



Meijburg & Co  
Tax & Legal

# BUA-correctie en btw-correctie privégebruik auto 2023

december 2023

# Inhoudsopgave

<b>Stroomschema BUA-berekening</b>	<b>3</b>
<b>Introductie</b>	<b>4</b>
<b>Stap 1 Verzamel informatie</b>	<b>5</b>
<b>Stap 2 Privégebruik auto van de zaak</b>	<b>7</b>
2.1 Heffing in verband met privégebruik auto	7
2.2 Privégebruik auto en woon-werkverkeer	8
2.3 Rekenvoorbeelden	8
2.4 Eigen bijdrage	8
2.5 Speciale regeling auto(verhuur)bedrijven	9
2.6 Bezwaren tegen de correctie	9
<b>Stap 3 Horeca</b>	<b>10</b>
<b>Stap 4 Relatiegeschenken aan derden</b>	<b>11</b>
<b>Stap 5 De kantineregeling</b>	<b>12</b>
<b>Stap 6 Overige bevoordelingen</b>	<b>13</b>
<b>Stap 7 Correctie kantineregeling</b>	<b>17</b>
<b>Stap 8 Correctie overige bevoordelingen</b>	<b>18</b>

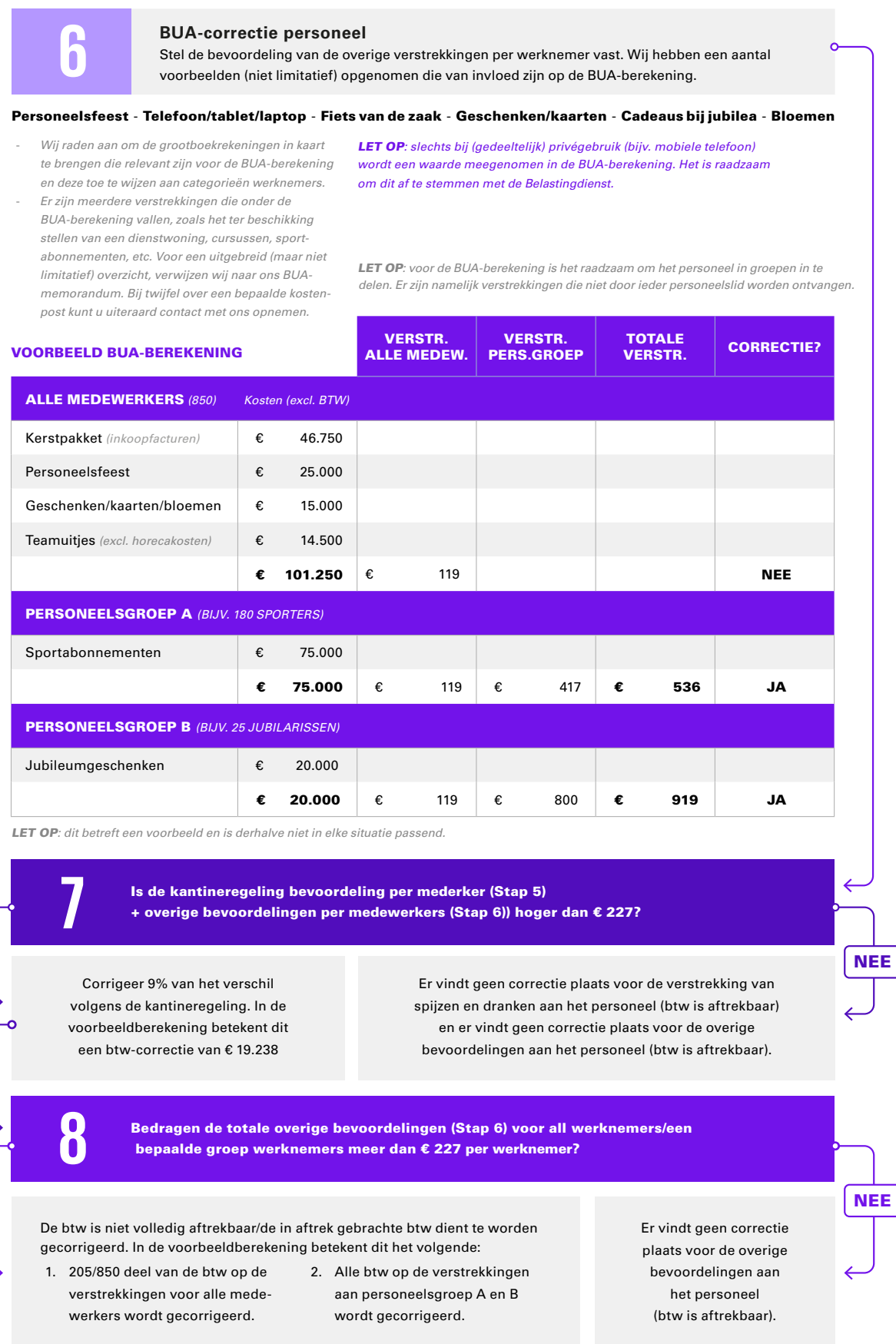
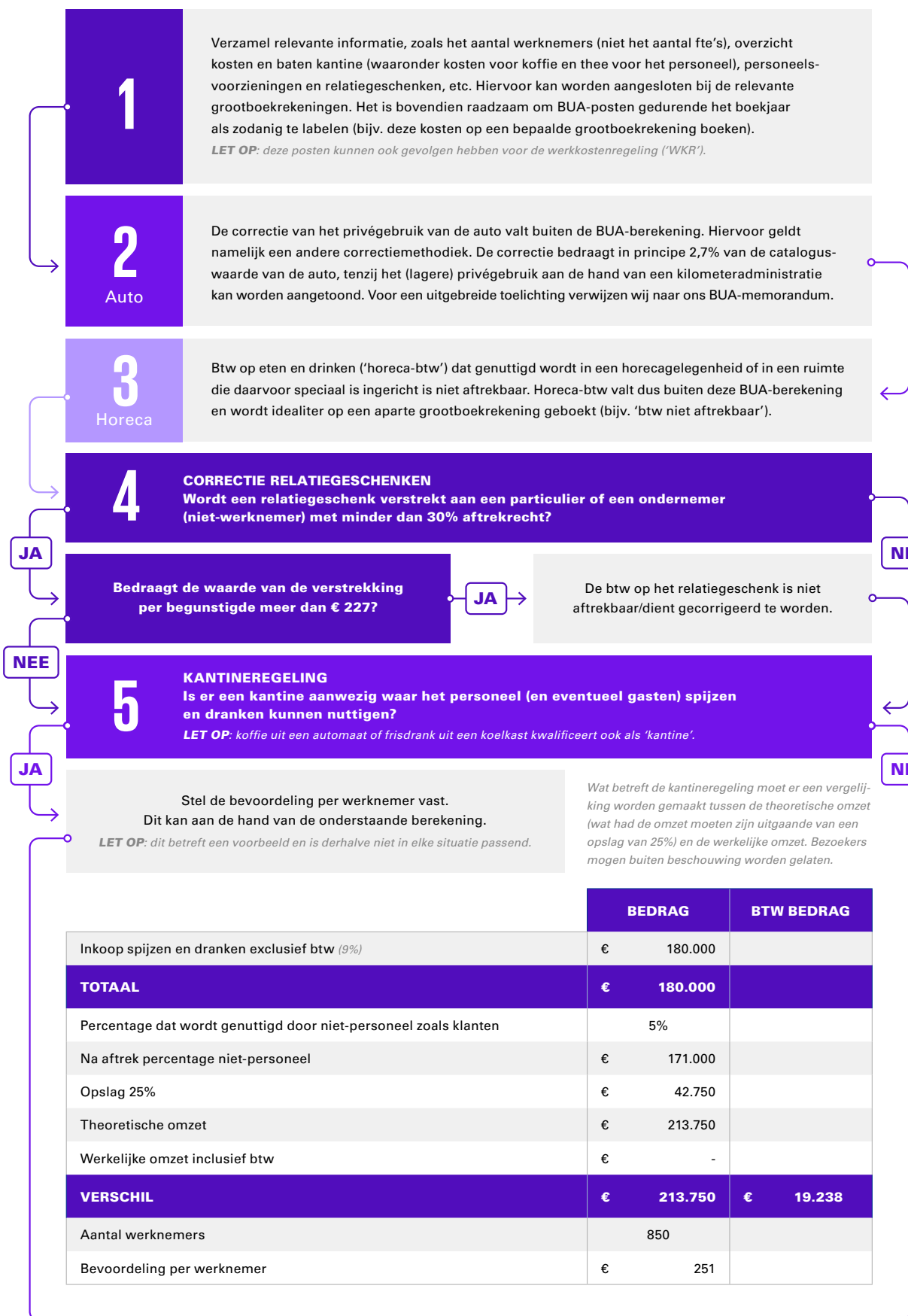
De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.

© Meijburg & Co is een Nederlandse maatschap van besloten vennootschappen, staat ingeschreven in het Handelsregister onder nummer 53753348 en is aangesloten bij de wereldwijde KPMG-organisatie van onafhankelijke entiteiten verbonden aan KPMG International Limited, een Engelse private company limited by guarantee. Alle rechten voorbehouden.

# Stroomschema correcties privégebruik

Het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting ('BUA') sluit de aftrek van btw op relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen uit als deze gratis of beneden kostprijs ter beschikking worden gesteld door de ondernemer. Er geldt een drempelbedrag van € 227 per begunstigde. Zijn de totale aanschaffings- of voortbrengingskosten (de kostprijs) van de verstrekkingen minder dan € 227 (exclusief btw) per jaar per begunstigde, dan hoeft geen BUA-correctie te worden gemaakt.

Dit betreft een fatale drempel: bij overschrijding van de drempel is ook de voorbelasting op de verstrekkingen binnen het drempelbedrag niet aftrekbaar. Aan de hand van dit stroomschema kan op hoofdlijnen, stap voor stap, worden vastgesteld of een BUA-correctie dient plaats te vinden. Voor een meer gedetailleerde uitleg verwijzen wij naar ons BUA-memorandum.



# Introductie

## Algemeen

Dit memorandum is bedoeld als een aanvulling op het bijgevoegde stroomschema en geeft een nadere toelichting op de acht stappen. Het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting ('BUA') sluit de aftrek van btw (ook wel 'voorbelaasting' genoemd) op relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen uit als de ondernemer deze gratis of beneden kostprijs ter beschikking stelt. Dat de ondernemer vaak een zakelijke reden heeft voor giften en personeelsvoorzieningen (bijvoorbeeld relatiebeheer, personeelsbinding en dergelijke) doet hier doorgaans niet aan af. De achterliggende gedachte hierbij is dat deze bedrijfskosten weliswaar zakelijk zijn maar consumptief van aard, waarbij de btw juist de consumptie wil belasten. Er geldt een drempelbedrag van € 227 per begunstigde. Zijn de totale aanschaffings- of voortbrengingskosten (de kostprijs) van de verstrekkingen minder dan € 227 (exclusief btw) per boekjaar per begunstigde, dan hoeft de ondernemer geen BUA-correctie te maken. Indien de drempel wordt overschreden, dan moet de ondernemer een BUA-correctie maken in de laatste btw-aangifte van het boekjaar. Het drempelbedrag is fataal: bij overschrijding van de drempel is ook de voorbelaasting op de verstrekkingen binnen het drempelbedrag niet aftrekbaar.

## Btw-vrijgestelde prestaties

Als een ondernemer uitsluitend van btw vrijgestelde prestaties verricht, bestaat überhaupt geen recht op aftrek van btw op relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen (afgezien van de personeelskantine). Wanneer een ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht, is de btw volledig aftrekbaar als de relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen volledig toerekenbaar zijn aan de btw-belaste prestaties. Zijn de relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen direct toerekenbaar aan de btw-vrijgestelde prestaties, dan bestaat geen recht op btw-aftrek. Als de relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen niet specifiek toerekenbaar zijn aan hetzij de belaste, hetzij de vrijgestelde prestaties, dan komt de btw conform het pro-rata-percentage van de ondernemer in aftrek, tenzij op basis van dit memorandum nog een correctie voor privégebruik moet worden gemaakt.

## Let op: auto- en horeca-btw

De auto van de zaak heeft een eigen correctiesysteem en de btw op kosten ter zake van spijzen en dranken in horecagelegenheden is in beginsel sowieso niet aftrekbaar. Deze kosten moeten daarom niet worden meegenomen voor de berekening van het drempelbedrag voor het BUA. Dit memo beschrijft eerst het correctiesysteem voor de auto van de zaak (Stap 2) en de btw-behandeling van kosten ter zake van spijzen en dranken in horecagelegenheden (Stap 3). Daarna gaan wij in op de BUA-correctie.

## Categorieën verstrekkingen waarop het BUA van toepassing is

Het BUA geldt voor het gelegenheid geven tot privévervoer, het verstrekken van spijzen en dranken, het verlenen van huisvesting, het gelegenheid geven tot sport en ontspanning aan personeelsleden en het verstrekken van relatiegeschenken en andere giften aan hen die geen (volledig) recht hebben op aftrek van voorbelaasting. Ook loon in natura (voor zover niet vallend onder de hiervoor genoemde categorieën) en goederen en diensten die worden gebruikt voor andere persoonlijke doeleinden van het personeel, zoals een kerstpakket, een personeelsfeest of andere bedrijfsuitjes en computers/tablets en mobiele telefoons (die het personeel (mede) voor privégebruik aanwendt) vallen onder het BUA.

## COVID-19-update

De COVID-19-pandemie en de hieruit voortgevloede aanpassingen in de werkcultuur kunnen invloed hebben op de toepassing van het BUA. Het is daarom interessant om extra aandacht te besteden aan de verstrekking van personeelsvoorzieningen voor thuiswerken (dit lichten wij nader toe in Stap 6).

## STAP 1

# Verzamel informatie

Het is belangrijk alle relevante informatie te verzamelen om een accurate berekening te maken voor het privégebruik van de auto van de zaak en voor 'horeca-btw', en vast te stellen of voor (overige) personeelsverstrekkingen en relatiegeschenken een aftrekbeperking van toepassing is op grond van het BUA. Met betrekking tot deze uitgaven is het van belang dat de ondernemer de afnemer van de prestatie is. De facturen moeten derhalve op naam staan van de ondernemer (en niet bijvoorbeeld op naam van de werknemer). Voor facturen met een totaalbedrag van maximaal € 100 (inclusief btw) wordt in voorkomende gevallen een vereenvoudigde factuur uitgereikt. De ondernemer die de btw op een dergelijke vereenvoudigde factuur in aftrek wil brengen, zal moeten kunnen aantonen dat hij de afnemer van de prestatie is.

Bij het verzamelen van de relevante informatie onderscheiden wij de volgende vier categorieën:

- Auto van de zaak
- Horeca
- Kantineregeling
- Relatiegeschenken en overige personeelsvoorzieningen

### Auto van de zaak

Stap 2 legt het correctiesysteem voor het privégebruik van de auto van de zaak nader uit. De volgende informatie is relevant om het privégebruik van de auto van de zaak vast te stellen per werknemer:

- inventarisatie van het aantal auto's van de zaak,<sup>1</sup>
- cataloguswaarde,
- periode van het gebruik,
- sluitende kilometeradministratie.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Auto's van de zaak moeten vaak ook worden meegenomen wanneer werknemers een Verklaring geen privégebruik auto voor de loonheffingen hebben getekend. Door het verschil tussen de loonheffingen en de btw betekent een Verklaring geen privégebruik auto voor de loonheffingen niet automatisch dat geen correctie privégebruik moet worden gemaakt voor de btw.

<sup>2</sup> Een sluitende kilometeradministratie is alleen van belang als de correctie wordt gemaakt op basis van werkelijk gebruik (zie Stap 2).

### Horeca

De btw-behandeling van kosten ter zake van spijzen en dranken verstrekt in horecagelegenheden wordt nader uiteengezet in Stap 3. De volgende informatie is van belang om inzichtelijk te maken hoeveel kosten zijn gemaakt ten aanzien van spijzen en dranken verstrekt in horecagelegenheden:

- overzicht van alle horecabestedingen;
- horeca-btw kan ook verstopt zitten in bepaalde facturen, bijvoorbeeld facturen uitgereikt door hotels, of facturen in verband met evenementen.

## **Eten en drinken personeel op het werk**

De kantine-regeling maakt deel uit van de BUA-correctie en wordt nader uitgelegd in Stap 5. Wij merken op dat verstrekkingen van dranken via bijvoorbeeld de koffieautomaat in een pantry ook onder het toepassingsbereik van de kantine-regeling vallen. De volgende informatie is essentieel om vast te stellen of een correctie moet worden gemaakt voor de kantine-regeling:

- aanschaffingskosten van spijzen en dranken respectievelijk grondstoffen;
- behaalde omzet van de kantine;
- gemiddeld aantal werknemers;
- aantal niet-werknemers dat gebruik heeft gemaakt van de kantine.

## **Relatiegeschenken en overige personeelsvoorzieningen**

De inventarisatie van relatiegeschenken en overige personeelsvoorzieningen is van belang voor de BUA-correctie (zie Stap 4 en Stap 6). Hiervoor kan worden aangesloten bij de relevante grootboekrekeningen. Het is bovendien raadzaam om BUA-posten gedurende het boekjaar als zodanig te labelen (bijvoorbeeld door deze kosten te boeken op een bepaalde grootboekrekening).

## STAP 2

# Privégebruik auto van de zaak

Als de ter beschikking gestelde auto mede voor privédoeleinden wordt gebruikt, geldt dat dit privégebruik wordt aangemerkt als een dienst van de werkgever aan de werknemer. Voor deze dienst moet de werkgever btw voldoen in de laatste aangifte van het boekjaar, in veel gevallen over de maand december of over het vierde kwartaal. Hierna bespreken wij de huidige regelgeving.

### 2.1 Heffing in verband met privégebruik auto

Als een ondernemer aan een werknemer een auto ter beschikking stelt, kan de ondernemer alle aan hem in rekening gebrachte btw op onder andere de aanschafkosten, lease- of huurtermijnen, onderhoudskosten en benzinekosten in aftrek brengen op de voet van het voor die ondernemer geldende aftrekpercentage. Als het personeel privé gebruikmaakt van de auto, volgt er een heffing in verband met het privégebruik van de auto. Hierbij kan men denken aan situaties die duidelijk een privé karakter hebben, zoals bezoek aan familie of kennissen of het doen van boodschappen, maar ook aan woon-werkverkeer (zie hierna).

### Correctie op basis van werkelijk gebruik en toepassing forfait

Als uitgangspunt geldt dat de correctie voor het privégebruik van de auto van de zaak gebaseerd moet worden op het werkelijk (privé)gebruik van de auto. Om het privégebruik van de auto van de zaak te bepalen, kan gebruik worden gemaakt van een kilometeradministratie. Het bijhouden van een kilometeradministratie is echter bewerkelijk en de ondernemer kan zijn werknemers hiertoe in de regel niet verplichten. (Mede) om die reden is goedgekeurd dat de werkgever een forfaitair percentage van 2,7% van de cataloguswaarde inclusief btw en BPM toepast (mits dus niet uit de administratie blijkt in hoeverre de auto voor privédoeleinden is gebruikt en/of welke kosten daaraan zijn toe te rekenen).

Als een ondernemer slechts gedeeltelijk aftrek van voorbelasting heeft op de autokosten, geldt het forfait naar rato. Als sprake is van een auto die gekocht is zonder btw, dan mag in plaats van 2,7% een forfaitair percentage van 1,5% worden toegepast en is de btw op de overige autokosten aftrekbaar. De staatssecretaris van Financiën heeft eveneens goedgekeurd dat een verlaagd forfait van 1,5% wordt gehanteerd nadat een gekochte auto vijf jaar in de onderneming is gebruikt. Dit betekent dat het verlaagde forfait kan worden toegepast na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer de auto is gaan gebruiken.

De staatssecretaris van Financiën heeft bij besluit vastgelegd dat het privégebruik van de auto ook op andere manieren kan worden bepaald dan door middel van een forfaitair percentage of een sluitende kilometeradministratie. Indien het forfait niet wordt toegepast en er geen kilometeradministratie aanwezig is, moet de omvang van het privégebruik met inachtneming van alle omstandigheden van het geval in redelijkheid worden bepaald. Bij deze beoordeling moeten omstandigheden in aanmerking worden genomen zoals:

- de aard van de onderneming;
- de zakelijke doeleinden waarvoor de aangeschafte auto binnen die onderneming bruikbaar is;
- de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die de auto gebruikt;
- wat bekend is over de wijze waarop de auto voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt, bijvoorbeeld voor woon-werkverkeer (zie 2.2 hierna).

Wanneer een beroep wordt gedaan op statistische gegevens, moet aan de hand van de hiervoor vermelde omstandigheden aannemelijk worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn. In de praktijk is het niet eenvoudig om de Belastingdienst te overtuigen van een alternatieve methode. Wij raden aan hierover in overleg te treden met uw adviseur.

## 2.2

### Privégebruik auto en woon-werkverkeer

#### Woon-werkverkeer

Het woon-werkverkeer geldt, anders dan voor de loonheffingen, voor de btw ook als privégebruik. Onder woon-werkverkeer wordt verstaan: het heen- en/of terugreizen van de woon- of verblijfplaats naar de in de arbeidsovereenkomst overeengekomen vaste werkplaats. Als er geen overeenkomst is gesloten, geldt het reizen van het thuisadres naar het bedrijfsadres van de ondernemer als woon-werkverkeer.

Let op: door het verschil tussen de loonheffingen en de btw betekent een Verklaring geen privégebruik auto voor de loonheffingen niet automatisch dat geen correctie privégebruik moet worden gemaakt voor de btw.

#### Ambulanten

Bij werknemers met een wisselende werkplek (ambulanten) is slechts sprake van woon-werkverkeer indien zij vanuit huis naar een vast (overeengekomen) bedrijfsadres van de werkgever rijden. De forfaitaire correctie voor ambulanten zal daarom in veel gevallen te hoog zijn. Er is voor ambulante werknemers echter geen aparte goedkeuring getroffen. In dit kader adviseren wij om contact op te nemen met uw adviseur, om te bezien welke mogelijkheden er zijn om de forfaitaire correctie te verlagen of de correctie op een alternatieve wijze te berekenen.

#### Werknemers met alleen woon-werkverkeer

Als het privégebruik van een auto alleen bestaat uit woon-werkverkeer, zoals vaak het geval is bij een bestelauto van niet-ambulante werknemers, is er een administratieve lastenverlichting van toepassing. In deze gevallen kan de werkgever het werkelijk gebruik bepalen door de afstand woon-werk te vermenigvuldigen met het aantal woon-werkreizen per jaar en dit af te zetten tegen het totaal in een jaar met de auto gereden kilometers. Daarbij mag worden uitgegaan van 214 werkdagen per jaar. Het aantal van 214 mag naar rato worden toegepast als sprake is van een werkweek van minder dan 5 dagen of als de dienstbetrekking begint of eindigt in het kalenderjaar.

## 2.3

### Rekenvoorbeelden

#### VOORBEELD 1:

##### correctie privégebruik auto bij ondernemer met volledig aftrekrecht

Een ondernemer met volledig aftrekrecht stelt per 1 januari 2022 een auto met een catalogusprijs van € 50.000, incl. btw en BPM, ter beschikking aan een werknemer. Er wordt geen kilometeradministratie bijgehouden en de werknemer betaalt geen eigen bijdrage.

Voor de berekening van de bevoordeling wordt voor de btw gemakshalve aangesloten bij een percentage van 2,7% over de catalogusprijs op jaarbasis. Op jaarbasis dient € 1.350 (2,7% van € 50.000) aan btw te worden voldaan.

#### VOORBEELD 2:

##### correctie privégebruik auto bij ondernemer met gedeeltelijk aftrekrecht

Een ondernemer met gedeeltelijk aftrekrecht stelt per 1 januari 2022 een leaseauto met een catalogusprijs van € 50.000, incl. btw en BPM, ter beschikking aan een werknemer. Er wordt geen kilometeradministratie bijgehouden en de werknemer betaalt geen eigen bijdrage. De exploitatiekosten, toerekenbaar aan de auto, zijn in dat jaar € 10.000 excl. btw. De ondernemer heeft voor 40% van de voorbelasting recht op aftrek.

Voor de berekening van de bevoordeling wordt voor de btw gemakshalve aangesloten bij een percentage van 2,7% over de catalogusprijs op jaarbasis. In casu is sprake van een gedeeltelijk aftrekrecht. De voorbelasting die drukt op de auto en de autokosten mag voor 40% in aftrek worden genomen. Daarnaast moet € 540 (40% van 2,7% van € 50.000) aan btw wegens het privégebruik worden voldaan.



### **VOORBEELD 3:** **correctie privégebruik die afwijkt van forfait**

De cataloguswaarde van een bestelauto bedraagt € 35.000 inclusief btw.

Het jaarlijkse btw-bedrag op alle gemaakte autokosten is € 2.500.

De auto wordt gebruikt door een magazijnmedewerker die gemiddeld eenmaal per week rechtstreeks vanaf het magazijn naar huis en weer terugrijdt (ongeveer 46 keer per jaar). Naast het woon-werkverkeer en op de overige werkdagen worden met de auto leveranciers en klanten bezocht.

De medewerker gebruikt de auto niet privé (woon-werkverkeer kwalificeert voor de loonheffingen niet als privé; voor de btw wel).

De woon-werkafstand bedraagt in totaal 30 km per keer (heen 15 km en terug 15 km).

Het totaal aantal gereden kilometers op jaarbasis is 60.000 op basis van de kilometerteller in de auto.

De btw-correctie op basis van het werkelijk privégebruik is dan  $((46 \times 30) / 60.000) \times € 2.500 = € 57,50$ .

Zou in dit geval de forfaitaire btw-correctie zijn toegepast, dan zou een correctie zijn gemaakt van  $2,7\% \times 35.000 = € 945$ .

Door de afwijkende berekening ontstaat een voordeel van € 887,50.

## **2.4** **Eigen bijdrage**

Indien de ondernemer een eigen bijdrage voor het privégebruik van de auto vraagt, dient btw uit deze bijdrage te worden voldaan aan de fiscus.<sup>3</sup> Wanneer de eigen bijdrage lager is dan de normale waarde van de terbeschikkingstelling, moet btw worden aangegeven over de 'normale waarde'.

Omdat het bepalen van de normale waarde op praktische problemen kan stuiten, wordt in de praktijk aangesloten bij de forfaitaire correctie (2,7% of soms 1,5%). Als de btw uit de eigen bijdrage echter meer bedraagt dan het forfait, dan moet de ondernemer dit hogere bedrag voldoen. Het forfait is dan niet van toepassing.

## **2.5** **Speciale regeling auto(verhuur)bedrijven**

Werknemers of de ondernemer van een auto(verhuur)bedrijf maken soms voor privédoeleinden gebruik van verschillende auto's van de zaak. In deze gevallen is goedgekeurd dat voor de maatstaf van heffing (waarop het 2,7%-forfait moet worden toegepast) mag worden uitgegaan van een (ongewogen) gemiddelde catalogusprijs van alle gebruikte auto's.

## **2.6** **Verwerking in de aangifte btw**

De berekende correctie voor het privégebruik van auto's van de zaak moet in de laatste aangifte van het (boek)jaar worden aangegeven in de btw-aangifte. Dit moet worden gedaan in rubriek 1d van het aangifteformulier.

## **2.7** **Bezwaren tegen de correctie**

Als u aangifte hebt gedaan op basis van het forfait maar u verwacht dat een correctie op basis van feitelijk gebruik lager zou uitvallen (zie rekenvoorbeeld 3), kan het lonen om bezwaar te maken tegen de voldoening van een aangegeven btw-correctie. U moet deze lagere correctie dan wel kunnen onderbouwen. Indien geen gebruik wordt gemaakt van een sluitende kilometeradministratie, dienen bij het bepalen van de omvang van het privégebruik alle omstandigheden van het geval in acht te worden genomen (zie ook onderdeel 2.1).

<sup>3</sup> Indien sprake is van werknemers die in het buitenland wonen of werken, adviseren wij u om contact op te nemen met uw adviseur.

## STAP 3

# Horeca

De btw op spijzen en dranken binnen het kader van het horecabedrijf komt in Nederland niet voor aftrek in aanmerking (ongeacht de reden voor het gebruik), tenzij het eten en drinken niet wordt afgenomen als eindgebruiker. Dit geldt in beginsel ook als een cateraar de spijzen en dranken verzorgt in de bedrijfsruimte van de opdrachtgever of in een van derden gehuurde ruimte (dit is alleen anders indien er bijvoorbeeld broodjes worden opgehaald of worden bezorgd). De direct al van aftrek uitgesloten btw op spijzen en dranken in horecagelegenheden valt daarna niet meer onder het BUA en deze kosten hoeven dus niet te worden meegenomen voor de berekening van de € 227-drempel.

### **Btw-behandeling eten en drinken dat niet wordt afgenomen als eindgebruiker**

In rekening gebrachte btw ten aanzien van horeca-verstrekkingen is dus in de regel niet aftrekbaar. Goedgekeurd is echter dat btw op eten en drinken die aan een ondernemer in rekening wordt gebracht wél in aftrek kan worden gebracht als de ondernemer het eten en drinken niet afneemt als eindgebruiker en de kosten van het eten en drinken met btw doorbelast aan een derde. Voor toepassing van deze goedkeuring geldt als voorwaarde dat de ondernemer op de factuur aan zijn afnemer aangeeft dat het gaat om "het verstrekken van eten en drinken voor gebruik ter plaatse als bedoeld in artikel 15, vijfde lid van de Wet OB '68". Daarmee is het voor de afnemer duidelijk dat er geen recht op btw-aftrek bestaat, tenzij ook deze afnemer geen eindgebruiker is en gebruik kan maken van de goedkeuring.

Vanaf 1 januari 2024 wordt deze goedkeuring opgenomen in de wet zelf. Het lijkt vanaf dan voldoende dat het eten en drinken als zodanig tegen vergoeding wordt verstrekt aan een derde. Het factuurvereiste is niet meer opgenomen. Wij raden echter aan om voorzichtigheidshalve de aanvullende tekst op de factuur te handhaven, zoals die wordt voorgeschreven in de goedkeuring.

## STAP 4

# Relatiegeschenken en giften aan derden

ij relatiegeschenken moet u met name denken aan geschenken anders dan geld die de ondernemer om zakelijke motieven aan zijn afnemers, leveranciers en dergelijke doet toekomen. Met giften worden in het algemeen bedoeld de bevoordelingen door de ondernemer aan stichtingen en dergelijke instellingen die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

In het algemeen kan worden gesteld dat van aftrek van voorbelasting zijn uitgesloten:

- geschenken aan particulieren;
- geschenken aan geheel vrijgestelde ondernemers, zoals ziekenhuizen, het Rode Kruis en dergelijke;
- geschenken aan ondernemers die de belasting niet of slechts voor minder dan 30% zouden kunnen aftrekken indien zij de goederen zelf zouden hebben aangeschaft.

De voorbelasting op bovengenoemde geschenken is aftrekbaar indien de waarde van de verstrekkingen minder is dan de drempel van € 227, op basis van de inkoopprijs exclusief btw per jaar per begunstigde.

In geval van relatiegeschenken aan aftrekgerechtigde ondernemers is de voorbelasting bij de verstrekker in principe volledig aftrekbaar. Dit is echter niet het geval indien de goederen naar hun aard uitsluitend voor privédoeleinden kunnen worden gebruikt (bijvoorbeeld huishoudelijke apparaten, cosmetica of niet-zakelijke boeken). In dat geval is het BUA van toepassing.

Als u met een relatie in een horecagelegenheid consumpties of maaltijden nuttigt, kunt u de berekende btw niet in aftrek brengen, ongeacht de drempel van € 227 (zie Stap 3).

### Promotiegeschenken en spaaracties

Met name in de retail is speciale aandacht nodig voor de verstrekking van promotiegeschenken aan klanten, bijvoorbeeld als welkomstgeschenk en bij spaaracties. Vaak kennen dergelijke geschenken een aparte behandeling voor de btw buiten het BUA om. Als vuistregel kan worden gesteld dat de verstrekking van diensten (bijvoorbeeld toegang tot een attractiepark) ongeacht de inkoopprijs en goederen met een inkoopprijs van € 15 of minder exclusief btw niet tot een correctie van btw leidt.

Bij welkomstgeschenken is op basis van recente jurisprudentie ook in andere gevallen de vraag of een btw-correctie achterwege kan blijven. Het Hof van Justitie heeft namelijk geoordeeld dat de verstrekking van een welkomstgeschenk bij een abonnement onder voorwaarden kan worden 'geabsorbeerd' in de verstrekking van het abonnement. Dit biedt argumenten voor het standpunt dat de verstrekking van een (welkomst)geschenk niet tot een correctie leidt. Ook dit is echter afhankelijk van alle omstandigheden.

Het is bij promotiegeschenken en spaaracties daarom steeds raadzaam contact op te nemen met uw adviseur om de precieze gevolgen voor de btw te bepalen.

## STAP 5

# De kantine-regeling

Het tegen vergoeding verstrekken van spijzen en dranken door ondernemers aan hun personeel en hun bezoekers is een belaste prestatie. Dit geldt ook voor van btw vrijgestelde ondernemers, zoals banken, verzekeraars en non-profitinstellingen. De ondernemer dient dus over ontvangsten btw af te dragen. De voorbelasting die drukt op de inkoop, inventaris, het onderhoud van de kantine en dergelijke is in beginsel volledig aftrekbaar. Het toepassingsbereik van de kantine-regeling is anders dan de term 'kantine' in het spraakgebruik doet vermoeden. Naast de verstrekkingen in een kantine vallen verstrekkingen van dranken via bijvoorbeeld de koffieautomaat in een pantry ook onder het toepassingsbereik van de kantine-regeling.

Bij het voorbereiden van de laatste btw-aangifte van het jaar dient beoordeeld te worden of de in de loop van het jaar in aftrek gebrachte btw correctie behoeft in verband met eventuele bevoordelingen van het personeel. Een bevoordeling van het personeel vindt plaats indien de ondernemer de spijzen en dranken beneden de kostprijs aan het personeel verstrekt. Om te bepalen of spijzen en dranken beneden de kostprijs worden verstrekt, moet de werkelijke omzet worden vergeleken met de kostprijs (exclusief btw) van de ingrediënten en grondstoffen (zoals meel) van de spijzen en dranken, vermeerderd met een forfaitaire opslag van 25%.<sup>4</sup>

Bij de vaststelling of een btw-correctie daadwerkelijk van toepassing is, moet men allereerst bepalen hoeveel de bevoordeling per personeelslid bedraagt. Hierbij mag u ook corrigeren voor de verstrekkingen aan andere bezoekers die van de kantine gebruik kunnen maken. Indien de totale bevoordeling (kantine en andere bevoordelingen, zie Stap 6 hierna) minder dan € 227 per persoon per jaar bedraagt, is geen btw-correctie nodig voor de bevoordeling in de kantine.

Indien de bevoordeling van de kantine-verstrekkingen samen met de overige bevoordelingen (zie Stap 6) per werknemer meer dan € 227 per jaar bedraagt, dient er een correctie van 9% gemaakt te worden over de kantine-verstrekkingen (het positieve verschil dat in het schema bij punt 5 is berekend). Na deze correctie blijven de kantine-verstrekkingen voor de € 227-drempel buiten beschouwing. Vervolgens moet worden nagegaan of de overige verstrekkingen meer dan € 227 bedragen (zie Stap 6).

### Openboekmethode

In de praktijk besteedt een ondernemer het beheer van de kantine vaak uit aan een cateringbedrijf. In deze gevallen wordt over het algemeen de openboekmethode gehanteerd. Op basis van deze methode is de opdrachtgever (de ondernemer) verantwoordelijk voor de aftrek en voldoening van btw voor de kantine-verstrekkingen. Dit betekent dat de ondernemer aangifte moet doen over de kantine-omzet en de inkoop op basis van de door het cateringbedrijf verstrekte gegevens. De benodigde gegevens dienen op basis van deze methode periodiek te worden overlegd door het cateringbedrijf, met een specificatie van de omzet en de in die periode gemaakte kosten. Het is raadzaam na te gaan welke contractuele afspraken zijn gemaakt met de cateraar om de juiste btw-kwalificatie te bepalen.

#### IN SCHEMA:

##### Berekening kantine-regeling

1. Aanschaffingskosten (excl. btw) van spijzen en dranken resp. grondstoffen (exclusief de inkoop van tabaksartikelen)	€ a
2. Correctie voor verstrekkingen die worden genuttigd door andere bezoekers	€ b/-
3. Totale aanschaffingskosten m.b.t. personeel	€ c
4. Forfaitaire opslag van 25% van € c	€ d+
5. Theoretische omzet	€ e
6. Werkelijke omzet van personeel <sup>5</sup>	€ f/-
7. Positief/negatief verschil	€ g

##### Als € g een positief bedrag is:

##### Berekening van de bevoordeling per werknemer

$$\frac{\text{€ g}}{\text{totaal aantal werknemers}} = \text{€ x}$$

4 Alleen de ingrediënten en grondstoffen hoeven te worden meegenomen voor de berekening van de opslag van 25%. Deze opslag is bedoeld als forfaitaire dekking van de kosten van de inventaris die de ondernemer gebruikt om de spijzen en dranken te bereiden en/of te serveren, zoals keukenapparatuur en serviesgoed.

5 Let op: alleen de werkelijke omzet van het personeel mag in aanmerking worden genomen. De eigen bijdragen van niet-personeel dienen niet in het bedrag te worden begrepen.

## STAP 6

# Overige bevoordelingen

Bepaalde verstrekkingen aan personeelsleden kunnen leiden tot een BUA-correctie als hierbij de bevoordeling in privé vooropstaat. Hieronder bespreken wij voor kosten uit een aantal categorieën, die vaak tot discussie leiden wanneer deze een BUA-correctie tot gevolg kunnen hebben.

### Advocaatkosten

In maart 2020 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over de aftrekbaarheid van btw op advocaatkosten die zijn gemaakt door de onderneming in een strafzaak tegen de directeur- grootaandeelhouder. Volgens de Hoge Raad is sprake van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit van de onderneming indien de afgenomen advocaatsdiensten noodzakelijk zijn voor de bedrijfsvoering. Het arrest is terugverwezen naar Hof Den Bosch om nader te onderzoeken of een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de afgenomen advocaatsdiensten en de economische activiteit van de onderneming. Daarbij heeft de Hoge Raad opgemerkt dat het BUA niet van toepassing is wanneer de behoeften van de onderneming het noodzakelijk maakten om de advocaatsdiensten af te nemen.

### Bedrijfsfeesten

Zoals in Stap 3 is toegelicht, komt de btw op spijzen en dranken binnen het kader van het horecabedrijf niet voor aftrek in aanmerking, ongeacht de reden voor het gebruik (tenzij geen eindgebruiker). De btw op spijzen en dranken in horecagelegenheden valt derhalve niet onder het BUA. Bij de bepaling van de aftrekbaarheid van btw die in rekening is gebracht voor een door een cateraar verzorgde receptie en/of feestavond, moet dus onderscheid worden gemaakt tussen de verstrekking van spijzen en dranken (als categorie niet aftrekbaar) en andere verstrekkingen (waaronder zaalhuur en entertainment). Deze laatste verstrekkingen moeten wel in de BUA-berekening worden meegenomen. Indien werknemers hun partners meenemen, worden de partners buiten de berekening van de € 227-drempel gehouden. Ter illustratie geven wij de volgende berekening.

### VOORBEELD

Bedrijf A geeft jaarlijks een feest voor werknemers en klanten. Op het in oktober 2023 gehouden feest zijn 300 werknemers met partner en 200 klanten met partner. In totaal zijn dus 1.000 mensen aanwezig. De totale kosten bedragen € 25.000 voor entertainment en zaalhuur en € 40.000 voor de verstrekking van spijzen en dranken.

De btw op de verstrekking van spijzen en dranken kan in het geheel niet in aftrek worden gebracht. Voor wat betreft de btw op de € 25.000 aan kosten voor entertainment en zaalhuur zal de aftrekbaarheid afhangen van de totale verstrekkingen per persoon op jaarbasis. Bij de bepaling van de kosten per werknemer/klant dienen de partners buiten beschouwing te worden gelaten. Dit betekent dat de kosten per persoon bedragen:

$$€ 25.000 / 500 = € 50$$

Afhankelijk van de toepassing van de € 227-grens in verband met de overige verstrekkingen (zie Stap 8) moet aftrek van voorbelasting voor de kosten van zaalhuur en entertainment worden gecorrigeerd voor zover deze betrekking heeft op de personeelsleden. Het is niet waarschijnlijk dat de € 227-grens wordt overschreden voor de verstrekkingen aan de klanten. Deze btw kan dan in aftrek worden gebracht. Als gezegd kan zowel voor personeelsleden als voor klanten de horeca-btw in geen geval in aftrek worden gebracht.

## Cadeaus bij jubilea

Cadeaus – bijvoorbeeld in verband met een jubileum – vallen onder het BUA. Dit betekent dat de voorbelasting op de aanschafkosten van de cadeaus voor aftrek in aanmerking komt, tenzij de totale bevoordeling voor de desbetreffende werknemer in het jubileumjaar meer dan € 227 bedraagt. Vaak worden ook cadeaubonnen verstrekt. Hieronder bespreken wij dat, als deze cadeaubonnen buiten het bereik van de btw vallen ('MPV's'), de kosten ervoor niet hoeven te worden meegenomen in de BUA-berekening.

## Cursussen/opleidingskosten

Als een werkgever cursussen betaalt waaraan het personeel deelneemt, dan is de eventuele btw op deze cursussen in beginsel aftrekbaar voor de werkgever, mits deze cursussen verband houden met de functie die de werknemer in de onderneming vervult of zal gaan vervullen. Een antislipcursus valt in beginsel onder het BUA, omdat deze uitgaven in de persoonlijke sfeer van de werknemer liggen. Dit is mogelijk anders bij een onderneming waar de rijvaardigheid tot de beroepsuitoefening behoort, zoals in een taxibedrijf. Wij merken op dat veel (beroeps)opleidingen vrij van btw worden aangeboden.

## Fiets van de zaak

De btw op een door de werkgever aan een werknemer ter beschikking gestelde fiets is aftrekbaar als de werkgever aannemelijk kan maken dat de fiets voor het woon-werkverkeer is verstrekt of ter beschikking is gesteld. Om praktische redenen is goedgekeurd dat de werknemer de fiets ook voor andere privédoeleinden dan voor woon-werkverkeer mag gebruiken. De aftrek is mogelijk voor zover:

- de aankoopprijs van de fiets niet hoger is dan € 749 (inclusief btw) of, als de fiets wordt geleased, de totale kostprijs (inclusief btw) van het leaserecht niet hoger is dan € 749;
- in het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren aan de werknemer geen fiets ter beschikking is gesteld of verstrekt;
- vanaf het moment dat de fiets is verstrekt of ter beschikking is gesteld tot het einde van het kalenderjaar en in elk van de twee daaropvolgende kalenderjaren niet voor 50% of meer van het aantal dagen dat de werknemer woon-werkverkeer verricht, wordt voorzien in een vergoeding of ander vervoer dan per fiets.

Indien de werknemer ten aanzien van de verstrekking van een fiets van de zaak een eigen bijdrage betaalt, kan de btw ook volledig in aftrek komen zolang het saldo van de verstrekking na de aftrek van de eigen bijdrage niet meer bedraagt dan € 749 (inclusief btw). Deze goedkeuring geldt ook als de fiets wordt geleased. Wel is de ondernemer btw verschuldigd uit de eigen bijdrage van de werknemer. Is de waarde van de verstrekking van de ondernemer per saldo meer dan € 749 inclusief btw, dan is de aftrek van btw boven dit bedrag uitgesloten. Per saldo kan een ondernemer voor de verstrekking van een fiets van de zaak dus maximaal € 130 in aftrek brengen.

Volledigheidshalve merken wij op dat ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten geen recht op aftrek van btw op een ingekochte fiets hebben als zij geen of een symbolische vergoeding van de werknemer bedingen voor de verstrekking van de fiets.

## Het verstrekken van vervoerbewijzen door personenvervoerbedrijven

Vervoerbewijzen die door personenvervoerbedrijven aan hun personeel (en aan hun gezinsleden) gratis of tegen een gereduceerd tarief worden verstrekt, vallen onder het BUA. Vervoerbewijzen die aan gepensioneerd personeel (en aan hun gezinsleden) worden verstrekt vallen niet onder het BUA.

## Huisvesting

Indien een werkgever een dienstwoning ter beschikking stelt aan een werknemer of op eigen naam een woning huurt en deze woning gratis of tegen een lage vergoeding ter beschikking stelt aan de werknemer, dan vallen de kosten die hiermee samenhangen (bijvoorbeeld bemiddeling door een speciaal bureau en onderhoudskosten woning) in beginsel binnen de reikwijdte van het BUA. Hierdoor is de btw niet aftrekbaar voor de werkgever (ervan uitgaande dat de € 227-drempel wordt overschreden).

In november 2020 heeft de Hoge Raad het bovenstaande nogmaals bevestigd. Alleen wanneer een bijzondere omstandigheid in het bedrijfsbelang vereist dat de ondernemer de huisvestingskosten betaalt (bijvoorbeeld omdat de ondernemer geen binnenlandse uitzendkrachten kan vinden en de buitenlandse uitzendkrachten niet naar Nederland komen als huisvesting niet wordt geregeld), blijft het BUA buiten toepassing en is de btw op huisvestingskosten aftrekbaar. Het bedrijfsbelang van de ondernemer weegt dan zwaarder dan de persoonlijke belangen van de uitzendkrachten. De bijzondere omstandigheden moeten duidelijk blijken uit een analyse van alle omstandigheden. Het is niet zo dat de huisvesting van buitenlandse werknemers in alle gevallen buiten de BUA-correctie valt. Gelegen bijzondere omstandigheid die de betrokken ondernemer dwingt om dergelijke kosten te maken. Het bedrijfsbelang van de ondernemer weegt dan zwaarder dan de persoonlijke belangen van de uitzendkrachten.

Door de uitspraak van de Hoge Raad in november 2020 lijkt voortaan tevens een zwaardere bewijslast te gelden ten aanzien van de aftrek van btw op het verstrekken van logies aan werknemers in een hotel tijdens een zakenreis. Volgens de Hoge Raad dient de werkgever immers aan te tonen dat het bedrijfsbelang vereist dat deze kosten worden gemaakt. Daarnaast is de btw op spijzen en dranken die als eindgebruiker zijn genuttigd in een horecagelegenheid sowieso niet aftrekbaar. In het buitenland kunnen hiervoor afwijkende regels gelden.

## Kerstpakketten

Het verstrekken van kerstpakketten aan werknemers wordt aangemerkt als een bevoordeling. Dit betekent dat de voorbelasting op de aanschaf van de kerstpakketten voor aftrek in aanmerking komt, tenzij de totale bevoordeling per werknemer per jaar meer dan € 227 bedraagt. Vaak worden ook cadeaubonnen verstrekt als kerstpakket. Hierna bespreken wij dat, als deze cadeaubonnen buiten het bereik van de btw vallen ('MPV's'), de kosten ervoor niet hoeven te worden meegenomen in de BUA-berekening.

## Verstrekking van prestaties die zonder btw zijn ingekocht, zoals bepaalde vouchers

Het kan voorkomen dat een ondernemer iets inkoopt dat niet aan de heffing van btw is onderworpen of waarvoor geen factuur met btw wordt uitgereikt. Een veelvoorkomend voorbeeld hiervan zijn tegoedbonnen die kwalificeren als vouchers voor meervoudig gebruik (in het Engels: 'multipurpose voucher', 'MPV's'). Ook kan gedacht worden aan prestaties onder de reisbureauregeling. Indien een ondernemer dergelijke zaken, zoals MPV's, inkoopt en gratis of beneden kostprijs verstrekt aan personeelsleden, hoeft de waarde daarvan normaliter niet in aanmerking te worden genomen voor de berekening van de BUA-drempel, omdat er sowieso geen btw voor aftrek in aanmerking komt. Dit is bevestigd in een openbaar standpunt van de Belastingdienst.

## Laptop, tablet

Indien de werkgever aan zijn werknemer een laptop of tablet ter beschikking stelt voor de uitvoering van diens werkzaamheden, kan een BUA-correctie naar onze mening achterwege blijven als het de werknemer niet is toegestaan privé van deze apparatuur gebruik te maken. Is privégebruik wel toegestaan, dan zal het loon-in-natura-element gewaardeerd moeten worden ter bepaling van de BUA-correctie. Als het privégebruik zich moeilijk laat vaststellen, verdient het aanbeveling daarover afspraken te maken met de Belastingdienst.

## Outplacement

De kosten die een werkgever maakt voor outplacement worden geacht volledig uit zakelijke overwegingen te zijn gemaakt. De btw op deze kosten is voor de werkgever aftrekbaar.

## Ov-reizen personeel

Een ondernemer die gratis of onder kostprijs ov-kaarten of reizen ter beschikking stelt voor het woon-werkverkeer van medewerkers, moet hiervoor een BUA-correctie maken, omdat woon-werkverkeer wordt aangemerkt als privégebruik. Het BUA is niet van toepassing op andere zakelijke reizen met het openbaar vervoer (ov-reizen). De staatssecretaris keurt goed dat de werkgever als afnemer wordt beschouwd en recht op aftrek van voorbelasting heeft als de werknemer ov-reizen maakt in het kader van de onderneming van zijn werkgever en gebruikmaakt van een door de werkgever ter beschikking gestelde ov-chipkaart. Voor het recht op aftrek van voorbelasting moet de werkgever beschikken over een periodieke afrekening van de vervoerder, waaruit blijkt dat de werkgever rechtstreeks betaalt aan de vervoerder.

## Parkeerplaatsen

Het geven van gelegenheid tot parkeren wordt als zakelijk gekwalificeerd. Hiervoor hoeft geen BUA-correctie te worden gemaakt.

## Pensioenvoorziening

Het treffen van een pensioenregeling voor personeel, of dat nu in eigen beheer gebeurt dan wel door middel van de oprichting van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, valt niet onder het BUA.

## Kilometervergoeding

Werknemers die de eigen auto gebruiken voor hun werk, ontvangen hiervoor vaak een kilometervergoeding van de werkgever. Aftrek van voorbelasting is niet mogelijk in deze situatie.

## Skyboxen/bijwonen evenementen

Ook bij het ter beschikking stellen van skyboxen of andere zitplaatsen bij sportevenementen aan personeel en zakenrelaties moet rekening worden gehouden met het privé-element, zodat hier in beginsel het BUA van toepassing is. In juni 2018 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over de aftrekbaarheid van btw op business-seats in een voetbalstadion. Voor zover de zitplaatsen door het personeel zijn gebruikt, bestaat in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting op grond van het BUA, tenzij de werknemers de wedstrijden bijwonen vanwege het bedrijfsbelang (bijvoorbeeld met het doel om zakelijk overleg te voeren met een relatie). Voor zover de zitplaatsen door zakenrelaties zijn gebruikt, bestaat er in beginsel wel recht op aftrek van voorbelasting. Hierbij merken wij op dat dit anders is indien de zakenrelaties een beperkt recht op aftrek van voorbelasting (lees: minder dan 30%) hebben. Het is dus van belang dat de ondernemer de btw-status van zijn zakenrelaties bij de terbeschikkingstelling van skyboxen goed monitort en dat hij bijhoudt welke werknemers en zakenrelaties op welk moment van de skyboxen gebruikmaken.

## Sport en ontspanning

Met deze categorie wordt bedoeld op het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie (bedrijfsvoetbalcompetitie, fitnessruimte en dergelijke) of het maken van niet-zakelijke excursies en uitstapjes door het personeel. Ook hiervoor geldt dat de btw op kosten die hiermee verband houden niet aftrekbaar is indien de totale bevoordeling per werknemer per jaar meer dan € 227 bedraagt.

## Mobiele telefoon

Voor de verstrekking van een mobiele telefoon aan de werknemer heeft de werkgever volgens het Ministerie van Financiën recht op aftrek van voorbelasting voor zover deze niet wordt gebruikt voor privédoeleinden. Het bepalen van het privégebruik is in de praktijk vaak zeer lastig. Indien dit niet goed mogelijk is en het privégebruik is niet verwaarloosbaar, dan kunnen mogelijk praktische afspraken met de inspecteur worden gemaakt.

## Verhuiskosten

Indien de verhuizing uitsluitend verband houdt met het werk en de verhuisnota's op naam van de werkgever staan, kan de btw mogelijk in aftrek worden gebracht. Indien de verhuizing echter de persoonlijke behoeften van de werknemer dient, is het BUA van toepassing.

## Verstrekking personeelsvoorzieningen voor thuiswerken

Tot en met begin 2022 waren van overheidswege verschillende COVID-19-maatregelen van kracht, waaronder het advies om zoveel mogelijk thuis te werken. Ook daarna zijn er nog beperkingen geweest en wordt er ook in algemene zin meer thuisgewerkt.

Daardoor bestaat de mogelijkheid dat u in het kader van thuiswerken extra voorzieningen aan uw werknemers hebt verstrekt. Het verstrekken van thuiswerkplekken aan werknemers kent in beginsel een zakelijke oorzaak. Dit betekent dat de btw op deze kosten in aftrek gebracht mag worden op basis van het algemene aftrekrecht (pro rata). Voor zover de werknemers de thuiswerkplek echter ook voor privédoeleinden kunnen gebruiken, is sprake van een bevoordeling van de werknemers (in de vorm van de uitkering van loon in natura). Dat zou betekenen dat op grond van het BUA de eerder genoten btw-aftrek (deels) gecorrigeerd moet worden. Gelet op de bijzondere situatie rondom COVID-19 kan mogelijk gesteld worden dat ten aanzien van de verstrekking van thuiswerkplekken geen BUA-correctie gemaakt hoeft te worden. Een dergelijke correctie mag namelijk achterwege blijven indien de verstrekking van thuiswerkplekken haar oorzaak vindt in een 'bijzondere omstandigheid', waardoor de werkgever genoodzaakt is om deze werkplekken te verstrekken. Het persoonlijke voordeel van werknemers is in dat geval ondergeschikt aan het bedrijfsbelang.

Ook in de situatie na COVID-19 zijn er in sommige situaties bijzonderheden aan te voeren (zoals arboredenen) die de werkgever noodzaken om thuismeubilair te verstrekken.

Wij raden aan contact op te nemen met uw adviseur indien u voorzieningen verstrekt aan uw werknemers in het kader van thuiswerken.

## Beloningsprogramma's

In november 2022 heeft het Hof van Justitie geoordeeld over de btw-gevolgen van de kosteloze verstrekking van vouchers door een werkgever aan zijn werknemers in het kader van een beloningsprogramma. Hoewel de zaak geen betrekking heeft op het BUA maar op de fictieve prestatie van verstrekkingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, is deze zaak mogelijk ook relevant voor de toepassing van het BUA.

Volgens het Hof van Justitie was in de onderhavige zaak geen sprake van verstrekkingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, omdat de vouchers het doel hadden om de prestaties van werknemers – en daarmee de winstgevendheid van de onderneming – te doen toenemen. Het daaruit voortvloeiende privévoordeel voor de werknemers was volgens het Hof van Justitie slechts bijkomstig ten aanzien van de bedrijfsdoeleinden die met de verstrekking worden gediend. Daarbij weegt het Hof van Justitie mee dat werknemers in de onderhavige zaak geen garantie hebben dat zij de vouchers daadwerkelijk zullen ontvangen (deze kunnen enkel worden toegekend op voordracht van andere werknemers van de onderneming) en dat de criteria voor toekenning van de vouchers strikt werkgerelateerd zijn.

Indien deze lijn kan worden doorgetrokken naar het BUA, betekent dat mogelijk dat bij dergelijke verstrekkingen ook een BUA-correctie achterwege kan blijven, omdat de aanleiding voor de verstrekkingen primair in het bedrijfsbelang van de werkgever besloten ligt en het privévoordeel van de werknemer daaraan ondergeschikt is. Mocht u dergelijke beloningsprogramma's toepassen, dan adviseren wij contact op te nemen met uw adviseur.



## STAP 7

# Correctie

Het stroomschema schetst de systematiek van correcties die kunnen plaatsvinden bij verstrekkingen aan het personeel. Stap 7 en Stap 8 zetten de berekeningen in het stroomschema verder uiteen. In lijn met de systematiek van het BUA wordt eerst vastgesteld of de bevoordeling per werknemer in de kantine-regeling meer dan € 227 bedraagt. Wij sluiten voor de berekeningen aan bij het voorbeeld in het stroomschema met 850 werknemers. Zie ook Stap 5 voor de theoretische achtergrond van deze berekening.

### Berekening of spijzen en dranken te voordelig worden verstrekt

1. Aanschaffingskosten (excl. btw) van spijzen en dranken resp. grondstoffen (exclusief de inkoop van tabaksartikelen)	€ 180.000
2. Correctie voor percentage dat wordt genuttigd door niet-personeel zoals klanten	5% -/-
3. Totale aanschaffingskosten m.b.t. personeel	€ 171.000
4. Forfaitaire opslag van 25% van 3	€ 42.750 +
<hr/>	
5. Theoretische omzet	€ 213.750
6. Werkelijke omzet met betrekking tot personeel <sup>6</sup>	€ 0 -/-
7. Positief/negatief verschil	€ 213.750

De inkoopkosten voor spijzen en dranken die worden genuttigd door niet-personeel vallen buiten de kantine-regeling. In het stroomschema hanteren wij als voorbeeld een percentage van 5%. In de praktijk kan dit meer of minder zijn. Dit hangt af van de exacte feiten en omstandigheden.

### Berekening van de bevoordeling per werknemer

€ 213.750	
<hr/>	= € 251
850	

Een correctie van de in aftrek gebrachte btw vindt plaats indien de totale bevoordeling per werknemer meer dan € 227 per jaar bedraagt. In het voorbeeld staat vast dat de bevoordeling van spijzen en dranken per werknemer al meer bedraagt dan € 227. De correctie bedraagt 9% van het verschil tussen de theoretische omzet en de werkelijke omzet:  $9\% \times € 213.750 = € 19.238$ . Deze correctie moet als negatief bedrag (te betalen btw) worden opgevoerd in rubriek 5b van de laatste btw-aangifte van het jaar. Vervolgens moet in Stap 8 worden vastgesteld of een correctie plaatsvindt voor de overige bevoordelingen.

Op basis van de bovenstaande berekeningsmethode is het ook mogelijk dat de bevoordeling van spijzen en dranken per werknemer minder dan € 227 per jaar bedraagt. Het is dan echter alsnog mogelijk dat een correctie moet worden gemaakt voor het BUA. Indien de totale bevoordeling per werknemer (verstrekkingen van spijzen en dranken (Stap 5) + overige bevoordelingen (Stap 6 en 8)) meer dan € 227 bedraagt, dan bedraagt de correctie voor de kantine-verstrekkingen 9% van het verschil tussen de theoretische omzet en de werkelijke omzet.

Wanneer de totale bevoordeling per werknemer (verstrekkingen van spijzen en dranken (Stap 5) + overige bevoordelingen (Stap 6)) minder dan € 227 per jaar bedraagt, dan hoeft u niets te corrigeren. U hoeft dan ook niet verder naar Stap 8; u bent klaar met de BUA-berekening.

<sup>6</sup> Let op: alleen de werkelijke omzet van het personeel mag in aanmerking worden genomen. De eigen bijdragen van niet-personeel dienen niet in het bedrag te worden begrepen.

## STAP 8

# Correctie overige bevoordelingen

Stap 8 stelt de totale overige bevoordelingen per werknemer vast. Het berekenen van deze bevoordelingen kan op verschillende manieren. Wij sluiten voor de berekeningen aan bij het voorbeeld in het stroomschema met 850 werknemers. Zoals in het stroomschema is weergegeven bestaat de personeelsgroep uit drie categorieën. Er zijn immers verstrekkingen die niet door elke werknemer worden ontvangen. Een personeelsgroep kan ook uit meer of minder categorieën bestaan. Daarnaast kan de aard van de categorie verschillen (bijvoorbeeld 'functie' et cetera).

De overige bevoordelingen in Stap 6 worden toegewezen aan de personeelscategorieën. In het voorbeeld ontvangen alle werknemers de volgende verstrekkingen: een kerstpakket, een personeelsfeest, geschenken/ kaarten/bloemen en teamuitjes. De kosten hiervan bedragen € 101.250. De bevoordeling per werknemer bedraagt hierdoor in beginsel € 119.

Let op: deze verstrekkingen komen ook ten goede van de werknemers in personeelsgroep A en B.

Alle medewerkers (850)	€ 119
------------------------	-------

Werknemers in Personeelsgroep A 'Sporters' maken daarnaast gebruik van een sportabonnement. De kosten hiervan bedragen € 417 per werknemer per jaar. De totale bevoordeling van de werknemers in deze categorie bedraagt hierdoor € 119 + € 417 = € 536.

Sporters (180)	€ 536
----------------	-------

Werknemers in Personeelsgroep B 'Jubilarissen' ontvangen naast de verstrekkingen voor alle medewerkers een geschenk in het kader van een jubileum. De kosten hiervan bedragen gemiddeld € 800 per jubilaris. De totale bevoordeling van de werknemers in deze categorie bedraagt hierdoor € 119 + € 800 = € 919.

Jubilarissen (25)	€ 919
-------------------	-------

Een correctie van de in aftrek gebrachte btw vindt plaats indien de bevoordeling per werknemer meer dan € 227 bedraagt. In het voorbeeld is hiervan sprake voor personeelsgroep A en B. Werknemers zonder sportabonnement of jubileumgeschenk blijven onder de drempel van € 227.

*De correctie in dit voorbeeld is tweeledig:*

1. De btw op de verstrekkingen voor alle medewerkers wordt gecorrigeerd voor zover deze op werknemers van personeelsgroep A en B ziet.

De correctie bedraagt:

$$\frac{180 + 25}{850} \times \text{btw over de totale verstrekkingen van € 101.250} = 850$$

2. De btw op de verstrekkingen aan personeelsgroep A en B wordt gecorrigeerd. De correctie bedraagt de btw over de totale verstrekkingen van € 75.000 en € 20.000.

Deze berekening corrigeert de eerder in aftrek gebrachte btw voor zover deze verband houdt met verstrekkingen aan werknemers in personeelsgroep A en B.

Ter volledigheid: er vindt geen correctie plaats indien de bevoordeling voor alle werknemers onder de drempel van € 227 blijft.

## Verwerking van investeringen

Als de kosten voor de gratis verstrekking of verstrekking onder kostprijs bestaan uit investeringen (bijvoorbeeld de aanschaf van fitnessapparaten voor een fitnessruimte voor personeel), dan moeten voor de bepaling van de drempel de investeringskosten worden uitgesmeerd over de gebruikelijke afschrijvingsperiode. Wordt hierdoor in het jaar van investering de € 227-drempel overschreden, dan moet in jaar 1 wel alle btw op de investeringskosten van aftrek worden uitgesloten. In bepaalde gevallen kan dit in latere jaren weer worden gecorrigeerd, als in die jaren de drempel niet wordt overschreden.

## Verwerking eigen bijdrage van medewerker

Tot en met 2023 (en dus ook in de BUA-correctie in de laatste aangifte van 2023) mag bij de vaststelling of de € 227-drempel van het BUA is overschreden, rekening worden gehouden met de eigen bijdrage (onder kostprijs) van de medewerker. Alleen het saldo van de kostprijs en de betaling door de medewerker hoeft te worden meegenomen om de omvang van de beoordeling per medewerker te bepalen.

Vanaf 2024 (en dus voor de berekening van de BUA-correctie over het volgende jaar) heeft de Belastingdienst het beleid hierop gewijzigd. In geval een medewerker een eigen bijdrage heeft gedaan die lager is dan de kostprijs (exclusief btw), dan moet voor de berekening van de BUA-drempel de volledige kostprijs worden meegenomen. Als vervolgens de € 227-drempel wordt overschreden, hoeft wel slechts voor het saldo te worden gecorrigeerd (en daarnaast regulier btw worden voldaan uit de eigen bijdrage). Hieronder werken wij een rekenvoorbeeld uit om het verschil duidelijk te maken. Overigens zien wij argumenten om te stellen dat dit nieuwe beleid onjuist is.

Voor de volledigheid merken wij op dat, indien de eigen bijdrage van de medewerker de kostprijs van de verstrekking overschrijdt, in geen geval een BUA-correctie nodig is (maar dient wel regulier btw uit de eigen bijdrage te worden voldaan).

## Rekenvoorbeeld

Een werkgever verstrekt aan bepaalde werknemers een sportabonnement t.w.v. € 417 (excl. 9% btw). De werknemers betalen voor het sportabonnement een eigen bijdrage van € 218 (incl. 9% btw), dus € 200 excl. btw aan de werkgever. Per saldo bedraagt de bevoordeling van de werknemers wat betreft het sportabonnement dus € 217 (€ 417 – € 200). We nemen aan dat dit de enige BUA-verstrekking aan de medewerkers is.

### Uitwerking 2023

In 2023 (dit jaar) mag voor de berekening van de € 227-drempel de bevoordeling per saldo worden gehanteerd. Deze bedraagt € 217 en blijft dus onder de drempel.

De werkgever voldoet op reguliere wijze 9% btw uit de eigen bijdrage (€ 18) per medewerker, maar hoeft geen aftrek van voorbelasting uit te sluiten vanwege de BUA-correctie.

### Uitwerking 2024

Vanaf 2024 (en dus voor het eerstvolgende jaar) moet voor de berekening van de € 227-drempel de volledige kostprijs van de bevoordeling worden gehanteerd. Deze bedraagt € 417. Hierdoor wordt de drempel overschreden.

De werkgever voldoet op reguliere wijze 9% btw uit de eigen bijdrage (€ 18) per medewerker. Daarnaast moet de medewerker een BUA-correctie van de aftrek van voorbelasting maken van € 19,53 (9% van de per saldo bevoordeling van € 217).

Hierdoor wordt de verstrekking van het sportabonnement aanmerkelijk duurder voor de werkgever. Wij raden aan zorgvuldig naar uw BUA-berekening te kijken indien u eigen bijdragen van uw werknemers ontvangt onder kostprijs, en hierover te overleggen met uw adviseur. Als u tijdig actie onderneemt, kunt u de eigen bijdragen zodanig aanpassen dat de BUA-drempel ook vanaf 2024 buiten bereik blijft.



Meijburg & Co  
Tax & Legal

