

Fiscaal advies

Laatste btw-aangifte 2023 en eerste btw-aangifte 2024

Gedurende het jaar wordt btw in aftrek gebracht in de btw-aangifte. Aan het einde van het boekjaar moeten daarop btw-correcties worden gemaakt. Het betreft de volgende btw-correcties.

1. Correctie btw bij onttrekkingen voor eigen verbruik en privégebruik

De Belastingdienst publiceert ieder jaar normbedragen voor het privégedeelte van de kosten van energie en water en van het eigen gebruik van agrarische producten. Voor het privégebruik van energie en water en gebruik van agrarische producten moet in de laatste btw-aangifte over 2023 een btw-correctie worden gemaakt. In de landbouwnormen 2023 wordt aangegeven welke prijs (exclusief btw) per product gehanteerd moet worden en waarover aan het einde van het boekjaar de btw-correctie moet worden berekend. Deze bedragen gelden ook voor mkb-ondernemers. Geef een btw-correctie aan bij vraag 1d.

2. Correctie btw voor het privégebruik auto

Voor het privégebruik van een auto van de zaak is btw verschuldigd. Bij het ontbreken van een sluitende kilometeradministratie en bij het ontbreken van een zakelijke vergoeding wordt de verschuldigde btw forfaitair gesteld op 2,7 procent van de cataloguswaarde van de auto (inclusief btw en bpm). Geef aan het einde van het boekjaar de correctie voor de auto op basis van het forfait aan bij vraag 1d van de btw-aangifte. Indien bij de aanschaf van de auto geen btw in aftrek is gebracht – bijvoorbeeld omdat hij die auto onder de margeregeling heeft gekocht of die vanuit zijn privévermogen in de onderneming heeft ingebracht – geldt een forfaitaire bijtelling van 1,5 procent. Het forfait van 1,5 procent is ook van toepassing op auto's die de ondernemer of werkgever nog in gebruik heeft na afloop van het vierde jaar, volgend op het jaar waarin hij de auto is gaan gebruiken. Als er een kilometeradministratie is bijgehouden (en er is btw bij aankoop van de auto in aftrek gebracht) dan wordt de correctie voor de btw vanwege het privégebruik gesteld op de uitkomst van de volgende som: $21 \text{ procent} \times (\text{privékilometers} / \text{totale kilometers}) \times \text{gemaakte uitgaven (1/5e deel van het aankoopbedrag$

exclusief btw en bpm in de eerste vijf jaar) + gebruiks- en onderhoudskosten exclusief btw.

Btw

Geef deze correctie aan bij vraag 1d van de btw-aangifte. Indien een eigen bijdrage wordt betaald voor het privégebruik van de auto moet dat worden aangegeven bij vraag 1a van de btw-aangifte.

Enkele aandachtspunten bij de btw-correctie voor het privégebruik auto:

- Indien een auto voor een dga privévermogen is en de kosten van onderhoud en gebruik in privé worden gehouden terwijl de dga € 0,21 per kilometer vergoed krijgt, kan geen btw-aftrek in de BV plaatsvinden en hoeft ook geen correctie btw privégebruik auto te worden gemaakt.
- De ondernemer, niet zijnde een dga, voor wie de auto privévermogen is, kan btw op kosten van onderhoud en gebruik terugvragen. Aan het einde van het jaar moet een correctie btw privégebruik worden gemaakt indien sprake is van privégebruik.
- Woon-werkverkeer is voor de btw privégebruik. Als het woon-werkverkeer het enige privégebruik is van de auto, is het voor het vaststellen van de verschuldigde btw niet nodig om een sluitende kilometeradministratie bij te houden. Daarbij is goedgekeurd dat mag worden uitgegaan van een vast aantal van 214 werkdagen per jaar. LET OP! De Hoge Raad heeft onlangs geoordeeld dat woon-werkverkeer altijd privégebruik vormt; ook wanneer werknemers (bijvoorbeeld vanwege COVID) veel thuiswerken en de auto (af en toe voor bijvoorbeeld verplichte bijeenkomsten) gebruiken om naar de vaste werkplek (vaak het kantoor) te rijden.
- Wat een normale eigen bijdrage is voor het privégebruik van een auto is niet eenvoudig vast te stellen. Ons standpunt is dat de normale waarde van het privégebruik van de auto gesteld kan worden op 2,7 procent (of 1,5 procent bij auto's ouder dan vijf jaar) van de cataloguswaarde (inclusief btw en bpm). Stel dat de cataloguswaarde van een auto van drie jaar oud € 50.000 is, en een eigen bijdrage op jaarbasis wordt betaald van € 1.800, is de eigen bijdrage hoger dan de zogezegd minimale eigen bijdrage van € 1.350 (2,7 procent x € 50.000). Op jaarbasis is aan btw verschuldigd € 312 ($21/121e \times € 1.800$).
- Anders dan voor de inkomstenbelasting/loonheffing bestaat voor de btw geen bijzondere regeling voor elektrische auto's en auto's die ouder zijn dan 15 jaar.

- De correctie btw privégebruik auto moet niet mee worden genomen in de BUA-berekening. Het privégebruik van een zakelijke fiets moet wel worden meege-
nomen in de BUA-berekening.

3. Btw-correctie voor verstrekkingen aan relaties en personeel

Zijn er in 2023 verstrekkingen, met een privé karakter, gedaan aan relaties en personeel? Let dan op toepassing van de BUA (Besluit Uitsluiting Aftrek omzetbelasting). Wanneer de verstrekkingen per persoon op jaarbasis een waarde van meer dan € 227 exclusief btw hebben, dan moet de btw die hierop in aftrek is gebracht in 2023 in de laatste btw-aangifte van 2023 worden gecorrigeerd. Houdt in de administratie altijd een berekening voor de BUA bij. De te corrigeren btw moet worden aangegeven bij vraag 5b van de btw-aangifte. Er zijn 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 onderschikt belang is. Voor deze kosten maakt het BUA een uitzondering en is een correctie niet aan de orde.

BUA categorieën

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

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 van stichtingen en instellingen die geen recht op aftrek btw hebben. Per relatiegeschenk of gift moet worden beoordeeld of de ontvanger geen recht op aftrek van btw zou hebben, als de ontvanger de uitgaven ervoor zelf zou hebben gemaakt. De btw op de kosten mag niet worden afgetrokken indien de waarde van alle geschenken die in een jaar aan de ontvanger wordt verstrekt niet meer dan € 227 (exclusief btw) bedraagt.

Verstrekkingen aan personeelsleden

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

WKR & BUA

Voor de loonheffingen is de werkkostenregeling (WKR) verplicht van toepassing. De werkkostenregeling bepaalt in welke mate vergoedingen en verstrekkingen van de werkgever aan de heffing van de loonbelasting worden onderworpen. Op het eerste gezicht lijken de WKR en de btw vergoedingen en verstrekkingen 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) de vergoeding exclusief btw in aanmerking wordt genomen.

Ook de waardering van de verstrekkingen 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 verstrekkingen van mobiele telefoons of de toepassing van de fietsenregeling.

Het is zaak deze verschillen goed in beeld te hebben en hier in de administratie 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.

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. Het privégebruik wordt voor de btw op een andere manier belast: via de fictieve dienst. Lees ook ons boek 'Auto van de Zaak - de regelgeving ontcijferd'.

Openbaarvervoersbewijzen

Het BUA moet worden toegepast op het verstrekken van openbaarvervoersbewijzen.

Fiets van de zaak

In het BUA is een aparte regeling voor fietsen (inclusief E-bikes) opgenomen.

Voor de toepassing van het BUA is een fiets een 'rijwiel zonder hulpmotor of een rijwiel met elektrische hulpmotor die trapondersteuning verleent (een zogenaamde E-bike)'. Rijwielen met een verbrandingsmotor vallen buiten de regeling.

De btw op de aanschaf of huur van een fiets die een werkgever aan zijn werknemer verstrekt voor woon-werkverkeer komt tot een maximum van € 129,99 per werknemer in aftrek. Dat is de btw begrepen in de € 749 grens. Uit deze eigen bijdrage moet wel btw worden voldaan (ook in het geval deze bestaat uit 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 de werknemer de fiets gedurende drie jaar gebruikt voor meer dan de helft van het aantal dagen dat hij/zij pleegt te reizen in het kader van woon-werkverkeer.
- 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 andere 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. Als niet aan de voorwaarden is voldaan, is het BUA onverkort van toepassing op de verstrekking of ter beschikkingstelling van de fiets.

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

Kantineverstrekingen

Ondernemers die zelf de kantine exploiteren mogen de btw op kosten die zijn gemaakt voor de verstrekking van eten en drinken in een personeelskantine in eerste instantie volledig aftrekken. Dit geldt niet alleen voor de

etenswaren zelf, maar ook voor de kosten van inrichting, investering en dergelijke. De exploitatie van een kantine is belast met btw, dit geldt ook voor ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten.

Het verstrekken van spijzen en dranken beneden de kostprijs valt onder het BUA, hiervoor is de zogenaamde 'kantineregeling' opgenomen in het BUA. Er vindt een bevoordeling van het personeel plaats. Voor de vastlegging van de bevoordeling wordt uitgegaan van de kostprijs van de ingrediënten en grondstoffen van de spijzen en dranken. Voor de BUA-berekening wordt de kostprijs vermeerderd met een forfaitaire opslag van 25 procent. Vervolgens wordt hierop de werkelijke omzet in mindering gebracht, dit leidt tot het saldo van de bevoordeling waarover een btw-correctie van 9 procent btw (21 procent bij alcoholhoudende dranken) moet worden gemaakt. De btw dient bij de laatste btw-aangifte over het kalenderjaar aangegeven te worden. Indien het bedrag (samen met de andere BUA-verstrekingen) niet meer dan € 227 per persoon bedraagt, dan kan de btw-correctie achterwege blijven. Bij de uitbesteding van de kantine-exploitatie gelden andere, specifieke regels.

Hoogte van de BUA-correctie

Als een ondernemer of werkgever een vergoeding in rekening brengt voor één van de hiervoor genoemde verstrekingen, 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 bestaat uit de opoffering van vakantie- of ADV-dagen, moet de werkgever btw uit deze vergoeding op aangifte voldoen. De waarde van de bevoordeling (het loon in natura/andere verstrekking) wordt dan 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.

De ervaring leert dat het in voorkomende gevallen mogelijk is hierover afspraken met de Belastingdienst te maken.

Verstrekking vouchers aan personeel

Op grond van een uitspraak van het Europese jurisprudentie kan worden gemeend dat wanneer een ondernemer een voucher verstrekt aan zijn personeel en dit doet om het personeel te motiveren om de productiviteit en winstgevendheid te stimuleren, de aftrek van btw op de kosten niet kan worden beperkt op grond van het BUA. Daarnaast hoeft de verstrekking van vouchers voor meervoudig gebruik (vouchers waarvan tijdens uitgifte van de bon nog niet bekend is hoeveel btw er uiteindelijk betaald moet worden) niet meegenomen te worden bij de berekening of het grensbedrag van € 227 (exclusief btw) wordt overschreden. Over de verkoop en doorverkoop van een voucher voor meervoudig gebruik is immers nog geen btw verschuldigd; dit zijn onbelastbare handelingen. Er treedt pas btw-heffing op wanneer op een later moment de voucher wordt ingewisseld voor een goed of dienst.

Uitsluiting van aftrek btw te voorkomen?

Het kan een substantiële besparing opleveren indien wordt onderzocht of het mogelijk is om per medewerker onder het grensbedrag van € 227 (exclusief btw) te blijven.

Het is onze ervaring dat er verschillende mogelijkheden bestaan om de BUA-correctie in dit opzicht te optimaliseren. Door het bedrag van een eigen bijdrage verlaagt de 'waarde' van de verstrekking voor het berekenen van de € 227 grens. Op grond van deze gedachte leidt een bevoordeling van een werknemer met een totale waarde van € 250, waarbij de werknemer een eigen bijdrage van € 25 betaald, niet tot een BUA-correctie.

De Belastingdienst heeft deze handelswijze toegestaan, maar heeft inmiddels opgemerkt dat dit in strijd is met de bepalingen in het besluit. Vanaf 2024 is deze werkwijze daarom niet meer mogelijk. Vanaf 1 januari mag u, bij de berekening of het BUA drempelbedrag wordt overschreden, de eigen bijdrage niet meer aftrekken van de uitgaven. Het totaal van de uitgaven moet dan worden getoetst aan het drempelbedrag.

Geen correctie onder € 227 per begunstigde per boekjaar

De aftrek wordt niet uitgesloten als de totale waarde van de onder het BUA vallende verstrekking '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 (exclusief btw) per ontvanger (relatie, instelling, personeelslid). Als de waarde boven die grens komt, wordt de aftrek voor verstrekkingen aan dat individu in zijn geheel uitgesloten.

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.

4. Correctie (pre) pro rata btw en herrekening en herziening van btw

Wanneer een ondernemer zowel vrijgestelde prestaties als btw-belaste prestaties verricht dan moet er een omzetverhouding worden vastgesteld. Voor het deel belaste prestaties bestaat recht op aftrek van btw. Hierbij kan de verhouding worden gehanteerd die gebaseerd is op het pro rata percentage.

Als een ondernemer in het verleden roerende of onroerende zaken heeft aangeschaft en de btw ter zake van deze aanschaf volledig of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht, dan moet de btw bij gewijzigd gebruik van dat goed herzien worden. Deze herziening moet worden aangegeven in de laatste btw-aangifte van het boekjaar en kan leiden tot een teruggaaf van of juist een betaling aan de Belastingdienst. De herzieningstermijn voor vastgoed loopt tien jaar, voor roerende zaken is dat vijf jaar. De btw-correctie in verband met herrekening en herziening moet worden aangegeven in de btw-aangifte bij vraag 5b.

Conclusie

De laatste btw-aangifte van het jaar zal altijd meer tijd in beslag nemen omdat de btw-correcties over het betreffende jaar verwerkt moeten worden. Correcties over oude jaren worden verwerkt in een btw suppletie aangifte.

Mr. C.W. (Carola) van Vilsteren