



## Omzetbelasting. Heffing privégebruik auto en toepassing BUA

11 juli 2012

Nr. BLKB 2012/639M

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 20 december 2011, BLKB2011/2560M. Het besluit bevat onder meer een uitbreiding van de mogelijkheid om het verlaagde forfait te hanteren nadat een auto vijf jaar (inclusief het jaar van ingebruikneming) in de onderneming is gebruikt. Verder bevat het besluit een verduidelijking voor het geval de vergoeding voor het ter beschikking stellen van een auto moet worden bepaald volgens de normale waarde. In § 2.8 wordt goedgekeurd dat de zogenoemde BPM-tabel zoals die gold op 30 juni 2012 nog tot en met 30 september 2012 toegepast mag worden.

### 1. Inleiding

Met ingang van 1 juli 2011 is de wet- en regelgeving gewijzigd om de btw vast te stellen die is verschuldigd voor auto's die zakelijk en voor privédoeleinden worden gebruikt. Daarbij is de koppeling met de forfaitaire regels in de inkomstenbelasting en loonbelasting losgelaten. De wijzigingen hielden direct verband met de wijziging van het BUA voor privégebruik auto en de intrekking van artikel 15 van de beschikking voor privégebruik auto. Verwezen wordt naar de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 17 juni 2011 (DV/2011/318). De wijziging van het BUA en de intrekking van artikel 15 van de beschikking hebben tot gevolg dat voor privégebruik auto artikel 4, tweede lid, van de wet, toepassing vindt. De goedkeuring in dit besluit geldt zowel voor ondernemers die zelf een auto voor privédoeleinden gebruiken als voor ondernemers die aan hun werknemers een auto mede voor privédoeleinden ter beschikking hebben gesteld. Onder privédoeleinden valt ook het zogenoemde woon-werkverkeer. Dit geldt ook voor ondernemers.

#### 1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

In dit besluit wordt uitgegaan van de volgende begrippen en afkortingen:

*wet*: Wet op de omzetbelasting 1968

*besluit*: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

*beschikking*: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

*BUA*: Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968

*btw*: omzetbelasting

*bpm*: Belastingen op personenauto's en motorrijwielen

*AWR*: Algemene wet inzake rijksbelastingen

*HvJ*: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (Europese Unie)

### 2. Heffing in verband met privégebruik auto

#### 2.1. Definitie woon-werkverkeer

Voor de toepassing van de fictieve heffing wordt onder woon-werkverkeer verstaan:

Het (heen en/of terug) reizen van de woon- of verblijfplaats naar de in het kader van een overeenkomst tot het verrichten van arbeid overeengekomen vaste werkplaats(en) waar men (één of meerdere dagen) zijn werkzaamheden verricht.

Als een dergelijke overeenkomst niet is gesloten, dan geldt zowel voor de ondernemer als voor de werknemer dat alle reizen (heen en/of terug) van de woon- of verblijfplaats naar een bedrijfsadres van de ondernemer<sup>1</sup> als woon-werkverkeer kwalificeren.

Bij deze definitie van woon-werkverkeer waarvan de kosten in de privésfeer liggen, wordt er vanuit gegaan dat het in de regel aan de werknemer of ondernemer is om zijn woonplaats/verblijfplaats te kiezen. Daarbij houdt de werknemer of ondernemer rekening met zijn vaste werkplaats (die bepalend

<sup>1</sup> Bedoeld wordt de ondernemer die de auto ter beschikking stelt aan de werknemer dan wel de ondernemer die de bedrijfsauto tot zijn beschikking heeft.



is voor de lengte van het traject) en de wijze waarop het woon-werktraject wordt afgelegd<sup>2</sup>.

De definitie heeft tot gevolg dat de (heen en/of terug) reizen naar andere plaatsen dan de hiervoor bedoelde vaste werkplaats of het bedrijfsadres niet worden aangemerkt als woon-werkverkeer. Zo zal het reizen van een bouwvakker naar de bouwplaats in de regel geen woon-werkverkeer zijn (tenzij dit als vaste werkplaats is overeengekomen). Ook bijvoorbeeld het reizen van een onderhoudsmonteur naar het adres van een klant valt daar dan niet onder.

Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het gebruikte vervoermiddel als zodanig niet van belang is. Dit heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat ook het gebruik van bestelauto's voor woon-werkverkeer in zoverre kwalificeert als privégebruik. Ook de frequentie waarin het woon-werkverkeer zich voordoet is als zodanig niet relevant.

## **2.2. Toepassing forfait**

Het gebruik van auto's voor privédoeleinden van de ondernemer zelf of zijn personeel zonder dat daar een vergoeding tegenover staat, vormt een belaste dienst als voor de auto recht op aftrek is ontstaan (artikel 4, tweede lid, van de wet). Dat geldt zowel voor de auto's die tot het bedrijfsvermogen van de ondernemer behoren en die mede voor privédoeleinden ter beschikking zijn gesteld, als voor in een andere vorm door de ondernemer ter beschikking gekregen auto's.

De wettelijke regeling zorgt ervoor dat er btw drukt op het privégebruik van (ook) zakelijk gebruikte auto's. Deze regeling sluit exact aan bij het werkelijke privégebruik en de daadwerkelijk daaraan toerekenbare kosten. De wettelijke regeling brengt met zich mee dat ondernemers de privé gereden kilometers en de autokosten in hun administratie bijhouden. De privékilometers worden vervolgens afgezet tegen de in totaal in dat jaar gereden kilometers. Uit die verhouding afgezet tegen de voor de desbetreffende auto gemaakte kosten volgt dan welk bedrag aan btw is verschuldigd wegens het privégebruik van de auto.

### *Forfaitaire regeling*

De toepassing van artikel 4, tweede lid, van de wet, vereist dat uit de administratie van de ondernemer blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en welke kosten hieraan zijn toe te rekenen. Het is echter mogelijk dat deze gegevens niet uit de administratie blijken. Om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te beperken keur ik in dat geval goed, onder voorwaarde en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, dat de verschuldigde btw per auto wordt vastgesteld via een forfaitaire berekening.

### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de btw die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, tweede lid, van de wet, wordt vastgesteld op 2,7% van de catalogusprijs (inclusief btw en bpm) van de desbetreffende auto.

### *Voorwaarde*

Toepassing van de goedkeuring is mogelijk als uit de administratie niet blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en/of welke kosten daaraan zijn toe te rekenen.

Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt betekent dit het volgende:

- a) De ondernemer brengt (met inachtneming van artikel 15 van de wet) alle btw op gemaakte autokosten in aftrek;
- b) De ondernemer moet eenmaal per jaar en wel in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar (artikel 13, vierde lid, van de wet) de btw voldoen voor privégebruik auto. De verschuldigde btw bedraagt dan 2,7% van de catalogusprijs van de desbetreffende auto. Dit percentage wordt naar tijdsgelang berekend (het aantal dagen dat de auto mede voor privédoeleinden ter beschikking staat).

Het is mogelijk dat het boekjaar afwijkt van het kalenderjaar. In die situatie ligt het voor de hand om voldoening van de btw voor privégebruik auto mogelijk te maken op de laatste aangifte van het boekjaar. Vooruitlopend op een wijziging in de wetgeving keur ik, onder voorwaarde, daarom het volgende goed.

<sup>2</sup> Zie in dit verband ook HvJ, 16 oktober 1997, C-258-95 (Fillibeck).



## *Goedkeuring*

Ik keur goed dat voldoening van de verschuldigde btw voor privégebruik auto plaatsvindt op de laatste aangifte van het boekjaar.

## *Voorwaarde*

Ik verbind hieraan de voorwaarde dat het boekjaar niet langer is dan één jaar. Als het boekjaar langer is dan één jaar moet de terzake verschuldigde btw worden voldaan op de laatste aangifte van het kalenderjaar waarin de dienst (als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de wet) wordt verricht.

Nu het forfait pas met ingang van 1 juli 2011 van kracht is geworden mag over het jaar 2011 het forfait naar tijdsgelang worden toegepast.

Met het forfait wordt niet het werkelijke privégebruik belast maar het veronderstelde privégebruik. Dat betekent dat een zekere ruwheid geaccepteerd moet worden. De toepassing van de forfaitaire regeling kan ertoe leiden dat een ondernemer in een jaar méér aan btw is verschuldigd dan in dat jaar in aftrek is gebracht. Dit wordt onder meer veroorzaakt door het feit dat in het forfait afschrijvingskosten zijn begrepen terwijl de btw over de aanschaf in één keer in aftrek wordt gebracht. Het verschijnsel dat méér is verschuldigd dan in aftrek is gebracht kan zich ook voordoen bij toepassing van de fictieve heffing van artikel 4, tweede lid, van de wet. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als in een jaar na het jaar van aanschaf van een met btw belaste auto weinig (maar wel privé) met de auto wordt gereden en in dat jaar weinig btw op autokosten in aftrek is gebracht. Door de werking van artikel 5a van de beschikking, waarin de btw op de aanschaf van de auto wordt afgeschreven over 5 jaren (inclusief het jaar waarin de auto in gebruik is genomen), moet dan toch btw worden betaald over de afschrijvingscomponent. Door de toepassing van het 1,5% forfait (zie § 2.7.1.) zullen dit soort gevallen zich naar verwachting minder snel voordoen.

Toepassing van de fictieve heffing van artikel 4, tweede lid, van de wet, of het berekenen van een vergoeding voor het gebruik voor privédoeleinden heeft overigens niet tot gevolg dat ondernemers integraal recht op aftrek hebben van de btw op (aanschaf)kosten van auto's die zowel voor privédoeleinden worden gebruikt als voor niet belaste handelingen (zoals gedeeltelijk vrijgestelde ondernemers). De btw die toerekenbaar is aan niet belaste handelingen komt immers niet voor aftrek in aanmerking ingevolge artikel 15, eerste lid, van de wet. Het niet volledig in aftrek kunnen brengen van de btw heeft wel tot gevolg dat het forfait van 2,7% van de catalogusprijs daarmee evenredig wordt verlaagd.

## **2.3. Kilometeradministratie en woon-werkverkeer**

Als het privégebruik van een (bestel)auto alléén bestaat uit woon-werkverkeer is het niet per se nodig om een kilometeradministratie bij te houden om de terzake verschuldigde btw te berekenen. In dat geval zou volstaan kunnen worden met het bepalen van de afstand woon-werk en hoeft alleen te worden bijgehouden hoe vaak dergelijke reizen plaatsvinden. Dit is niet anders als de bestelauto (zowel zakelijk als voor woon-werkverkeer) wisselend wordt gebruikt door verschillende werknemers. In dat geval volstaat het om voor alle betrokken werknemers de afstand te bepalen en per werknemer de frequentie bij te houden. In die gevallen worden de aldus gereden privékilometers eenmaal per jaar gerelateerd aan de totaal met de desbetreffende auto in dat jaar gereden kilometers om de terzake verschuldigde btw te kunnen vaststellen.

In plaats van het daadwerkelijk bijhouden van de frequentie mag ook worden uitgegaan van een vast aantal van 214 werkdagen per kalenderjaar. Bij dit aantal is onder andere rekening gehouden met incidenteel thuiswerken, ziekte, vakantie, sabbatsverlof en zorgverlof.

Het aantal werkdagen (214) kan naar evenredigheid worden toegepast in geval dat:

- De werknemer op minder dan 5 dagen per week werkt.
- De dienstbetrekking begint of eindigt in de loop van het kalenderjaar.

Wellicht ten overvloede wordt nog het volgende opgemerkt. De ondernemer is (uiteraard) in zoverre geen btw verschuldigd als auto's in het geheel niet (dus noch voor woon-werkverkeer noch anderszins) voor privédoeleinden worden gebruikt. Het bijhouden van een kilometeradministratie om het privégebruik te kunnen vaststellen is dan uiteraard niet aan de orde.

## **2.4. Normale waarde.**

Als een vergoeding in rekening wordt gebracht voor het privégebruik van de auto kan het voorkomen dat artikel 8, vierde lid, van de wet toepassing vindt (de zogenoemde normale waardeberekening).



Kort samengevat betekent toepassing van de normale waarde dat vastgesteld moet worden welk bedrag de ondernemer 'in de markt' zou moeten betalen om de auto voor privédoeleinden in gebruik te kunnen geven aan (bijvoorbeeld) een werknemer. De normale waardeberekening kan op praktische problemen stuiten omdat de hiervoor bedoelde marktconforme prijs niet altijd is vast te stellen. Omwille van een redelijke wetstoepassing neemt de Belastingdienst (alleen voor deze situatie) daarom het standpunt in dat voor het bepalen van de 'normale waarde' voor de desbetreffende auto kan worden uitgegaan van de bij de ondernemer voor die auto gemaakte kosten en voor zover die kosten toerekenbaar zijn aan het privégebruik. Tot de kosten moeten afschrijvingskosten worden gerekend.

#### **2.4.1. Forfait en normale waarde.**

De hiervoor bedoelde 'normale waardeberekening' kan op problemen stuiten als bijvoorbeeld het gebruik voor privédoeleinden niet bekend is. Om ook hieraan tegemoet te komen mag de in § 2.2. bedoelde forfaitaire berekening ook worden toegepast als de btw berekend dient te worden over de normale waarde omdat de in rekening gebrachte vergoeding minder bedraagt dan deze waarde. Het forfait mag echter niet worden toegepast als de verschuldigde btw over de in rekening gebrachte vergoedingen méér bedraagt dan hetgeen verschuldigd zou zijn volgens het forfait. In het geval dat het forfait wordt toegepast bedraagt de verschuldigde btw 2,7% (of 1,5% zie § 2.7. en § 2.7.1.) van de catalogusprijs. In dat geval is echter ook telkens btw verschuldigd over de in rekening gebrachte vergoeding. In verband met een redelijke wetstoepassing keur ik, voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de verschuldigde btw in het laatste aangiftetijdvak op aangifte wordt voldaan in de gevallen dat het in § 2.2. bedoelde forfait mag worden toegepast. In dat geval kan voldoening van btw over de gedurende het jaar in rekening gebrachte vergoeding achterwege blijven.

#### **2.5. Aftrekbeperking naar rato van gebruik.**

Het is mogelijk dat uit jurisprudentie of anderszins blijkt dat artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet (in bepaalde gevallen) niet van toepassing is op de gratis terbeschikkingstelling van een lease/huurauto voor privédoeleinden. In dat geval geldt artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van de wet. Als echter blijkt dat artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van de wet ook niet van toepassing is omdat de onderhavige dienst geen belaste dienst in de zin van de wet vormt, bestaat voor de gemaakte uitgaven die betrekking hebben op het privégebruik van de auto geen recht op aftrek van btw. In dat geval kan de btw dus slechts in aftrek worden gebracht naar rato van het gebruik voor belaste handelingen.

#### **2.6. Regeling voor auto(verhuur)bedrijven**

Bij auto(verhuur)bedrijven komt het geregeld voor dat werknemers of de ondernemer voor privédoeleinden gebruik maken van verschillende (demonstratie)personenauto's waarvan de waarde onderling (sterk) verschilt. Om een doelmatige en praktische wetstoepassing te bereiken keur ik, voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Als bij auto(verhuur)bedrijven werknemers of de ondernemer voor privédoeleinden gebruik maken van verschillende (demonstratie)personenauto's waarvan de waarde onderling (sterk) verschilt keur ik goed dat voor de vaststelling van de in § 2.2. bedoelde catalogusprijs wordt uitgegaan van de (ongewogen) gemiddelde catalogusprijs van de voor privédoeleinden ter beschikking staande auto's. Deze gemiddelde catalogusprijs geldt in dat geval als grondslag voor de berekening van de verschuldigde btw voor alle betrokkenen. Als de betrokkene slechts een deel van het jaar de beschikking heeft gehad over een hier bedoelde auto wordt daarmee naar tijdsgelang rekening gehouden.

#### **2.7. Verlaagd forfait voor auto gekocht zonder aftrek van btw**

Het is mogelijk dat de ondernemer bij aanschaf van een auto geen btw in aftrek heeft kunnen brengen (bijvoorbeeld omdat de auto is aangeschaft onder de margeregeling). De btw die drukt op het gebruik en onderhoud komt wel voor aftrek in aanmerking voor zover de auto wordt gebruikt voor belaste handelingen. In veel gevallen is geen kilometeradministratie voorhanden waaruit blijkt in welke mate de auto zakelijk en privé is gebruikt.

In deze gevallen wordt de btw op de autokosten in aftrek gebracht op grond van het verwachte gebruik voor belaste handelingen, waarbij het privégebruik geen aftrek oplevert (tenzij artikel 4, eerste



lid, van de wet van toepassing is omdat de auto tegen vergoeding ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer). Als het verwachte gebruik niet bekend is op het moment van aanschaf, moet worden uitgegaan van een zo nauwkeurig mogelijke schatting aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandigheden, waaronder bijvoorbeeld ervaringsgegevens. Om een doelmatige en praktische wetstoepassing te bereiken keur ik, voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, onder voorwaarden het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

In geval de auto is aangeschaft zonder dat ter zake recht op aftrek heeft bestaan en de auto zowel zakelijk als voor privédoeleinden wordt gebruikt keur ik goed dat de btw die drukt op autokosten in aftrek wordt gebracht alsof de auto niet voor privédoeleinden wordt gebruikt.

#### *Voorwaarde*

Hieraan verbind ik de volgende voorwaarden:

- de ondernemer voldoet in de aangifte over het laatste belastingtijdvak van een jaar een btw-bedrag dat gelijk is aan 1,5% van de catalogusprijs (incl. btw en bpm)<sup>3</sup> ;
- toepassing van de goedkeuring is alleen mogelijk als uit de administratie niet blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en/of welke kosten daaraan zijn toe te rekenen.

Toepassing van deze goedkeuring betekent niet dat ondernemers integraal recht op aftrek hebben van de btw op kosten van auto's die zowel voor privédoeleinden worden gebruikt als voor niet belaste handelingen (zoals gedeeltelijk vrijgestelde ondernemers). De btw die toerekenbaar is aan niet belaste handelingen komt immers niet voor aftrek in aanmerking ingevolge artikel 15, eerste lid, van de wet. Het niet volledig in aftrek kunnen brengen van de btw heeft wel tot gevolg dat het forfait van 1,5% van de catalogusprijs daarmee evenredig wordt verlaagd.

#### *2.7.1. Uitbreiding toepassing verlaagd forfait*

Als de wettelijke regeling van de fictieve heffing wordt toegepast heeft dit tot gevolg dat de aanschaf-btw na het vierde jaar na het jaar van ingebruikneming niet meer meetelt bij het bepalen van de verschuldigde btw (artikel 5a, vierde lid, beschikking) wegens privégebruik. Om het wettelijke systeem en het forfait op dit punt meer met elkaar in overeenstemming te brengen kan na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer de auto is gaan gebruiken het verlaagde forfait als bedoeld in § 2.7. worden toegepast (1,5% van de catalogusprijs).

#### **2.8. Overgangsregeling in verband met aanpassing BPM-tabel**

Per 1 juli 2012 is de forfaitaire afschrijvingslijn in de BPM (hierna: BPM-tabel) aangepast. Deze wordt ook gebruikt voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting in geval van levering van gebruikte motorrijtuigen. De betrokken ondernemers zullen daartoe in veel gevallen hun geautomatiseerde systemen moeten aanpassen. Om daarvoor voldoende tijd te bieden keur ik, voor zover nodig op grond van artikel 65 AWR, goed dat de BPM-tabel zoals deze geldt op 30 juni 2012 nog tot en met 30 september wordt gebruikt .

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de BPM-tabel zoals die gold op 30 juni 2012 nog tot en met 30 september 2012 wordt toegepast voor het vaststellen van de vergoeding waarover omzetbelasting is verschuldigd bij levering van gebruikte motorrijtuigen.

### **3. Correcties op het recht op aftrek van btw**

#### **3.1. Algemeen**

Dit onderdeel gaat in op correcties die op grond van het BUA moeten worden aangebracht op btw die door de ondernemer in aftrek is gebracht. De achtergrond van deze correcties is dat btw moet drukken op goederen en diensten die weliswaar voor de ondernemer bedrijfskosten vormen, maar die ook een consumptief karakter hebben.

<sup>3</sup> Het percentage van 1,5% is het percentage van 2,7% verminderd met de afschrijving.



### **3.2. Verbindendheid BUA**

Het BUA is in zijn geheel verbindend (HvJ 15 april 2010, zaken C-538/08 en C-33/09 [X-Holding en Oracle] en Hoge Raad 24 september 2010, nr. 43.185bis, LJN BN8055)<sup>4</sup>. Dit geldt ook voor het uitkeren van loon in natura door de ondernemer aan zijn personeel en de verstrekkingen door de ondernemer aan zijn personeel voor andere persoonlijke doeleinden<sup>5</sup>. Uit laatstgenoemd arrest van het HvJ valt af te leiden, dat deze verstrekkingen voldoende zijn bepaald.

### **3.3. Aftrekcorrectie voor privégebruik auto (situatie tot 1 juli 2011)**

In het per 1 juli 2011 ingetrokken besluit van 9 februari 2009 (CPP2009/109M) was goedgekeurd dat voor het bepalen van de correctie voor het privégebruik van de auto kon worden aangesloten bij de forfaitaire regeling in de loon- en inkomstenbelasting voor de bijtelling van het privégebruik van de auto. Hierbij was ook bepaald dat de ondernemer gedurende het jaar de btw op gemaakte autokosten in aftrek bracht en vervolgens in het laatste belastingtijdvak van het jaar de btw inzake privégebruik auto door werknemers was verschuldigd. Om misverstanden te voorkomen (en voor zover nodig) wordt opgemerkt dat de intrekking van het besluit van 9 februari 2009 op dit punt geen gevolgen heeft. Dit betekent dat als de ondernemer btw-aftrek uitsluit op grond van het BUA in zoverre de goedkeuring van kracht blijft dat voor die uitsluiting kan worden aangesloten bij de forfaitaire regeling in de loon- en inkomstenbelasting voor de bijtelling van het privégebruik van de auto. Dit is alleen mogelijk als er geen sluitende kilometeradministratie aanwezig is. Gebleken is echter dat ondernemers soms willen aansluiten bij andere forfaitaire benaderingen op basis van rapporten<sup>6</sup> die uitgaan van landelijk gemiddeld gereden kilometers, uitgesplitst naar ritmotief zakelijk, woon-werk en privé. Om op dit punt voor de btw-heffing in nog niet onherroepelijk vaststaande tijdvakken tot een praktische en redelijke oplossing te komen keur ik onder voorwaarden op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Bij het bepalen van de btw-correctie van autokosten (waaronder uiteraard ook de aanschafkosten worden begrepen) die toerekenbaar zijn aan het privégebruik van personenauto's door werknemers, kan voor de btw-heffing in nog niet onherroepelijk vaststaande tijdvakken van het volgende worden uitgegaan<sup>7</sup>. In de periode van 1 januari 2008 tot 1 juli 2011 kan 27% van de werkelijk gemaakte en geadmistreerde autokosten waarop btw drukt worden aangemerkt als toerekenbaar aan privé gereden kilometers als deze auto's zakelijk en privé worden gebruikt. Voor werknemers die de auto zakelijk en privé gebruiken en die geen woon-werkverkeerkilometers hebben kan in de periode vóór 1 januari 2008 worden uitgegaan van 26% privégebruik van autokosten zoals hiervoor bedoeld en voor tijdvakken als hiervoor bedoeld.

#### *Voorwaarde*

Hierbij geldt de voorwaarde dat als de goedkeuring niet ook wordt of kan worden toegepast over het jaar van aanschaf, de aanschafprijs (exclusief btw en BPM) voor 1/5 deel jaarlijks worden opgeteld bij de autokosten zolang na het jaar van aanschaf nog geen vier jaren zijn verstreken en zolang de correctie op grond van het BUA plaatsvindt<sup>8</sup>.

Met nog niet onherroepelijk vaststaande tijdvakken worden bedoeld tijdvakken waarover de voldoening of teruggaaf van de btw niet onherroepelijk is komen vast te staan (bijvoorbeeld omdat tijdig bezwaar is gemaakt tegen de voldoening op aangifte).

### **3.4. Parkeergelegenheid**

Het (opnieuw) aanmerken als privégebruik van het woon-werkverkeer kan de vraag opwerpen of het bieden van parkeergelegenheid moet worden aangemerkt als loon in natura dan wel als het bezigen voor andere persoonlijke doeleinden van het personeel. Sinds het arrest Danfoss<sup>9</sup> kan worden aangenomen dat het aanbieden van parkeergelegenheid vooral zakelijke motieven kent waarin het (eventuele) privé-element opgaat. Om die reden wordt het standpunt ingenomen dat het verstrekken

<sup>4</sup> Dit standpunt is ook ingenomen in het beroepschrift in cassatie tegen de uitspraken van het Gerechtshof Amsterdam van 16 september 2010, nr. 07/00782a en 07/00783a [rolnr. 10/04656]).

<sup>5</sup> Overweging 3.5.2 van Hoge Raad 14 november 2008, nr. 43.185, LJN BG4322, staat niet in de weg aan de rechtsgeldigheid van deze verstrekkingen.

<sup>6</sup> Rapport 'Zicht op de zakenautrijder', Goudappel Coffeng BV, 2007 en Rapport 'Zicht op zakelijke (auto)mobiliteit, Ecorys 2011'.

<sup>7</sup> Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de aanschafprijs als zodanig ook tot de autokosten wordt gerekend.

<sup>8</sup> Zonder deze voorwaarde is voorstelbaar dat de aanschaf-btw voor een te gering deel wordt meegewogen in de correctie.

<sup>9</sup> HvJ, 11 december 2008, nr. C 371/07.



van parkeergelegenheid plaatsvindt voor bedrijfsdoeleinden en dus niet voor persoonlijke doeleinden van het personeel.

### **3.5. Bua en de verstrekking van fietsen**

Het komt voor dat ondernemers aan hun werknemers een fiets verstrekken of ter beschikking stellen in het kader van een zogenoemd cafetariasysteem. Dit systeem houdt in dat de werknemer in ruil voor de ter beschikking gestelde fiets een vergoeding betaalt. Hij kan bijvoorbeeld afzien van een aantal verlofdagen. Hij kan ook ermee instemmen dat het in geld uitgedrukte brutoloon evenredig wordt verminderd. Ook een tegenprestatie in natura, bijvoorbeeld het verrichten van arbeid, is als vergoeding aan te merken.

De ondernemer die (al dan niet in het kader van een dergelijk cafetariasysteem) voor de verstrekking of terbeschikkingstelling van een fiets aan zijn werknemers een vergoeding bedingt, verricht een belaste levering of dienst als bedoeld in artikel 3 of 4 van de wet. Hoewel de eigen bijdrage van de werknemer lager is dan de inkoopprijs van de fiets, komt het BUA in die situaties mogelijkserwijs nog aan de orde als de fiets alleen voor privédoeleinden wordt verstrekt of ter beschikking wordt gesteld.

Als de aanschafprijs of de voortbrengingskosten van de fiets hoger zijn dan het in artikel 1, derde lid, onderdeel c, 1<sup>o</sup>, van het BUA genoemde maximumbedrag van € 749 inclusief btw keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de inkoopprijs wordt verminderd met de eigen bijdrage van de werknemer voor de aan hem verstrekte fiets. Als het saldo niet hoger is dan € 749 inclusief btw, komt de voor de inkoop van de fiets aan de ondernemer in rekening gebrachte btw met inachtneming van artikel 15 van de wet volledig voor aftrek in aanmerking.

Om praktische redenen keur ik ook goed dat geen correctie van de aftrek bij de ondernemer plaatsvindt van de afgetrokken btw ter zake van de aan de werknemer in het kader van woon-werkverkeer verstrekte fiets als de werknemer de fiets ook voor andere privédoeleinden kan gebruiken.

Als de fiets niet tegen vergoeding of tegen een symbolische vergoeding wordt verstrekt door een van de btw-heffing vrijgestelde ondernemer, kan de btw die betrekking heeft op de aanschaf van de fiets uiteraard niet in aftrek worden gebracht.

Als de inkoopprijs van de aan de werknemer verstrekte fiets na aftrek van de eigen bijdrage van de werknemer hoger is dan € 749 inclusief btw, is de aftrek van btw uitgesloten voor het bedrag dat uitkomt boven € 749. Tot de grens van € 749 inclusief btw komt de btw volledig voor aftrek in aanmerking (mits de ondernemer volledig aftrekgerechtigd is).

### **3.6. Loon in natura; gratis kerstpakketten**

Ondernemers verstrekken aan hun werknemers goederen of diensten als loon in natura als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van het BUA, zoals gratis kerstpakketten.

Een ondernemer kan de aan de verstrekking toe te rekenen voorbelasting in aftrek brengen als hij uitsluitend belaste handelingen verricht en het totaal van de verstrekkingen per werknemer per jaar beneden de grens van € 227 blijft (artikel 4, eerste lid, van het BUA). Als een ondernemer uitsluitend vrijgestelde handelingen verricht heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting, ook niet als de grens van € 227 niet wordt overschreden.

In het geval dat een ondernemer zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, geldt het volgende. Als de ingekochte prestaties volledig toerekenbaar zijn aan de vrijgestelde handelingen heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Als de ingekochte prestaties volledig toerekenbaar zijn aan de belaste handelingen heeft hij recht op aftrek van voorbelasting, mits de grens van € 227 niet wordt overschreden. Als de ingekochte prestaties niet specifiek toerekenbaar zijn aan de belaste of de vrijgestelde handelingen van de ondernemer, is sprake van algemene kosten. De voorbelasting is dan aftrekbaar volgens het pro rata. Uitsluiting van die aftrek vindt plaats voor zover (vervolgens) de grens van € 227 wordt overschreden.



#### 4. Ingetrokken regelingen

Nummer	Datum	Verkorte titel	Reden intrekking
BLKB2011/2560M	20-12-2011	Omzetbelasting, heffing privé gebruik auto en toepassing BUA	Geactualiseerd in dit besluit

#### 5. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. In afwijking hiervan treden § 2.7. en § 2.7.1. met terugwerkende kracht in werking op 1 juli 2011.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 11 juli 2012*

*De staatssecretaris van Financiën,  
F.H.H. Weekers.*