



## Omzetbelasting. Heffing privégebruik auto en toepassing BUA

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek  
Besluit van 25 juni 2020, nr. 2020-4366.

### De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het besluit van 11 juli 2012, nr. BLKB 2012/639M laatstelijk gewijzigd bij het besluit van 20 december 2019, nr. 2019-20734. Naast tekstuele aanpassingen zijn de belangrijkste wijzigingen als volgt. De goedkeuring in § 2.2 in geval van een van het kalenderjaar afwijkend boekjaar, is vervallen vanwege de aanpassing van artikel 13, vierde lid, Wet op de omzetbelasting 1968. Eveneens in § 2.2 is het arrest van de Hoge Raad verwerkt van 21 april 2017, nr. 15/02212, ECLI:NL:HR:2017:713. Verder is in § 2.2 verduidelijkt in welk geval toepassing van het forfait ertoe kan leiden dat méér is verschuldigd dan de in dat jaar in aftrek gebrachte btw voor de desbetreffende auto('s). In § 2.4 zijn de begrippen 'gemaakte kosten' en 'afschrijvingskosten' verduidelijkt. In verband met het tijdsverloop zijn § 3.2. (Verbindendheid BUA) en § 3.3. (Aftrekcorrectie voor privégebruik auto (situatie tot 1 juli 2011)) vervallen.*

### 1. Inleiding

Dit besluit gaat over de vaststelling van btw die is verschuldigd voor het privégebruik van (ook zakelijk gebruikte) auto's. Het privégebruik auto is belast op grond van artikel 4, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het besluit bevat onder meer een goedkeuring in § 2.2. om de wegens privégebruik verschuldigde btw per auto vast te stellen via een forfaitaire berekening. Deze goedkeuring 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 stellen. Onder gebruik voor privédoeleinden valt (zowel voor werknemers als ondernemers) ook het zogenoemde woon-werkverkeer. In onderdeel 3 wordt ingegaan op de toepassing van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 voor de verstrekking van parkeergelegenheid, fietsen en gratis kerstpakketten.

#### 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 Unie

### 2. Heffing in verband met privégebruik auto

#### 2.1. Definitie woon-werkverkeer

Voor de toepassing van de heffing over het privégebruik 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

<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.



kiezen. Daarbij houdt de werknemer of ondernemer rekening met zijn vaste werkplaats (die bepalend 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 niet van belang is. Dit heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat ook het gebruik van bestelauto's voor woon-werkverkeer kwalificeert als privégebruik, ook als dit zich slechts sporadisch voordoet.

## **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 als voor auto's die de ondernemer op een andere wijze tot zijn beschikking heeft gekregen en die mede voor privédoeleinden worden gebruikt of ter beschikking zijn gesteld.

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 moeten 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. Om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te beperken keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

### *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) (hierna: het forfait) van de desbetreffende auto.

Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt geldt het volgende:

- a) Toepassing van de goedkeuring is alleen mogelijk als uit de administratie niet blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt of welke kosten daaraan zijn toe te rekenen;
- b) De ondernemer brengt (met inachtneming van artikel 15 van de wet) alle btw op de gemaakte autokosten in aftrek;
- c) Het forfait is verschuldigd over een periode van één jaar. De ondernemer voldoet eenmaal per jaar en wel in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar (artikel 13, vierde lid, van de wet) de btw voor het privégebruik auto. De verschuldigde btw bedraagt dan 2,7% van de catalogusprijs van de desbetreffende auto. Het aldus berekende bedrag wordt naar tijdsgelang aangepast als de auto niet het gehele jaar mede voor privédoeleinden ter beschikking staat. Als het boekjaar langer is dan één jaar wordt de btw echter steeds verschuldigd op de laatste dag van het kalenderjaar waarin de diensten worden verricht.

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 gedurende de herzieningsperiode méér aan btw is verschuldigd dan in dat jaar in aftrek is gebracht. Dit wordt veroorzaakt doordat in het forfait afschrijvingskosten zijn begrepen terwijl de btw over de aanschaf in één keer in aftrek wordt gebracht in het jaar van aanschaf. Bij toepassing van het forfait is echter maximaal verschuldigd het bedrag van de in het jaar in aftrek gebrachte btw, gedurende de herzieningsperiode vermeerderd met 1/5 deel van de btw die ter zake van de aanschaf in rekening is gebracht. Het verschijnsel dat méér belasting is verschuldigd dan in aftrek is gebracht kan zich om dezelfde reden ook voordoen bij toepassing van de heffing van artikel 4,

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



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 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 ondernemers die (ook) van btw vrijgestelde prestaties verrichten). 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. In het geval bijvoorbeeld dat een ondernemer voor 50% belaste en voor 50% vrijgestelde handelingen verricht en de btw die drukt op de autokosten om die reden slechts gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht, wordt het forfait dienovereenkomstig verlaagd tot 1,35% (50% van 2,7%).

Een ondernemer is ook voor diensten als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de wet, gehouden om hiervan aantekening te houden in zijn administratie (artikel 34 van de wet). Als geen administratie is bijgehouden voor het vaststellen van de mate waarin een auto voor privédoeleinden is gebruikt, zal de inspecteur voor het vaststellen van de verschuldigde omzetbelasting wegens privégebruik het forfait zoals hiervóór bedoeld toepassen. Het is dan aan de ondernemer om aan te tonen dat, en zo ja in hoeverre, toepassing van dit forfait tot een heffing leidt die hoger is dan de heffing die op grond van de wettelijke regeling verschuldigd zou zijn. De ondernemer dient hierbij rekening te houden met alle omstandigheden van het geval. Bij deze beoordeling moeten omstandigheden in aanmerking worden genomen zoals<sup>3</sup> :

- de aard van de onderneming,
- de zakelijke doeleinden waarvoor de auto binnen die onderneming bruikbaar is, alsmede
- de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die de auto gebruikt, en
- hetgeen bekend is omtrent de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt zoals bijvoorbeeld voor woonwerkverkeer.

Alle hiervoor genoemde omstandigheden zullen steeds in hun onderlinge samenhang getoetst moeten worden. Als daarnaast nog andere omstandigheden van belang zijn voor het bepalen van de ter zake verschuldigde belasting zullen ook deze in aanmerking moeten worden genomen. Wanneer een beroep wordt gedaan op statistische gegevens dient aan de hand van omstandigheden als hiervóór bedoeld aannemelijk te worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn.

### **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 ter zake verschuldigde btw te berekenen. In dat geval volstaat het bepalen van de afstand woon-werk en het bijhouden hoe vaak dergelijke reizen plaatsvinden. Dit is niet anders als een (bestel)auto (zowel zakelijk als voor woon-werkverkeer) afwisselend 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 ter zake 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) geen btw

<sup>3</sup> Zie HR, 21 april 2017, nr. 15/02212, ECLI:NL:HR:2017:713



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 voor de heffing van btw de in artikel 8, vierde lid, van de wet bedoelde maatstaf van heffing 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 (waaronder ook de kosten worden begrepen ter zake waarvan geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan, zoals BPM, MRB, verzekeringskosten en dergelijke) en voor zover die kosten toerekenbaar zijn aan het privégebruik. Tot de kosten moeten ook de bedrijfseconomische afschrijvingskosten worden gerekend.

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

De hiervoor bedoelde 'normale waarde berekening' kan op problemen stuiten als bijvoorbeeld het gebruik voor privédoeleinden niet bekend is. Om hieraan tegemoet te komen keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule).

##### *Goedkeuring*

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat voor de vaststelling van de verschuldigde btw het in § 2.2, § 2.7. of § 2.7.1. bedoelde forfait en hetgeen daarbij geldt, wordt toegepast als btw berekend dient te worden over de normale waarde omdat de in rekening gebrachte vergoeding minder bedraagt dan deze waarde. Voldoening van btw over de gedurende het jaar in rekening gebrachte vergoeding blijft dan achterwege. Het forfaitaire btw-bedrag wordt in het laatste aangiftetijdvak van het (boek)jaar op aangifte voldaan.

##### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

- De verschuldigde btw over de in rekening gebrachte vergoedingen bedraagt niet méér dan hetgeen verschuldigd zou zijn volgens het forfait.

Deze goedkeuring voorziet erin dat de forfaitaire berekening mag worden toegepast als de btw berekend dient te worden over de normale waarde omdat de in rekening gebrachte vergoeding minder bedraagt dan de normale 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.

#### **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 omdat de auto in zoverre niet voor belaste handelingen wordt aangewend. 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. Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed op grond van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).



### *Goedkeuring*

Ik keur onder de volgende voorwaarden 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.

### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. De ondernemer of de werknemers van de auto(verhuur)bedrijven maakt/maken voor privédoeleinden gebruik van verschillende (demonstratie)personenauto's.
- b. Deze catalogusprijs geldt 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 de 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 moet worden uitgegaan van een zo nauwkeurig mogelijke schatting aan de hand van objectief vast te stellen feiten en omstandigheden, waaronder bijvoorbeeld ervaringsgegevens. Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

### *Goedkeuring*

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat 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, de btw die drukt op autokosten in aftrek wordt gebracht alsof de auto niet voor privédoeleinden wordt gebruikt.

### *Voorwaarde*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. 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>4</sup>;
- b. Uit de administratie blijkt niet in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt 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 ondernemers die (ook) van btw vrijgestelde prestaties verrichten). 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 (artikel 4, tweede lid, van de wet) 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 wegens privégebruik (artikel 5a, vierde lid, beschikking). Om het wettelijke systeem en het forfait op dit punt meer met elkaar in overeenstemming te brengen keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule)

<sup>4</sup> Het percentage van 1,5% is het percentage van 2,7% verminderd met de afschrijving.





### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer de auto is gaan gebruiken het in § 2.2. bedoelde forfait wordt verlaagd naar 1,5% van de catalogusprijs.

## **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.

### **3.2. Parkeergelegenheid**

Het 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>5</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 van parkeergelegenheid plaatsvindt voor bedrijfsdoeleinden en dus niet voor persoonlijke doeleinden van het personeel.

### **3.3. 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 kan de fiets die hij verstrekt of ter beschikking stelt, aanschaffen of leasen. Als in dit onderdeel is vermeld 'inkoopprijs' of 'aanschafprijs', wordt daaronder ook begrepen de in totaal te betalen leasetermijnen. Als is vermeld 'inkoop' of 'aanschaf' wordt daaronder ook begrepen lease.

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. Als de eigen bijdrage van de werknemer lager is dan de inkoopprijs van de fiets, komt het BUA in die situaties mogelijk 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>e</sup>, van het BUA genoemde maximumbedrag van € 749 inclusief btw keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

### *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 het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

### *Goedkeuring*

Ik keur 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

<sup>5</sup> HvJ, 11 december 2008, nr. C 371/07, (Danfoss en AstraZeneca).



ondernemer die van btw vrijgestelde prestaties verricht, 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). Voor leasefietsen geldt dat het btw-bedrag dat is begrepen in de leasetermijnen volledig in aftrek kan worden gebracht totdat het totaal van die in aftrek gebrachte bedragen het maximum van € 130 ( $21/121 \times € 749$ ) heeft bereikt.

### **3.4. 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 als de grens van € 227 wordt overschreden.

## **4. Ingetrokken regeling**

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- Het besluit van 11 juli 2012, nr. BLKB 2012/639M (Stcrt. 2012, nr. 14822).

## **5. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 25 juni 2020,*

*De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,  
Namens deze,  
J. de Blicq  
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*