

Commentaar (Van der Wereld)

Het adagium 'dura lex, sed lex' klinkt door in de onderhavige procedure, waardoor een definitief verschil is ontstaan in aftrekmogelijkheden ten aanzien van de representatiekosten van vaartuigen enerzijds en van andere vervoermiddelen anderzijds. Het is een verschil dat zich niet gemakkelijk laat uitleggen aan buitenstaanders. Maar ook meer fiscaal georiënteerde belangstellenden zullen naar ik aanneem enige moeite hebben met het onderscheid. In de praktijk zullen namelijk ogenschijnlijk identieke situaties fiscaal verschillend worden behandeld. Zo zullen de kosten ter gelegenheid van de eerste landing op de vijfde startbaan van Schiphol slechts gedeeltelijk niet aftrekbaar zijn, terwijl de kosten die zijn verbonden aan een feestelijke boottocht door de Amsterdamse haven ter gelegenheid van bijvoorbeeld de Ingebruikname van een containerterminal, geblokkeerd worden. Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris leid ik overigens af dat naar zijn mening dit geen gelijke gevallen zijn omdat het ene bedrijf expliciet kiest voor een vliegtuig en het andere bedrijf zijn keuze laat vallen op een boot. De logica van die argumentatie ontgaat mij. De Hoge Raad is daarentegen van mening dat in principe wel sprake is van gelijke gevallen aangezien het uitgangspunt van beide categorieën representatiekosten is dat het gaat om kosten waaraan uiteindelijk iemand een privé-genot ontleent. Met een beroep op de wetsgeschiedenis oordeelt de Hoge Raad vervolgens dat de wetgever - gegeven de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid - het verschil in aftrekmogelijkheden in de wet mocht opnemen.

Het eindoordeel van de Hoge Raad acht ik juist, althans niet onjuist. Aangezien de rechter in Nederland principieel afstand dient te nemen bij het toetsen van wetten in formele zin aan het gelijkheidsbeginsel, kon de Hoge Raad naar mijn mening ook moeilijk anders beslissen. Het is nu eenmaal in de Nederlandse rechtspraak 'not done' om op de stoel van de wetgever te gaan zitten tenzij sprake is van een evidente disproportionaliteit tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd. (HR 12 juli 2002, NTFR 2002/999). In casu gaat de Hoge Raad de confrontatie met de wetgever niet aan, hetgeen ik jammer vind aangezien daar wellicht toch wel enige aangrijpingspunten voor zouden zijn geweest. Want is in de parlementaire behandeling nu echt zo overtuigend naar voren gekomen dat bij de kosten van vaartuigen voor representatieve doeleinden het privé-element zozeer de overhand heeft dat het de gehele of nagenoeg gehele kostenpost bestrijkt en dat bij vaartuigen het bepalen van de verhouding tussen privé-gebruik en zakelijk gebruik meer problematisch is dan bij andere objecten? In de memorie van antwoord, Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 20 874, nr. 6, wordt in dit verband gewezen op het verschil tussen een tot het ondernemingsvermogen behorend weekendhuisje en een jacht. Opgemerkt wordt dat een belastingplichtige ten aanzien van het jacht gemakkelijker dan in vergelijkbare discussies kan volhouden dat in het geheel geen sprake is van privé-gebruik. Geconcludeerd wordt dat door de voorgestelde systematiek een (moelzame) discussie met de fiscus op dit vlak niet nodig is. Ik veronderstel dat men hier het oog heeft gehad op een belastingplichtige die zijn jacht aantoonbaar voor laten we zeggen 95% voor zakelijke doeleinden gebruikt, maar in zijn aangifte toch 100% zakelijk gebruik claimt. Voor de fiscus zal het dan inderdaad niet eenvoudig zijn om aannemelijk te maken dat de overige 5% voor privé-doeleinden is gebruikt. Maar rechtvaardigt dit nu een wettelijke regeling waarbij 100% van de kosten niet aftrekbaar zijn en zijn dit nu de moelzame (lees: problematische) discussies tussen belastingplichtigen en fiscus waar de Hoge Raad op lijkt te doelen? Op het door het Hof gesignaleerde onderscheid tussen de eigenaar/verhuurder van een boot en een huurder gaat de Hoge Raad verder niet meer in. De staatssecretaris deed dat overigens wel en geeft aan dat de wetgever dat onderscheid niet zo heeft bedoeld. De weerlegging van de staatssecretaris in dit verband overtuigt mij evenwel niet. Een huurder van een zeiljacht zal in het algemeen toch veel gemakkelijker aan de fiscus duidelijk kunnen maken dat er louter commerciële redenen zijn voor het gebruik van een boot dan dat een eigenaar dat kan. Dit terwijl mogelijke aandeelhoudersmotieven, zeker sinds het zogeheten renpaarden-arrest (HR 14 juni 2002, NTFR 2002/854) maar ook op basis van het tweede Cessna-arrest (HR 8 maart 2002, NTFR 2002/382), in de kostensfeer afdoende kunnen worden gecorrigeerd. Daarbij komt nog dat 'misbruik' door de directeur-groootaandeelhouder die vanuit privé een zeiljacht verhuurt aan zijn eigen BV door de fiscus inmiddels kan worden gepareerd met een beroep op de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001.

Overigens geeft de staatssecretaris aan dat het onvermijdelijk is dat het beperken van de kostenafrek plaatsvindt op een pragmatische en arbitraire wijze. Ook in de parlementaire behandeling van de Oort-wetgeving komt een soortgelijke passage voor. Als voorbeeld noemt de staatssecretaris het verschil in aftrek tussen geldboeten opgelegd door een Nederlandse strafrechter en door een buitenlandse strafrechter. Ik merk op dat uit de memorie van antwoord, Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 20 857, nr. 6, nu juist blijkt dat in dit kader een zeer zorgvuldige afweging heeft plaatsgevonden op basis waarvan de aftrek van buitenlandse geldboeten werd toegestaan. Wat daar ook van zij, de Hoge Raad wenst niet in het vaarwater van de wetgever terecht te komen. Daarmee zijn vermoedelijk nog niet alle discussies over vaartuigen uit de wereld. Zo blijkt uit de wetsgeschiedenis dat een vaartuig wordt gedefinieerd als: 'elke drijvende constructie welke voor representatieve doeleinden wordt aangewend'. Wat te denken bijvoorbeeld van een bedrijf dat zijn zakenrelaties fêteert met een dagje 'hovercraft racing' en in de brochure van de organiserende instantie de volgende tekst aantreft: 'Een hovercraft is een soort luchtkussen dat boven de oppervlakte zweeft. Er bevindt zich een luchtlaag onder de boot. Je zweeft als het ware over het water, maar óók over het land. Zo'n voertuig heet daarom ook een amfibievoertuig. Omdat er haast geen wrijving met de grond (of water) is, gaan de hovercrafts razendsnel. Het is dus leuk om wedstrijden met hovercrafts te organiseren.'

Zouden de hieruit voortvloeiende (moelzame) discussies met de fiscus ook leuk zijn?