

SRA-Praktijkhandreiking

BTW privégebruik auto voor en vanaf 1 juli 2011

Versie: 2 januari 2012

SRA-Vaktechniek
Postbus 335
3430 AH NIEUWEGEIN

T 030 656 60 60
F 030 656 60 66
E vaktechniek@sra.nl
W www.sra.nl

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	1
2	Wettelijke regeling tot en met 30 juni 2011.....	2
2.1	Regeling ondernemer-natuurlijk persoon.....	2
2.1.1	Wettelijke regeling.....	2
2.1.2	Voorbeelden regeling.....	2
2.2	Regeling werknemer (waaronder de DGA).....	3
2.2.1	Wettelijke regeling.....	3
2.2.2	Forfaitaire regeling.....	3
2.2.3	Goedkeuring andere forfaitaire regeling.....	4
2.2.4	Voorbeelden regelingen.....	4
2.3	Er is geen BTW geclaimd bij aanschaf van de auto.....	5
2.3.1	Wettelijke regeling.....	5
2.3.2	Forfaitaire regeling.....	5
3	Wettelijke regeling vanaf 1 juli 2011.....	6
3.1	Er is BTW geclaimd bij de aanschaf en de auto wordt kosteloos in gebruik gegeven ..	6
3.1.1	Wettelijke regeling.....	6
3.1.2	Forfaitaire regeling.....	7
3.2	Er is BTW geclaimd bij aanschaf en de auto wordt tegen een vergoeding in gebruik gegeven.....	7
3.2.1	Wettelijke regeling.....	7
3.2.2	Forfaitaire regeling.....	8
3.3	Er is geen BTW geclaimd bij aanschaf van de auto.....	8
3.3.1	Wettelijke regeling.....	8
3.3.2	Forfaitaire regeling.....	8
3.4	Regeling voor vaststelling catalogusprijs: autodealers en autohandelaren.....	9
3.5	Woon-werkverkeer voor de BTW.....	9
3.5.1	Definitie woon-werkverkeer voor de BTW.....	9
3.5.2	Berekening privékilometers indien privégebruik alleen woon-werkverkeer is.....	10
3.5.3	Berekening privékilometers bij bestelauto met wisselend gebruik.....	10
3.5.4	Goedkeuring voor vaststelling frequentie.....	10
3.5.5	Geen privégebruik (ook geen woon-werkverkeer).....	10
3.6	Forfaitaire regeling richtlijn conform?.....	10
4	Hulpmiddel indienen aangifte laatste tijdvak 2011.....	11
4.1	Stroomschema BTW privégebruik auto tot en met 30 juni 2011.....	12
4.2	Stroomschema BTW privégebruik auto vanaf 1 juli 2011.....	13
5	Bezwaarschrift.....	14
5.1	Modelbezwaarschrift.....	14

1 Inleiding

Met ingang van 1 juli 2011 zijn de regels met betrekking tot de BTW-correctie privégebruik auto aanzienlijk gewijzigd. Aanleiding hiervoor was een uitspraak van de Rechtbank Haarlem (1 juni 2011, nr. 09/3866) waarin is beslist dat de BTW-correctie privégebruik auto met een beroep op het gelijkheidsbeginsel beperkt kan worden tot het meest gunstige correctiepercentage. Voor alle aangiften over het laatste tijdvak vanaf het jaar 2010, mits nog niet onherroepelijk geworden, zou dit zelfs betekenen dat de BTW-correctie 0% bedraagt. De Belastingdienst heeft beroep ingesteld tegen deze uitspraak. De uiteindelijke uitkomst van deze procedure zal nog wel enige tijd op zich laten wachten. De staatssecretaris heeft dit niet af willen wachten en per 1 juli 2011 de wet dusdanig aangepast dat de uitspraak van de Rechtbank Haarlem vanaf 1 juli 2011 geen effect meer heeft.

Voor het jaar 2011 betekent dit dat in de aangifte over het laatste tijdvak twee systemen moeten worden toegepast waar het de correctie voor privégebruik van de auto betreft: het systeem tot en met 30 juni 2011 en het systeem vanaf 1 juli 2011.

In deze praktijkhandreiking gaan we nader in op de gevolgen van de wetswijziging per 1 juli 2011. Wij richten ons daarbij in eerste aanleg op de wettelijke kaders van de regeling tot en met 30 juni 2011 en de regeling vanaf 1 juli 2011 en gaan vervolgens in op de wijze waarop deze regelingen in de aangifte van het laatste tijdvak van 2011 verwerkt kunnen worden.

Daarnaast treft u in deze praktijkhandreiking een modelbezwaarschrift aan. Ons uitgangspunt daarbij is dat de aangifte en voldoening op afdracht plaatsvindt conform de wettelijke systematiek. Zo wordt immers ook voorkomen dat achteraf kan worden gesteld dat (gedeeltelijk) onjuist aangifte is gedaan.

Met betrekking tot het modelbezwaarschrift willen wij opmerken dat SRA momenteel met de Belastingdienst in overleg is over een praktische oplossing om tot een collectief bezwaar te komen. SRA zal u over de uitkomsten van dit overleg tijdig (medio januari 2012) informeren en raadt u aan vooralsnog te wachten met het indienen van massale bezwaren.

Nadere vragen over deze praktijkhandreiking of vragen over situaties uit de praktijk kunt u voorleggen via vaktechniek@sra.nl.

2 Wettelijke regeling tot en met 30 juni 2011

2.1 Regeling ondernemer-natuurlijk persoon

2.1.1 Wettelijke regeling

Het wettelijk kader voor de regeling voor de ondernemer-natuurlijk persoon is vastgelegd in artikel 15, zesde lid, Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) en in artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitv. Besch. OB 1968). De regeling houdt in dat de BTW welke drukt op het houden (met inbegrip van de aanschaffing) van een auto welke mede voor privédoeleinden wordt gebruikt, in eerste instantie volledig in aftrek wordt gebracht (indien en voor zover er belaste prestaties worden verricht). In het laatste tijdvak van het boekjaar wordt deze aftrek vervolgens gecorrigeerd door een correctie van 12% over de waarde van de onttrekking welke bij de heffing van de inkomstenbelasting ter zake van het privégebruik in aanmerking wordt genomen. De correctie van 12% wordt naar evenredigheid verlaagd indien de aftrek van BTW is beperkt vanwege het verrichten van vrijgestelde prestaties.

De onttrekking wordt bepaald ingevolge artikel 3.20 Wet IB 2001 en bedraagt tenminste:

- 35% van de waarde in het economische verkeer van de auto, indien de auto meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen is;
- indien de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen:
 - 25% van de cataloguswaarde van de auto; of
 - 20% van de cataloguswaarde van de dieselauto met een CO₂-uitstoot van 96 tot en met 116 gram of van de benzineauto met een CO₂-uitstoot van 111 gram tot en met 140 gram; of
 - 14% van de cataloguswaarde van de dieselauto met een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram of van de benzineauto met een CO₂-uitstoot van maximaal 110 gram; of
 - 0% van de cataloguswaarde van de auto met een CO₂-uitstoot van 0 gram.
- nihil indien de auto aantoonbaar voor niet meer dan 500 kilometer op jaarbasis privé wordt gebruikt, waarbij woon-werkverkeer geacht wordt niet voor privédoeleinden plaats te vinden;
- nihil indien het een bestelauto betreft die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt blijkt te zijn voor het vervoer van goederen.

De aldus berekende waarde van de onttrekking wordt alleen in aanmerking genomen voor zover deze uitgaat boven het bedrag dat feitelijk ten laste van de winst is gekomen. Bovendien wordt het aldus berekende bedrag verminderd met de kosten en lasten die de ondernemer-natuurlijk persoon ter zake van de auto al voor eigen (privé)rekening heeft genomen.

2.1.2 Voorbeelden regeling

Een IB-ondernemer heeft een auto op zijn balans staan. De cataloguswaarde van de auto bedraagt € 30.000, de waarde in het economische verkeer van de auto bedraagt € 40.000.

De omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van het privégebruik auto, bedraagt in de volgende gevallen:

- De auto is meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen: $12\% \times 35\% \times € 40.000 = € 1.680$;
- Indien de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen:
 - $12\% \times 25\% \times € 30.000 = € 900$;
 - of op diesel rijdt met een CO₂-uitstoot van 96 tot en met 116 gram of op benzine rijdt met een CO₂-uitstoot van 111 gram tot en met 140 gram: $12\% \times 20\% \times € 30.000 = € 720$;
 - of op diesel rijdt met een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram of op benzine rijdt met een CO₂-uitstoot van maximaal 110 gram: $12\% \times 14\% \times € 30.000 = € 504$;
 - of een auto is met een CO₂-uitstoot van 0 gram: $12\% \times 0\% \times € 30.000 = € 0$;

- De auto wordt aantoonbaar voor niet meer dan 500 kilometer op jaarbasis privé gebruikt of het betreft een bestelauto die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt blijkt te zijn voor het vervoer van goederen: $12\% \times 0\% \times € 30.000 = € 0$.

Indien de autokosten die ten laste van de winst zijn gebracht in een jaar € 6.500 bedragen, bedraagt de belasting die verschuldigd is ter zake van het privégebruik auto, maximaal $12\% \times € 6.500 = € 780$. Dit betekent dat:

- voor de auto die meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen de verschuldigde belasting dan geen € 1.680, maar € 780 bedraagt, en
- voor de 'normale' 25%-bijtelling auto de verschuldigde belasting dan geen € 900, maar € 780 bedraagt.

2.2 Regeling werknemer (waaronder de DGA)

De regeling die geldt voor een werknemer, is ook van toepassing op de DGA.

2.2.1 Wettelijke regeling

Het wettelijk kader voor de regeling voor de werknemer is vastgelegd in artikel 16 Wet OB 1968 en in artikel 1, eerste lid, onderdeel c van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: BUA).

De regeling houdt in dat de BTW welke drukt op het houden (met inbegrip van de aanschaffing) van een auto welke mede voor privédoeleinden ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer, gecorrigeerd moet worden indien en voor zover er sprake is van privégebruik. De BTW-correctie vindt dus plaats aan de hand van het werkelijke privégebruik.

2.2.2 Forfaitaire regeling

In een besluit van 9 februari 2009 (nr. CPP2009/109M) heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat voor de BTW-correctie privégebruik auto door de werknemer kan worden aangesloten bij de forfaitaire regeling in de loon- en inkomstenbelasting. Deze goedkeuring is alleen van toepassing als er geen sluitende kilometeradministratie aanwezig is (dit is door de staatssecretaris in het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, onder paragraaf 3.3., uitdrukkelijk aangegeven).

Bij toepassing van de goedkeuring betekent dit dat de BTW welke drukt op het houden (met inbegrip van de aanschaffing) van een auto welke mede voor privé doeleinden ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer, in eerste instantie volledig in aftrek wordt gebracht (indien en voor zover er belaste prestaties worden verricht). In het laatste tijdvak van het boekjaar wordt deze aftrek vervolgens gecorrigeerd door een correctie van 12% van de forfaitaire bijtelling welke bij de heffing van de loonbelasting ter zake van het privégebruik in aanmerking wordt genomen. De correctie van 12% wordt naar evenredigheid verlaagd indien de aftrek van BTW is beperkt vanwege het verrichten van vrijgestelde prestaties.

De forfaitaire bijtelling wordt bepaald ingevolge artikel 13bis Wet LB 1964 en bedraagt tenminste:

- 35% van de waarde in het economische verkeer van de auto, indien de auto meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen is;
- indien de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen:
 - 25% van de cataloguswaarde van de auto; of
 - 20% van de cataloguswaarde van de dieselauto met een CO₂-uitstoot van 96 tot en met 116 gram of van de benzineauto met een CO₂-uitstoot van 111 gram tot en met 140 gram; of
 - 14% van de cataloguswaarde van de dieselauto met een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram of van de benzineauto met een CO₂-uitstoot van maximaal 110 gram; of
 - 0% van de cataloguswaarde van de auto met een CO₂-uitstoot van 0 gram.
- nihil indien de auto aantoonbaar voor niet meer dan 500 kilometer op jaarbasis privé wordt gebruikt, waarbij woon-werkverkeer geacht wordt niet voor privédoeleinden plaats te vinden; of
- nihil indien het een bestelauto betreft die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt blijkt te zijn voor het vervoer van goederen; of
- nihil indien het een bestelauto betreft die buiten werktijd niet gebruikt kan worden; of

- nihil indien het een bestelauto betreft waarvoor een verbod op privégebruik geldt.

De aldus berekende forfaitaire bijtelling wordt alleen in aanmerking genomen voor zover deze uitgaat boven de vergoeding die de werknemer voor het gebruik voor privédoeleinden verschuldigd is.

Wij merken op dat door de aansluiting bij de forfaitaire bijtelling in de LB het woon-werkverkeer bij toepassing van de forfaitaire regeling als zakelijk wordt bestempeld.

Met betrekking tot de bestelauto welke doorlopend afwisselend wordt gebruikt door twee of meer werknemers is in voornoemd besluit van 9 februari 2009 goedgekeurd dat voor de BTW-correctie privégebruik auto per bestelauto per jaar 12% van € 300 wordt gecorrigeerd.

2.2.3 Goedkeuring andere forfaitaire regeling

In een besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, is de volgende goedkeuring opgenomen.

Ondernemers willen, bij ontbreken van een sluitende kilometeradministratie, soms aansluiten bij een andere forfaitaire regeling dan bedoeld in paragraaf 2.2.2. De ondernemer wenst dan aan te sluiten bij forfaitaire benaderingen op basis van rapporten die uitgaan van landelijk gemiddeld gereden kilometers, uitgesplitst naar zakelijk, woon-werk en privé. Om tot een praktische en redelijke oplossing te komen heeft de staatssecretaris voor nog niet onherroepelijk vaststaande tijdvakken goedgekeurd dat voor het bepalen van de BTW-correctie van autokosten die toerekenbaar zijn aan het privégebruik van personenauto's door werknemers, van het volgende wordt uitgegaan:

- In de periode 1 januari 2008 tot en met 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.
- In de periode voor 1 januari 2008 kan voor werknemers die de auto zakelijke en privé gebruiken en die geen woon-werkverkeerkilometers hebben, worden uitgegaan van 26% privégebruik van de autokosten.

Bij deze goedkeuring geldt als voorwaarde dat indien de goedkeuring niet wordt of kan worden toegepast over het jaar van aanschaf, de aanschafprijs (exclusief BTW) voor 1/5 deel jaarlijks bij de autokosten wordt opgeteld, zolang na het jaar van aanschaf nog geen 4 jaren zijn verstreken en zolang de correctie op grond van het BUA plaatsvindt.

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

2.2.4 Voorbeelden regelingen

De aan een werknemer ter beschikking gestelde auto heeft een cataloguswaarde van € 30.000, de waarde in het economische verkeer van de auto bedraagt € 40.000.

De belasting die verschuldigd is ter zake van het privégebruik van de auto, bedraagt bij toepassing van de forfaitaire regeling in de volgende gevallen:

- De auto is meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen: $12\% \times 35\% \times € 40.000 = € 1.680$;
- Indien de auto niet meer dan 15 jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen:
 - $12\% \times 25\% \times € 30.000 = € 900$;
 - op diesel rijdt met een CO₂-uitstoot van 96 tot en met 116 gram of op benzine rijdt met een CO₂-uitstoot van 111 gram tot en met 140 gram: $12\% \times 20\% \times € 30.000 = € 720$;
 - op diesel rijdt met een CO₂-uitstoot van maximaal 95 gram of op benzine rijdt met een CO₂-uitstoot van maximaal 110 gram: $12\% \times 14\% \times € 30.000 = € 504$;
 - een auto met een CO₂-uitstoot van 0 gram betreft: $12\% \times 0\% \times € 30.000 = € 0$.
- De auto wordt aantoonbaar voor niet meer dan 500 kilometer op jaarbasis privé gebruikt of het betreft een bestelauto die door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt blijkt

te zijn voor het vervoer van goederen, of het betreft een bestelauto die buiten werktijd niet gebruikt kan worden, of het betreft een bestelauto waarvoor een verbod op privégebruik geldt: $12\% \times 0\% \times € 30.000 = € 0$;

- De auto betreft een bestelauto welke doorlopend afwisselend wordt gebruikt door twee of meer werknemers: $12\% \text{ van } € 300 = € 36$.

Indien de werkelijk gemaakte en geadmistreerde autokosten waarop BTW drukt in een jaar € 4.500 bedragen, bedraagt de belasting die verschuldigd is ter zake van het privégebruik auto op grond van de goedkeuring uit het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M: $27\% \times € 4.500 \times 19\% = € 230$ op jaarbasis. Let op dat bij het bedrag van de autokosten nog 1/5 deel van de aanschafprijs (exclusief BTW) moet worden opgeteld indien na het jaar van aanschaf nog geen 4 jaren zijn verstreken.

Indien de totaal gereden kilometers in een jaar 25.000 bedragen, waarvan 5.000 privé, bedraagt de belasting die verschuldigd is vanwege het BTW privégebruik auto $5.000/25.000 \times € 4.500 \times 19\% = € 171$

2.3 Er is geen BTW geclaimd bij aanschaf van de auto

Er is een aantal situaties denkbaar waarbij bij de aanschaf van de auto de ondernemer geen BTW in aftrek heeft gebracht:

- De auto is door hem in privé aangeschaft, maar wordt ook zakelijk gebruikt.
- De auto behoort tot het ondernemingsvermogen van de ondernemer, maar bij aanschaf van de auto heeft hij geen BTW afgetrokken (bijvoorbeeld een auto die onder de margeregeling valt of een auto die vanuit privé is ingebracht in de onderneming).

2.3.1 Wettelijke regeling

De BTW die aan deze ondernemer in rekening wordt gebracht in verband met het gebruik en het onderhoud van voornoemde auto's, is op grond van de wettelijke regeling aftrekbaar voor zover de auto gebruikt wordt voor belaste handelingen.

2.3.2 Forfaitaire regeling

Omdat in veel gevallen geen kilometeradministratie voorhanden is waaruit blijkt in welke mate de auto zakelijk is gebruikt, is in het besluit van 9 februari 2009, nr. CPP2009-109M, een goedkeuring opgenomen voor deze auto. De BTW die aan de ondernemer in verband met het gebruik en het onderhoud van de auto in rekening wordt gebracht, komt op grond van deze goedkeuring voor 75% in aftrek indien en voor zover de auto gebruikt wordt voor belaste handelingen. Ondernemers die ook vrijgestelde prestaties verrichten kunnen de 75% toepassen op de BTW die volgens de pro rata regeling aftrekbaar zou zijn.

3 Wettelijke regeling vanaf 1 juli 2011

In een besluit van 29 juni 2011 (BLKB 2011/1233M) is het besluit van 9 februari 2009 (CPP2009/19M) met ingang van 1 juli 2011 ingetrokken en wordt de wijziging van het BUA voor privégebruik auto en de intrekking van artikel 15 Uitm. Besch. OB 1968 met ingang van 1 juli 2011 aangekondigd. Dit heeft tot gevolg dat voor het privégebruik auto voor zowel de ondernemer-natuurlijk persoon als de werknemer voortaan artikel 4, tweede lid, Wet OB toepassing vindt. Vanaf 1 juli 2011 bestaat er derhalve geen onderscheid meer tussen de regeling voor de ondernemer-natuurlijk persoon en de werknemer. Een andere wijziging is dat vanaf 1 juli 2011 het woon-werkverkeer weer geacht wordt voor privédoeleinden plaats te vinden.

In een besluit van 20 december 2011, BLKB 2011/2560M, is het besluit van 29 juni 2011 geactualiseerd en aangevuld met andere situaties. In de volgende paragrafen worden de gevolgen voor de volgende verschillende situaties weergegeven aan de hand van de wettelijke regeling per 1 juli 2011 en het besluit van 20 december 2011:

- Er is BTW geclaimd bij aanschaf en de auto wordt kosteloos in gebruik gegeven.
- Er is BTW geclaimd bij aanschaf en de auto wordt tegen een vergoeding in gebruik gegeven.
- Er is geen BTW geclaimd bij aanschaf van de auto.

3.1 Er is BTW geclaimd bij de aanschaf en de auto wordt kosteloos in gebruik gegeven

3.1.1 Wettelijke regeling

Het gebruik van auto's voor privédoeleinden door de ondernemer zelf of zijn personeel zonder dat daar een vergoeding tegenover staat, vormt vanaf 1 juli 2011 een belaste fictieve dienst naar het werkelijke privégebruik als voor de auto recht op aftrek is ontstaan (artikel 4, tweede lid, Wet OB). Toepassing van artikel 4, tweede lid, Wet OB 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. Voor een juiste toepassing van artikel 4, tweede lid, Wet OB is daarom een sluitende kilometeradministratie vereist.

De vergoeding voor de fictieve dienst wordt gesteld op het door de ondernemer voor het verrichten van de dienst gemaakt uitgaven (artikel 8, zevende lid, Wet OB). In artikel 5a Uitvoeringsbeschikking OB is nader uitgewerkt welke kosten tot deze voor het verrichten van de dienst gemaakt uitgaven behoren. Dit betreft:

- de kosten in verband met verwerving of vervaardiging van een goed. De in een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten worden, in het geval van een auto, gesteld op de totale kosten in verband met verwerving of vervaardiging gedeeld door 5. Na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de auto door de ondernemer voor het eerst in gebruik is genomen, worden de in een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten gesteld op nihil;
- de kosten in verband met het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van een goed;
- (vanaf 1 juli 2011) de directe verbruikskosten en andere gebruikskosten die samenhangen met een goed (bijvoorbeeld brandstofkosten).

Goedgekeurd wordt dat tot 31 december 2011 de directe verbruikskosten en andere gebruikskosten nog niet in aanmerking worden genomen. Dit heeft tot gevolg dat tot 31 december 2011 dan bijvoorbeeld de brandstofkosten niet in de BTW-heffing betrokken worden. Voor deze brandstofkosten bestaat dan echter ook geen recht op aftrek van BTW voor zover de brandstof wordt gebruikt voor privédoeleinden.

3.1.2 Forfaitaire regeling

Om administratieve lasten en uitvoeringskosten te beperken heeft de staatssecretaris in het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, goedgekeurd dat de BTW die verschuldigd is als gevolg van toepassing van artikel 4, tweede lid, Wet OB 1968 ook kan worden vastgesteld op 2,7% van de catalogusprijs (inclusief BTW en BPM) van betreffende auto. Als van deze goedkeuring gebruik gemaakt wordt:

- brengt de ondernemer (met inachtneming van artikel 15 Wet OB 1968) alle BTW op gemaakte autokosten in aftrek;
- geeft de ondernemer in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar voor het privé gebruik auto de volgende BTW aan: 2,7% van de catalogusprijs van de betreffende auto. Het percentage van 2,7% wordt naar tijdsgelang berekend (het aantal dagen dat de auto mede voor privé doeleinden ter beschikking staat).

Van de goedkeuring kan geen gebruik gemaakt worden als uit de administratie blijkt in hoeverre de auto voor privé doeleinden is gebruikt en welke kosten daaraan zijn toe te rekenen. In zo'n geval moet de wettelijke regeling (paragraaf 3.1.1) verplicht worden toegepast.

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

Het percentage van 2,7% wordt overigens procentueel evenredig verlaagd indien de aftrek van BTW is beperkt vanwege het verrichten van vrijgestelde prestaties.

3.2 Er is BTW geclaimd bij aanschaf en de auto wordt tegen een vergoeding in gebruik gegeven

3.2.1 Wettelijke regeling

Voor de gevallen waarin de auto niet kosteloos in gebruik wordt gegeven, maar tegen een lagere vergoeding dan de zogenoemde 'normale waarde', is in het wetsvoorstel wet uitwerking autobrief met terugwerkende kracht tot 1 juli 2011 voorzien in de volgende bepaling: wordt in die situaties de auto voor andere dan bedrijfsdoeleinden (denk aan: woon-werkverkeer of overig privégebruik door de afnemer) in gebruik gegeven aan een verbonden afnemer, dan wordt de grondslag voor de BTW-heffing gecorrigeerd door deze te verhogen naar de normale waarde (nieuw artikel 8, vierde lid, onderdeel a, Wet OB).

Onder een verbonden afnemer wordt verstaan (nieuw artikel 8, vierde lid, laatste volzin, Wet OB):

- een werknemer;
- een afnemer die een bestuurlijke verhouding met de ondernemer heeft (denk aan: vennoten, firmanten, maten en leden van het bestuur van een onderneming);
- een afnemer die een familiale band heeft met de ondernemer. Hierbij moet volgens de artikelsgewijze toelichting een familiale band ruim uitgelegd worden. Deze beperkt zich niet tot het gezin van de ondernemer.

De normale waarde is gelijk aan het volledige bedrag (exclusief BTW) dat de afnemer zou moeten betalen, indien hij eenzelfde auto onder dezelfde voorwaarden in gebruik zou willen krijgen van een zelfstandige leverancier bij vrije mededinging (artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, Wet OB). In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel wet uitwerking autobrief (pagina 32) is opgemerkt dat als uitgangspunt het aan het privégebruik toe te schrijven deel van de leaseprijs genomen zou kunnen worden, indien alle autokosten door een leaseovereenkomst gedekt worden.

In het geval er geen vergelijkbare dienst voorhanden is, wordt de normale waarde op een ander bedrag vastgesteld, waarbij dit bedrag nooit lager kan zijn dan het totale bedrag van alle door de ondernemer ter zake van het in gebruik geven van de desbetreffende auto gemaakte uitgaven (artikel 2a, eerste lid, onderdeel s, Wet OB). Bij het vaststellen van de normale waarde moet rekening gehouden worden met de verhouding tussen zakelijke kilometers en privékilometers, zodat vaste

kostencomponenten slechts voor het privéaandeel in het totale autogebruik in de BTW-heffing betrokken worden.

In de nota naar aanleiding van het verslag het wetsvoorstel wet uitwerking autobrief (pagina 32) is opgemerkt dat ook indien een werknemer een lagere vergoeding voor het privégebruik betaalt dan de normale waarde, terwijl hier geen motieven voor belastingontwijking aan ten grondslag liggen, de BTW toch berekend wordt over de normale waarde.

Overigens is in de artikelsgewijze toelichting bij het wetsvoorstel opgemerkt dat de gevallen waarin niet meer dan een symbolische vergoeding in rekening wordt gebracht, gelijkgesteld worden met het kosteloos in gebruik geven van de auto. Voor deze gevallen geldt derhalve hetgeen in paragraaf 3.1 is behandeld.

3.2.2 Forfaitaire regeling

In het besluit van 20 december 2011, nr. 2011/2560M, is goedgekeurd dat in plaats van BTW-heffing over de normale waarde het forfait van 2,7% van de catalogusprijs wordt toegepast (zie paragraaf 3.1.2.).

Als van de goedkeuring gebruik gemaakt wordt:

- geeft de ondernemer in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar voor het privégebruik auto de volgende BTW aan: 2,7% van de catalogusprijs van de betreffende auto. Het percentage van 2,7% wordt naar tijdsgelang berekend (het aantal dagen dat de auto mede voor privédoeleinden ter beschikking staat);
- hoeft de ondernemer geen BTW te voldoen over de in rekening gebrachte vergoeding (ook niet over de tijdvakken die liggen voor het laatste belastingtijdvak).

Deze goedkeuring geldt alleen indien BTW berekend dient te worden over de normale waarde, omdat de in rekening gebrachte vergoeding minder bedraagt dan deze normale waarde. Als meer in rekening wordt gebracht dan de normale waarde kan het forfait niet worden toegepast. In dat geval dient BTW-voldoening over de in rekening gebrachte vergoeding plaats te vinden in de tijdvakken waarop deze vergoeding betrekking heeft.

3.3 Er is geen BTW geclaimd bij aanschaf van de auto

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 of is ingebracht vanuit het privévermogen).

3.3.1 Wettelijke regeling

De BTW die drukt op het zakelijke gebruik en onderhoud van dergelijke auto's, komt wel in aftrek voor zover de auto wordt gebruikt voor belaste handelingen.

3.3.2 Forfaitaire regeling

In het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, is voor deze auto's een forfaitaire regeling opgenomen die vergelijkbaar is met de forfaitaire regeling van 2,7%. Goedgekeurd is dat in zo'n geval de BTW die drukt op de autokosten, in aftrek wordt gebracht alsof de auto niet voor privédoeleinden wordt gebruikt. Hieraan is de voorwaarde verbonden dat de ondernemer in het laatste belastingtijdvak van het jaar een BTW-bedrag voldoet dat gelijk is aan 1,5% van de catalogusprijs (inclusief BTW en BPM).

Het percentage van 1,5% wordt overigens procentueel evenredig verlaagd indien de aftrek van BTW is beperkt vanwege het verrichten van vrijgestelde prestaties.

Hoewel niet expliciet aangeduid in het voornoemde besluit, zijn wij van mening dat de goedkeuring ook van toepassing is op de privéauto die ook zakelijk wordt gebruikt. In het besluit van 9 februari 2009, nr. CPP2009/109M wordt deze auto immers ook expliciet aangeduid als auto waarop bij

aanschaf geen BTW is geclaimd. Waarom deze expliciete aanduiding in het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, ontbreekt, is ons niet duidelijk.

3.4 Regeling voor vaststelling catalogusprijs: autodealers en autohandelaren

In het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, is voor autodealers en autohandelaren een regeling opgenomen ter vaststelling van de catalogusprijs:

Als bij auto(verhuur)bedrijven werknemers of de ondernemer voor privédoeleinden gebruik maken van verschillende (demonstratie)personenauto's waarvan de waarde onderling (sterk) verschilt, wordt goedgekeurd dat voor de vaststelling van de 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.

3.5 Woon-werkverkeer voor de BTW

Woon-werkverkeer wordt voor de BTW geacht voor privédoeleinden plaats te vinden. Dit heeft tot gevolg dat in het geval het privégebruik van de auto alleen bestaat uit woon-werkverkeer er toch BTW verschuldigd is terzake van het privégebruik. In de situatie tot 1 juli 2011 was dit anders, omdat de bijtelling van de Inkomstenbelasting werd gebruikt, waarbij woon-werkverkeer anders wordt uitgelegd. De wijziging per 1 juli 2011 kan daarom grote gevolgen hebben voor de ondernemer die bijvoorbeeld alleen auto's ter beschikking stelt waarin, buiten het woon-werkverkeer, niet privé gereden wordt. Tot 1 juli 2011 is voor deze auto's geen BTW verschuldigd vanwege het woon-werkverkeer (de IB bijtelling is in die gevallen immers nihil), vanaf 1 juli 2011 wel.

De staatssecretaris heeft in het besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, aangegeven hoe de Belastingdienst zal omgaan met het privégebruik dat betrekking heeft op het woon-werkverkeer.

3.5.1 Definitie woon-werkverkeer voor de BTW

In het voornoemde besluit is aangegeven wat voor de toepassing van de fictieve heffing onder woon-werkverkeer moet worden verstaan:

Het (heen en/of terug) reizen van de woon- of verblijfplaats naar de in het kader van een overeenkomst tot 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 (1) als woon-werkverkeer kwalificeren.

Bij deze definiëring 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 is voor de lengte van het traject) en de wijze waarop het woon-werktraject wordt afgelegd (2).

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.

- 1) *Bedoeld wordt de ondernemer die de auto ter beschikking stelt aan de werknemer dan wel de ondernemer die de bedrijfsauto tot zijn beschikking heeft.*
- 2) *Zie in dit verband ook HvJ, 16 oktober 1997, C-258-95 (Fillibeck): in dit arrest ging het om het antwoord op de vraag of een deel van de arbeidsvergoeding van de werknemers moest worden aangemerkt als tegenprestatie voor het vervoer van de*

werknemers (door de werkgever) naar de plaats van de werkzaamheden. De werknemers betaalde geen vergoeding voor dit vervoer. Omdat dit vervoer de werknemers niets kostte (werknemers die geen gebruik maakten van het gratis vervoer kregen hetzelfde loon) oordeelde het Hof van Justitie dat er onvoldoende rechtstreeks verband was tussen de arbeid en de dienst (het vervoer naar de arbeidsplaats): er was derhalve niet sprake van een belaste dienst.

3.5.2 Berekening privékilometers indien privégebruik alleen woon-werkverkeer is

Het voornoemde besluit geeft een handreiking hoe in de praktijk de kilometers voor privégebruik kunnen worden berekend indien het privégebruik alleen bestaat uit 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. 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.

3.5.3 Berekening privékilometers bij bestelauto met wisselend gebruik

Ook voor de situaties waarin een bestelauto wisselend wordt gebruikt geeft het voornoemde besluit een handreiking hoe in de praktijk de kilometers voor privégebruik berekend kunnen worden indien het privégebruik alleen bestaat uit woon-werkverkeer:

Hetgeen in paragraaf 3.5.2. is goedgekeurd geldt ook voor de bestelauto die (zowel zakelijk als voor woon-werkverkeer) wisselend wordt gebruikt door verschillende werknemers. In dat geval volstaat het om voor alle betrokken werknemers de afstand woon-werk 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.

3.5.4 Goedkeuring voor vaststelling frequentie

Het voornoemde besluit keurt voorts goed dat in plaats van het daadwerkelijk bijhouden van de frequentie wordt 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.

3.5.5 Geen privégebruik (ook geen woon-werkverkeer)

In voornoemd besluit merkt de staatssecretaris nog op dat de ondernemer (uiteeraard) in zoverre geen BTW verschuldigd is 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 ook niet aan de orde.

3.6 Forfaitaire regeling richtlijn conform?

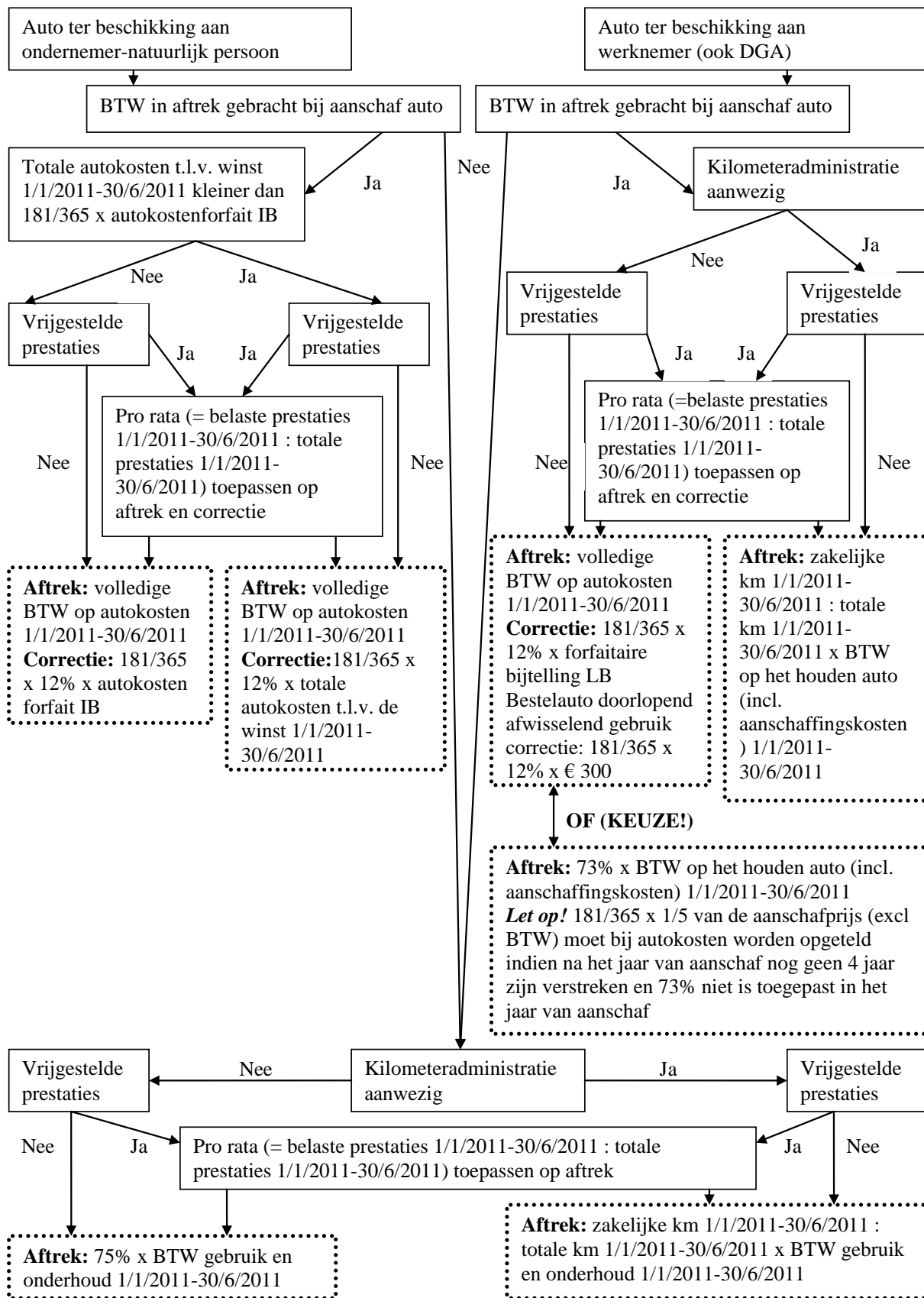
Voor de forfaitaire regeling is nog geen goedkeuring van de Europese Commissie. Er wordt op dit moment gesproken met medewerkers van de Europese Commissie en het georganiseerde bedrijfsleven over de vormgeving van een definitieve regeling voor de BTW-heffing op het privégebruik auto. De twee belangrijkste opties hierbij zijn een in de wet verankerde forfaitaire aftrekbeperking of een forfait à la de voorgestelde 2,7%. Het streven is om in het derde kwartaal van 2012 een goedkeuring te krijgen voor een definitieve forfaitaire regeling, zodat deze regeling op 1 januari 2013 definitief in werking kan treden.

4 Hulpmiddel indienen aangifte laatste tijdvak 2011

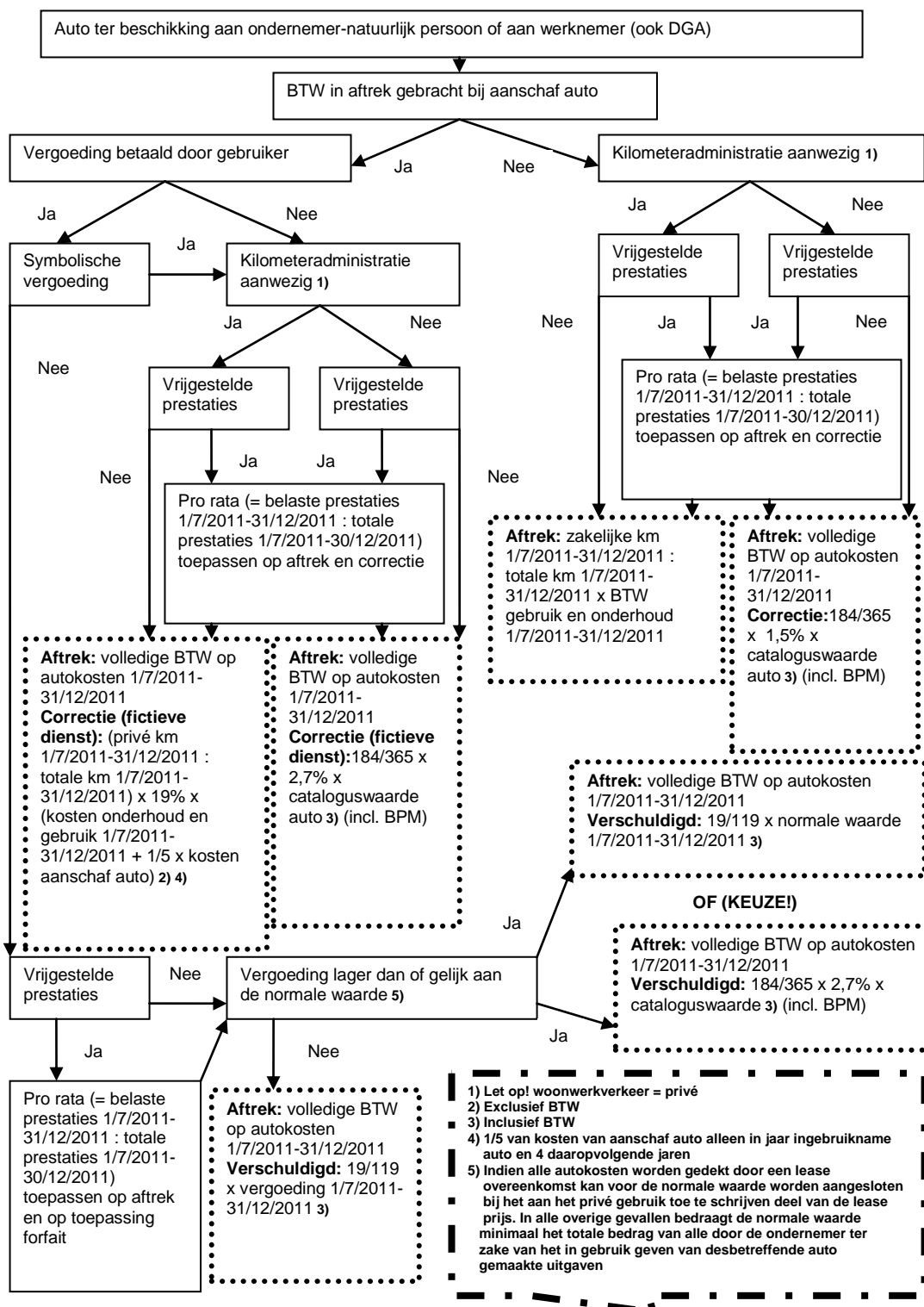
Voor het jaar 2011 moeten in de aangifte van het laatste tijdvak twee systemen worden toegepast: het systeem tot en met 30 juni 2011 en het systeem vanaf 1 juli 2011. In de hoofdstukken 2 en 3 zijn deze twee systemen behandeld. Voor meer informatie wordt dan ook verwezen naar deze hoofdstukken.

Als hulpmiddel bij het indienen van de aangifte over het laatste tijdvak 2011 zijn twee stroomschema's ontwikkeld. Het eerste stroomschema kan gebruikt worden om te bepalen welke gevolgen het privégebruik van de auto tot en met 30 juni 2011 heeft voor de BTW, het tweede om deze gevolgen voor de periode vanaf 1 juli 2011 te bepalen.

4.1 Stroomschema BTW privégebruik auto tot en met 30 juni 2011



4.2 Stroomschema BTW privégebruik auto vanaf 1 juli 2011



5 Bezwaarschrift

In dit hoofdstuk treft u een modelbezwaarschrift aan. Ons uitgangspunt daarbij is dat de aangifte en voldoening op afdracht plaatsvindt conform de wettelijke systematiek. Zo wordt immers ook voorkomen dat achteraf kan worden gesteld dat (gedeeltelijk) onjuist aangifte is gedaan.

Met betrekking tot het modelbezwaarschrift willen wij opmerken dat SRA momenteel met de Belastingdienst in overleg is over een praktische oplossing om tot een collectief bezwaar te komen. SRA zal u over de uitkomsten van dit overleg tijdig (in januari 2012) informeren en raadt u aan vooralsnog te wachten met het indienen van massale bezwaren.

5.1 Modelbezwaarschrift

Betreft: bezwaar afdracht omzetbelasting december/vierde kwartaal 2011

Namens onze cliënt, naam cliënt, omzetbelastingnummer omzetbelastingnummer cliënt, maken wij bezwaar tegen de aangifte en afdracht omzetbelasting december/vierde kwartaal 2011.

Periode tot en met 30 juni 2011: uitspraak Rechtbank Haarlem, 1 juni 2011, nr. 09/3866

De Rechtbank Haarlem (1 juni, nr. 09/3866) heeft beslist dat de jaarlijkse BTW-correctie inzake privégebruik van de auto met een beroep op het gelijkheidsbeginsel kan worden beperkt tot de veel lagere correctie voor zuinige auto's. De rechtbank is van mening dat het onderscheid tussen zuinige auto's en andere auto's dat de Belastingdienst maakt in haar BTW-beleid niet is opgenomen in de wetgeving (niet in de Europese richtlijn en ook niet in de Nederlandse BTW-wetgeving). De veel lagere correctie voor zuinige auto's kan daarom met een beroep op het gelijkheidsbeginsel ook worden toegepast op de gewone auto's.

Onder verwijzing naar voornoemde uitspraak zijn wij van mening dat de aftrekbeperking inzake privégebruik van de auto ('s) voor de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011 beperkt moet blijven tot 12% van 0% van de catalogusprijs van de auto ('s).

Periode tot en met 30 juni 2011: prejudiciële vragen Hof van Justitie

Wij zijn van mening dat de aftrekbeperking van artikel 15, zesde lid, Wet OB 1968 juncto artikel 15 Uitv.besch. OB 1968 in strijd is met de standstillclausule van artikel 17, eerste Lid, Zesde richtlijn. Op grond van de standstillclausule mag Nederland alleen aftrekbeperkingen handhaven die golden tot 1 januari 1979. In een arrest van het Hof van Justitie van X Holding en Oracle Nederland (HvJ 15 april 2010, C-538/08 en C-33/09, BNB 2010/220, V-N 2010/19.22) heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een mogelijkheid dat een ongunstig effect zich kan voordoen, niet betekent dat de wijziging van de regeling in strijd is met de standstillclausule op het moment dat de wijziging in het algemeen voordeliger is voor de belastingplichtigen dan de eerder bestaande regeling. Hieruit volgt dat indien een wijziging in het algemeen nadeliger is voor de belastingplichtigen, de wijziging van de regeling in strijd is met de standstillclausule. Sinds 1 januari 1979 is de hoogte van het percentage van de aftrekbeperking, maar ook de hoogte van de onttrekking diverse malen gewijzigd ten nadele van de belastingplichtigen. Om die reden is naar onze mening de aftrekbeperking in strijd met de standstillclausule.

Onder verwijzing naar het voorgaande zijn wij primair van mening dat de aftrekbeperking geheel buiten toepassing gelaten moet worden in de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011.

De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen (Hoge Raad, 29 oktober 2010, nr. 08/01579, VN 2010/57.18) gesteld over de houdbaarheid van hiervoor beschreven aftrekbeperking BTW. Indien de uitwerking die het Hof van Justitie geeft aan de strijdigheid met de standstillclausule niet tot gevolg heeft dat de aftrekbeperking geheel buiten toepassing moet worden gelaten, maar dat de aftrekbeperking slechts buiten toepassing blijft voor zover deze in vergelijking met de regeling, zoals deze gold op 1 januari 1979, nadeliger uitpakt voor de belastingplichtige zijn wij subsidiair van mening dat de aftrekbeperking maximaal 12% van 20% van de catalogusprijs van de auto kan bedragen naar tijdsgelang berekend voor de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011.

Periode vanaf 1 juli 2011: geen heffing over het privégebruik meer mogelijk

Wij zijn van mening dat een heffing over het privégebruik en een aftrekuitsluiting twee verschillende systemen die niet in één jaar voor dezelfde auto kunnen worden toegepast. Dit betekent dat het privégebruik auto of via de BTW-aftrekcorrectie moet plaatsvinden of via de heffing over het privégebruik. Nu voor de periode tot en met 30 juni 2011 reeds een BTW-aftrekcorrectie heeft plaatsgevonden voor het privégebruik moet de heffing over het privégebruik in de periode vanaf 1 juli 2011 naar onze mening achterwege blijven.

Voor een gelijklopende opvatting verwijzen wij naar de conclusie van A-G Sharpston (23 oktober 2008, nr. C-371/07 (Danfoss A/S & AstraZeneca A/S)).

Onder verwijzing naar het voorgaande zijn wij van mening dat de heffing over het privégebruik in de periode 1 juli 2011 tot en met 31 december 2011 geheel achterwege moet blijven.

Kostenvergoeding bezwaar

Wij verzoeken onze cliënt ingevolge artikel 7:15, tweede lid, AWB een kostenvergoeding toe te kennen in verband met de gemaakte kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand in de bezwaarfase.

Conclusie

De aftrekbepanking mag onder verwijzing naar de uitspraak van de Rechtbank Haarlem en wegens strijd met de standstillclausule van artikel 17, eerste lid, Zesde richtlijn in de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011 naar onze mening primair maximaal nihil bedragen en subsidiair maximaal 12% van 20% van de catalogusprijs van de auto (naar tijdsgelang berekend). De heffing over het privégebruik in de periode 1 juli tot en met 31 december 2011 moet naar onze mening geheel achterwege blijven, omdat er in de periode tot en met 30 juni 2011 reeds een BTW-aftrekcorrectie van toepassing is geweest en deze twee verschillende systemen niet in één jaar voor dezelfde auto kunnen worden toegepast.

Wij zijn ons er van bewust dat de staatssecretaris beroep heeft ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank Haarlem. Wij verzoeken u het bezwaar aan te houden tot in de procedure waarin de Rechtbank Haarlem een uitspraak heeft gedaan op 1 juni 2011 (nr. 09/3866), het Gerechtshof of (bij beroep in cassatie) de Hoge Raad een eendoordeel heeft uitgesproken. De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen (Hoge Raad, 29 oktober 2010, nr. 08/01579, VN 2010/57.18) gesteld over de aftrekbepanking. Wij verzoeken u het bezwaar ook aan te houden totdat het Hof van Justitie deze vragen heeft beantwoord.