



BTW-bulletin, nummer 12, 2017

Eindejaartips 2017

Ed van den Elsen

Massaal bezwaar btw-correctie privégebruik auto's

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong

Ontwikkelingen in de btw- en overdrachtsbelastingheffing bij aankoop gebouwencomplex

Mr. Iris Duinker en drs. Klaas Dijkstra

Voortaan btw-identificatienummer van land van aankomst?

Ed van den Elsen en Paul Lenos

Internationale btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten

Massaal bezwaar btw-correctie privégebruik auto's

BTW-bulletin 2017/84

Per 1 juli 2011 zijn er enkele ingrijpende wijzigingen doorgevoerd in de heffing van btw over het privégebruik van een auto van de zaak. Deze wetswijziging heeft geleid tot een grote hoeveelheid bezwaarschriften. Tot op heden heeft de belastingdienst circa twee miljoen bezwaren ontvangen die betrekking hebben op deze materie. De staatssecretaris heeft deze bezwaren aangewezen als een zogenoemd collectief massaal bezwaar. De Hoge Raad heeft op 21 april 2017 beslist op de belangrijkste rechtsvragen en belanghebbenden deels in het gelijk gesteld. De belastingdienst heeft de belanghebbenden vervolgens tot 15 juli 2017 in de gelegenheid gesteld om hun bezwaren nader te motiveren en aannemelijk te maken dat de bijtelling van het forfait voor hen te hoog uitvalt.

In dit artikel betogen wij dat deze termijn geen fatale termijn is en dat onzes inziens voor wat betreft de feitelijke vraag een individuele uitspraak op bezwaar dient te volgen. Tegen een individuele afzonderlijke uitspraak op bezwaar staat – in tegenstelling tot de collectieve uitspraak – voor iedere belanghebbende wel beroep bij de rechtbank open. Ook indien geen teruggaaf wordt verleend staan – ook na november 2017 – nog rechtsmiddelen open, waaronder beroep tegen de weigering uitspraak op bezwaar te doen. Biedt de fiscale rechtsgang geen soelaas, dan rest slechts een gang naar de civiele rechter.

Wijziging regelgeving privégebruik auto's

De aftrek van voorbelasting voor het privégebruik van een auto van de zaak door een werknemer was tot 1 juli 2011 uitgesloten op grond van art. 1 lid 1 sub c Besluit aftrek omzetbelasting (BUA). Daarnaast was in art. 15 van de uitvoeringsbeschikking omzetbelasting bepaald dat de btw voor de aankoop van een auto die door ondernemers in privé werd gebruikt als eerste in aftrek werd gebracht. Voor dit privégebruik was de ondernemer over het bedrag dat voor de inkomstenbelasting als onttrekking werd gezien, jaarlijks 12% aan belasting verschuldigd. Dit percentage ligt lager nu het voor de inkomstenbelasting afhankelijk is van de mate van CO₂-uitstoot van de desbetreffende auto. Bij een schone auto is er – ongeacht het werkelijke gebruik – minder omzetbelasting verschuldigd dan bij een vervuilende auto. Gelet op dit onderscheid was het BUA mogelijk in strijd met de Zesde richtlijn. Ook de aftrekbeperkingen ten aanzien van de verstrekking van drank, spijs, huisvesting, privévervoer, relatiegeschenken en andere giften lagen onder vuur. Op 29 oktober 2010 heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen

gesteld aan het HvJ over de verhouding van het BUA tot de Zesde richtlijn. De wetgever heeft mede vanwege al deze ontwikkelingen per 1 juni 2011 de regeling voor privégebruik auto's gewijzigd. Op 16 februari 2012 heeft het HvJ geoordeeld dat de forfaitaire bijtelling wegens privégebruik gelijk dient te zijn aan de omvang van dit privégebruik (ECLI:EU:C:2012:92). Bij de nieuwe regeling wordt bekeken of een auto om niet of tegen een vergoeding ter beschikking wordt gesteld. Zodra een auto tegen vergoeding ter beschikking wordt gesteld is er omzetbelasting verschuldigd. Op 11 september 2015 heeft de Hoge Raad beslist dat deze heffing verenigbaar is met de Btw-richtlijn (ECLI:NL:HR:2015:2492).

Indien de auto om niet ter beschikking wordt gesteld is er sprake van een interne (fictieve) dienst ex. art. 4 lid 2 Wet OB 1968. De gemaakte uitgaven bepalen de hoogte van de vergoeding. Daarnaast is het toegestaan een forfaitaire regeling conform een besluit van de staatssecretaris van 20 december 2011 toe te passen (BLKB 2011/2560M, *Stcrt.* 2011, 23123). Met deze regeling wordt de belaste vergoeding vastgesteld op 2,7% van de cataloguswaarde van de auto inclusief btw en BPM. Dit forfait mocht met terugwerkende kracht over heel 2011 worden toegepast. In het besluit was opgenomen:

"(...) De toepassing van artikel 4, tweede lid, van de wet, 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. Het is echter mogelijk dat deze gegevens niet uit de administratie blijken. Om de administratieve lasten en de uitvoeringskosten te beperken keur ik in dat geval goed, onder voorwaarde en voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR, dat de verschuldigde btw per auto wordt vastgesteld via een forfaitaire berekening.

Ik keur goed dat de btw die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, tweede lid, van de wet, wordt vastgesteld op 2,7% van de catalogusprijs (inclusief btw en bpm) van de betreffende auto.

Toepassing van de goedkeuring is mogelijk als uit de administratie niet blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en welke kosten daaraan zijn toe te rekenen. Als van deze goedkeuring gebruik wordt gemaakt betekent dit het volgende:

- a) De ondernemer brengt (met inachtneming van artikel 15 van de wet) alle btw op gemaakte autokosten in aftrek;*
- b) De ondernemer moet eenmaal per jaar en wel in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar (artikel 13, vierde lid, van de wet) btw aangeven voor het privégebruik auto. De verschuldigde btw bedraagt dan 2,7% van de catalogusprijs van de betreffende auto. Dit percentage wordt naar tijdsgelang berekend (het aantal dagen dat de auto mede voor privédoeleinden ter beschikking staat). Nu het forfait pas met ingang van 1 juli 2011 van kracht is geworden mag over het jaar 2011 het forfait naar tijdsgelang worden toegepast."*

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R.J. de Jong (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.

Twee miljoen bezwaarprocedures

Deze wijziging heeft geleid tot een enorme hoeveelheid bezwaarschriften. In verband met de overweldigende hoeveelheid bezwaren is in 2011 in overleg met advieskantoren en koepelorganisaties een vereenvoudigde wijze van indienen met de belastingdienst overeengekomen. De belastingdienst heeft aangegeven dat er over de belastingjaren 2011 tot en met 2016 circa twee miljoen bezwaarschriften zijn ontvangen die betrekking hebben op deze materie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft deze bezwaren op 29 maart 2017 conform art. 25c Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR) aangewezen als een zogenoemd collectief massaal bezwaar. Daarbij zijn vier procedures aangewezen waarmee alle rechtsvragen aan de Hoge Raad konden worden voorgelegd.

Hoge Raad: omvang daadwerkelijk privégebruik is leidend

De Hoge Raad heeft op 21 april 2017 in deze vier arresten knopen doorgesneden en beslist op diverse rechtsvragen in de procedures massaal bezwaar btw-heffing privégebruik van auto's van de zaak. De cassatieklachten met betrekking tot de toelaatbaarheid van de terugwerkende kracht van het besluit, een beroep op de fiscale neutraliteit en de mogelijke strijd van de forfaitaire regeling met het unierecht als zodanig troffen bij de Hoge Raad geen doel. De Hoge Raad oordeelde in twee van de vier zaken wel dat dat de ondernemer recht heeft op teruggave van btw, indien het gebruik van de forfaitaire regeling ertoe heeft geleid dat de ondernemer meer btw heeft betaald dan over de aan het privégebruik toe te rekenen werkelijke uitgaven. De ondernemer moet in dat geval gegevens aanleveren over de omvang van het privégebruik. Door slechts uit te gaan van de kilometeradministratie om de omvang van het privégebruik vast te stellen, is het hof volgens de Hoge Raad uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. De kilometeradministratie is dus niet het enige bewijs dat toereikend is. Indien de administratie van een ondernemer geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre een auto voor privédoeleinden is gebruikt, moet de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid worden bepaald. Volgens de Hoge Raad kan bijvoorbeeld ook worden gekeken naar de aard van de onderneming, de zakelijke doeleinden waarvoor de auto bruikbaar is, de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die de auto gebruikt of statistische gegevens. Indien een beroep wordt gedaan op statistische gegevens, dient aan de hand van voornoemde omstandigheden aannemelijk te worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn. Deze twee gegrond verklaarde zaken zijn verwezen naar Gerechtshof 's-Hertogenbosch voor een feitelijke toetsing, waarbij het hof zal onderzoeken wat de omvang van het privégebruik van de auto's is geweest.

Nader onderzoek nodig na de collectieve uitspraak op bezwaar

De collectieve uitspraak op bezwaar is op 1 juni 2017 conform art. 25e lid 3 AWR gepubliceerd in de *Staatscourant*. Er volgt volgens de belastingdienst geen individuele uitspraak op bezwaar, tenzij sprake is van een van de aanwijzing massaal bezwaar afgesplitst bezwaar in de zin van art. 25f AWR. Daarnaast is in het besluit tot collectief massaal bezwaar van 29 maart 2017 onder de 'overige uitvoeringsaspecten' overwogen:

"Als een bezwaarschrift (mede) ziet op één of meer niet in dit besluit aangewezen geschilpunten, doet de inspecteur het bezwaar op die punten individueel af. Ook in dit geval wordt de aanslag echter herzien op het punt van de rechtsvraag als de Belastingdienst niet geheel in het gelijk wordt gesteld."

Buiten deze routes staan er geen rechtsmiddelen open tegen de collectieve uitspraak op bezwaar, nu uit art. 25e lid 3 AWR volgt dat tegen de collectieve uitspraak op bezwaar geen beroep kan worden ingesteld. Onder de oude regeling die geldt voor aanwijzingen massaal bezwaar die tot 1 januari 2016 zijn gedaan, was het mogelijk de collectieve uitspraak te laten vervangen door een voor beroep vatbare individuele uitspraak. Die mogelijkheid is onder het huidige regime komen te vervallen. De reden hiervan is dat het in strijd is met het doel van ultieme geschilbeslechting als een belastingplichtige de mogelijkheid heeft om een rechtsvraag nogmaals aan de rechter voor te leggen.

In de toelichting van de collectieve uitspraak op bezwaar overweegt de inspecteur dat het oordeel van de Hoge Raad met zich brengt dat hij de bezwaarschriften waarin de voornoemde kwestie (impliciet) aan de orde is gesteld in zoverre gegrond verklaart. Voor het bepalen van de omvang van het privégebruik van de auto is echter wel nader onderzoek nodig. De inspecteur stelt vast dat daarvoor noodzakelijk is dat de belanghebbende die dit betreft binnen een redelijke termijn aanvullende gegevens aan hem verstrekt en het recht op teruggave van btw aannemelijk maakt. Voor nadere informatie hierover verwijst de inspecteur naar de site van de belastingdienst.

Op de site van de belastingdienst is vervolgens aangekondigd dat ondernemers tot 15 juli 2017 in de gelegenheid worden gesteld om hun bezwaar nader te motiveren en aannemelijk te maken dat de bijtelling van het forfait voor hen te hoog uitvalt. Het gaat daarbij om ondernemers die geen volledige kilometeradministratie hebben bijgehouden, maar wel tijdig bezwaar hebben gemaakt en van mening zijn dat het privégebruik van de auto lager is dan uit het toegepaste forfait volgt. De belastingdienst geeft aan dat de ondernemer daarbij per auto een volledige onderbouwing en bewijsstukken moet indienen.

Nu het ondoenlijk is om voor duizenden belanghebbenden deze specifieke gegevens binnen zo'n korte termijn aan te leveren hebben de Samenwerkende Registeraccountants (SRA), het Register Belastingadviseurs (RB) en overige koepelorganisaties het Ministerie van Financiën verzocht om verlenging van de termijn van 15 juli 2017.

Dit uitstel lijkt niet te zijn verleend. Op 17 juli 2017 is de site van de belastingdienst aangepast. Op de site is nu aangegeven dat het formulier 'Opgaaf aanvullende gegevens privégebruik auto' niet meer ingestuurd kan worden en dat exemplaren van dit formulier die op of na 15 juli 2017 zijn ontvangen niet meer in behandeling worden genomen.

Termijn voor indienen motivering en stukken is mogelijk niet verstreken

De termijn van 15 juli 2017 voor het indienen van een motivering en stukken is echter geen wettelijke termijn. De enige 'juridische' termijn is de zesmaandentermijn van art. 25e lid 4 AWR. In dit artikel is bepaald dat een inspecteur binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak op bezwaar een teruggaaf dient te verlenen, indien de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt betrekking hebben op ingehouden of op aangifte afgedragen belasting.

De datum van 15 juli 2017 lijkt een eigen invulling van de belastingdienst te zijn van de 'redelijke termijn' uit de collectieve uitspraak op bezwaar.

Wij zijn van mening dat deze termijn niet redelijk is. Een gemachtigde kan niet voor vele duizenden belanghebbenden binnen zes weken na de collectieve uitspraak op bezwaar van 1 juni 2017 alle feitelijke gegevens verzamelen en aanleveren. Zeker niet nu deze datum midden in de zomerperiode valt. Nu in lid 4 van art. 25e AWR is bepaald dat de inspecteur binnen zes maanden na de collectieve uitspraak de belastingaanslag vermindert of een teruggave verleent is dit onzes inziens de enige fatale termijn waar partijen aan gebonden zijn. Dit volgt ook uit de wetsgeschiedenis van het collectief massaal bezwaar. Als een collectieve uitspraak inhoudt dat de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, moet voor iedere belastingplichtige die een bezwaar heeft ingediend dat valt onder de aanwijzing massaal bezwaar worden berekend wat de cijfermatige consequenties zijn van de beslissing. In de parlementaire geschiedenis wordt overwogen:

"(...) De collectieve uitspraak is niet meer en niet minder dan de weergave van het in rechte verkregen definitieve antwoord op de rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties. Daarbij doet het er niet toe of uiteindelijk de inspecteur dan wel de belastingplichtige gelijk heeft gekregen. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, moet vervolgens wel voor iedere belastingplichtige cijfermatig uitvoering worden gegeven aan de uitspraak. (...) Omdat het bij bezwaren die onder de aanwijzing massaal bezwaar vallen per definitie om grote aantallen gaat, wordt de termijn voor de cijfermatige aanpassing gesteld op zes maanden."

Conclusie

Uit de arresten van de Hoge Raad volgt dat er voor het feitelijke punt ten aanzien van de omvang van het privégebruik een individuele uitspraak op bezwaar moet volgen. In de gegrond verklaarde arresten van de Hoge Raad zijn

de zaken immers verwezen naar een feitenrechter, waarbij door het hof nog moet worden onderzocht wat de omvang van het privégebruik van de auto's is geweest. Uit de arresten volgt dat de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid moet worden bepaald, indien de administratie van een ondernemer geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre een auto voor privédoeleinden is gebruikt.

Dit zou betekenen dat voor de twee miljoen bezwaarschriften voor wat betreft deze specifieke rechtsgrond een inhoudelijke feitelijke toets en een individuele uitspraak op bezwaar dienen te volgen. Tegen een individuele afzonderlijke uitspraak op bezwaar staat – in tegenstelling tot de collectieve uitspraak – voor iedere belanghebbende wel beroep bij de rechtbank open. De inspecteur beoordeelt de omvang van het privégebruik immers op individuele basis van de unieke ingediende stukken. Indien belanghebbende de uitleg van deze stukken door de inspecteur wil betwisten, dienen deze feiten ter beoordeling te worden voorgelegd aan een onafhankelijke rechter.

Vanuit de praktijk hebben wij vernomen dat de verwijzingsprocedures bij Hof 's-Hertogenbosch in overleg met de belastingdienst zijn ingetrokken. Tevens hebben wij vernomen dat er volgens de belastingdienst uiteindelijk minder dan 2000 bezwaarschriften daadwerkelijk nader zijn gemotiveerd. Vermoedelijk wogen voor veel belanghebbenden de proceskosten niet op tegen het fiscale belang. De belastingdienst heeft hiermee bereikt dat de enorme hoeveelheid bezwaarschriften op een gemakkelijke wijze is weggewerkt. Niettemin kan – ongeacht de verstreken termijn van 15 juli 2017 – bij de belastingdienst nog uitdrukkelijk om een individuele uitspraak op bezwaar worden gevraagd. Hiermee wordt mogelijk een nieuwe rechtsgang geopend. Weigert de inspecteur uitspraak op bezwaar te doen dan kan op grond van art. 6:2 aanhef en sub a Algemene wet Bestuursrecht beroep worden ingesteld vanwege de fictieve weigering om een besluit te nemen. Als de fiscale rechter dit uiteindelijk anders ziet kan een belanghebbende zich wenden tot de civiele rechter als restrechter, nu in dat geval bestuursrechtelijk alle rechtsmiddelen daadwerkelijk zijn uitgeput.