

Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2016, no.2016001363, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op afschaffing van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden en de aftrek van scholingsuitgaven (Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2017, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2017, Overige fiscale maatregelen 2017, Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen, en Wet tijdelijk verlaagd tarief openbare laadpalen. Het voorstel strekt ertoe de fiscale aftrek van uitgaven voor monumentenpanden en de fiscale aftrek van scholingsuitgaven om te zetten in niet-fiscale uitgavenregelingen.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht voor het overgangsrecht inzake de afschaffing van de fiscale aftrek van scholingsuitgaven een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen. Binnen de systematiek van de inkomstenbelasting is het niet evenwichtig om enerzijds wettelijk overgangsrecht te introduceren dat in het voordeel van de fiscus is, maar anderzijds bestaand wettelijk overgangsrecht dat in het voordeel van belastingplichtigen is, niet te continueren en hen daar mogelijk niet (of niet volledig) voor te compenseren.

#### 1. Inleiding

Het voorstel voorziet in het vervallen van de zogenoemde “persoonsgebonden aftrekpost” voor scholingsuitgaven: met ingang van 1 januari 2018 zijn scholingsuitgaven niet langer aftrekbaar voor de inkomstenbelasting.<sup>1</sup>

In verband daarmee vervalt met ingang van 1 januari 2018 ook de bepaling die voorziet in een correctie voor scholingsuitgaven die in eerste instantie in aftrek zijn gebracht, maar ter zake waarvan de belastingplichtige in een later jaar een bedrag terugontvangt.<sup>2</sup> Deze “teruggave of nagekomen betaling” wordt in dat latere jaar als “negatieve persoonsgebonden aftrek” alsnog bij het inkomen geteld. Dat past in de systematiek van de inkomstenbelasting (hierna: IB-systematiek) waarin alleen die uitgaven in aftrek kunnen worden gebracht die ook op de belastingplichtige drukken (hetgeen bij een latere teruggave of nagekomen betaling – achteraf – niet het geval blijkt te zijn). Met het vervallen van de aftrekpost ligt het, gelet op deze IB-systematiek, in de rede om ook de negatieve aftrekpost te laten vervallen.

Als sluitstuk bevat het voorstel wettelijk overgangsrecht voor de situatie waarin vóór 1 januari 2018 scholingsuitgaven in aftrek zijn gebracht, maar ter zake waarvan de

---

<sup>1</sup> Artikelen II (aanhef), onderdeel C, en VI van het voorstel.

<sup>2</sup> Artikelen II (aanhef), onderdeel A, en VI van het voorstel.

belastingplichtige na die datum een bedrag terugontvangt.<sup>3</sup> De na die datum ontvangen terugbetalingen worden dan alsnog bij het inkomen geteld, passend binnen de beschreven IB-systematiek.

## 2. Overgangsrecht

De Afdeling maakt een opmerking over de introductie van dit wettelijke overgangsrecht (dat in het voordeel van de fiscus is), in relatie tot het laten vervallen van, eveneens binnen de IB-systematiek passend, bestaand overgangsrecht (welk overgangsrecht echter in het voordeel van belastingplichtigen is). Het gaat om het volgende.

De inkomstenbelasting kent thans een overgangsregeling (die is getroffen in het kader van het afschaffen van de prestatiebeurs) voor scholingsuitgaven die vóór 1 juli 2015 zijn gedaan, maar destijds niet tot aftrek hebben geleid omdat deze uitgaven – om in de terminologie van de IB-systematiek te blijven – door (het recht op) de prestatiebeurs niet op de belastingplichtige drukten.<sup>4</sup> Deze overgangsregeling is van belang in een situatie waarin een belastingplichtige/student niet binnen de diplomatermijn afstudeert, waardoor de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift. De overgangsregeling houdt in dat in het jaar waarin DUO definitief vaststelt dat de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift, de belastingplichtige voornoemde uitgaven alsnog forfaitair in aftrek kan brengen. Achteraf blijken de scholingsuitgaven immers alsnog te drukken (nu de prestatiebeurs moet worden terugbetaald), hetgeen – passend binnen de IB-systematiek – alsnog (forfaitair) een recht op aftrek oplevert.<sup>5</sup>

Voorgesteld wordt deze wettelijke overgangsregeling met ingang van 1 januari 2018 te laten vervallen<sup>6</sup> “in het kader van het vervallen van de aftrek van scholingsuitgaven per 1 januari 2018”, aldus de artikelsgewijze toelichting.<sup>7</sup> Volgens deze toelichting “zal bij de vormgeving van de nog te ontwerpen niet-fiscale uitgavenregeling ter bevordering van een leven lang leren, worden bezien of een maatregel nodig is voor studerende die niet binnen de diplomatermijn afstuderen en waarbij de prestatiebeurs na 1 januari 2018 niet wordt omgezet in een gift”.

De Afdeling merkt op dat met het vervallen van deze overgangsregeling de IB-systematiek niet wordt gecontinueerd op wettelijk niveau. Daarvoor in de plaats komt een “niet-fiscale uitgavenmaatregel”. Daarmee is niet duidelijk in hoeverre een belastingplichtige alsnog krijgt waar hij volgens de IB-systematiek (forfaitair) recht op zou hebben. Dit klemt te meer omdat de toelichting niet duidelijk maakt hoe de niet-fiscale uitgavenregeling er uit zal zien, maar wel duidelijk maakt dat sprake zal zijn van een beperkter budget.<sup>8</sup>

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat het niet evenwichtig is om de IB-systematiek wél te continueren (via de introductie van wettelijk overgangsrecht) indien dat in het voordeel van de fiscus is, maar niet te continueren (door het laten vervallen van bestaand overgangsrecht) indien continueren in het voordeel van

<sup>3</sup> Artikelen II (aanhef), onderdeel E, en VI van het voorstel.

<sup>4</sup> Artikel 10a.16 van de Wet IB 2001.

<sup>5</sup> Op basis van artikel 6.28, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001, zoals dat luidde op 30 juni 2015.

<sup>6</sup> Artikel II (aanhef), onderdeel D, van het voorstel.

<sup>7</sup> Toelichting op artikel II, onderdeel D, van het voorstel, voorlaatste volzin.

<sup>8</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 1, voorlaatste volzin.

belastingplichtigen is (en zij voor het vervallen van bestaand overgangsrecht mogelijk niet of niet volledig worden gecompenseerd via de niet-fiscale uitgavenmaatregel die daarvoor in de plaats komt).

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,