



Privégebruik

Inzicht in uw btw-  
correctie  
2019

**Indirect Tax**

Januari 2020

Bij PwC willen we een bijdrage leveren aan het vertrouwen in de maatschappij en het oplossen van belangrijke problemen. Wij zijn een netwerk van firma's in 157 landen met meer dan 276.000 mensen. Bij PwC in Nederland werken ruim 5.400 mensen met elkaar samen. Wij zien het als onze taak om kwaliteit te leveren op het gebied van assurance-, belasting- en adviesdiensten. Vertel ons wat voor u belangrijk is. Meer informatie over ons vindt u op [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl).

PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) voor meer informatie.

De inhoud van deze publicatie is uitsluitend voor informatieve doeleinden opgesteld en bevat geen professioneel advies en mag dan ook niet als een substituuut daarvoor worden beschouwd. PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. aanvaardt derhalve geen aansprakelijkheid voor gevolgen die kunnen optreden indien op basis van de inhoud van deze publicatie al of niet wordt gehandeld dan wel anderszins besluiten worden genomen.

# Inhoud

Voorwoord	3
Btw-correcties in wet- en regelgeving	4
Horeca-btw	5
BUA	7
Heffing als gevolg van fictieve prestaties	10
Zakelijk geëtiketteerde onroerende zaak	13
Alternatief standpunt ingenomen bij de btw-correctie?	14
Bijlage: Correctie privégebruik auto	15

# Voorwoord

Aan het eind van ieder jaar moet u de btw-correctie voor het privégebruik berekenen en in de laatste btw-aangifte van dat boekjaar verwerken. In deze publicatie beschrijven wij de correcties die zijn opgenomen in de btw wet- en regelgeving.

De verschillende correcties zijn op hoofdlijnen beschreven waardoor u een goed inzicht krijgt in de huidige stand van zaken. De volgende correcties komen aan bod: verbod op aftrek van horeca-btw, Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna BUA), btw-heffing over fictieve prestaties waaronder privégebruik van de auto van de zaak en privégebruik van zakelijk geëtiketteerde onroerende zaken.

In de praktijk vormt de btw-correctie voor het privégebruik van de auto van de zaak meestal het grootste financiële belang. Wij besteden in deze publicatie daarom extra aandacht aan deze correctie.

Deze publicatie bevat geen uitputtend overzicht van alle relevante regels en jurisprudentie. Wilt u na het lezen van deze publicatie meer informatie over deze btw-correcties en de mogelijkheden voor uw onderneming? Neemt u dan contact op met uw PwC btw-adviseur. Die helpt u graag verder.

Utrecht, januari 2020

Jochem Kijftenbelt

# Btw-correcties in wet- en regelgeving

**Een ondernemer die met btw belaste leveringen van goederen en/of diensten (hierna aangeduid als 'belaste prestaties') verricht, mag in beginsel de btw die aan hem in rekening is gebracht in aftrek brengen. Dit recht heeft een ondernemer niet voor zover prestaties worden verricht die niet belast of vrijgesteld zijn. Daarnaast komt het voor dat de ondernemer kosten maakt die zowel een zakelijk als een privé-element hebben. Voor zover er sprake is van kosten met een privé-karakter, is de btw op deze kosten in principe niet aftrekbaar.**



Voor het belasten van de verschillende vormen van privé-gebruik kent de btw-wetgeving meerdere correctiemethoden:

- volledige uitsluiting van aftrek voor horeca-btw;
- correctie van aftrek op grond van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA);
- btw-heffing als gevolg van fictieve prestaties (bijvoorbeeld privé-gebruik van de auto van de zaak);
- het heffen van btw over de zogenoemde normale waarde van het privé-gebruik van een auto van de zaak in plaats van over de (lagere) werkelijke eigen bijdrage; en
- btw-correctie voor het privé-gebruik van een zakelijk geëtiketteerde onroerende zaak.



## Horeca-btw

De btw die drukt op verstrekkingen van eten en drinken aan personen die tijdelijk aanwezig zijn in een horecabedrijf (bijvoorbeeld een hotel, café of restaurant) is nooit aftrekbaar. De uitsluiting van aftrek van horeca-btw geldt ook als een ondernemer op een door hemzelf uitgekozen locatie, bijvoorbeeld een boot of een beurs, door een cateringbedrijf de verstrekking van eten en drinken laat verzorgen.

De btw die drukt op zaalhuur, overnachtingen, aankleding van de zaal, gebruik van de geluidsinstallatie, ontvangst van gasten en dergelijke valt niet onder deze specifieke aftrekuitsluiting. Mogelijk moet voor de in aftrek gebrachte btw op deze kosten wel een correctie op grond van het BUA worden gemaakt. Hierover is meer opgenomen in het volgende onderdeel.

### Toch btw-aftrek mogelijk?

Wanneer cateringkosten met btw worden doorbelast kan dubbele heffing van btw ontstaan. Dit kan in bepaalde gevallen worden voorkomen. Wilt u hierover meer weten, neem dan contact op met uw btw-adviseur.



## BUA

**Het BUA is de meest toegepaste manier om de aftrek van de btw op kosten die een ondernemer weliswaar bedrijfsmatig maakt, maar die ook een privé karakter (consumptief karakter) hebben, te corrigeren.**

Er zijn echter ook kosten die primair in het belang van de onderneming worden gemaakt en waarbij het persoonlijk voordeel voor de werknemers, als daar al sprake van is, van ondergeschikt belang is. Voor deze kosten maakt het BUA een uitzondering en is een correctie niet aan de orde.

## Business seats

In 2018 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van business-seats aan relaties en personeel zakelijk kan zijn en dan buiten het bereik van het BUA valt. Btw-aftrek is voor openstaande aangiften nog mogelijk. U kunt btw verrekenen als u aannemelijk kunt maken dat het bijwonen van het evenement waarvoor u business-seats heeft, plaatsvond met (potentiële) zakenrelaties.

## BUA categorieën

In het BUA is de aftrek van btw uitgesloten voor de volgende uitgaven:

- het voeren van een zekere staat ('standsuitgaven');
- het geven van relatiegeschenken of andere giften aan niet (volledig) aftrekgerechtigden;
- de volgende prestaties aan personeelsleden:
  - het verstrekken van huisvesting;
  - het geven van gelegenheid tot sport en ontspanning;
  - het aanbieden van privévervoer;
  - het uitkeren van loon in natura;
  - andere verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden; en
  - kantineverstrekkingen.

Per categorie beschrijven wij hierna de regeling.

## Voorbeelden van kosten waarop het BUA niet van toepassing is, zijn:

- kosten van outplacement;
- kosten van een arbodienst;
- kosten van cursussen met een strikt zakelijk karakter;
- besloten busvervoer in de zin van de Wet personenvervoer voor groepsvervoer van werknemers naar de werkplek;
- het bieden van parkeergelegenheid bij kantoor;
- kosten van werkkleding;
- kosten voor massage verricht met het doel stress gerelateerde klachten op de werkplek weg te nemen of te verminderen;
- de kosten van het treffen van een pensioenregeling van de zaak.

## Het voeren van een zekere staat ('standsuitgaven')

De uitsluiting van de aftrek van btw op de uitgaven voor het voeren van een zekere staat sluit aan bij de inkomstenbelasting, waarbij deze bepaling, net als in die belasting, nauwelijks praktische betekenis heeft. Daarom gaan wij hier in deze publicatie niet verder op in.

## Het geven van relatiegeschenken of andere giften aan niet (volledig) aftrekgerechtigden

Bij relatiegeschenken moet worden gedacht aan geschenken die de ondernemer om zakelijke motieven verstrekt aan zijn afnemers, leveranciers en dergelijke. Bij andere giften kan worden gedacht aan bevoordelingen door de ondernemer aan stichtingen en instellingen die (hoofdzakelijk) geen recht op aftrek van btw hebben.

Per relatiegeschenk of gift moet u beoordelen of de ontvanger, als deze de uitgaven zelf zou hebben gemaakt, (hoofdzakelijk) geen recht op aftrek van btw zou hebben. U mag de btw op de kosten niet aftrekken als de waarde van alle geschenken die u in een jaar aan deze ontvanger verstrekt meer bedraagt dan 227 euro (exclusief btw).

Als een aftrekbeperking op grond van het BUA niet aan de orde is, krijgt u mogelijk wel te maken met heffing over een fictieve prestatie.

## Verstrekingen aan personeelsleden

In het BUA wordt een aantal vormen van verstrekingen aan het personeel vermeld. De aftrek van de btw op de kosten die hieraan zijn toe te rekenen, wordt bij de werkgever uitgesloten als de 227 euro-grens (exclusief btw) per persoon per jaar wordt overschreden.

Het gaat om de volgende verstrekingen aan personeelsleden:

- **Het verstrekken van huisvesting**  
U kunt bijvoorbeeld denken aan het ter beschikking stellen van een woning aan een werknemer, zonder dat daarvoor een afzonderlijke vergoeding wordt bedongen. Ook het verstrekken van (tijdelijke) huisvesting in Nederland aan buitenlandse werknemers, zonder dat daartegenover een vergoeding staat, kan onder deze categorie vallen. Dit geldt ook voor buitenlandse uitzendkrachten. Uit de rechtspraak blijkt dat het begrip huisvesting niet beperkt is tot de vaste woonplaats van de uitzendkrachten. De Hoge Raad gaat hier echter nog over oordelen;
- **Het geven van gelegenheid tot sport en ontspanning**  
Voorbeelden hiervan zijn het beschikbaar stellen van sportaccommodaties, fitnessruimten en vakantieoordelen, het maken van niet-zakelijke excursies of uitstapjes ten behoeve van het personeel;
- **Het aanbieden van privévervoer**  
Deze categorie behandelen wij hierna in meer detail;
- **Het uitkeren van loon in natura**  
U kunt bijvoorbeeld denken aan kerstpakketten, telefoonabonnementen, computers, cursussen met een (gedeeltelijk) privé-karakter, leesboeken en bepaalde soorten kleding;
- **Andere verstrekingen voor persoonlijke doeleinden van het personeel**  
Een restcategorie voor de verstrekingen die niet onder één van de andere categorieën vallen;
- **Kantineverstrekingen**  
Deze categorie behandelen we hierna in meer detail.

## WKR & BUA

De werkkostenregeling (WKR) bepaalt in welke mate vergoedingen en verstrekingen van de werkgever aan zijn werknemer aan de heffing van loonbelasting worden onderworpen. Op het eerste gezicht lijken de WKR en de btw-regels vergoedingen en verstrekingen van de werkgever aan de werknemer gelijk te behandelen, maar toch zijn er verschillen. Zo moet in de WKR voor de bepaling van de 'vrije ruimte' (het percentage van de totale loonsom dat belastingvrij mag worden besteed aan vergoedingen voor de werknemer) rekening worden gehouden met bedragen inclusief btw, terwijl in de btw voor de bepaling van de BUA-drempel (227 euro) de vergoeding exclusief btw in aanmerking wordt genomen. Ook de waardering van de verstrekingen verschilt. De waarde van een openbaarvervoerkaart wordt in de WKR onder voorwaarden op nihil gewaardeerd en leidt in dat geval niet tot een heffing, terwijl in de btw de waarde uiteindelijk tot een btw-heffing (correctie) kan leiden. Afwijkende benaderingen komen bijvoorbeeld ook voor bij de verstreking van mobiele telefoons of de toepassing van de fietsenregeling. Het is zaak deze verschillen goed in beeld te hebben en hier in u administratieve rekening mee te houden. De inventarisatie gemaakt voor de WKR is wel heel bruikbaar voor de analyse in het kader van de toepassing van het BUA.

## Pensioenregeling van de zaak

Het treffen van een pensioenregeling voor het personeel vormt geen door een werkgever verstrekte personeelsvoorziening als bedoeld in art. 1, lid 1, onderdeel c, BUA. Van relatiegeschenken of andere giften in de zin van art. 1, lid 1, onderdeel b en lid 2, BUA is evenmin sprake.

## Privévervoer

Privévervoer van personeel kan op meerdere manieren plaatsvinden.

### Auto van de zaak

Het BUA is niet van toepassing op het privégebruik van de auto van de zaak. Voor de btw wordt dit gebruik op een andere manier belast: via de fictieve prestatie (zie hoofdstuk 'Heffing als gevolg van fictieve prestaties').

### Openbaarvervoerbewijzen

Het BUA moet worden toegepast op het verstrekken van openbaarvervoerbewijzen.

### Fiets van de zaak

Het BUA kent een aparte regeling voor fietsen (inclusief E-bikes). Rijwielen met een verbrandingsmotor vallen buiten de regeling.

De btw op de aanschaf of lease van een fiets die een werkgever aan zijn werknemer verstrekt voor woon-werkverkeer komt tot een maximum van 129,99 euro per werknemer in aftrek ongeacht of de fiets duurder is dan 749 euro (129,99 is 21/121 van 749 euro). Een eventuele eigen bijdrage van de werknemer voor de fiets komt in mindering bij de berekening van de 749 euro-grens. Uit deze eigen bijdrage moet wel btw worden voldaan (ook in het geval deze bestaat uit het inleveren van vakantie- of ADV-dagen).

Als de fiets ook voor andere privédoeleinden dan woon-werkverkeer wordt gebruikt, hoeft geen additionele correctie van de aftrek voor dit privégebruik te worden gemaakt.

Aan het recht op aftrek zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- In het kalenderjaar en de twee voorgaande kalenderjaren mag aan de werknemer geen andere fiets zijn verstrekt of ter beschikking zijn gesteld.
- De werkgever moet aannemelijk kunnen maken dat niet voor 50 procent of meer van de reisdagen in het kader van woon-werkverkeer wordt voorzien in een vergoeding of ander vervoer dan de fiets.

Als aan deze voorwaarden is voldaan, wordt de waarde van de verstrekte fiets niet meegenomen bij de berekening van de BUA-grens van 227 euro. Als niet aan de voorwaarden is voldaan, is het BUA onverkort van toepassing op de verstrekking of de ter beschikkingstelling van de fiets.

Kosten die samenhangen met de fiets, zoals reparatiekosten of een extra slot, vallen niet onder de fietsenregeling van het BUA. Voor dergelijke kosten moet daarom op de gebruikelijke manier worden bepaald of het BUA van toepassing is.

## Kantineverstrekkingen

Ondernemers die zelf een kantine exploiteren, mogen de btw op kosten die zijn gemaakt voor de verstrekking van eten en drinken in de personeelskantine in eerste instantie volledig aftrekken. Dit geldt niet alleen voor de etenswaren zelf, maar ook voor kosten van inrichting en investering en dergelijke. De exploitatie van een kantine is belast met btw. Dit geldt voor alle ondernemers ongeacht of zij vrijgestelde of belaste prestaties verrichten. De opbrengsten in de kantine zijn belast met btw (veelal tegen het verlaagde tarief van 9 procent). Deze btw moet de ondernemer op aangifte aan de Belastingdienst voldoen.

Bij de verkoop van eten en drinken kan ook sprake zijn van een bevoordeling van het personeel. Om dit voordeel te berekenen is de zogenoemde 'kantineregeling' in het BUA opgenomen. De berekening die op deze regeling is gebaseerd hebben wij opgenomen in tabel 1.

Tabel 1	
Aanschafkosten spijzen, dranken, ingrediënten (exclusief btw)	€ A
Plus: 25% opslag op deze kosten	+ € A x 0,25
Af: werkelijke opbrengst van de kantine (inclusief btw)	-/- € B
<b>Verschil</b>	<b>€ C</b>

Als bedrag C positief is, moet hierover in beginsel nog 9% worden voldaan.

Deze afdracht kan eventueel achterwege blijven voorzover er nog ruimte is in het belastingvrije bedrag van 227 euro.

Bij de uitbesteding van de kantine-exploitatie gelden andere, specifieke regels. Meer weten? Neem contact met uw btw-adviseur.



## Bepalen van de BUA-correctie

Als een ondernemer of werkgever een vergoeding in rekening brengt voor één van de hiervoor genoemde verstrekkingen, moet deze de btw uit deze eigen bijdrage op aangifte voldoen. Als de vergoeding hoger is dan of gelijk is aan de kosten van het privégebruik, hoeft voor deze verstrekking geen BUA-correctie meer te worden gemaakt. Als de vergoeding lager is, wordt de BUA-correctie berekend over het verschil tussen de kosten en de netto vergoeding. Ook als de werknemersbijdrage (vergoeding) bestaat uit opoffering van vakantie- of ADV-dagen, moet de werkgever btw uit deze vergoeding op aangifte voldoen. De bevoordeling bij het loon in natura of andere verstrekkingen wordt gesteld op de kostprijs van de verstrekking.

Als kosten zijn gemaakt voor prestaties die deels een zakelijk karakter en deels een privé-karakter hebben, wordt de BUA-correctie naar rato toegepast. De aan het personeel ter beschikking gestelde mobiele telefoon wordt bijvoorbeeld slechts naar rato van het privégebruik als loon in natura aangemerkt. Alleen op dit gedeelte dient een BUA-correctie te worden toegepast.

## Drempel € 227

### Geen correctie onder € 227 per begunstigde per boekjaar

De aftrek wordt niet uitgesloten (gecorrigeerd) als de totale waarde van de onder het BUA vallende verstrekking(en) 'van geringe omvang' is. Dit betekent dat de aftrek in stand blijft als de waarde van de verstrekkingen (relatiegeschenk, gift, of personeelsverstrekking) in een boekjaar niet meer bedraagt dan 227 euro (exclusief btw) per begunstigde (relatie, instelling, personeelslid). Als de waarde boven die grens komt, wordt de aftrek voor verstrekkingen aan dat individu in zijn geheel gecorrigeerd.

Onder 'waarde' moet worden verstaan de aanschaffingskosten, kostprijs of voortbrengingskosten, exclusief btw. Bij goederen waarop normaal gesproken wordt afgeschreven geldt dat deze kosten worden gespreid over een periode van vijf jaar voor roerende zaken en tien jaar voor onroerende zaken.

## Is uitsluiting van aftrek btw te voorkomen?

Het kan een substantiële besparing opleveren indien vooraf wordt onderzocht of het mogelijk is om per medewerker onder het grensbedrag van 227 euro (exclusief btw) te blijven. Zeker omdat de auto van de zaak niet onder het BUA valt, is het de moeite waard hier naar te kijken. Een klein verschil in het totaalbedrag aan prestaties per medewerker kan er namelijk toe leiden dat in het geheel geen correctie hoeft plaats te vinden, omdat men onder het grensbedrag blijft.

Het is onze ervaring dat er verschillende mogelijkheden bestaan om de BUA-correctie in dit opzicht te optimaliseren. Men zou wellicht kunnen argumenteren dat het bedrag van een eigen bijdrage de 'totale waarde' van de verstrekkingen voor het berekenen van de 227 euro-grens verlaagt. Dit standpunt is overigens nog niet door een rechter beoordeeld. Op grond van deze gedachte zou een bevoordeling van een werknemer met een totale waarde van 250 euro, waarbij de werknemer een eigen bijdrage van 25 euro betaalt, niet tot een BUA-correctie moeten leiden. Uw PwC btw-adviseur denkt graag met u mee over de mogelijkheden om het correctiebedrag te verlagen.



# Heffing als gevolg van fictieve prestaties



De belangrijkste btw-correctie naast het BUA is de heffing over de zogenoemde 'fictieve prestaties'. Deze correctie treedt pas in werking als het gaat om prestaties waarop het BUA niet van toepassing is.

Als het BUA weliswaar formeel van toepassing is, maar correctie achterwege blijft omdat de 227 euro-grens niet is overschreden, is een correctie voor fictieve prestaties niet van toepassing.

Een situatie waarin het BUA niet van toepassing is maar wel moet worden gecorrigeerd door heffing van btw over fictieve prestaties, is bijvoorbeeld de situatie wanneer de ondernemer zelf zijn bedrijfsgoederen privé gebruikt.

Daarnaast is een correctie van btw aan de orde voor relatiegeschenken of giften die niet onder het BUA vallen. Verder is nog een aantal situaties denkbaar waarin sprake is van privégebruik zonder dat het BUA van toepassing is, waaronder het privégebruik van een auto van de zaak. In al deze gevallen moet de ondernemer op een andere manier een correctie maken op de in aftrek gebrachte btw. In bepaalde gevallen gebeurt dit door btw te heffen over de gratis verrichte prestatie (de fictieve prestatie).

Heffing van btw over fictieve prestaties komt alleen voor in gevallen waarin geen sprake is van een vergoeding voor privégebruik.

Heffing van btw over fictieve prestaties blijft achterwege als het gaat om het gratis verstrekken van monsters of geschenken van geringe waarde (de inkoopprijs van de geschenken moet lager zijn dan 15 euro per stuk).

Uit rechtspraak blijkt dat heffing over fictieve prestaties alleen kan worden toegepast als sprake is van consumptief gebruik of een consumptieve onttrekking door een natuurlijke persoon. Rechtspersonen kennen in deze systematiek geen 'eigen' consumptief gebruik, maar kunnen wel hun bedrijfsmiddelen voor privégebruik ter beschikking stellen aan natuurlijke personen.

Verder is van belang dat de correctie tijdsevenredig berekend mag worden als het privégebruik slechts een deel van het jaar heeft geduurd.

De btw over de fictieve prestaties moet in beginsel worden verwerkt in de laatste btw-aangifte van het kalenderjaar. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat de correctie ook in de laatste btw-aangifte van het boekjaar mag worden aangegeven. Voorwaarde is wel dat het boekjaar niet langer is dan twaalf maanden.

## Privégebruik auto van de zaak (door de ondernemer zelf en door het personeel)

Als een ondernemer een auto van de zaak ter beschikking stelt aan een werknemer of zichzelf, zijn de volgende punten van belang om de verschuldigde btw over deze fictieve prestatie te bepalen.

### Btw-berekening op basis van werkelijk gebruik

De ondernemer kan de btw op de aanschafkosten van de auto of de leaseprijs volledig in aftrek brengen (voor zover hij recht heeft op aftrek van btw). Dit geldt ook voor de autokosten zoals de btw op benzine, banden, onderhoud en reparatie.

Aan het einde van het kalender- of boekjaar maakt de ondernemer een btw-correctie. Deze correctie is in beginsel gebaseerd op het werkelijke privégebruik van de auto; volgens de staatssecretaris op basis van een kilometeradministratie.

De Hoge Raad heeft in 2017 de ruimte geboden om op andere manieren de omvang van het privégebruik aannemelijk te maken dan door middel van een sluitende kilometeradministratie. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat wanneer de administratie van een belastingplichtige geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt (kortgezegd: een kilometeradministratie) en toepassing van het forfait tot een te hoge btw-heffing leidt, de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid moet worden bepaald.

Wanneer u geen sluitende of een te beperkte kilometeradministratie van uw werknemer heeft, kunt u volgens de Hoge Raad de omvang van het werkelijke privégebruik onder meer aannemelijk maken aan de hand van:

- de aard van de onderneming
- de zakelijke doeleinden waarvoor de ter beschikking gestelde auto binnen die onderneming wordt gebruikt

- de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van de gebruiker van de auto
- de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt (zoals voor woonwerkverkeer)

#### Jaarlijks toerekenbare aanschafkosten

Het totale aantal privékilometers wordt daarbij afgezet tegen het totaal aantal kilometers op jaarbasis. Woonwerkverkeer, waaronder het reizen van huis naar een in de arbeidsovereenkomst overeengekomen vaste werkplaats, is voor de btw ook privégebruik. Reizen (ook al begint dit thuis) naar klanten of een bouwplaats wordt niet aangemerkt als woonwerkverkeer.

De verhouding privékilometers ten opzichte van het totale aantal kilometers vermenigvuldigd met de btw op de werkelijke kosten van de auto vormt de correctie voor het privégebruik.

#### Werkelijke kosten

De werkelijke kosten zijn de kosten waarop btw drukt, zoals de aan het jaar toerekenbare aanschafkosten, betaalde leasetermijnen, onderhoudskosten en benzinekosten.

Wanneer het gaat om een auto die door de ondernemer zelf is aangeschaft wordt bij de toerekening van de aanschafkosten aan het jaar uitgegaan van afschrijving van de auto in vijf jaar. Dit betekent dat in het jaar van aankoop en de vier daaropvolgende jaren steeds een vijfde van de kosten in aanmerking moet worden genomen. Als bij de aanschaf van de auto geen btw in aftrek kon worden gebracht (bijvoorbeeld bij de aanschaf van een zogenaamde marge-auto) of de auto langer dan vijf jaar geleden in gebruik is genomen, hoeven de aanschafkosten niet (langer) in aanmerking te worden genomen.

#### Btw-berekening op basis van forfait

Als het werkelijke privégebruik of de werkelijke kosten niet bekend zijn, is goedgekeurd dat de btw-correctie 2,7 procent van de catalogusprijs van de auto (inclusief btw en bpm) bedraagt.

Wanneer het gaat om een auto die door de ondernemer zelf is aangeschaft en waarvoor de ondernemer geen btw in aftrek heeft kunnen brengen (bijvoorbeeld bij een marge-auto) en deze auto ook wordt gebruikt voor privédoeleinden (van zichzelf of zijn personeel), heeft de staatssecretaris een praktische regeling getroffen. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat de btw op de autokosten normaal aftrekbaar is, als aan het einde van het jaar een forfaitaire correctie wordt gemaakt van 1,5 procent van de catalogusprijs van de auto (inclusief btw en bpm).

Deze goedkeuring geldt ook wanneer de door de ondernemer gekochte auto waarvoor de ondernemer btw in aftrek heeft gebracht vijf jaar of langer geleden in gebruik is genomen.

## Bijzondere regels voor de btw-berekening

#### Pro rata

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten hebben de btw op autokosten slechts gedeeltelijk (pro rata) in aftrek kunnen brengen. De btw-correctie voor het privégebruik van de auto op basis van het werkelijk gebruik of het forfait wordt ook pro rata toegepast.

#### LB-verklaarders

Voor LB-verklaarders (werknemers met een 'verklaring geen privégebruik') die wel dagelijks woonwerkverkeer hebben, is de werkgever/ondernemer een btw-correctie voor privégebruik verschuldigd, aangezien woonwerkverkeer voor de btw als privégebruik wordt aangemerkt. Hetzelfde geldt voor een bestelauto die voor woonwerkverkeer wordt gebruikt. Voor btw-doeleinden worden dagelijkse zakelijke ritten naar een opdrachtgever overigens niet als woonwerkgezien waardoor er mogelijkheden tot optimalisatie zijn.

In een besluit is een goedkeuring getroffen voor de berekening van het aantal (privé)kilometers voor deze auto's, wanneer niet het forfait maar het werkelijke gebruik als uitgangspunt wordt genomen. Het aantal (privé)kilometers wordt dan als volgt vastgesteld:

- bepaling van de dagelijkse woonwerkafstand en het turven van het aantal dagen dat dit woonwerkverkeer plaatsvindt;
- voor bestelauto's met wisselende berijders geldt dezelfde berekeningswijze waarbij per berijder de woonwerkafstand en frequentie moet worden bijgehouden;
- in plaats van het bijhouden van de frequentie kan worden uitgegaan van 214 werkdagen met woonwerkverkeer per jaar (evenredig te verminderen in geval van parttime werken of een dienstbetrekking die gedurende het jaar is begonnen of geëindigd).

## Correctie op basis van werkelijk gebruik

PwC ziet mogelijkheden voor een gunstigere btw-correctie voor privégebruik op basis van werkelijk gebruik voor bedrijven met medewerkers die de werkzaamheden verrichten bij opdrachtgevers.

Het is onze ervaring dat het hierbij belangrijk is dat de ondernemer een gedegen administratie bijhoudt, waaruit de uitgaven blijken en de aanwending duidelijk is.

Voor meer informatie raden we u aan contact op te nemen met uw PwC btw-adviseur.

## Normale waarde (auto van de zaak met eigen bijdrage)

Indien sprake is van een eigen bijdrage kan in beginsel geen btw-correctie op grond van een heffing over de fictieve prestaties plaatsvinden. Zonder nadere regelgeving zou dit betekenen dat ondernemers die een kleine eigen bijdrage berekenen voor het privégebruik van de auto van de zaak, geen btw-correctie hoeven te maken en slechts btw over deze kleine vergoeding verschuldigd zijn.

Om dit tegen te gaan is in de wet een bepaling opgenomen over de normale waarde. Dit betekent dat de ondernemer moet beoordelen of de vergoeding voor het privégebruik hoog genoeg is (de normale waarde). Als de vergoeding voor privégebruik lager is dan de kosten van het ter beschikking stellen van de auto is sprake van een 'te lage' vergoeding die moet worden verhoogd tot de normale waarde.

In een besluit geeft de staatssecretaris aan dat de Belastingdienst zich - uit oogpunt van een redelijke wetstoepassing - op het standpunt stelt dat de normale waarde gelijk is aan de door de ondernemer gemaakte kosten - inclusief de afschrijvingskosten - voor een auto naar rato van het privégebruik (waaronder woon-werkverkeer).

Indien die kosten of de omvang van het privégebruik niet kunnen worden bepaald, keurt de staatssecretaris goed dat de normale waarde mag worden vastgesteld op basis van een forfait van 2,7 procent van de catalogusprijs van de auto (inclusief btw en bpm).

Wanneer een ondernemer bij de aanschaf van een auto geen btw in aftrek heeft kunnen brengen, heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat als normale waarde een forfaitair bedrag van 1,5 procent van de catalogusprijs van de auto (inclusief btw en bpm) wordt gebruikt.

Deze goedkeuring geldt ook wanneer de door de ondernemer gekochte auto, waarvoor de ondernemer btw in aftrek heeft gebracht, vijf jaar of langer geleden in gebruik is genomen.

Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt, is gedurende het jaar geen btw verschuldigd uit de eigen bijdrage, maar dient aan het eind van het jaar btw te worden voldaan op basis van de forfaitair bepaalde normale waarde.

## In de praktijk

In de praktijk is het moeilijk vast te stellen in welke gevallen de bepalingen met betrekking tot heffing over de normale waarde moeten worden toegepast. Verder is het bepalen van deze normale waarde ook lastig.

Wij adviseren om altijd in overleg te treden met uw PwC btw-adviseur als van verschuldigdheid van btw over de normale waarde sprake kan zijn.



## Zakelijk geëtiketteerde onroerende zaak

Indien een ondernemer een onroerende zaak volledig zakelijk heeft geëtiketteerd, maar een gedeelte van het pand zelf bewoont of anderszins voor niet-zakelijke doeleinden gebruikt, moet ook een correctie worden gemaakt.

In dit geval vindt de correctie plaats door slechts aftrek van de btw over de kosten van het pand toe te staan voor zover het pand voor zakelijk gebruik is bestemd. De verhouding tussen zakelijk en privé wordt bepaald op basis van het werkelijke gebruik.

Vanzelfsprekend geldt na deze correctie het privégebruik van het pand niet meer als fictieve prestatie (zie hoofdstuk 'Heffing als gevolg van fictieve prestaties').

De in aftrek gebrachte btw dient in de negen jaren na ingebruikname te worden herzien als de verhouding tussen het zakelijk en privégebruik wijzigt, tenzij de door deze afwijking verschuldigde btw minder dan 10 procent van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw bedraagt.

### Voor de btw-correctie en de herzieningen dienen de volgende tijdvakken te worden onderscheiden:

**1. Het tijdvak waarin de btw over het volledig zakelijk geëtiketteerde pand aan de ondernemer in rekening is gebracht**

De btw mag in aftrek gebracht worden naar rato van het verwachte zakelijke gebruik.

**2. Het tijdvak waarin het pand voor het eerst in gebruik wordt genomen**

De in aftrek gebrachte btw wordt herzien op basis van de werkelijke verhouding tussen zakelijk en privégebruik op het moment van ingebruikname. Uiteraard vallen 1 en 2 samen, als het pand onmiddellijk na aankoop in gebruik wordt genomen.

**3. Het laatste tijdvak van het boekjaar waarin het pand in gebruik is genomen**

De in aftrek gebrachte btw wordt herzien op basis van de werkelijke verhouding tussen zakelijk en privégebruik gedurende het (deel van) eerste jaar van gebruik.

**4. Het laatste tijdvak van het boekjaar in de negen jaar volgend op het jaar van ingebruikname**

De in aftrek gebrachte btw wordt voor een tiende gedeelte herzien op basis van de werkelijke verhouding tussen zakelijk en privégebruik gedurende het boekjaar.

**5. Het tijdvak waarin het pand wordt verkocht, indien de verkoop plaatsvindt binnen de negen jaar na het jaar van ingebruikname**

De aftrek wordt in één keer herzien voor de resterende tijd waarin de correctie van 4) nog niet heeft plaatsgevonden. Hierbij wordt, kort gezegd, het gebruik als 100 procent zakelijk aangemerkt indien btw in rekening is gebracht bij de verkoop, en als 100 procent privé indien geen btw in rekening is gebracht.



# Alternatief standpunt ingenomen bij de btw-correctie?

**Voor de btw-correctie zijn er verschillende mogelijkheden om een standpunt in te nemen dat afwijkt van de visie van de Belastingdienst. Wij raden u aan om bij het innemen van dergelijke standpunten altijd vooraf te overleggen met uw PwC btw-adviseur. PwC ziet mogelijkheden voor een alternatief standpunt bij de doorbelasting van horeca-btw (voorkoming dubbele heffing), de auto van de zaak en de berekening van het drempelbedrag in het BUA.**

## Auto van de zaak

De Hoge Raad heeft in 2017 de ruimte geboden om op andere manieren de omvang van het privégebruik aannemelijk te maken dan door middel van een sluitende kilometeradministratie. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat wanneer de administratie van een belastingplichtige geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt (kortgezegd: een kilometeradministratie) en toepassing van het forfait tot een te hoge btw-heffing leidt, de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid moet worden bepaald.

Wanneer u geen sluitende of een te beperkte kilometeradministratie van uw werknemer heeft, kunt u volgens de Hoge Raad de omvang van het werkelijke privégebruik onder meer aannemelijk maken aan de hand van:

- de aard van de onderneming
- de zakelijke doeleinden waarvoor de ter beschikking gestelde auto binnen die onderneming gebruikt wordt
- de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van de gebruiker van de auto
- de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt (zoals voor woon werkverkeer)

## Wat kunt u doen?

Voor periodes die al onherroepelijk vaststaan (bijvoorbeeld omdat de wettelijke termijn is verstreken waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt tegen de desbetreffende btw-aangifte) heeft u formeel geen mogelijkheden. Als u op grond van een nieuw in te nemen standpunt tot een lager bedrag aan verschuldigde btw komt, adviseren wij u met uw PwC btw-adviseur te bespreken of er een mogelijkheid bestaat de – in uw ogen – teveel betaalde btw alsnog terug te krijgen. Overigens is het niet mogelijk om tegen een negatieve beslissing op een teruggaafverzoek dat buiten de wettelijke termijn is ingediend, beroep (bij de Rechtbank) in te stellen.

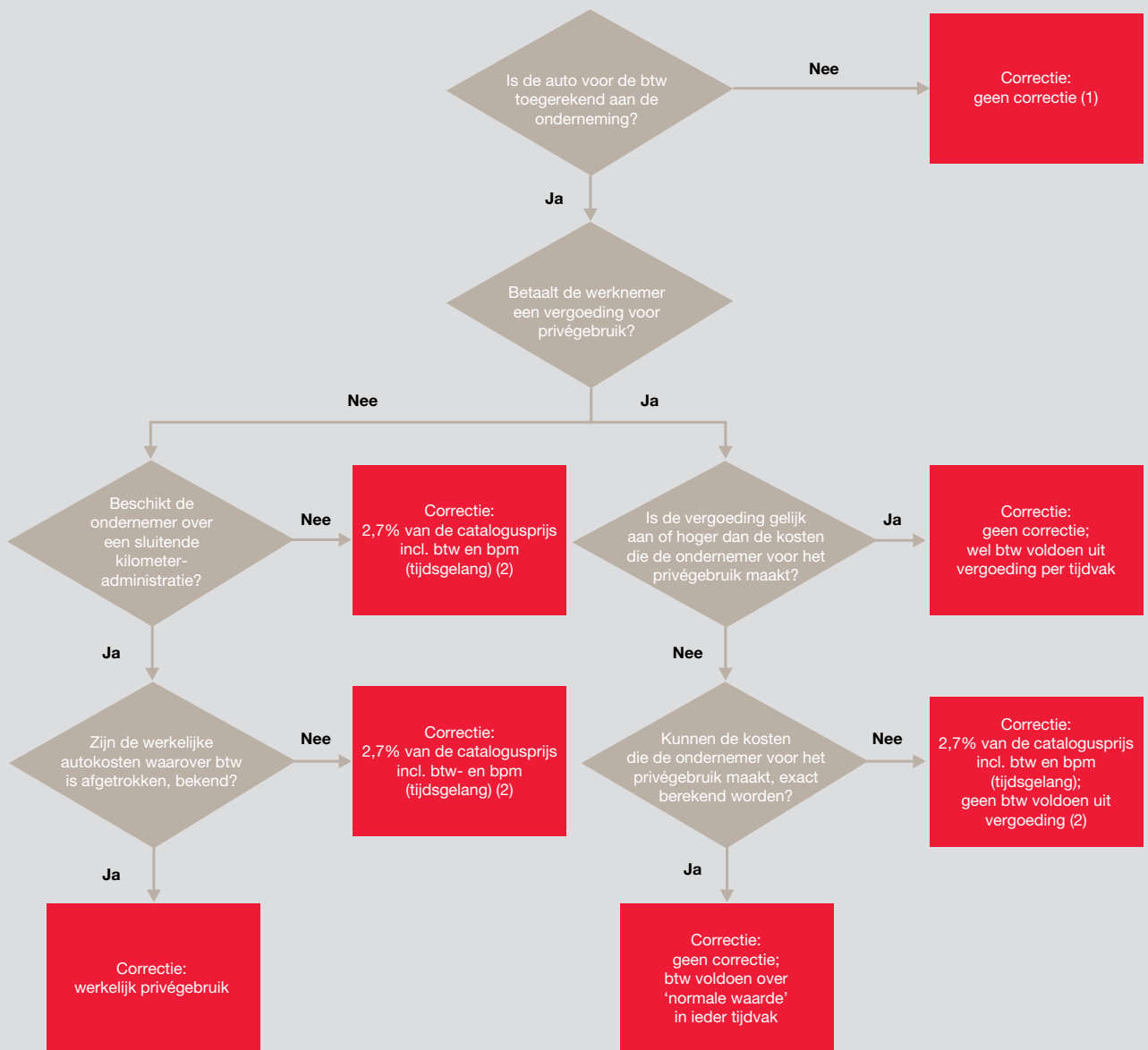
Voor nog openstaande tijdvakken en toekomstige periodes zou u:

- direct bij het indienen van de aangifte uw btw-positie in die aangifte op grond van de hiervoor beschreven standpunten berekenen.
- de correcties zoals in het eerste deel beschreven kunnen uitvoeren, waarna u (tijdig) bezwaar indient tegen deze aangifte.

Wij raden u aan om in alle gevallen waarin u één of meer van de in deze publicatie beschreven alternatieve standpunten wilt innemen, dit eerst met uw PwC btw-adviseur te bespreken.

# Bijlage

## Correctie privégebruik auto



### Algemene noten:

- (1) Eventueel is wel aftrek mogelijk van de btw begrepen in de gemaakte kosten voor zakelijk gebruik van de auto (brandstof etc.).
- (2) Indien de auto zonder btw is aangeschaft (gekocht van een particulier of een marge-auto) vindt er geen correctie plaats, tenzij de btw in de kosten van gebruik wordt afgetrokken. In dat geval bedraagt de correctie 1,5 procent van de catalogusprijs inclusief btw en bpm (naar tijdsgelang). Ook voor een auto die - kort gezegd - vijf jaar of langer geleden in gebruik is genomen, mag het verlaagde forfait bij berekening van de btw-correctie voor het privégebruik worden toegepast.

