

**Collectieve uitspraak op bezwaarschriften inzake btw bij privégebruik auto, zoals bedoeld in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 maart 2017, nr. 2017/36822**

De Hoge Raad heeft op 21 april 2017 in vier arresten beslist op de rechtsvragen in de procedures massaal bezwaar btw-heffing privégebruik van auto's van de zaak. De vier arresten van de Hoge Raad en het persbericht van de Hoge Raad hierover zijn bijgevoegd.

De Hoge Raad komt belanghebbenden op één punt tegemoet. Wat betreft de andere rechtsvragen worden de belanghebbenden door de Hoge Raad niet tegemoetgekomen. Daarom verklaar ik hierbij de bezwaren wat deze andere rechtsvragen betreft onder verwijzing voor de motivering naar bijgevoegde arresten ongegrond.

De Hoge Raad oordeelt dat als 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 in zoverre recht heeft op een teruggave van btw. De ondernemer moet dan gegevens verstrekken over de omvang van het privégebruik.

Het oordeel van de Hoge Raad brengt met zich dat ik de bezwaarschriften waarin dit (impliciet) aan de orde is gesteld in zoverre gegrond verklaar. Voor het bepalen van de omvang van het privégebruik van de auto is nader onderzoek nodig. Het is daarvoor noodzakelijk dat de belanghebbende die dit betreft binnen een redelijke termijn aanvullende gegevens aan mij verstrekt en het recht op teruggave van btw aannemelijk maakt. Voor nadere informatie hierover verwijs ik naar [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

Tegen deze uitspraak kan geen beroep worden ingesteld.

Deze uitspraak wordt gepubliceerd in de Staatscourant en op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

31 mei 2017

de Inspecteur

mr. D.B. van der Werff

## **Knopen doorgenhakt over btw-heffing privégebruik auto**

Den Haag, 21 april 2017

De Hoge Raad heeft vandaag vier uitspraken gedaan over btw die moet worden betaald over het privégebruik van auto's van de zaak. In deze uitspraken oordeelt de Hoge Raad over problemen die samenhangen met de (ingrijpende) wijziging van de heffing van btw over het privégebruik van een auto van de zaak per 1 juli 2011. Vanaf die datum is de ondernemer – indien voor het gebruik van de auto geen vergoeding wordt ontvangen – btw verschuldigd over de kosten van het privégebruik.

Omdat deze kosten niet altijd makkelijk zijn vast te stellen, heeft de staatssecretaris van Financiën besloten dat ondernemers ervoor mogen kiezen voor het privégebruik 2,7% van de catalogusprijs van de auto aan btw te betalen (forfaitaire regeling). Als de gebruiker voor het privégebruik van de auto aan de ondernemer een vergoeding moet betalen, geldt sinds 1 juli 2011 dat als deze vergoeding lager is dan in de markt gebruikelijk, btw verschuldigd is over deze hogere marktwaarde ('normale waarde').

De Hoge Raad oordeelt dat als 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 in zoverre recht heeft op een teruggave van btw. De ondernemer moet dan gegevens verstrekken over de omvang van het privégebruik. Daarbij kan worden gedacht aan 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. De kilometeradministratie is niet het enige bewijs dat hiervoor wordt toegelaten.

In twee van de vier zaken was aangevoerd dat leaseauto's voor de btw anders worden behandeld dan auto's die de ondernemer in eigendom heeft, onder meer omdat voor leaseauto's die zonder vergoeding voor privédoeleinden worden gebruikt, geen heffing van btw verschuldigd zou zijn. De Hoge Raad oordeelt hierover dat van een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen leaseauto's en auto's die de ondernemer in eigendom heeft geen sprake is omdat zowel over het privégebruik van leaseauto's als van auto's die de ondernemer in eigendom heeft btw is verschuldigd.

De wetswijziging waarbij een lage vergoeding voor privégebruik wordt 'opgetrokken' naar de marktwaarde heeft plaatsgevonden per 1 januari 2012. De regeling geldt echter al vanaf 1 juli 2011. In zoverre heeft de regeling daarom terugwerkende kracht. Naar het oordeel van de Hoge Raad is deze terugwerkende kracht gerechtvaardigd, onder meer omdat de wetswijziging al in juni 2011 is aangekondigd door middel van een persbericht.

Ook onder de vóór 1 juli 2011 geldende regelgeving mochten ondernemers een forfaitaire regeling gebruiken voor het privégebruik van de auto van de zaak. Die regeling was (ook) in een beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën neergelegd. In dat besluit stond dat de ondernemer de over het privégebruik verschuldigde btw aan het eind van het jaar moest betalen. Omdat dit beleidsbesluit met ingang van 1 juli 2011 was ingetrokken, werd aangevoerd dat er geen grondslag meer was voor deze 'einde-jaarsheffing'. De Hoge Raad oordeelt anders en heeft beslist dat de verplichting is blijven bestaan om aan het einde van het jaar 2011 over het privégebruik van de auto van de zaak in het eerste halfjaar van 2011 btw te betalen.

In twee van de vier zaken verwijst de Hoge Raad de zaak naar het hof 's-Hertogenbosch. Dat hof zal moeten onderzoeken wat de omvang van het privégebruik van de auto's in de desbetreffende zaken is. In de andere twee zaken zijn alle klachtendoor de Hoge Raad ongegrond verklaard. De hiervoor omschreven wijzigingen in de regelgeving hebben geleid tot een groot aantal (rond de twee miljoen) bezwaarschriften. De staatssecretaris van Financiën heeft deze bezwaarschriften aangewezen als massaal bezwaar. Aan de hand van deze vier uitspraken van de Hoge Raad zal de Belastingdienst op deze bezwaarschriften beslissen.

## **HR 21 april 2017, nr. 15/02004**

### **Arrest**

gewezen op het beroep in cassatie van [X] Holding B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 31 maart 2015, nr. 14/00454, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 13/2856) betreffende een door belanghebbende op aangifte voldaan bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak 1 december 2011 tot en met 31 december 2011. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### **1 Geding in cassatie**

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 8 maart 2016 geconcludeerd tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2016:83).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

### **2 Beoordeling van de middelen**

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1. Belanghebbende is ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Zij heeft het gehele jaar 2011 aan haar directeur (hierna: de directeur) een tot haar bedrijfsvermogen behorende personenauto (hierna: de auto) om niet ter beschikking gesteld. De directeur heeft de auto gedurende het jaar 2011 zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt zonder omtrent het gebruik een kilometeradministratie bij te houden.
- 2.1.2. Belanghebbende heeft de omzetbelasting die haar in rekening is gebracht over de kosten ter zake van de aanschaf en het gebruik van de auto volledig in aftrek gebracht.
- 2.1.3. Bij de aangifte over het onderhavige tijdvak (1 december 2011 tot en met 31 december 2011) heeft belanghebbende omzetbelasting voldaan in verband met het privégebruik van de auto gedurende het jaar 2011. Daarbij heeft zij onderscheid gemaakt naar over de eerste zes maanden van 2011 verschuldigde omzetbelasting en over de laatste zes maanden van 2011 verschuldigde omzetbelasting.
- 2.1.4. In de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011 was ter zake van het privégebruik van een auto het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (tekst tot 1 juli 2011; hierna: het BUA) van toepassing. De in deze periode op grond van artikel 1, lid 1, aanhef en letter c, van het BUA van aftrek uitgesloten omzetbelasting heeft belanghebbende bij de aangifte over het onderhavige tijdvak voldaan met gebruikmaking van de regeling die is

neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2009, nr. CPP2009/109M, Stcrt. 2009, 29 (ingetrokken per 1 juli 2011; hierna: het Besluit 2009). Op grond van het Besluit 2009 kan een ondernemer voor het bepalen van de aftrekcorrectie ter zake van het privégebruik van een auto die hij aan zijn werknemer ter beschikking heeft gesteld, aansluiten bij de forfaitaire bijtelling die voor de heffing van inkomstenbelasting en loonbelasting geldt.

Ingevolge het Besluit 2009 is in het laatste belastingtijdvak van het jaar ter zake van het privégebruik in de eerste zes maanden van 2011 omzetbelasting verschuldigd tot een bedrag van 12 percent van (in beginsel) 25 percent van de catalogusprijs inclusief omzetbelasting en belasting van personenauto's en motorrijwielen - hierna: catalogusprijs - van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling 2009).

Uitgaande van de voor de auto geldende catalogusprijs heeft belanghebbende ter zake van het privégebruik van de auto gedurende de eerste zes maanden van 2011 een bedrag van € 920 aan omzetbelasting op aangifte voldaan, berekend als volgt:  $6/12 \times 12 \text{ percent} \times 25 \text{ percent} \times € 61.350$ .

- 2.1.5. Met betrekking tot het privégebruik gedurende de laatste zes maanden van 2011 heeft belanghebbende voor de berekening van het aan omzetbelasting verschuldigde bedrag gebruik gemaakt van de forfaitaire regeling die was neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, Stcrt. 2011, 23123 (hierna: het Besluit 2011), welk besluit het besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB 2011/1233M, Stcrt. 2011, 11754, met ingang van 1 juli 2011 aanvulde en verving. In het Besluit 2011 is goedgekeurd dat ondernemers de omzetbelasting die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, lid 2, van de Wet naar tijdsgelang vaststellen op 2,7 percent van de catalogusprijs van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling 2011).

Uitgaande van de voor de auto geldende catalogusprijs heeft belanghebbende ter zake van het privégebruik gedurende de laatste zes maanden van 2011 een bedrag van € 828 aan omzetbelasting op aangifte voldaan, berekend als volgt:  $6/12 \times 2,7 \text{ percent} \times € 61.350$ .

- 2.1.6. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte van de hiervoor in 2.1.4 en 2.1.5 vermelde bedragen. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar ongegrond verklaard.
- 2.2.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van belanghebbende dat voldoening op aangifte over het eerste halfjaar van 2011 achterwege kan blijven omdat het Besluit 2009 en artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking) per 1 juli 2011 zijn ingetrokken, terwijl vanaf die datum ook het BUA niet meer van toepassing is op het privégebruik van een auto door een werknemer, zodat vanaf 1 juli 2011 een (wettelijke) grondslag ontbreekt voor het voldoen van belasting in het laatste belastingtijdvak van 2011.
- 2.2.2. Voorts heeft het Hof geoordeeld dat ook als het gaat om het privégebruik door een ondernemer van een voor de heffing van omzetbelasting tot het bedrijfsvermogen behorende auto, de omstandigheid dat artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking in het laatste belastingtijdvak van 2011 niet meer gold, onverlet laat dat ook dan ter zake van privégebruik gedurende het eerste halfjaar van 2011 omzetbelasting verschuldigd is geworden in het laatste belastingtijdvak van 2011. Reeds hierom faalt, aldus het Hof, het beroep van belanghebbende op de intrekking van deze bepaling.
- 2.2.3. Met betrekking tot het privégebruik van de auto gedurende het tweede halfjaar van 2011 heeft het Hof het standpunt van belanghebbende verworpen dat de verschuldigde omzetbelasting ter zake van het werkelijke privégebruik van de auto voldoende nauwkeurig kan worden berekend. Belanghebbende heeft voor haar standpunt aangevoerd dat zij het

totale aantal met de auto gereden kilometers heeft kunnen afleiden uit de in de jaarrekening verwerkte brandstofkosten. Belanghebbende heeft na berekening van het aantal kilometers dat verband houdt met het dagelijkse verkeer tussen het kantooradres van belanghebbende en de vestigingsadressen van haar deelnemingen en een op de ervaring van de directeur gebaseerd aantal bezoeken aan overige zakelijke relaties, het resterende geraamde aantal kilometers toegerekend aan gebruik voor privédoeleinden.

Bij zijn vorenbedoelde oordeel heeft het Hof vooropgesteld - onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013, nr. 11/03740, ECLI:NL:HR:2013:22, BNB 2013/212, rechtsoverweging 5.2.1, en van 15 maart 2000, nr. 35208, ECLI:NL:HR:2000:AA5138, BNB 2000/241, rechtsoverweging 3.4 - dat op de Inspecteur de last rust aannemelijk te maken dat en in hoeverre de auto voor privédoeleinden van de werknemer wordt gebruikt. Uit rechtsoverweging 2.4 van het arrest van de Hoge Raad van 30 november 2012, nr. 08/01579bis, ECLI:NL:HR:2012:BY4581, BNB 2013/52 (hierna: het arrest BNB 2013/52), heeft het Hof afgeleid dat het aan belanghebbende is de benodigde gegevens te verstrekken voor de vaststelling van de voor het privégebruik van de auto gedane uitgaven. Belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof - bij gebreke van een kilometeradministratie - met de wijze waarop zij de gedane uitgaven aan het privégebruik heeft toegerekend geen concrete gegevens verstrekt aan de hand waarvan kan worden vastgesteld welke uitgaven zijn gedaan voor het privégebruik van de auto. Ook statistische gegevens over het gemiddelde privégebruik van een auto van de zaak zijn daarvoor naar het oordeel van het Hof niet voldoende.

- 2.3.1. Het eerste middel heeft betrekking op de hiervoor in 2.2.1 en 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt dat vanwege de intrekking per 1 juli 2011 van het Besluit 2009 en van artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking een wettelijke grondslag ontbreekt voor de door belanghebbende bij haar aangifte over het laatste tijdvak van 2011 voldane omzetbelasting ter zake van het privégebruik van de auto gedurende het eerste halfjaar van 2011. De verplichting tot het bij de aangifte over dat tijdvak voldoen van omzetbelasting was vervallen, terwijl toepassing van artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet, vanwege het bepaalde in artikel 16a van de Wet, over dat eerste halfjaar niet mogelijk is, aldus het middel.
- 2.3.2. Het eerste middel faalt. Indien een ondernemer - in strijd met het bepaalde in artikel 16 van de Wet en artikel 1, lid 1, aanhef, letter c, van het BUA, maar op dat moment met een rechtsgeldig beroep op een buitenwettelijke regeling (in dit geval het Besluit 2009) - aan hem in rekening gebrachte bedragen aan omzetbelasting volledig in aftrek heeft gebracht, vormt het in die buitenwettelijke regeling voorgeschreven voldoen van omzetbelasting bij de aangifte over het laatste tijdvak van het jaar de naleving van een voorschrift dat de buitenwettelijke regeling onlosmakelijk en onherroepelijk verbindt aan de eerder in strijd met de Wet genoten aftrek. In dat geval kan niet met vrucht worden aangevoerd dat de ondernemer over het laatste tijdvak van dat jaar onverschuldigd omzetbelasting heeft voldaan. Dit wordt niet anders doordat de buitenwettelijke regeling in de loop van dat jaar is ingetrokken. In dit verband wordt erop gewezen dat in onderdeel 3.3 van het Besluit 2011 is bepaald dat de intrekking van het Besluit 2009 geen gevolgen heeft voor de toepassing van de forfaitaire regeling 2009 gedurende het eerste halfjaar van 2011.
- 2.4.1. Het tweede middel heeft betrekking op het privégebruik van de auto gedurende het tweede halfjaar van 2011 en is gericht tegen de hiervoor in 2.2.3 omschreven oordelen van het Hof. Het middel voert in de eerste plaats aan dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende de voor de vaststelling van de omvang van het privégebruik benodigde gegevens moet verstrekken, aangezien het de Inspecteur is op wie de last rust te bewijzen in hoeverre de auto voor privédoeleinden van de werknemer wordt benut. Voorts betoogt het middel dat belanghebbende met het overleggen van een (berekend) overzicht van de door haar gedane uitgaven, alsmede van de statistische gegevens omtrent het gemiddelde privégebruik van auto's van de zaak in Nederland, alle gegevens heeft verstrekt die nodig

zijn voor het berekenen van de ter zake van het werkelijke privégebruik van de auto verschuldigde omzetbelasting. In dit verband wijst het middel op het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 1998, nr. 33092, ECLI:NL:HR:1998:AA2338, BNB 1998/325.

2.4.2. Met betrekking tot het tweede middel wordt het volgende vooropgesteld.

2.4.2.1. Ingevolge artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet, met welke bepaling uitvoering is gegeven aan artikel 26, lid 1, letter a, van BTW-richtlijn 2006, wordt het gebruiken van een tot het bedrijf behorende auto voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer voor die auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan. De maatstaf van heffing voor deze belaste handeling wordt ingevolge artikel 8, lid 7, van de Wet – conform het bepaalde in artikel 75 van BTW-richtlijn 2006 - gesteld op de door de ondernemer met het oog op dat gebruik voor de auto gemaakte uitgaven.

2.4.2.2. Met ingang van 1 juli 2011 geschiedt de heffing van omzetbelasting ter zake van het privégebruik van een auto die door de ondernemer of zijn personeel zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden wordt gebezigd, op basis van de hiervoor in 2.4.2.1 weergegeven regels. Bij het Besluit 2011 is - met ingang van 1 juli 2011 - evenwel goedgekeurd dat de wegens privégebruik verschuldigde omzetbelasting wordt vastgesteld op 2,7 percent van de catalogusprijs van de desbetreffende auto. De ondernemer die van deze goedkeuring gebruik maakt, dient het aldus berekende bedrag eenmaal per jaar, en wel in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar, aan te geven en te voldoen. Aangezien de regeling pas met ingang van 1 juli 2011 van kracht is geworden mag, aldus het Besluit 2011, over het jaar 2011 het forfait naar tijdsgelang worden toegepast.

2.4.2.3. Indien een uitvoeringsbepaling in strijd is met het Unierecht heeft dit – zo heeft de Hoge Raad in het arrest BNB 2013/52, rechtsoverweging 2.3.3 overwogen - alleen gevolgen voor de toepassing van de desbetreffende bepaling in de gevallen waarin een belastingplichtige met recht aanvoert dat die toepassing ertoe leidt dat meer belasting wordt geheven dan volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is. In een dergelijk geval is omzetbelasting verschuldigd voor zover dat volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is.

Hetzelfde heeft te gelden voor het geval een ondernemer bij de voldoening op aangifte is uitgegaan van een buitenwettelijke regeling zoals het Besluit 2011. Het voorgaande betekent dat belanghebbende geen recht op terugbetaling heeft van het door haar op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting indien met die voldoening niet meer omzetbelasting is geheven dan over de voor het privégebruik van de auto gedane uitgaven.

2.4.2.4. In zijn arrest van 16 februari 2012, T.G. van Laarhoven, C-594/10, ECLI:EU:C:2012:92, BNB 2012/200 (hierna: het arrest Van Laarhoven), punt 33, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie overwogen dat de lidstaten ter zake van de beginselen voor de bepaling van het bedrag van de uitgaven ter zake van privégebruik een zekere beoordelingsvrijheid hebben en in het kader van die vrijheid tot op zekere hoogte ook een forfaitaire berekeningsmethode mogen hanteren, maar dat gewaarborgd moet zijn dat bij de heffing ter zake van het privégebruik aan het evenredigheidsbeginsel wordt voldaan, in die zin dat een dergelijke forfaitaire bepaling noodzakelijkerwijs evenredig moet zijn aan de omvang van het privégebruik van het betrokken goed.

Uit deze overweging leidt de Hoge Raad af dat de omvang van het privégebruik van een goed dat ook zakelijk wordt gebruikt, niet naar willekeur mag worden vastgesteld doch in beginsel moet berusten op de werkelijke verhouding tussen beide categorieën van gebruik, en dat bij gebreke van concrete gegevens omtrent de werkelijke verhouding tussen beide categorieën, de vaststelling van de omvang van het privégebruik dient plaats te vinden op basis van een redelijke schatting met inachtneming van alle omstandigheden van het

geval. Bij het maken van een redelijke schatting kunnen (mede) statistische gegevens als richtsnoer worden gebruikt maar noodzakelijk of doorslaggevend zijn dergelijke gegevens niet.

- 2.4.3. Uit hetgeen hiervoor in 2.4.2.3 is geoordeeld volgt dat ervan moet worden uitgegaan dat belanghebbende recht heeft op terugbetaling van het bij de aangifte over het laatste tijdvak van 2011 voldane bedrag aan omzetbelasting voor zover meer omzetbelasting is geheven dan overeenkomt met de omzetbelasting over de aan het privégebruik toerekenbare uitgaven. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat belanghebbende gegevens dient te verstrekken voor de vaststelling van de voor het privégebruik van de auto in het tweede halfjaar van 2011 gedane uitgaven. In zoverre faalt het tweede middel.
- 2.4.4. Belanghebbende heeft bij de voldoening op aangifte van het ter zake van het privégebruik van de auto verschuldigde bedrag aan omzetbelasting gebruik gemaakt van de forfaitaire regeling 2011. Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat de Inspecteur hetgeen belanghebbende nader heeft gesteld met betrekking tot de werkelijk voor de auto gedane uitgaven, heeft weersproken.

Als het Hof bij zijn hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordelen ervan is uitgegaan dat de omvang van het privégebruik uitsluitend is vast te stellen aan de hand van een kilometeradministratie getuigt dat oordeel van een onjuiste rechtsopvatting, in het licht van hetgeen hiervoor in 2.4.2.4 is overwogen.

Ingeval de administratie van een ondernemer geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre een goed voor privédoeleinden is gebruikt, 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 het aangeschafte goed binnen die onderneming bruikbaar is, alsmede de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die het goed gebruikt, en voorts hetgeen bekend is omtrent de wijze waarop het goed voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt zoals bijvoorbeeld voor woon-werkverkeer. Wanneer een beroep wordt gedaan op statistische gegevens, dient aan de hand van omstandigheden als hiervoor vermeld aannemelijk te worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn.

Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, behoeften de hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordelen, gelet op hetgeen belanghebbende met betrekking tot de omvang van het privégebruik heeft gesteld, nadere motivering, die ontbreekt.

Het tweede middel slaagt voor het overige.

- 2.5. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.4 is overwogen, kan 's Hof uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor nader onderzoek naar de omvang van het privégebruik van de auto.

### **3 Proceskosten**

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar een vergoeding dient te worden toegekend.

### **4 Beslissing**

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,

- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 497, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3342 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 21 april 2017.

## **HR 21 april 2017, nr. 15/02180**

### **Arrest**

gewezen op het beroep in cassatie van de fiscale eenheid [X1] Holding B.V. en [X2] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 31 maart 2015, nr. 14/00453, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 13/2858) betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikking inzake teruggaaf van omzetbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### **1 Geding in cassatie**

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepsschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 8 maart 2016 geconcludeerd tot het gegrond verklaren van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2016:88).

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

### **2 Beoordeling van de middelen**

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

2.1.2. Tot belanghebbende behorende vennootschappen hebben gedurende het jaar 2011 vier tot hun bedrijfsvermogen behorende personenauto's elk om niet ter beschikking gesteld aan een werknemer waarbij werd toegestaan dat de desbetreffende werknemer de personenauto mede voor privédoeleinden zou gebruiken. De hier bedoelde werknemers hebben de personenauto's gedurende het jaar 2011 zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt zonder omtrent het gebruik een kilometeradministratie bij te houden.

2.1.3. Gedurende het jaar 2011 hebben tot belanghebbende behorende vennootschappen tevens zes tot hun bedrijfsvermogen behorende bestelauto's ter beschikking gesteld, elk aan een

werknemer waarbij werd toegestaan dat de desbetreffende werknemer de bestelauto mede voor privédoeleinden zou gebruiken.

Voor het privégebruik van twee bestelauto's hebben de desbetreffende werknemers een bedrag van € 100 per vier weken aan de werkgever betaald. Belanghebbende heeft ter zake van deze bijdragen omzetbelasting op aangifte voldaan.

De andere vier bestelauto's zijn om niet ter beschikking gesteld aan werknemers die deze onder meer gebruikten voor ritten tussen hun woonadres en de plaatsen (niet zijnde de plaats van vestiging van het bedrijf) waar zij werkzaamheden moesten verrichten.

Voor geen van de bestelauto's is omtrent het gebruik een kilometeradministratie bijgehouden.

- 2.1.4. Belanghebbende heeft de omzetbelasting die in rekening is gebracht over de kosten ter zake van de aanschaf en het gebruik van de hiervoor in 2.1.2 en 2.1.3 vermelde personenauto's en bestelauto's (hierna tezamen: de auto's) volledig in aftrek gebracht.
- 2.1.5. Bij de aangifte over het onderhavige tijdvak (1 oktober 2011 tot en met 31 december 2011) heeft belanghebbende omzetbelasting aangegeven (in totaal € 11.550) in verband met het privégebruik van de auto's gedurende het jaar 2011. Daarbij heeft zij onderscheid gemaakt naar over de eerste zes maanden van 2011 verschuldigde omzetbelasting en over de laatste zes maanden van 2011 verschuldigde omzetbelasting.

Het hiervoor vermelde bedrag van € 11.550 aan omzetbelasting is als volgt samengesteld:

Eerste halfjaar auto's met betaling: € 437

Tweede halfjaar auto's met betaling: € 692

Eerste halfjaar auto's zonder betaling: € 5256

Tweede halfjaar auto's zonder betaling: € 5165

Totaal: € 11.550.

De aangifte over het onderhavige tijdvak resulteerde in een terug te geven bedrag. Conform de aangifte heeft de Inspecteur een teruggaafbeschikking gegeven.

- 2.1.6. In de periode 1 januari 2011 tot en met 30 juni 2011 was ter zake van het privégebruik van een auto het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (tekst tot 1 juli 2011; hierna: het BUA) van toepassing. De in de eerste zes maanden van 2011 op grond van artikel 1, lid 1, aanhef en letter c, van het BUA van aftrek uitgesloten omzetbelasting heeft belanghebbende bij de aangifte over het onderhavige tijdvak berekend met gebruikmaking van de regeling die is neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 februari 2009, nr. CPP2009/109M, Stcrt. 2009, 29 (ingetrokken per 1 juli 2011; hierna: het Besluit 2009). Op grond van het Besluit 2009 kan een ondernemer voor het bepalen van de aftrekcorrectie ter zake van het privégebruik van een auto die hij aan zijn werknemer ter beschikking heeft gesteld, aansluiten bij de forfaitaire bijtelling die voor de heffing van inkomstenbelasting en loonbelasting geldt.

Ingevolge het Besluit 2009 is in het laatste belastingtijdvak van het jaar ter zake van het privégebruik in de eerste zes maanden van 2011 omzetbelasting verschuldigd tot een bedrag van 12 percent van (in beginsel) 25 percent van de catalogusprijs inclusief omzetbelasting en belasting van personenauto's en motorrijwielen - hierna: catalogusprijs - van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling 2009).

- 2.1.7. Voor zover voor bestelauto's door de desbetreffende werknemers een betaling is gedaan in verband met het gebruik voor privédoeleinden, heeft belanghebbende bij de berekening van de hiervoor in 2.1.5 bedoelde omzetbelasting ter zake van het privégebruik rekening gehouden met de bedragen aan omzetbelasting die zij eerder voor deze bestelauto's op aangifte had voldaan door deze bedragen in mindering te brengen op de met toepassing van de forfaitaire regeling 2009 berekende verschuldigde bedragen.
- 2.1.8. Met betrekking tot het privégebruik gedurende de laatste zes maanden van 2011 heeft belanghebbende voor de berekening van het aan omzetbelasting verschuldigde bedrag gebruik gemaakt van de forfaitaire regeling die was neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, Stcrt. 2011, 23123 (hierna: het Besluit 2011), welk besluit het besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB 2011/1233M, Stcrt. 2011, 11754, met ingang van 1 juli 2011 aanvulde en verving. In het Besluit 2011 is goedgekeurd dat ondernemers de omzetbelasting die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, lid 2, van de Wet naar tijdsgelang vaststellen op 2,7 percent van de catalogusprijs van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling 2011).
- 2.1.9. Ter zake van het ter beschikking stellen van de bestelauto's voor privédoeleinden waarvoor van de werknemers een vergoeding werd ontvangen, heeft belanghebbende in overeenstemming met het bepaalde in artikel 8, lid 4, letter a, in samenhang gelezen met artikel 2a, lid 1, aanhef en letter s, van de Wet omzetbelasting aangegeven, berekend over de normale waarde van die diensten.

2.1.10.

Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de hiervoor in 2.1.5 genoemde teruggaafbeschikking en een aanvullende teruggaaf gevraagd. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar ongegrond verklaard.

*Eerste halfjaar 2011: twee bestelauto's waarvoor de werknemer een betaling voor privégebruik heeft gedaan*

- 2.2.1. Het Hof heeft verworpen het bij bezwaar ingenomen standpunt van belanghebbende dat zij slechts omzetbelasting is verschuldigd over de door de desbetreffende werknemers betaalde bedragen omdat de betaling van die bedragen voor het privégebruik van de bestelauto's de betaling is voor een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet, hetgeen aan toepassing van het BUA in de weg staat. Het Hof heeft bij de verwerping van dat standpunt onder meer verwezen naar rechtsoverweging 4.2.2 van het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013, nr. 11/03740, ECLI:NL:HR:2013:22, BNB 2013/212.
- 2.2.2. Het eerste middel, dat is gericht tegen het hiervoor in 2.2.1 vermelde oordeel van het Hof, kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu dat middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (zie HR 11 september 2015, nr. 14/02014, ECLI:NL:HR:2015:2492, BNB 2015/233 (hierna: het arrest BNB 2015/233), rechtsoverweging 2.4.2).

*Tweede halfjaar 2011: twee bestelauto's waarvoor de werknemer een betaling voor privégebruik heeft gedaan*

- 2.3.1. Het Hof heeft verworpen het bij bezwaar ingenomen standpunt van belanghebbende dat op grond van artikel 4, lid 1, van de Wet slechts omzetbelasting verschuldigd is over de betalingen die zij van de werknemers voor het privégebruik heeft ontvangen. Hoewel de betalingen van € 100 per vier weken geen symbolische vergoedingen zijn, is het Hof – in navolging van partijen – ervan uitgegaan dat een bedrag van € 100 per vier weken niet overeenkomt met een (huur)prijs die in de tweede helft van 2011 op de markt voor

dergelijke terbeschikkingstellingen gebruikelijk was. Het Hof acht het daarom in deze gevallen gerechtvaardigd dat de maatstaf van heffing op grond van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet wordt verhoogd tot de (normale) waarde van een dergelijke, tegen vergoeding verrichte, terbeschikkingstelling. In dit kader heeft het Hof verworpen het bij bezwaar ingenomen standpunt van belanghebbende dat artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet niet kan worden toegepast wanneer, zoals in dit geval, geen sprake is van belastingontwijking of belastingfraude in de zin van artikel 80 van BTW-richtlijn 2006.

- 2.3.2. Het Hof heeft voorts – onder meer onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 juni 2006, Heintz van Landewijck Sarl, C-494/04, ECLI:EU:C:2006:407, BNB 2007/16 - verworpen het standpunt van belanghebbende dat toepassing van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet achterwege moet blijven omdat de Nederlandse autoriteiten hebben nagelaten tijdig de melding als bedoeld in artikel 80, lid 3, van BTW-richtlijn 2006 te doen en ook hebben nagelaten het BTW-Comité voorafgaand aan de invoering van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet daarvan op de hoogte te stellen.
- 2.3.3. Het Hof heeft eveneens verworpen het standpunt van belanghebbende dat aangezien de Wet uitwerking autobrief van 22 december 2011, Stb. 2011, 642 (hierna: de Wet uitwerking autobrief), waarbij artikel 8, lid 4, van de Wet werd gewijzigd, pas op 29 december 2011 in het Staatsblad is geplaatst, de toepassing met terugwerkende kracht van deze gewijzigde bepaling gedurende de periode 1 juli 2011 tot 29 december 2011 in strijd is met de Grondwet.
- 2.3.4. Bij de behandeling van het tweede middel, dat is gericht tegen de hiervoor in 2.3.1 tot en met 2.3.3 omschreven oordelen van het Hof, wordt het volgende vooropgesteld.

In 2011 heeft de wetgever het noodzakelijk gevonden om de Wet te wijzigen om de heffing van omzetbelasting over het privégebruik van de 'auto van de zaak' veilig te stellen. Van het voornemen tot wijziging van de Wet op dit punt heeft de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer bij brief van 17 juni 2011, nr. DV2011/318 (hierna: de brief van 17 juni 2011), geïnformeerd. Op dezelfde datum heeft hij een persbericht daarover doen uitgaan. De door de wetgever aangekondigde en door hem noodzakelijk geachte wetswijzigingen zijn neergelegd in de Wet uitwerking autobrief die per 1 januari 2012 in werking is getreden met een terugwerkende kracht tot 1 juli 2011.

Bij de Wet uitwerking autobrief is - met terugwerkende kracht tot 1 juli 2011 – artikel 8, lid 4, van de Wet gewijzigd in die zin dat wanneer een auto voor privégebruik ter beschikking wordt gesteld aan een verbonden afnemer die geen volledig recht op aftrek heeft, tegen een vergoeding die lager is dan de normale waarde, de maatstaf van heffing moet worden gesteld op de normale waarde van de dienst. In artikel 8, lid 4, tweede alinea, van de Wet is onder meer een werknemer aangewezen als een verbonden afnemer in vorenbedoelde zin.

Met de hiervoor omschreven wijziging van artikel 8, lid 4, van de Wet heeft de wetgever beoogd te voorkomen dat een heffing die in overeenstemming is met de gedane uitgaven van het privégebruik, inclusief woon-werkverkeer, van een auto, wordt ontgaan. De wetgever heeft deze wetswijziging gebaseerd op artikel 80, lid 1, van BTW-richtlijn 2006, waarin is neergelegd dat de lidstaten om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen kunnen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familie- of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaten bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is in – onder meer – het geval dat de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek heeft.

Voorts is de wetgever bij het tot stand brengen van de wetswijziging ervan uitgegaan dat bij het ontbreken van terugwerkende kracht het risico zou bestaan dat in de periode tussen de aankondiging van de wetswijziging en het van kracht worden ervan, op grond van de

bestaande bepalingen van de Wet geen omzetbelasting over privégebruik van een auto van de zaak geheven zou kunnen worden en dat dit zou leiden tot een dermate grote budgettaire derving dat het onacceptabel was dit risico te lopen (Kamerstukken II, 2011/12, 33 007, nr. 3, blz. 13-14). Blijkens de eerder genoemde brief van 17 juni 2011 ging het om een derving van 0,5 miljard euro per jaar.

- 2.3.5. Vooruitlopend op de invoering van de Wet uitwerking autobrief is bij het Besluit van 23 juni 2011 tot wijziging van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, Stb. 2011, 321, het BUA aangepast in die zin dat het BUA vanaf 1 juli 2011 niet meer van toepassing is op gevallen waarin vanaf die datum de ondernemer - al dan niet tegen vergoeding - een auto aan een werknemer ter beschikking stelt voor privévervoer. Als gevolg daarvan werd, voor zover de terbeschikkingstelling van een auto tegen vergoeding plaatsvond, vanaf die datum aangesloten bij de correctie via de maatstaf van heffing. Voor zover de terbeschikkingstelling aan de werknemer om niet geschiedde, werd de heffing vanaf 1 juli 2011 gegrond op artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet.
- 2.3.6. Voor zover het tweede middel zich richt tegen het hiervoor in 2.3.2 vermelde oordeel van het Hof faalt het. Het Hof heeft, naar niet voor redelijke twijfel vatbaar is, met juistheid geoordeeld dat de in artikel 80, lid 3, van BTW-richtlijn 2006 bedoelde melding niet te laat heeft plaatsgevonden, omdat uit voormelde bepaling volgt dat maatregelen die de lidstaten "hebben genomen" moeten worden gemeld. Voorts is niet voor redelijke twijfel vatbaar dat niet-tijdige melding aan het BTW-Comité, zo daarvan sprake is, geen schending van een wezenlijk procedureel voorschrift vormt die aan toepassing van artikel 8, lid 4, aanhef en letter a, van de Wet in de weg staat.
- 2.3.7. Voor zover het tweede middel betoogt dat de terugwerkende kracht van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet tot 1 juli 2011 niet gerechtvaardigd is, faalt het middel eveneens. De wetgever mocht aan de toepassing van de terugwerkende kracht ten grondslag leggen het door hem aanwezig geachte risico dat na de aankondiging van de wetswijziging en vóór het van kracht worden daarvan geen of beduidend minder omzetbelasting kon worden geheven ter zake van het privégebruik van de auto van de zaak tegen een geringe vergoeding. In het persbericht van de staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2011 is voldoende gedetailleerd vermeld dat en hoe de regelgeving ter zake van de heffing van omzetbelasting ter zake van het privégebruik van de auto van de zaak per 1 juli 2011 zou worden aangepast, zodat betrokkenen hebben kunnen begrijpen dat de voorgenomen wetswijziging op situaties als deze betrekking zou hebben (vgl. HvJ 26 april 2005, Stichting Goed Wonen, C-376/02, ECLI:EU:C:2005:251, BNB 2008/36; hierna: het arrest Goed Wonen). De oordelen van het Hof dienaangaande geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Hierbij verdient opmerking dat het in het tweede middel aangevoerde argument dat het gebruik maken van het Besluit 2009 niet kan worden beschouwd als het toepassen van een financiële constructie zoals bedoeld in het arrest Goed Wonen, geen hout snijdt. De aanpassing van het BUA, gevolgd door de invoering met terugwerkende kracht van artikel 8, lid 4, aanhef en letter a, van de Wet hield verband met onzekerheid over de rechtsgeldigheid van het van BTW-richtlijn 2006 afwijkende wettelijke correctiemechanisme van artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking) met betrekking tot het privégebruik van auto's door ondernemers. Aangezien het Besluit 2009 een buitenwettelijke regeling behelsde die voor het privégebruik van auto's van de zaak door werknemers - in afwijking van het BUA - aansloot bij de in artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking neergelegde regeling, heeft de staatssecretaris van Financiën - gelet op de hiervoor beschreven samenhang en de overeenkomstige toepassing ervan - ervoor gekozen het Besluit 2009 met ingang van 1 juli 2011 niet langer te handhaven. Ook zonder de geplande wetswijzigingen heeft de staatssecretaris van Financiën ervoor kunnen kiezen het Besluit 2009 voor werknemers in te trekken op de wijze zoals hij dat heeft gedaan.

- 2.3.8. Voor zover het tweede middel is gericht tegen de hiervoor in 2.3.1 omschreven oordelen van het Hof en betoogt dat bij de twee bestelauto's geen sprake is van het 'voor andere dan bedrijfsdoeleinden' in gebruik geven van een auto in de zin van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet, dat evenmin sprake is van verbonden partijen in de zin van artikel 8, lid 4, letters a en b, van de Wet, en dat, aangezien in de onderhavige gevallen van belastingfraude of belastingontwijking geen sprake is, toepassing van artikel 8, lid 4, letter a, van de Wet in strijd is met artikel 80 van BTW-richtlijn 2006, faalt het eveneens. De oordelen van het Hof geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is niet voor redelijke twijfel vatbaar dat de wetgever werknemers als verbonden personen als bedoeld in artikel 80 van BTW-richtlijn 2006 mocht aanmerken. Het beschikbaar stellen van een auto – ook al zou dat zijn overeengekomen voorafgaand aan de formalisering van de (uiteindelijke) arbeidsovereenkomst – is onlosmakelijk met die arbeidsovereenkomst verbonden en gaat daarvan deel uitmaken (vgl. onderdeel 5.23 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).

Voorts is het buiten redelijke twijfel dat het de lidstaten op grond van artikel 80 van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 72 van BTW-richtlijn 2006 is toegestaan de normale waarde als vergoeding voor privégebruik van goederen van het bedrijf door werknemers te hanteren in alle gevallen waarin – zonder die maatregel – al dan niet kunstmatig wordt bewerkstelligd dat ter zake van het gebruik van die goederen minder belasting is verschuldigd dan over de vergoeding die normaliter voor een vergelijkbare dienstverrichting zou moeten worden betaald aan een zelfstandige (niet-verbonden) ondernemer.

*Tweede halfjaar 2011: ter beschikking stellen van auto's om niet*

- 2.4.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van belanghebbende dat de heffing beperkt dient te blijven tot 3/184 deel van het op aangifte voldane bedrag ter zake van het privégebruik gedurende het tweede halfjaar van 2011. Het Hof heeft geoordeeld dat bij het persbericht van de staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2011 voldoende gedetailleerd is vermeld dat en hoe de regelgeving ter zake van de heffing van omzetbelasting ter zake van het privégebruik van de auto van de zaak per 1 juli 2011 zal worden aangepast, zodat betrokkenen naar het oordeel van het Hof hebben kunnen begrijpen dat de voorgenomen wetswijziging op situaties als deze betrekking zou hebben.
- 2.4.2. Het derde middel, dat is gericht tegen het hiervoor in 2.4.1 vermelde oordeel van het Hof, betoogt dat het gedurende het tweede halfjaar van 2011 toepassen van het Besluit 2011 niet als een 'financiële constructie' ter vermindering van een last van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden beschouwd in de zin van het arrest Goed Wonen.
- 2.4.3. Het middel faalt, reeds omdat het miskent dat voor de toepassing van artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 8, lid 7, van de Wet vanaf 1 juli 2011 geen sprake is van een wetswijziging met terugwerkende kracht.

*Neutraliteitsbeginsel*

- 2.5.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van belanghebbende dat het Unierechtelijke neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat het privégebruik van een bestelauto door een werknemer op verschillende wijze in de heffing wordt betrokken in het geval dat diens werkgever de desbetreffende bestelauto in eigendom heeft en in het geval dat de werkgever daarover beschikt op basis van een overeenkomst van lease. Een levering van een goed onderscheidenlijk een dienst zijn naar het oordeel van het Hof voor de heffing van omzetbelasting wezenlijk verschillende prestaties die elk een eigen behandeling rechtvaardigen. Van schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel is derhalve geen sprake, aldus het Hof.

- 2.5.2. Het vierde middel is gericht tegen de hiervoor in 2.5.1 omschreven oordelen.
- 2.5.3. Het eerste middelonderdeel faalt. De omstandigheid dat een werkgever voor het gebruik van een tot zijn bedrijfsvermogen behorende auto voor privédoeleinden van een werknemer geen vergoeding heeft bedongen, brengt met zich – indien de werkgever ter zake van die auto omzetbelasting in aftrek heeft gebracht – dat de omzetbelasting die kan worden toegerekend aan privégebruik van die auto vóór 1 juli 2011, op de voet van artikel 1, lid 1, aanhef en letter c, van het BUA van aftrek is uitgesloten. Deze aftrekuitsluiting is niet in strijd met het neutraliteitsbeginsel, reeds omdat de omzetbelasting die vóór 1 juli 2011 aan een werkgever in rekening is gebracht en die kan worden toegerekend aan privégebruik van een leaseauto door een werknemer waarvoor geen vergoeding is bedongen, eveneens onder het toepassingsbereik van artikel 1, lid 1, aanhef en letter c, van het BUA valt.
- 2.5.4. Met ingang van 1 juli 2011 brengt de omstandigheid dat een werkgever voor het gebruik van een tot zijn bedrijfsvermogen gerekende auto voor privédoeleinden van een werknemer geen vergoeding bedingt, met zich – wanneer voor die auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan – dat die werkgever op de voet van artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet omzetbelasting wordt verschuldigd ter zake van het gebruiken door de werknemer van de auto voor privédoeleinden als ware dat een dienst onder bezwarende titel.

Het oordeel van het Hof dat het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit zich in het onderhavige geval niet ertegen verzet dat de wijze waarop de verschuldigde omzetbelasting wordt vastgesteld voor het hiervoor bedoelde privégebruik van een auto door een werknemer verschilt al naar gelang het geval dat diens werkgever de desbetreffende auto in eigendom heeft en het geval dat de werkgever daarover beschikt op basis van een overeenkomst van lease, wordt tevergeefs bestreden.

In dit verband heeft te gelden dat voor de heffing van omzetbelasting wordt onderscheiden tussen het kopen van goederen en het leasen (huren) daarvan (vgl. het arrest BNB 2015/233, rechtsoverweging 2.5.3), met als gevolg dat de volgens artikel 8, lid 7, van de Wet – conform artikel 75 van BTW-richtlijn 2006 – verschuldigde omzetbelasting in hoogte verschilt. Het tweede middelonderdeel faalt.

- 2.5.5. Voor zover het vierde middel ten slotte betoogt dat het Hof heeft miskend dat de terbeschikkingstelling van de auto's aan de werknemers slechts de bedrijfseconomische doeleinden van de onderneming van belanghebbende diende, hoeft het middel bij gebrek aan feitelijke grondslag geen behandeling meer. In de reactie op de conclusie van de Advocaat-Generaal heeft belanghebbende meegedeeld dat de desbetreffende bestelauto's ook voor privédoeleinden ter beschikking hebben gestaan van de werknemers zodat de door de Advocaat-Generaal in onderdeel 7.33 van de conclusie voorgestelde verwijzing voor nader feitenonderzoek achterwege kan blijven.

#### *Berekening van de hoogte van de verschuldigde belasting*

- 2.6.1. Uit rechtsoverweging 2.4 van het arrest van de Hoge Raad van 30 november 2012, nr. 08/01579bis, ECLI:NL:HR:2012:BY4581, BNB 2013/52, heeft het Hof afgeleid dat het aan belanghebbende is de benodigde gegevens te verstrekken voor de vaststelling van de voor het privégebruik van de auto's gedane uitgaven. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende hieraan niet voldaan aangezien zij na gebruikmaking van de forfaitaire regeling 2009 en de forfaitaire regeling 2011 geen gegevens heeft verstrekt aan de hand waarvan kan worden vastgesteld welke uitgaven zijn gedaan voor het privégebruik van de auto's dan wel welk lager bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd dan het in de aangifte begrepen bedrag, zodat het Hof geen aanleiding heeft gezien het bedrag van de teruggaaf op een hoger bedrag vast te stellen dan de Inspecteur bij de onderwerpelijke beschikking heeft gedaan.

- 2.6.2. Het vijfde middel, dat is gericht tegen het hiervoor in 2.6.1 omschreven oordeel, faalt. Aangezien belanghebbende, naar het Hof – in cassatie onbestreden – heeft vastgesteld, in het geheel geen gegevens heeft verstrekt over de werkelijke uitgaven voor de auto's, is het oordeel van het Hof juist.

*Ten slotte*

- 2.7. De middelen voor het overige kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

### **3 Proceskosten**

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

### **4 Beslissing**

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 21 april 2017.

## **HR 21 april 2017, nr. 15/02212**

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van [X] C.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 31 maart 2015, nr. 14/00452, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 13/2857) betreffende een door belanghebbende op aangifte voldaan bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak 1 oktober 2011 tot en met 31 december 2011. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### **1 Geding in cassatie**

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 8 maart 2016 geconcludeerd tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2016:89).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

### **2 Beoordeling van de middelen**

- 2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1. Belanghebbende, een commanditaire vennootschap, is ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Zij heeft in december 2010 voor € 20.345, exclusief omzetbelasting, een tweedehands personenauto aangekocht die in maart 2004 is geregistreerd in het krachtens de Wegenverkeerswet 1994 aangehouden

register van opgegeven kentekens (hierna: de auto). Belanghebbende heeft de auto tot haar bedrijfsvermogen gerekend. De ter zake van de aankoop in rekening gebrachte omzetbelasting heeft zij onmiddellijk en volledig in aftrek gebracht.

- 2.1.2. De auto is om niet ter beschikking gesteld aan [A] (hierna: [A]), beherend vennoot van belanghebbende. [A] heeft de auto gedurende het jaar 2011 zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt zonder omtrent het gebruik een kilometeradministratie bij te houden.
- 2.1.3. Belanghebbende heeft de omzetbelasting die haar in rekening is gebracht over de kosten ter zake van het gebruik van de auto volledig in aftrek gebracht.
- 2.1.4. Bij de aangifte over het onderhavige tijdvak (1 oktober 2011 tot en met 31 december 2011) heeft belanghebbende omzetbelasting voldaan in verband met het privégebruik van de auto gedurende de laatste zes maanden van 2011. Daarbij heeft zij voor de berekening van het aan omzetbelasting verschuldigde bedrag gebruik gemaakt van de forfaitaire regeling die was neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, Stcrt. 2011, 23123 (hierna: het Besluit), welk besluit het besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB 2011/1233M, Stcrt. 2011, 11754, met ingang van 1 juli 2011 aanvulde en verving. In het Besluit is goedgekeurd dat ondernemers de omzetbelasting die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, lid 2, van de Wet naar tijdsgelang vaststellen op 2,7 percent van de catalogusprijs inclusief omzetbelasting en belasting van personenauto's en motorrijwielen - hierna: catalogusprijs - van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling).

Uitgaande van de voor de auto geldende catalogusprijs heeft belanghebbende een bedrag van € 828 aan omzetbelasting op aangifte voldaan, berekend als volgt:  $6/12 \times 2,7$  percent  $\times$  € 61.383.

- 2.1.5. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte van het hiervoor in 2.1.4 vermelde bedrag. Zij voert aan dat toepassing van de forfaitaire regeling heeft geresulteerd in een heffing die hoger is dan op grond van BTW-richtlijn 2006 is geoorloofd.

Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar gegrond verklaard. Hij heeft het wegens privégebruik van de auto in de laatste zes maanden van 2011 verschuldigde bedrag vastgesteld op € 608. Dit bedrag heeft hij gebaseerd op de bij het bezwaarschrift verstrekte gegevens inzake de voor de auto gedane uitgaven, waaronder een bedrag in verband met de afschrijving van de auto. Bij de gegrondverklaring van het bezwaar is de Inspecteur uitgegaan van de veronderstelling dat de auto maximaal (voor 99 percent van het totale gebruik) voor privédoeleinden is gebruikt.

- 2.2.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van belanghebbende dat zij in het geheel geen omzetbelasting is verschuldigd ter zake van het privégebruik van de auto gedurende het tweede halfjaar van 2011 omdat de forfaitaire regeling in strijd is met BTW-richtlijn 2006. Een eventuele strijdigheid van het Besluit met BTW-richtlijn 2006 laat onverlet, aldus het Hof, dat met ingang van 1 juli 2011 een wettelijke regeling geldt die ertoe leidt dat van belanghebbende niet meer belasting ter zake van het privégebruik van de auto wordt geheven dan volgens de in BTW-richtlijn 2006 neergelegde maatstaf toelaatbaar is. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende in dit geval de keuze zich op de met het Unierecht verenigbare wettelijke regeling te beroepen dan wel op de goedkeurende forfaitaire regeling.
- 2.2.2. Het Hof heeft eveneens verworpen het standpunt van belanghebbende dat bij toepassing van artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet de omvang van het privégebruik van de auto kan worden berekend aan de hand van statistische gegevens omtrent het gemiddelde privégebruik van auto's van de zaak, te weten 27 percent. Daartoe heeft het Hof vooropgesteld - onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013, nr.

11/03740, ECLI:NL:HR:2013:22, BNB 2013/212, rechtsoverweging 5.2.1, en van 15 maart 2000, nr. 35208, ECLI:NL:HR:2000:AA5138, BNB 2000/241, rechtsoverweging 3.4 - dat op de Inspecteur de last rust aannemelijk te maken dat en in hoeverre de auto voor privédoeleinden van [A] wordt gebruikt. Uit rechtsoverweging 2.4 van het arrest van de Hoge Raad van 30 november 2012, nr. 08/01579bis, ECLI:NL:HR:2012:BY4581, BNB 2013/52 (hierna: het arrest BNB 2013/52), heeft het Hof afgeleid dat het aan belanghebbende is de benodigde gegevens te verstrekken voor de vaststelling van de voor het privégebruik van de auto gedane uitgaven. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende hieraan niet voldaan aangezien zij geen kilometeradministratie heeft bijgehouden en evenmin (andere) gegevens heeft verstrekt aan de hand waarvan kan worden vastgesteld welke uitgaven zijn gedaan voor het privégebruik van de auto. Het Hof acht het overleggen van enkel statistische gegevens ter weerlegging van het door de Inspecteur veronderstelde privégebruik niet voldoende.

- 2.3.1. Met betrekking tot de behandeling van de middelen wordt het volgende vooropgesteld.
- 2.3.2. Ingevolge artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet, met welke bepaling uitvoering is gegeven aan artikel 26, lid 1, letter a, van BTW-richtlijn 2006, wordt het gebruiken van een tot het bedrijf behorende auto voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer voor die auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan. De maatstaf van heffing voor deze belaste handeling wordt ingevolge artikel 8, lid 7, van de Wet – conform het bepaalde in artikel 75 van BTW-richtlijn 2006 – gesteld op de door de ondernemer met het oog op dat gebruik voor de auto gemaakte uitgaven.
- 2.3.3. Met ingang van 1 juli 2011 geschiedt de heffing van omzetbelasting ter zake van het privégebruik van een auto die door de ondernemer of zijn personeel zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden wordt gebezigd, op basis van de hiervoor in 2.3.2 weergegeven regels. Bij het Besluit is - met ingang van 1 juli 2011 – evenwel goedgekeurd dat de wegens privégebruik verschuldigde omzetbelasting wordt vastgesteld op 2,7 percent van de catalogusprijs van de desbetreffende auto. De ondernemer die van deze goedkeuring gebruik maakt, dient het aldus berekende bedrag eenmaal per jaar, en wel in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar, aan te geven en te voldoen. Aangezien de regeling pas met ingang van 1 juli 2011 van kracht is geworden mag, aldus het Besluit, over het jaar 2011 het forfait naar tijdsgelang worden toegepast.
- 2.3.4. Bij besluit van 11 juli 2012, nr. BLKB 2012/639M, Stcrt. 2012, 14822, dat het Besluit aanvulde en met ingang van 1 juli 2011 verving, heeft de staatssecretaris van Financiën voorts in paragraaf 2.7.1 goedgekeurd dat - met terugwerkende kracht tot 1 juli 2011 - een verlaagd forfait van 1,5 percent van de catalogusprijs mag worden gehanteerd na afloop van het vierde jaar volgende op het jaar waarin de ondernemer een auto is gaan gebruiken. Met deze goedkeuring heeft de staatssecretaris beoogd het forfait meer in overeenstemming te brengen met artikel 5a, lid 4, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.
- 2.4.1. Het eerste middel is gericht tegen de hiervoor in 2.2.1 omschreven oordelen van het Hof. Het middel betoogt dat vanwege de omstandigheid dat toepassing van de forfaitaire regeling in strijd is met BTW-richtlijn 2006, het Hof had moeten oordelen dat belanghebbende, die ervoor heeft gekozen de heffing te berekenen op basis van de forfaitaire regeling, in het geheel geen omzetbelasting ter zake van het privégebruik van de auto verschuldigd kan worden.
- 2.4.2. De Hoge Raad heeft in het arrest BNB 2013/52, rechtsoverweging 2.3.3. overwogen dat de omstandigheid dat een uitvoeringsbepaling in strijd is met het Unierecht alleen gevolgen heeft voor de toepassing van de desbetreffende bepaling in de gevallen waarin een belastingplichtige met recht aanvoert dat die toepassing ertoe leidt dat meer belasting

wordt geheven dan volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is. In een dergelijk geval is omzetbelasting verschuldigd voor zover dat volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is.

Hetzelfde heeft te gelden voor het geval een ondernemer bij de voldoening op aangifte is uitgegaan van een buitenwettelijke regeling zoals het Besluit. Het is redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar dat het Unierecht een lidstaat niet ertoe verplicht om een belaste levering van een goed of een belaste dienst in strijd met BTW-richtlijn 2006 geheel buiten de heffing van omzetbelasting te laten wanneer een belastingplichtige – in afwijking van een richtlijnconforme wettelijke regeling – een buitenwettelijke regeling toepast die voor hem heeft geresulteerd in een heffing die hoger is dan de heffing die op grond van de wettelijke regeling verschuldigd zou zijn. In dat geval moet ervan worden uitgegaan dat de ondernemer het op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting terecht op aangifte heeft voldaan voor zover dat bedrag niet hoger is dan het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van die wettelijke bepaling (in dit geval artikel 8, lid 7, van de Wet).

Het voorgaande betekent dat belanghebbende geen recht op terugbetaling heeft van het door haar op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting indien met die voldoening niet meer omzetbelasting is geheven dan over de voor het privégebruik van de auto gedane uitgaven. Het eerste middel faalt derhalve.

- 2.5.1. Het tweede middel is gericht tegen de hiervoor in 2.2.2 omschreven oordelen van het Hof. Dit middel voert aan dat belanghebbende met het overleggen van de gegevens over de gedane uitgaven, alsmede van de statistische gegevens omtrent het gemiddelde privégebruik van auto's van de zaak in Nederland, alle gegevens heeft verstrekt die nodig zijn voor het berekenen van de ter zake van het privégebruik van de auto verschuldigde omzetbelasting. In dit verband wijst het middel op het arrest van de Hoge Raad van 8 juli 1998, nr. 33092, ECLI:NL:HR:1998:AA2338, BNB 1998/325.
- 2.5.2. Uit hetgeen hiervoor in 2.4.2 is geoordeeld volgt dat ervan moet worden uitgegaan dat belanghebbende recht heeft op terugbetaling van het bij de aangifte over het laatste tijdvak van 2011 voldane bedrag aan omzetbelasting voor zover meer omzetbelasting is geheven dan overeenkomt met de omzetbelasting over de aan het privégebruik toerekenbare uitgaven. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat belanghebbende gegevens dient te verstrekken voor de vaststelling van de voor het privégebruik van de auto in het tweede halfjaar van 2011 gedane uitgaven.
- 2.5.3. In zijn arrest van 16 februari 2012, T.G. van Laarhoven, C-594/10, ECLI:EU:C:2012:92, BNB 2012/200 (hierna: het arrest Van Laarhoven), punt 33, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie overwogen dat de lidstaten ter zake van de beginselen voor de bepaling van het bedrag van de uitgaven ter zake van privégebruik een zekere beoordelingsvrijheid hebben en in het kader van die vrijheid tot op zekere hoogte ook een forfaitaire berekeningsmethode mogen hanteren, maar dat gewaarborgd moet zijn dat bij de heffing ter zake van het privégebruik aan het evenredigheidsbeginsel wordt voldaan, in die zin dat een dergelijke forfaitaire bepaling noodzakelijkerwijs evenredig moet zijn aan de omvang van het privégebruik van het betrokken goed.

Uit deze overweging leidt de Hoge Raad af dat de omvang van het privégebruik van een goed dat ook zakelijk wordt gebruikt, niet naar willekeur mag worden vastgesteld doch in beginsel moet berusten op de werkelijke verhouding tussen beide categorieën van gebruik, en dat bij gebreke van concrete gegevens omtrent de werkelijke verhouding tussen beide categorieën, de vaststelling van de omvang van het privégebruik dient plaats te vinden op basis van een redelijke schatting met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Bij het maken van een redelijke schatting kunnen (mede) statistische gegevens als richtsnoer worden gebruikt maar noodzakelijk of doorslaggevend zijn dergelijke gegevens niet.

- 2.5.4. Belanghebbende heeft met de overlegging van stukken betreffende de door haar met betrekking tot de auto werkelijk gedane uitgaven, aannemelijk gemaakt - hetgeen de Inspecteur heeft erkend - dat het door haar op aangifte voldane - op grond van de forfaitaire regeling berekende - bedrag aan omzetbelasting hoger is dan op grond van artikel 4, lid 2, letter a, in samenhang gelezen met artikel 8, lid 7, van de Wet verschuldigd is. Bij de uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur zich op het - door belanghebbende betwiste - standpunt gesteld dat aangezien de administratie van belanghebbende geen gegevens bevat waaruit op enigerlei wijze is af te leiden in hoeverre de auto voor privédoeleinden van [A] is gebruikt, toepassing van de wettelijke regeling meebrengt dat [A] de auto voor 1 percent zakelijk heeft gebruikt en voor 99 percent voor privédoeleinden.

Als het Hof bij zijn hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen ervan is uitgegaan dat wanneer de administratie van een ondernemer geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre een goed voor privédoeleinden is gebruikt, de aanname volstaat dat het goed voor 1 percent zakelijk is gebruikt en voor 99 percent voor privédoeleinden, getuigen deze oordelen in het licht van hetgeen hiervoor in 2.5.3 is overwogen van een onjuiste rechtsopvatting.

Ingeval de administratie van een ondernemer geen gegevens bevat waaruit is af te leiden in hoeverre een goed voor privédoeleinden is gebruikt, 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 het aangeschafte goed binnen die onderneming bruikbaar is, alsmede de positie en de werkzaamheden binnen de onderneming van degene die het goed gebruikt, en voorts hetgeen bekend is omtrent de wijze waarop het goed voor privédoeleinden mag worden gebruikt of is gebruikt zoals bijvoorbeeld voor woon-werkverkeer. Wanneer een beroep wordt gedaan op statistische gegevens dient aan de hand van omstandigheden als hiervoor vermeld aannemelijk te worden gemaakt dat deze gegevens in het desbetreffende geval bruikbaar zijn.

Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, behoefde de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen, gelet op hetgeen belanghebbende met betrekking tot de omvang van het privégebruik heeft gesteld nadere motivering, die ontbreekt. Het tweede middel slaagt.

- 2.6.1. Het derde middel voert aan dat het Hof heeft nagelaten te behandelen de door belanghebbende aangevoerde stelling dat de forfaitaire regeling bij het belasten van het privégebruik van de auto disproportioneel is, een en ander als bedoeld in het arrest Van Laarhoven, vanwege de leeftijd die de auto had op het moment van aanschaf door belanghebbende. Bij toepassing van de forfaitaire regeling voor tweedehands personenauto's zou daarom niet het in de forfaitaire regeling vermelde forfait van 2,7 percent moeten gelden maar het verlaagde forfait van 1,5 percent, hetgeen zou betekenen dat belanghebbende ter zake van het privégebruik van de auto een bedrag van € 460 verschuldigd zou worden.
- 2.6.2. Het derde middel wordt terecht voorgesteld, voor zover het erover klaagt dat het Hof de stelling niet heeft behandeld. Het middel kan echter niet tot cassatie leiden.

Op grond van paragraaf 2.7.1 van het Besluit kan het in de forfaitaire regeling vermelde percentage van 1,5 van de catalogusprijs worden toegepast indien een ondernemer de auto langer dan vijf jaren voor zijn onderneming in gebruik heeft. Dit doet zich in belanghebbendes situatie niet voor. Voor (analoge) toepassing van het verlaagde percentage van 1,5, zoals het middel voorstaat, is geen plaats. Dat bij toepassing van een buitenwettelijke forfaitaire berekeningsmethode niet in alle gevallen de heffing van omzetbelasting voor het privégebruik van een auto in overeenstemming met de wet of de richtlijn uitwerkt, kan in zijn algemeenheid de inspecteur niet worden tegengeworpen, ook

niet ingeval het een auto betreft die door een ondernemer tweedehands is aangeschaft en waarbij hem ter zake van de aanschaf over de vergoeding omzetbelasting in rekening is gebracht die hij vervolgens in aftrek heeft gebracht. Wanneer een ondernemer van de forfaitaire regeling gebruik heeft gemaakt en hij achteraf die heffing disproportioneel vindt, kan hij – zo volgt uit het arrest Van Laarhoven en het arrest BNB 2013/52 – met vrucht tegen de op die regeling gebaseerde voldoening van omzetbelasting van 2,7 percent van de catalogusprijs bezwaar maken door met een beroep op de Wet en conform BTW-richtlijn 2006 alsnog het bedrag aannemelijk te maken dat op grond van de Wet en conform BTW-richtlijn 2006 ten hoogste mag worden geheven.

- 2.7. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.5 is overwogen, kan 's Hof uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor nader onderzoek naar de omvang van het privégebruik van de auto.

### **3 Proceskosten**

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar een vergoeding dient te worden toegekend.

### **4 Beslissing**

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 497, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3342 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 21 april 2017.

## **HR 21 april 2017, nr. 15/02240**

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van [X] Holding B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 31 maart 2015, nr. 14/00455, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 13/2854) betreffende een door belanghebbende op aangifte voldaan bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak 1 december 2011 tot en met 31 december 2011. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### **1 Geding in cassatie**

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepsschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 8 maart 2016 geconcludeerd tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2016:90).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

## **2 Beoordeling van de middelen**

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1. Belanghebbende is ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Zij heeft gedurende de maanden mei tot en met december 2011 aan haar directeur (hierna: de directeur) een tot haar bedrijfsvermogen behorende personenauto (hierna: de auto) om niet ter beschikking gesteld. De directeur heeft de auto gedurende die maanden zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt zonder omtrent het gebruik een kilometeradministratie bij te houden.
- 2.1.2. Belanghebbende heeft de omzetbelasting die haar in rekening is gebracht over de kosten ter zake van de aanschaf en het gebruik van de auto volledig in aftrek gebracht.
- 2.1.3. Bij de aangifte over het onderhavige tijdvak (1 december 2011 tot en met 31 december 2011) heeft belanghebbende omzetbelasting voldaan in verband met het privégebruik van de auto gedurende de laatste zes maanden van 2011. Daarbij heeft belanghebbende voor de berekening van het aan omzetbelasting verschuldigde bedrag gebruik gemaakt van de forfaitaire regeling die was neergelegd in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2011, nr. BLKB 2011/2560M, Stcrt. 2011, 23123 (hierna: het Besluit), welk besluit het besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB 2011/1233M, Stcrt. 2011, 11754, met ingang van 1 juli 2011 aanvulde en verving. In het Besluit is goedgekeurd dat ondernemers de omzetbelasting die is verschuldigd als gevolg van de toepassing van artikel 4, lid 2, van de Wet naar tijdsgelang vaststellen op 2,7 percent van de catalogusprijs inclusief omzetbelasting en belasting van personenauto's en motorrijwielen - hierna: catalogusprijs - van de desbetreffende auto (hierna: de forfaitaire regeling).

Uitgaande van de voor de auto geldende catalogusprijs heeft belanghebbende een bedrag van € 811 aan omzetbelasting op aangifte voldaan, berekend als volgt:  $6/12 \times 2,7$  percent  $\times$  € 60.130.

- 2.1.4. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte van het hiervoor in 2.1.3 vermelde bedrag. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar ongegrond verklaard.
- 2.2.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van belanghebbende dat het Unierechtelijke neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat het privégebruik van een auto door een werknemer op verschillende wijze in de heffing wordt betrokken in het geval dat diens werkgever de desbetreffende auto in eigendom heeft en in het geval dat de werkgever daarover beschikt op basis van een overeenkomst van lease. Een levering van een goed onderscheidenlijk een dienst zijn naar het oordeel van het Hof voor de heffing van omzetbelasting wezenlijk verschillende prestaties die elk een eigen behandeling rechtvaardigen. Van schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel is derhalve geen sprake, aldus het Hof.
- 2.2.2. Het Hof heeft voorts verworpen het standpunt van belanghebbende dat bij de toepassing van de forfaitaire regeling de door het Besluit omschreven catalogusprijs moet worden verlaagd met het daarin begrepen bedrag aan belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: bpm) omdat daardoor volgens belanghebbende meer belasting ter

zake van het privégebruik van de auto wordt geheven dan over de voor het privégebruik gedane uitgaven, als voorgeschreven in artikel 8, lid 7, van de Wet.

2.3. Met betrekking tot de behandeling van de middelen wordt het volgende vooropgesteld.

2.3.1. Ingevolge artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet, met welke bepaling uitvoering is gegeven aan artikel 26, lid 1, letter a, van BTW-richtlijn 2006, wordt het gebruiken van een tot het bedrijf behorende auto voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel, wanneer voor die auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan. De maatstaf van heffing voor deze belaste handeling wordt ingevolge artikel 8, lid 7, van de Wet - conform het bepaalde in artikel 75 van BTW-richtlijn 2006 - gesteld op de door de ondernemer met het oog op dat gebruik voor het goed gemaakte uitgaven.

2.3.2. Met ingang van 1 juli 2011 geschiedt de heffing van omzetbelasting ter zake van het privégebruik van een auto die door de ondernemer of zijn personeel zowel voor zakelijke doeleinden als voor privédoeleinden wordt gebezigd, op basis van de hiervoor in 2.3.1 weergegeven regels. Bij het Besluit is - met ingang van 1 juli 2011 - evenwel goedgekeurd dat de wegens privégebruik verschuldigde omzetbelasting wordt vastgesteld op 2,7 percent van de catalogusprijs van de desbetreffende auto. De ondernemer die van deze goedkeuring gebruik maakt, dient het aldus berekende bedrag eenmaal per jaar, en wel in het laatste belastingtijdvak van het kalenderjaar, aan te geven en te voldoen. Aangezien de regeling pas met ingang van 1 juli 2011 van kracht is geworden mag, aldus het Besluit, over het jaar 2011 het forfait naar tijdsgelang worden toegepast.

2.4.1. Het eerste middel is gericht tegen het hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordeel van het Hof.

2.4.2. Wat er zij van de wijze waarop het eerste middel de motivering door het Hof van zijn hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordelen leest, kan het middel niet tot cassatie leiden. De omstandigheid dat een werkgever voor het gebruik van een tot zijn bedrijfsvermogen behorende auto voor privédoeleinden van een werknemer geen vergoeding bedingt, brengt met zich - wanneer voor die auto recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan - dat die werkgever op de voet van artikel 4, lid 2, letter a, van de Wet omzetbelasting wordt verschuldigd ter zake van het gebruiken van de auto voor privédoeleinden van de werknemer als ware dat een dienst onder bezwarende titel.

Het oordeel van het Hof dat het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit zich in het onderhavige geval niet ertegen verzet dat de wijze waarop de verschuldigde omzetbelasting wordt vastgesteld voor het hiervoor bedoelde privégebruik van een auto door een werknemer verschilt al naar gelang het geval dat diens werkgever de desbetreffende auto in eigendom heeft en het geval dat de werkgever daarover beschikt op basis van een overeenkomst van lease, wordt tevergeefs bestreden.

In dit verband heeft te gelden dat voor de heffing van omzetbelasting wordt onderscheiden tussen het kopen van goederen en het leasen (huren) daarvan (vgl. HR 11 september 2015, nr. 14/02014, ECLI:NL:HR:2015:2492, BNB 2015/233, rechtsoverweging 2.5.3), met als gevolg dat de volgens artikel 8, lid 7, van de Wet - conform artikel 75 van BTW-richtlijn 2006 - verschuldigde omzetbelasting in hoogte verschilt.

2.5.1. Het tweede middel is gericht tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel voert aan dat het Besluit een inbreuk kan vormen op het Unierecht, omdat in de grondslag van de forfaitaire regeling van het Besluit bpm is begrepen en dat op de Inspecteur de last rust te bewijzen dat de forfaitaire regeling resulteert in een heffing die strookt met artikel 75 van BTW-richtlijn 2006. Voorts voert het middel aan dat het Unierechtelijke neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat in de grondslag van de forfaitaire regeling bpm is begrepen.

- 2.5.2. De Hoge Raad heeft in het arrest van 30 november 2012, nr. 08/01579bis, ECLI:NL:HR:2012:BY4581, BNB 2013/52 (hierna: het arrest BNB 2013/52), rechtsoverweging 2.3.3, overwogen dat de omstandigheid dat een uitvoeringsbepaling in strijd is met het Unierecht alleen gevolgen heeft voor de toepassing van de desbetreffende bepaling in de gevallen waarin een belastingplichtige met recht aanvoert dat die toepassing ertoe leidt dat meer belasting wordt geheven dan volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is. In een dergelijk geval is omzetbelasting verschuldigd voor zover dat volgens de in het Unierecht neergelegde maatstaf toelaatbaar is.

Hetzelfde heeft te gelden voor het geval een ondernemer bij de voldoening op aangifte is uitgegaan van een buitenwettelijke regeling zoals het Besluit. Het voorgaande betekent dat belanghebbende geen recht heeft op terugbetaling van het door haar op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting indien met die voldoening niet meer omzetbelasting is geheven dan over de voor het privégebruik van de auto gedane uitgaven.

- 2.5.3. Dat bij toepassing van een buitenwettelijke forfaitaire berekeningsmethode niet in alle gevallen de heffing van omzetbelasting voor het privégebruik van een auto in overeenstemming met de wet of de richtlijn uitwerkt, kan in zijn algemeenheid de inspecteur niet worden tegengeworpen, ook niet wanneer bij de vaststelling van de hoogte van het forfait rekening is gehouden met uitgaven die volgens de wet of de richtlijn niet in de maatstaf van heffing behoren te worden begrepen. Wanneer een ondernemer van de forfaitaire regeling gebruik heeft gemaakt en hij achteraf die heffing disproportioneel vindt, kan hij – zo volgt uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 februari 2012, T.G. van Laarhoven, C-594/10, ECLI:EU:C:2012:92, BNB 2012/200 en het arrest BNB 2013/52 - met vrucht tegen de op die regeling gebaseerde voldoening van omzetbelasting van 2,7 percent van de catalogusprijs bezwaar maken door met een beroep op de Wet en conform BTW-richtlijn 2006 alsnog het bedrag aannemelijk te maken dat op grond van de Wet en conform BTW-richtlijn 2006 ten hoogste mag worden geheven.

- 2.5.4. Op grond van het hiervoor in 2.5.2 en 2.5.3 overwogene faalt het tweede middel.

### **3 Proceskosten**

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

### **4 Beslissing**

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 21 april 2017.