

Wijziging van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken; directie Douane en Verbruiksbelastingen

Besluit 21 augustus 2007 nr. DV2007/51M, Stcrt. nr. 166

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op de artikelen 8, zevende lid, en 15, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968;

Besluit:

Artikel I

De Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 ¹⁾ wordt als volgt gewijzigd:

.....

1) Stcrt. 1968, 169, laatstelijk gewijzigd bij ministeriële regeling van 20 december 2006 (Stcrt. 250).

A. **Artikel 5a** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste, tweede en derde lid worden vervangen door:
 1. Als gemaakte uitgaven voor het gebruik van een goed als bedoeld in artikel 4, tweede lid, onderdeel a, van de wet worden, met inachtneming van het gestelde in het tweede en derde lid, aangemerkt de kosten van de ondernemer, de omzetbelasting daaronder niet begrepen, in verband met:
 - a. de verwerving of de vervaardiging van het goed;
 - b. het onderhoud, het herstel, de verbetering en de verbouwing van het goed;wanneer ter zake van de desbetreffende kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van belasting is ontstaan en voor zover het goed wordt gebruikt in de zin van genoemde bepaling.
 2. Het bedrag van de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt gedeeld door 10 ingeval van een onroerende zaak, en gedeeld door 5 ingeval van een roerende zaak waarop de ondernemer afschrijft voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.
 3. Het bedrag van de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten als bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, wordt gesteld op het bedrag van die kosten in het kalenderjaar waarin de ondernemer de betreffende goederen of diensten gaat gebruiken.
2. In het vierde lid wordt "uitgaven" vervangen door: kosten.

3. Het vijfde lid wordt vervangen door:
 5. Voor goederen waarvoor de kosten in verband met de verwerving of de vervaardiging van het goed bij de verwerving of de vervaardiging lager zijn dan de vergoeding voor de levering van dat goed als bedoeld in artikel 8 van de wet, wordt voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, de vergoeding aangemerkt als de gemaakte kosten.
4. Het zesde en het zevende lid vervallen.
- B. In **artikel 5b** wordt “worden aangemerkt alle aan de desbetreffende dienst gerelateerde uitgaven van de ondernemer” vervangen door: wordt aangemerkt het bedrag van de door de ondernemer voor het verrichten van de dienst gemaakte kosten.
- C. In **artikel 11**, tweede lid, wordt “Indien blijkt,” vervangen door: Indien aannemelijk is.

Artikel II

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 2008.

Deze regeling zal met de toelichting in de *Staatscourant* worden geplaatst.

De Staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. J.C. de Jager

1. Toelichting

Algemeen

Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie van 14 juli 2005 in de zaak C-434/03 (arrest Charles en Charles-Tijmens), is met ingang van 1 januari 2007 een aantal wijzigingen aangebracht in de Wet op de omzetbelasting 1968 ¹⁾ (hierna: de Wet) en in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking). De wijziging van de Wet had onder meer betrekking op het daarin opnemen van een nieuwe heffingsbepaling in artikel 4, tweede lid, onderdeel a, die inhoudt dat bepaalde handelingen (hierna: privégebruik) voor de BTW-heffing worden gelijkgesteld met een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Het gaat bij die handelingen om het gratis privégebruik door bijvoorbeeld de ondernemer of zijn personeel van goederen zoals een woning of een laptop die tot het bedrijfsvermogen van de ondernemer behoren en waarvoor recht op aftrek van belasting is ontstaan.

.....
1) Stb. 1968, 329, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 14 december 2006 (Stb. 682).

De maatstaf van heffing voor bedoeld gratis privégebruik wordt ingevolge artikel 8, zevende lid, van de Wet gesteld op de door de ondernemer voor het privégebruik gemaakte uitgaven. Voor het nader vaststellen van die maatstaf van heffing is thans in artikel 5a van de Uitvoeringsbeschikking aangegeven dat daarvoor drie soorten van kosten in aanmerking moeten worden genomen. Het gaat om de verwervings- of vervaardigingskosten van het privé gebruikte goed, om de kosten van onderhoud, verbetering, en dergelijke van dat goed en om de kosten met betrekking tot het feitelijke gebruik van het goed, een en ander voor zover ter zake van die kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting is ontstaan. De maatstaf van heffing over het privégebruik in een bepaalde periode wordt vervolgens berekend door het totaal van de aldus in aanmerking te nemen kosten op de voet van artikel 5a, tweede en derde lid, tijdsevenredig toe te rekenen naar het privégebruik.

De thans in artikel 5a, tweede en derde lid, geformuleerde tijdsevenredige toerekening voor het bepalen van de maatstaf van heffing voor het privégebruik heeft in de uitvoeringspraktijk op enkele onderdelen vragen opgeroepen. Gebleken is dat deze in een aantal gevallen kan leiden tot een maatstaf van heffing voor het privégebruik, die sterk afwijkt van de maatstaf van heffing die van toepassing zou zijn indien het werkelijke privégebruik van het desbetreffende goed als uitgangspunt zou zijn genomen. Hierdoor valt de BTW-heffing over het privégebruik in die gevallen, afhankelijk van de omstandigheden, aanmerkelijk te hoog of te laag uit. Zo zal voor een laptop die een groot aantal dagen van het jaar voornamelijk privé en op die dagen slechts enkele uren zakelijk wordt gebruikt, de heffing over het privégebruik te laag uitvallen. Andersom zal die heffing te hoog uitvallen indien de laptop op de dagen van gelijktijdig privé- en zakelijk gebruik voornamelijk zakelijk wordt gebruikt.

Voorts is gebleken dat de huidige regeling van artikel 5a van de Uitvoeringsbeschikking voor de vaststelling van de maatstaf van heffing

voor het privégebruik complex is in de gevallen waarbij gedeelten van een goed, al dan niet tijdelijk, privé worden gebruikt. Hierdoor wordt de toepassing ervan in die gevallen bemoeilijkt.

Om de btw-heffing beter te laten aansluiten bij het werkelijke privé-gebruik en de toepassing van artikel 5a te vereenvoudigen is gekozen voor een nieuwe opzet van deze bepaling waarbij voor het bepalen van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een goed volledig wordt uitgegaan van het werkelijke aandeel van het privégebruik in het totale gebruik van het goed. De verdeelsleutels zoals thans geformuleerd in artikel 5a, tweede en derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking kunnen daarmee vervallen.

In de nieuwe opzet is de tot nu toe in artikel 5a, eerste lid, onderdeel c, opgenomen categorie van gemaakte kosten in verband met het feitelijke gebruik van het goed komen te vervallen. Deze categorie bleek overbodig nu deze kosten in de praktijk reeds buiten de maatstaf van heffing over het privégebruik blijven omdat voor het privé-gebruik geen recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

De ondernemer zal voor de toepassing van de nieuwe regeling van artikel 5a net als in het verleden in zijn boekhouding aantekening moeten houden van het privé-gebruik. De Belastingdienst zal hiervoor in beleidsregels aangeven dat als de ondernemer door bijzondere omstandigheden niet kan beschikken over exacte gebruiksgegevens, hij kan uitgaan van een schatting die het werkelijk gebruik zo goed mogelijk benadert.

Bij de wijziging van artikel 5a is rekening gehouden met de vervanging van de Zesde BTW-richtlijn met ingang van 1 januari 2007 door Richtlijn 2006/112/EG ¹⁾. In artikel 75 van de nieuwe richtlijn wordt voor de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een bedrijfsgoed niet langer gesproken van “de voor het verrichten van de diensten gemaakte uitgaven” zoals in het vroegere artikel 11, A, lid 1, onder c, van de Zesde BTW-richtlijn, maar van “de voor het verrichten van de diensten gemaakte kosten”. Deze wijziging in de communautaire regelgeving heeft geen materiële betekenis. Voor zover de redactie van artikel 8, zevende lid, van de Wet dat toelaat is bij de nieuwe formulering van artikel 5a, niettemin rekening gehouden met bedoelde wijziging in de communautaire regelgeving. Artikel 5b van de Uitvoeringsbeschikking is eveneens dienovereenkomstig aangepast.

1) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU, L347).

In deze ministeriële regeling is voorts voorzien in een wijziging van de in artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking opgenomen regeling voor de aftrek van voorbelasting indien de ondernemer zowel prestaties verricht die recht op aftrek geven als andere prestaties. Door die aanpassing wordt het in bepaalde gevallen voor wat betreft de bewijslast gemakkelijker om af te wijken van de hiervoor geldende omzet-evenredige aftrekregeling, de zogenoemde evenredige aftrek. Deze wijziging is eveneens bedoeld om de toepassing van de Uitvoeringsregeling in de uitvoeringspraktijk te vereenvoudigen. Voor een nadere toelichting op deze wijziging zij verwezen naar de artikelsgewijze toelichting.

Tot slot wordt opgemerkt dat de aanpassingen in de onderhavige wijzigingsregeling noch tot noemenswaardige effecten voor de

administratieve lasten bij bedrijven, noch tot budgettaire of noemenswaardige uitvoeringstechnische effecten leiden.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1, onderdeel A. Zoals is aangegeven in het algemene deel van deze toelichting is ervoor gekozen om de toepassing van artikel 5a aan te passen en te vereenvoudigen. Daarbij is voorzien in een nieuwe opzet van deze bepaling waarbij voor het bepalen van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een goed volledig wordt uitgegaan van het werkelijke aandeel van het privégebruik in het totale gebruik van het goed.

In het nieuwe eerste lid van artikel 5a wordt voor de uitgaven ten behoeve van bedoeld privégebruik een tweetal categorieën van gemaakte kosten onderscheiden. De eerste categorie heeft betrekking op de kosten die worden gemaakt met betrekking tot de verwerving of de vervaardiging van het goed dat door de ondernemer of zijn personeel privé wordt gebruikt. Daarbij gaat het in beginsel om eenmalige kosten die zich voordoen in het jaar van de verwerving of de vervaardiging. Eventuele kosten ter zake van die verwerving of vervaardiging die zijn gemaakt in een eerder of later jaar moeten daarbij echter nog worden opgeteld. De aldus berekende kosten moeten vervolgens met inachtneming van artikel 5a, tweede en vierde lid, worden toegedeeld aan meerdere kalenderjaren. De tweede categorie kosten heeft betrekking op kosten ter zake van onderhoud, herstel en dergelijke die van jaar tot jaar kunnen verschillen.

Wat betreft de in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, bedoelde kosten ter zake van de verwerving of de vervaardiging van een goed, is in het nieuwe tweede lid van dit artikel bepaald dat bij gebruik van een onroerende zaak de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen kosten worden gedeeld door 10. Ingeval het gaat om het gebruik van een roerende zaak waarop de ondernemer afschrijft voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen, worden de voor een kalenderjaar in aanmerking te nemen verwervings- of vervaardigingskosten gedeeld door 5. De verdeling vindt voor het eerst plaats in het jaar dat de ondernemer het goed is gaan gebruiken.

Met betrekking tot de in artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, bedoelde kosten ter zake van onderhoud, verbetering en dergelijke geldt ingevolge het derde lid van dit artikel dat deze voor een kalenderjaar steeds worden gesteld op het bedrag van de feitelijke kosten in een bepaald kalenderjaar. In het nieuwe derde lid is bepaald dat de ondernemer vorenbedoelde kosten in aanmerking moet nemen in het kalenderjaar waarin hij de desbetreffende goederen of diensten gaat gebruiken. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat wanneer een ondernemer kosten heeft gemaakt voor onderhoud, verbouwing, en dergelijke van een goed voordat hij dat goed - privé, zakelijk dan wel in een combinatie daarvan - in gebruik neemt, die kosten worden toegerekend aan het kalenderjaar waarin het goed in gebruik is genomen. Dat betekent dat die kosten ook in de maatstaf van heffing moeten worden meegenomen, voor zover zij in dat eerste gebruiksjaar zijn toe te rekenen aan privégebruik. In de vroegere context van artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, en derde lid, konden deze kosten in dergelijke gevallen niet worden begrepen in de maatstaf van heffing wanneer een goed pas in een later

kalenderjaar in gebruik werd genomen. Is het goed al in gebruik genomen en worden er later bijvoorbeeld kosten voor een verbouwing van het goed gemaakt dan worden die kosten toegerekend aan het kalenderjaar waarin de ondernemer de “verbouwingdienst” gaat gebruiken. Over het algemeen zal dat overigens samenvallen met het kalenderjaar waarin de kosten feitelijk worden gemaakt.

Voor alle in artikel 5a, eerste lid, onderdelen *a* en *b*, bedoelde kosten afzonderlijk geldt, als voorheen, dat zij alleen in de maatstaf van heffing worden betrokken, indien voor de desbetreffende kosten recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan.

Anders dan voorheen behoeven de overeenkomstig het vorenstaande berekende kosten over een kalenderjaar niet meer volgens een bepaalde formule te worden toegerekend aan de maatstaf van heffing over het privégebruik, maar kan zoals in het algemene deel van deze toelichting is aangegeven, worden aangesloten bij de werkelijke verhouding tussen het privégebruik en het totale gebruik in een bepaald kalenderjaar (artikel 5a, eerste lid, slot). De tot nu toe in het tweede en derde lid opgenomen formules zijn daarmee komen te vervallen.

In een aantal gevallen werkt de definitie van kosten in verband met de verwerving of de vervaardiging van een goed zoals die is opgenomen in artikel 5a, eerste lid, onderdeel *a*, niet neutraal uit voor het bepalen van de maatstaf van heffing over het privégebruik. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer niet alle kosten ter zake van de verwerving in rekening worden gebracht bij de aankoop van het goed. In het huidige artikel 5a, vijfde lid, is daarom reeds een voorziening getroffen voor de situaties waarin er sprake is van de verwerving van een goed via een handeling als de vestiging, wijziging, overdracht, enzovoort, van een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, en welke handeling als een levering wordt aangemerkt. De regeling houdt in dat in die gevallen de uitgaven voor de verwerving of de vervaardiging van het goed worden vastgesteld op een bedrag waarbij ook rekening is gehouden met de waarde van de eventuele periodieke canon, retributie of huur.

Soortgelijke situaties kunnen zich echter ook voordoen in andere gevallen zoals bij huurkoop of leasing van een goed of bij leveringen bedoeld in artikel 3, derde lid, onderdeel *b*, van de Wet. Om die reden is aan artikel 5a, vijfde lid, een meer algemene strekking gegeven. Deze nieuwe bepaling geldt derhalve voor alle goederen waarvoor de in artikel 5a, eerste lid, onderdeel *a*, bedoelde kosten bij de verwerving of vervaardiging lager zijn dan de op die verwerving of vervaardiging van toepassing zijnde vergoeding in de zin van artikel 8 van de Wet.

De tot dusverre in artikel 5a opgenomen leden zes en zeven zijn vervallen. Artikel 5a, zesde lid, inzake het gebruik van een gedeelte van een goed voor privédoeleinden kan vervallen omdat in de nieuwe opzet van dit artikel voor het bepalen van de maatstaf van heffing voor het gebruik voor privédoeleinden van een zakelijk goed steeds wordt uitgegaan van de werkelijke verhouding tussen het privégebruik en het zakelijke gebruik van het desbetreffende goed. Daardoor wordt impliciet ook rekening gehouden met het gebruik van een gedeelte van een goed voor privédoeleinden.

Artikel 5a, zevende lid, kan vervallen omdat de hierin opgenomen regeling voor het in de maatstaf van heffing betrekken van bestanddelen die in een

goed worden geïntegreerd, in de nieuwe opzet over gaat naar artikel 5a, eerste lid. In de nieuwe opzet worden de kosten voor een in het goed te integreren bestanddeel gezien als een verbetering van het goed en derhalve niet meer over meerdere jaren gespreid, maar in een keer meegenomen in het jaar waarin die kosten zich voordoen.

Artikel I, onderdeel C. In artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de Uitvoeringsbeschikking is de zogenoemde regeling voor evenredige aftrek opgenomen. Deze regeling houdt in dat de aftrekbare voorbelasting ter zake van goederen en diensten die door een als zodanig handelende ondernemer zowel voor handelingen worden gebruikt waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, wordt bepaald aan de hand van een bepaalde berekeningsleutel. Deze berekeningsleutel is afhankelijk van de verhouding tussen het totaal van de vergoedingen voor belaste leveringen en diensten en het totaal van de vergoedingen voor alle leveringen en diensten.

Artikel 11, tweede lid, van de Uitvoeringsbeschikking bepaalt echter dat van de hiervoor bedoelde regeling voor de evenredige aftrek wordt afgeweken, indien blijkt dat het werkelijke gebruik van de goederen niet overeenkomt met de verhouding bedoeld bij de evenredige aftrekregeling. Deze bepaling beoogt te voorkomen dat in bepaalde gevallen ongerechtvaardigde voor- of nadelen ontstaan voor ondernemers indien de regeling voor de evenredige aftrek zou worden toegepast. Zo zou zich een ongerechtvaardigd nadeel voor een ondernemer kunnen voordoen indien de ondernemer bijvoorbeeld een omzet heeft waarvan de ene helft belast is en de andere helft is vrijgesteld. Deze ondernemer kan voor een ingekocht bedrijfsmiddel dat hij zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties gebruikt op grond van de evenredigheidsregel de helft van de voorbelasting in aftrek brengen. Indien de ondernemer dit bedrijfsmiddel echter hoofdzakelijk gebruikt voor zijn belaste prestaties, dan zou hij een ongerechtvaardigd nadeel ondervinden. In dergelijke gevallen biedt aftrek naar het werkelijke gebruik uitkomst.

Recente jurisprudentie van de Hoge Raad over de onderhavige bepaling geeft aan dat deze zo moet worden gelezen dat de bewijslast van het werkelijk gebruik rust op degene die van de evenredigheidsregeling (aftrek op basis van omzetverhoudingen) wil afwijken. Daarbij moet dan gelden dat de vaststelling van het werkelijk gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens (arrest van 3 februari 2006, nr 41 751, BNB 2006/314).

Voornoemd arrest was aanleiding om de bewijspositie inzake het werkelijk gebruik nader te bezien. De uitwerking van “blijken” past bij een verzwaarde bewijslast. Met artikel 173, lid 2, onder c, van Richtlijn 2006/112/EG, waarop deze bepaling is gebaseerd, is dat niet beoogd. In genoemde richtlijn bepaling is enkel bepaald dat de lidstaten een belastingplichtige kunnen toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan. In dat kader is thans gekozen voor de lichtere vorm van bewijs, zijnde het aannemelijk maken. De verlichting van de bewijslast geldt, gezien de betreffende bepaling, dan overigens zowel voor de ondernemer als de inspecteur.

Artikel II. In dit artikel is bepaald dat deze ministeriële regeling in werking treedt op 1 januari 2008. Gelet op het feit dat ondernemers ter zake van het privé-gebruik van een bedrijfsgoed in een bepaald kalenderjaar de belasting

pas verschuldigd worden op de laatste dag van het kalenderjaar waarin die diensten worden verricht, zal in een beleidsbesluit worden goedgekeurd dat ondernemers desgewenst artikel 5a zoals dat luidt op 1 januari 2008, kunnen toepassen voor het kalenderjaar 2007.

De Staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. J.C. de Jager.