

MEMO

Betreft : BTW-privé-gebruik auto
Datum : 18 januari 2012

A. INLEIDING

Bij besluit van 29 juni 2011 heeft de staatssecretaris een nieuwe regeling voor privé gebruik auto's geïntroduceerd. De aanleiding vormde een uitspraak van Rechtbank Haarlem van 1 juni 2011, nr. AWB 09/3866. In deze uitspraak bepaalde de Rechtbank dat de lagere correctie BTW-correctie van 12% x 14% x catalogusprijs (i.p.v. 12% x 25%) ook geldt voor niet-milieuvriendelijke auto's. Daarin zag de staatssecretaris aanleiding om een nieuwe regeling te introduceren. Bij besluit van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M geeft de staatssecretaris nadere richtlijnen omtrent de nieuwe regeling.

Voor alle duidelijkheid geven wij hieronder eerst een algemene duiding van de (correcties) voor privé gebruik. Daarna geven wij kort de strekking van de oude regeling weer en zetten daar vervolgens de nieuwe regeling tegenover.

B. ALGEMEEN

De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten die beoogt particuliere consumptie te belasten. Ondernemers die binnen de ondernemersfeer goederen en diensten aankopen kunnen de BTW die hen in rekening wordt gebracht aftrekken c.q. terugvragen.

Dat geldt ook voor auto's van de zaak. Maar tegelijkertijd moet ook rekening gehouden worden met het privé gebruik, daarop moet immers wel BTW drukken. Onder de oude regeling vond deze heffing plaats door middel van een in het laatste tijdvak te maken correctie van de voorbelasting. Onder de nieuwe regeling hanteert de wetgever een fictieve dienst voor privé gebruik.

Van groot belang is dat uiteindelijk alleen de werkelijke consumptie, *het werkelijke privé gebruik*, tot heffing dient te leiden. Niet meer en niet minder. Omdat de staatssecretaris echter oeverloze discussies voorzag, heeft hij bij wijze van goedkeuring geregeld dat de correctie of heffing voor privé gebruik gebaseerd kan worden op een forfait. Als dit forfait wordt gehanteerd, wacht er in beginsel geen discussie met de Belastingdienst. Als er echter een goed en sluitend verhaal is over een lager werkelijk privé gebruik dan zal een discussie evenmin aan de orde zijn.

Dit geldt zowel onder de oude als de nieuwe regeling.

C. OUDE REGELING

Onder de oude regeling moest steeds in het laatste tijdvak van het jaar de genoten BTW-aftrek gecorrigeerd worden. Volgens het hierboven beschreven forfait van de staatssecretaris werd voor de BTW-correctie privé-gebruik auto aangesloten bij het bijtellingspercentage van de Inkomstenbelasting. Het forfait was 12% x IB-bijtelling. Dit hield met name deze drie zaken in:

- 1) De IB-differentiatie naar de mate van verbruik (milieu(on)vriendelijkheid) werkte ook door naar de correctie omzetbelasting.
- 2) Woon-werkverkeer is in de IB zakelijk en daarmee ook in de BTW.
- 3) Samenhangend met punt 2, in het geval van minder dan 500 km. 'echte' privé kilometeradministratie en een sluitende kilometeradministratie die dat bewees, gold een 0%- tarief in de IB en dus geen BTW-correctie.

Voor IB-ondernemers gold hetzelfde, met dat verschil dat de koppeling met de IB niet bij wijze van goedkeuring (forfait) was geregeld, maar wettelijk was geregeld (artikel 15 Uitvoeringsbeschikking). Voor de IB-ondernemer was tegenbewijs naar werkelijk gebruik in beginsel dan ook niet mogelijk.

Bijzondere tarieven daargelaten komt de oude regeling over het algemeen neer op een jaarlijkse correctie van 3% van de catalogusprijs.

Kritiek op de oude regeling

Op de oude regeling bestond veel kritiek.

Massale bezwaarschriftenacties tegen onverbindendheid BUA

Met name in de populaire vakpers werd opgeroepen tot massale bezwaarschriften-acties tegen de onverbindendheid van de (oude) regeling voor BTW privé gebruik auto. Deze kritiek is echter vrijwel geheel gesmoord door jurisprudentie van het Hof van Justitie (15 april 2010, C-538/08 (X Holding), C-33/09 (Oracle Nederland)).

Uitspraak rechtbank Haarlem

Een nieuw punt van kritiek was de reeds aangehaalde uitspraak van Rechtbank Haarlem. De rechtbank stelde dat het gelijkheidsbeginsel werd geschonden door een voordeliger behandeling van milieuvriendelijke auto's dan milieu(on)vriendelijke auto's. Met als gevolg dat de correctie privé gebruik ook voor milieuvriendelijke auto's gebaseerd kan worden op 12% x 14%. Deze uitspraak is naar onze mening zeer merkwaardig. Als het gelijkheidsbeginsel hier hout snijdt, waarom kan dan niet aangesloten worden bij het 12% x 0%-tarief dat geldt voor elektrische auto's? Met een beroep op deze zaak kan derhalve bezwaar aangetekend worden tegen correcties op basis van de oude regeling.

Overigens achten wij de kansen op succes in deze niet groot. Naar onze mening is de basis voor het gelijkheidsbeginsel namelijk zwak. Het gaat immers om een goedkeuring van de staatssecretaris, terwijl heffing zou moeten plaatsvinden op basis van het werkelijke privé gebruik

en daarin is geen enkele casus identiek. Inmiddels is door de staatssecretaris hoger beroep ingesteld.

Lopende zaak Hof van Justitie

Een laatste punt van kritiek is een nog lopende zaak bij het Europese Hof van Justitie. Daarin wordt aan het Hof de vraag voorgelegd of voor IB-ondernemers het tarief van 12% x 25% wel geldt omdat bij de invoering van de regeling het IB-tarief nog 20% was. Ook voor deze gevallen bestaat de mogelijkheid om een lagere correctie toe te passen in de aangifte 4^e kwartaal/december 2011, dan wel binnen 6 weken bezwaar aan te tekenen.

D. NIEUWE REGELING

Algemeen

De nieuwe regeling bevat inhoudelijk een aantal wijzigingen.

- 1) De koppeling met de inkomstenbelasting komt te vervallen.
- 2) In verband met punt 1, woon-werkverkeer is niet meer zakelijk, maar privé
- 3) In verband met punt 1 en 2, differentiatie naar mileu(on)vriendelijkheid en de <500 km. situaties (0% bijtelling) komt te vervallen.
- 4) In het geval een vergoeding wordt bedongen door een werkgever van zijn werknemer is daarover BTW verschuldigd, maar de fiscus heeft het recht om de BTW-heffing over die vergoeding op te waarden naar een 'zakelijk' niveau. Dat 'zakelijke' niveau leidt tot exact dezelfde heffing als in het geval er geen vergoeding is/wordt bedongen.

Het resultaat is één algemene correctie voor privé gebruik auto die in beginsel voor alle gevallen gelijk is. De correctie bedraagt 2,7% van de catalogusprijs.

Een rekensom leert dat dit 0,3% scheelt ten opzichte van de oude regeling en dat lijkt een voordeel. Dat is echter schijn. De grondslag wordt namelijk fors verbreed naar alle gevallen en naar onze inschatting genereert de nieuwe regeling daarmee straks per saldo meer inkomsten dan de oude. Voor een aantal bijzondere situaties zijn in het besluit van 20 december 2011 een aantal tegemoetkomingen opgenomen. Dat laat echter onverlet dat op een aantal punten de regeling kritiek verdient.

Bijzondere situaties

In het besluit van 20 december 2011 geeft de staatssecretaris voor de volgende situaties een tegemoetkoming.

- a) In het geval een auto uitsluitend ter beschikking staat voor woon-/werkverkeer kan wat de staatssecretaris betreft het bijhouden van een kilometeradministratie achterwege blijven. Bij een fulltime dienstbetrekking wordt voor het bepalen van het woon-/werkverkeer uitgegaan van 214 dagen. Eens per jaar dienen deze kilometers afgezet te worden tegen de totale met die auto gereden kilometers en kan in die verhouding de heffing voor privé gebruik plaatsvinden.

- b) In het geval van auto(verhuur)bedrijven waarbij werknemers of de ondernemer gebruik maken van verschillende auto's kan uitgegaan worden van een gemiddelde catalogusprijs van de voor privédoeleinden ter beschikking staande auto's.
- c) Voor auto's die gekocht zijn zonder dat er BTW in aftrek gebracht kon worden (als voorbeeld wordt de marge-auto genoemd, maar hiervoor kwalificeert ook de niet als ondernemingsvermogen geëtiketteerde auto die wel voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt) introduceert de staatssecretaris een forfait van 1,5% van de catalogusprijs. Daar staat een volledig recht op aftrek tegenover.

Kritiek op nieuwe regeling

Milieuvriendelijk, minder BTW?

We beginnen met een positieve noot. Op milieuvriendelijke auto's wordt bij aanschaf evengoed BTW betaald als bij niet of minder milieuvriendelijke auto's. Sterker nog: relatief gezien wordt bij milieuvriendelijke auto's meer BTW betaald omdat er geen of een lagere BPM component in de aanschafprijs is begrepen (over BPM is geen BTW verschuldigd). In die zin laat zich de logica van de veel lagere heffing/correctie voor milieuvriendelijke auto's onder de oude regeling moeilijk inzien. Een kleine nuance kan zijn dat het lagere verbruik leidt tot lagere brandstofkosten met BTW. Maar dat rechtvaardigt nog niet het forse verschil dat onder de oude regeling werd gehanteerd. Een vorm van gelijktrekking is vanuit vaktechnisch oogpunt zeker motiveerbaar.

Woon-werkverkeer altijd privé

Het is nogal een forse wijziging om al het woon-werkverkeer voortaan als privé te labelen. Wij stellen voorop dat in veel gevallen het woon-werkverkeer inderdaad een privé karakter heeft. De arbeidsovereenkomst vermeldt een plaats van terwerkstelling en het is aan de werknemer om daar op de overeengekomen tijdstippen aanwezig te zijn. Er zijn echter ook situaties denkbaar waarin bedrijfsbelang prevaleert. Te denken valt aan situaties dat een bepaalde werknemer wegens specifieke kwaliteiten wordt aangezocht en ook voor het woon- werkverkeer een auto van de zaak krijgt.

Nog stilliger zijn wij van mening dat er geen sprake is van privé gebruik in situaties waarin de holdingvennootschap van een dga op het privé adres is gevestigd, de auto ook op holding staat en de werkmaatschappij op een ander adres is gevestigd.

Beperkt geschikt voor privé gebruik

Niet onbelangrijk is verder de problematiek rondom de bestelauto's en dergelijke. Niet alle auto's lenen zich voor onbeperkt privé gebruik, nog los van beperkingen die de werkgever eraan stelt. In de nieuwe regeling wordt er rücksichtslos vanuit gegaan dat alle auto's in dezelfde mate privé gebruikt worden. Onder de verwijzing naar paragraaf A behoort het uiteraard tot de mogelijkheid om een lagere, beperkte mate van privé gebruik aannemelijk te maken, maar de bewijslast wordt dan wel al te makkelijk op de ondernemer gelegd. Naar onze mening dient hier praktisch beleid voor geformuleerd te worden..

Oudere auto's, marge-auto's, auto's zonder BTW

In het geval van oudere auto's valt een correctie op basis van de catalogusprijs vrijwel per definitie te hoog uit. Het komt zelfs voor dat deze heffing per saldo meer bedraagt dan aan BTW

kon worden afgetrokken. Ook dat kan uiteraard niet de bedoeling zijn en ook daar staat weer de mogelijkheid open om een lagere correctie aannemelijk te maken.

Dat geldt nog eens te meer in het geval van marge-auto's, dan wel auto's waarvan bij aanschaf de BTW niet in aftrek is gebracht (geëtiketteerd als privé vermogen, maar wel zakelijk gebruik). Weliswaar schrijft de staatssecretaris voor deze gevallen een lager forfait voor (1,5% van catalogusprijs), maar dit forfait knoopt merkwaardig genoeg nog steeds aan bij de catalogusprijs, terwijl juist geen enkele relatie met de catalogusprijs bestaat. Bij een oudere auto met een catalogusprijs van € 50.000 levert het forfait een heffing op van € 750. Een dergelijk bedrag zal naar onze inschatting in veel gevallen te hoog uitpakken en nopen tot een lagere correctie op basis van tegenbewijs. En juist in die 'omkering van de bewijslast' ligt onze kritiek. De oude goedkeuring waarin uitgegaan werd van 75% aftrekbare BTW, benaderde de werkelijkheid naar onze mening doorgaans beter.

Werkgever bedingt vergoeding

Het komt zeer regelmatig voor dat werkgevers niet 'zomaar' een auto beschikbaar stellen aan de werknemer, maar daarvoor een vergoeding bedingen. Over deze vergoeding is BTW verschuldigd. Maar lang niet altijd leidt deze vergoeding tot een BTW-heffing die gelijk is aan de door de wetgever voorgeschreven correctie.

De 'opwaardering' die in de Nederlandse regeling is opgenomen lijkt een algemene strekking te hebben. Daar komt nog bij dat het hier gaat om een wettelijke regeling (en niet om beleid van de staatssecretaris) wat de vraag oproept of er ook nog de mogelijkheid bestaat van tegenbewijs. Dat is voornamelijk niet helemaal duidelijk. Wat wel duidelijk is, is dat niet de door de werkgever bedongen vergoeding uitgangspunt is, maar het 'forfait'. Dat is merkwaardig omdat naar wij menen werkgevers er toch niet per definitie op uit zijn om werknemers te bevoordelen met een auto. Zeker in situaties waarin een auto van de zaak omwille van het bedrijfsbelang in het arbeidsvoorwaardenpakket zit, dan moet er wat ons betreft vanuit gegaan worden dat de werkgever en werknemer een zakelijke vergoeding voor privé gebruik zijn overeengekomen en lijkt een opwaardering misplaatst.

Bovendien lijken er aanknopingspunten te zijn om de wettelijke grondslag van deze regeling in de Europese BTW-richtlijn ter discussie te stellen. De 'moederbepaling' uit de Europese richtlijn staat namelijk min of meer in het kader van fraudebestrijding en dergelijke en het is de vraag of daarvan wel sprake kan zijn.

Privé gebruik lease-auto's

In het geval van operational lease krijgt de werkgever ook in BTW-technisch opzicht niet de eigendom over de auto. Hij neemt een dienst af van de leasemaatschappij. Volgens de staatssecretaris is ook voor die situaties een correctie voor privé gebruik aan de orde. Dat is ook niet meer dan logisch. Hij beroept zich daarbij echter op een bepaling in de wet, waarvoor geldt dat bij de invoering ervan door de toenmalige staatssecretaris expliciet is aangegeven dat die heffing niet voor aan de werkgever verleende diensten gebruikt zou worden. Met name in populaire vakpers wordt in verband hiermee een mogelijkheid gezien om in deze gevallen bezwaar aan te tekenen tegen de heffing. Bij diezelfde parlementaire behandeling is echter opgemerkt dat in het geval geen heffing kan plaatsvinden er een aftrekbeperking geldt.

De door de wetgever sinds 2007 gehanteerde systematiek is volledig (en letterlijk!) gebaseerd op de Europese richtlijn en kan systematisch, zo beschouwd, geen lek voor heffing over consumptie bevatten. Uitlatingen van de Nederlandse wetgever ten tijde van de invoering kunnen daar naar onze mening niet aan afdoen. Dit geldt eens te meer omdat de wetgever de wet niet beter kan aanpassen aan de Richtlijn dan ze in de 2007 deed. De Nederlandse wet is daarmee volledig onder de beheersing van het, naar wij aannemen, wel kloppende communautaire recht gebracht.

Auto's aangeschaft voor 1 juli 2011 waarvoor aftrekcorrectie heeft plaatsgevonden

Tenslotte wordt in de populaire vakpers gesuggereerd om bezwaar aan te tekenen tegen de situatie waarin een auto is aangeschaft onder de oude regeling en daar onderwerp is geweest van een aftrekcorrectie. De gedachte is dat diezelfde auto niet ook nog een keer door een heffing voor privé-gebruik getroffen kan worden en men meent daarvoor steun te vinden in de punten 37 en 44 van de Conclusie van advocaat-generaal Sharpston bij het Hof van Justitie in de zaak Danfoss A/S & AstraZeneca (23 oktober 2008, C-371/07). Nog los van het feit dat deze punten niet expliciet door het Hof van Justitie zijn overgenomen (arrest van 11 december 2008) en deze conclusie in zoverre geen juridische betekenis heeft, merken wij op dat het in deze zaak ging om een *gelijktijdige* toepassing van aftrekbeperking en heffing over *verbruiksgoederen* (kantinemaaltijden).

In het geval van de auto gaat het echter niet om een goed dat in één keer verbruikt wordt, maar om een *investeringsgoed* waarvan het gebruik voor BTW-doeleinden voor langere tijd wordt gevolgd. Er is bovendien geen sprake van gelijktijdige toepassing van conflicterende regelingen, maar van elkaar opvolgende regelingen.

Ten hoogste kan wat ons betreft betoogd worden dat aan de heffing voor privé-gebruik geen betekenis toe kan komen *voorzover* de aftrek van bij aanschaf berekende BTW is gecorrigeerd. Dat zal echter zeer moeilijk vast te stellen zijn, omdat in veel gevallen de aftrekcorrectie gebaseerd zal zijn geweest op het forfait en daarmee abstract is gemaakte van de werkelijke voorbelasting bij aanschaf. In dat geval is een standaard bezwaarschriftenactie dan ook niet mogelijk. Wel kunnen er in een specifiek geval aanknopingspunten liggen voor een specifiek op de casus toegesneden bezwaarschrift, waarin rekening wordt gehouden met deze beperking.

E. WAT NU?

In de eerste plaats is van belang dat in de 4^e kwartaal of december aangifte voor de helft van het jaar 2011 rekening gehouden moet worden met de oude regeling en voor de helft van het jaar met de nieuwe regeling. Dat maakt het er administratief in ieder geval niet makkelijker op. In dat verband wordt in de praktijk uit begrijpelijke en praktische overwegingen wel gesuggereerd om de correctie voor het volledige jaar 2011 te baseren op de nieuwe regeling.

Voor de simpele rechtoe-rechtaan situaties waarin tot op heden correctie werden toegepast van 12% x 25% levert de nieuwe regeling een voordeel op, zij het zeer bescheiden. De terugval van effectief 3% naar 2,7% scheelt voor een halfjaar op een auto met een catalogusprijs van € 40.000 een bedrag van € 60.

Dan komt de vraag op of er met de hierboven geschetste kritiekpunten nog iets gedaan kan worden.

(bezwaar)mogelijkheden oude regeling

Voor dat deel van de correctie dat berekend moet worden op basis van de oude regeling, zijn er twee bezwaarmogelijkheden.

- 1) Lopende de hoger-beroep procedure tegen de uitspraak van Rechtbank Haarlem kan gesteld worden dat de correctie ook voor minder of niet milieuvriendelijke auto's 12% x 0% moet zijn of maximaal 12% x 14% (onze inschatting van de kansen: laag)
- 2) Lopende de procedure bij het Hof van Justitie, kan voor IB-ondernemers het standpunt ingenomen worden dat de regeling onverbindend is, dan wel de heffing beperkt moet blijven tot 12% x 20%. (onze inschatting van de kansen: laag)

(bezwaar)mogelijkheden nieuwe regeling

Zoals hiervoor is gebleken is op de vraag naar bezwaarmogelijkheden geen standaard antwoord te geven. Een massale bezwaarschriftenactie wordt door ons niet gepromoot en dat is nu juist waarom wij inschatten dat de nieuwe regeling budgettair gunstig uit zal pakken voor de Staat. De bewijslast ligt heel diplomatiek steeds bij de ondernemer en het vergaren van passend bewijs zal in een aantal gevallen wellicht net zo veel kosten als het aan voordeel oplevert.

Dat zal echter niet voor alle gevallen gelden. Het lijkt zaak om per situatie een inschatting te maken welke aanknopingspunten er zijn om een lagere correctie te onderbouwen. Is de onderbouwing in zichzelf zo duidelijk en motiveerbaar, dan kan overwogen worden om daar in de aangifte gewoon vanuit te gaan met vastlegging van de onderbouwing in het dossier. Komt de fiscus op bezoek, dan stuit ook de fiscus op de onderbouwing en blijft een correctie wellicht achterwege.

In gevallen waarin er duidelijk strijd is met de nieuwe regeling, maar deze strijd ook te motiveren valt, lijkt het indienen van een bezwaarschrift binnen 6 weken na (voldoening op) aangifte meer opportuun.
