

Toelichting Omzetbelasting

Sectie 3 - Uitsluiting van aftrek (BUA)

Voor de aanschaf van bepaalde goederen of diensten heeft de ondernemer geen aftrekrecht. Bedrijfskosten die uitsluitend of mede een **consumptief karakter** hebben, worden van aftrek uitgesloten. Het maakt hierbij niet uit dat de ondernemer die goederen en diensten gebruikt in het kader van zijn onderneming en niet voor vrijgestelde prestaties aanwendt ([art. 16 Wet OB 1968](#)).

A. Bedoelde uitgaven

Welke uitgaven worden uitgesloten van aftrek, wordt geregeld in het 'Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968', kortweg: BUA. De aftrek van voorbelasting is uitgesloten in gevallen waarin de goederen en diensten worden gebruikt voor ([art. 1 BUA](#)):

1. het voeren van een **zekere staat** (standsuitgaven);
2. het geven van **geschenken** aan niet (volledig) aftrekgerechtigden (relatiegeschenken);
3. het verstrekken van bepaalde voorzieningen **aan het personeel**.

1. Het voeren van een zekere staat

Het gaat om kosten waarmee een ondernemer in zijn persoonlijk leven het maatschappelijk aanzien of gewicht van zijn functie tot uitdrukking probeert te brengen ([ECLI:NL:HR:1982:AW9433](#)). Van dergelijke kosten kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht.

Opmerking

De uitsluiting van de aftrek op uitgaven voor het voeren van een zekere staat heeft **niet veel praktische betekenis**. Bij persoonlijk gebruik is er immers al geen sprake van gebruik voor btw-belaste prestaties, zodat de btw op grond hiervan al niet kan worden afgetrokken. Zo mocht een BV die voor zakelijk gebruik door haar directeur een **Rolls Royce** had aangeschaft, de omzetbelasting op de aanschaf gewoon in aftrek brengen ([ECLI:NL:HR:1982:AW9433](#)).

2. Relatiegeschenken en giften

Begrip

Onder het begrip relatiegeschenken en giften vallen prestaties die zonder vergoeding of tegen een te lage vergoeding worden verricht uit **vrijgevigheid** of in verband met zakelijke verhoudingen ([art. 1 lid 2 BUA](#)).

Opmerkingen

- a. **Relatiegeschenken** zijn geschenken die de ondernemer om zakelijke motieven doet toekomen aan zijn afnemers, leveranciers of andere dergelijke betrekkingen.
- b. **Giften** zijn bevoordelingen van stichtingen en dergelijke instellingen die geen recht van vooraftrek hebben.

Voorbeelden

1. Het toegang verlenen en bijwonen van wedstrijden in een aan een ondernemer toebehorende **skybox** is een relatiegeschenk ([ECLI:NL:GHAMS:2004:AP8629](#)).
2. Er is geen sprake van een gift of een relatiegeschenk bij een ondernemer die aan particulieren om niet woningen ter beschikking stelt onder de voorwaarde dat zij, ter vermijding van kraakacties, enig **toezicht** houden. Tussen de bewoners en de eigenaar van de woningen bestonden **geen zakelijke betrekkingen** ([ECLI:NL:HR:1987:AW7679](#)).

Regime

De aftrek wegens de verstrekking van relatiegeschenken en giften wordt pas **uitgesloten** als de begiftigde, als hij de relatiegeschenken zelf zou kopen, geen of slechts een beperkt deel (minder dan 30%) van de btw in aftrek zou kunnen brengen ([art. 1 lid 1b BUA](#)).

Opmerkingen

- a. Een ondernemer die aan een ander iets cadeau doet, zal dus moeten informeren of de begunstigde **aftrekrecht** zou hebben gehad als hij het cadeau zelf had aangeschaft. Overigens valt dit in de meeste gevallen wel uit de activiteit van de begunstigde op te maken.
- b. De maatstaf van heffing is het **bedrag** dat voor het goed zou moeten worden betaald ([art. 8 lid 3 Wet OB 1968](#)).

Voorbeeld

Een bierbrouwer verstrekt zijn afnemers ter promotie van een nieuw speciaalbier gratis glazen, bierviltjes en openers. De cafés en restaurants die deze relatiegeschenken ontvangen, zullen 100% recht op aftrek hebben als zij deze zaken zelf aanschaffen. In zoverre geldt het BUA dus niet voor de verstrekkingen door de bierbrouwer.

Speciale gevallen

Als de **prestaties om niet** plaatsvinden in verband met andere ondernemersprestaties, worden ook die gratis prestaties verricht in het kader van de onderneming (B 150). Op grond van het begrip 'relatiegeschenk' en 'gift' kan het BUA in veel gevallen geen toepassing vinden, zodat ook de voorbelasting op deze gratis prestaties aftrekbaar is (B 2500).

Opmerking

Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, heeft dan ook **geen aftrekrecht** voor de gratis prestaties die hij verricht voor zover ze **samenhang** vertonen met die vrijgestelde prestaties.

Voorbeeld

*Een bank verstrekt kleine geschenken aan haar relaties. De verstrekking van de geschenken vertoont zoveel **samenhang** met de **vrijgestelde bankprestaties** dat de voorbelasting op de inkoop niet aftrekbaar is ([ECLI:NL:HR:1988:ZC3765](#)).*

3. Verstrekkingen aan het personeel

Algemeen

De voorbelasting op verstrekkingen aan het personeel voor persoonlijke doeleinden is uitgesloten van het recht op aftrek bij de werkgever. Deze verstrekkingen hebben immers een **consumptief karakter**. Van gebruik voor persoonlijke doeleinden van het personeel is sprake als een goed feitelijk wordt gebruikt voor persoonlijke doeleinden door het personeel of als dat goed aan het personeel ter beschikking staat voor persoonlijke doeleinden. Om te bepalen welk deel uitgesloten wordt van aftrek, moet worden uitgegaan van de verwachtingen van het gebruik in de gehele bezitsperiode op het moment dat de belasting ter zake van de levering in rekening wordt gebracht ([ECLI:NL:HR:2000:AA5138](#)).

Opmerkingen

- Verstrekkingen aan het personeel kunnen als '**loon in natura**' worden samengevat ([art. 1 lid 1c BUA](#)).
- Als het bedrijfsbelang belangrijker is dan het privébelang, is er geen sprake van loon in natura (C-258/95).

Specifieke gevallen

Begrip	Omschrijving	Btw-aftrek
Huisvestingskosten	De kosten voor het ter beschikking stellen van woonruimte aan het personeel.	Er is geen aftrek . De verhuur van woonruimte is vrijgesteld, zodat de aftrek op verhuurde woningen al daarom is uitgesloten.
Privévervoer	De verstrekking van privévervoer , waaronder het vervoer in het kader van het woon-werkverkeer.	Er is geen aftrek (ECLI:NL:HR:1974:AX4470) (ECLI:NL:HR:1974:AX4471).
Groepsvervoer	Besloten busvervoer in de zin van de Wet personenvervoer 2000. Het vervoer moet plaatsvinden in bussen die plaats bieden aan minstens 10 personen, inclusief de bestuurder. Het vervoer mag niet voor iedereen volgens een dienstregeling toegankelijk zijn en de vervoerder moet in het bezit zijn van een vergunning op grond van de Wet personenvervoer 2000 (ECLI:NL:GHARN:1996:AW0257).	Een ondernemer kan de btw die drukt op de kosten voor het groepsvervoer van zijn werknemers naar de werkplek wel in aftrek brengen (art. 1 lid 3b BUA).
Openbaar vervoer	Het verstrekken van plaatsbewijzen voor het openbaar vervoer voor het woon-werkverkeer door de werkgever.	Er is geen aftrek voor de in de vervoersbewijzen begrepen btw.
Fiets	Een werkgever verstrekt aan zijn personeelsleden een fiets .	Er is wel aftrek zolang de uitgaven voor de aanschaf of huur van die fiets de € 749 niet overschrijden (art. 1 lid 3c BUA).
Auto van de zaak	Een auto die deel uitmaakt van het ondernemingsvermogen en die niet alleen zakelijk, maar ook in het woon-werkverkeer en voor overig privégebruik wordt gebruikt.	(B 2720).
Sport en ontspanning	Gelegenheid geven tot sport en ontspanning door de werkgever.	Er is geen btw aftrekbaar (art. 1 lid 1c BUA).

Eten en drinken	Vanuit een horecagelegenheid voor gebruik ter plaatse* aan personen die slechts voor een korte periode** in de horecagelegenheid aanwezig zijn.	Er is geen aftrek (art. 15 lid 5 Wet OB 1968).
Eten en drinken	Vanuit een kantine (kantineregeling).	(B 6760).
	* Ter plaatse moet worden opgevat als ter plaatse waar de leverancier in het kader van zijn restaurant of aanverwant bedrijf de spijzen verstrekt, ongeacht of die plaats tot zijn eigen bedrijf behoort. De uitsluiting geldt ook als een ondernemer op een door hemzelf uitgekozen locatie, bijvoorbeeld een boot of beurs, door een cateringbedrijf de verstrekking van voedsel en drank laat verzorgen (ECLI:NL:HR:1990:ZC4265).	* De btw die drukt op bijvoorbeeld zaalhuur, overnachtingen, aankleding zaal, gebruik geluidsinstallatie, ontvangst van gasten, e.d. is wel aftrekbaar (ECLI:NL:GHSHE:1994:AW0753).
	** De aftrek wordt alleen uitgesloten als de verstrekkingen plaatsvinden aan personen die slechts voor een korte periode in de horecagelegenheid aanwezig zijn (art. 15 lid 5 Wet OB 1968). Het gaat hier om personen die een restaurant, e.d. als gast bezoeken, zonder dat zij het middelpunt van het maatschappelijk leven daarheen hebben verplaatst. Het verblijf kan dus enkele uren, enkele dagen en ook wel enkele weken duren.	** De btw die drukt op verstrekkingen aan vast inwonende gasten, is wel aftrekbaar .

B. Uitzonderingen

Drempel van € 227

Als een ondernemer een in het BUA genoemde prestatie verricht, wordt de aftrek uitgesloten (B 2860). Om te voorkomen dat voor elk kleinigheidje een correctie op de voorbelasting moet plaatsvinden, vindt **uitsluiting pas** plaats **boven de drempel van € 227** exclusief omzetbelasting per belanghebbende per boekjaar. Tot dat bedrag kan een ondernemer zonder gevolgen voor de aftrek relatiegeschenken verstrekken of loon in natura uitbetalen ([art. 4 Wet OB 1968](#)).

Opmerkingen

- a. Kosten van **verstrekkingen in natura** waarop **geen btw rust**, moeten ook worden meegenomen voor de bepaling van de drempel ([ECLI:NL:GHAMS:1991:AW4621](#)).
- b. De voordelen die **personeelsleden** genieten op **verstrekkingen van eten en drinken** zonder dat ze daarvoor hoeven te betalen of die worden verstrekt onder de kostprijs, hoeven niet zonder meer te worden meegerekend voor de bepaling van de drempel (B 6700) ([art. 4 lid 2 BUA](#)).
- c. Voor goederen waarop wordt **afgeschreven**, kan de drempel van € 227 worden verdeeld over de afschrijvingsjaren.

Voorbeelden

1. Ondernemer A laat een **voetbalveldje** aanleggen **voor zijn personeel** tegen € 10.000 excl. btw aan voortbrengingskosten. Daarvan maken 10 personeelsleden gebruik. Op het eerste gezicht bedraagt de personeelsverstrekking € 1.000 per personeelslid. Er zou dan geen aftrek bestaan. Bij een afschrijving op het veldje van 10 jaar zou echter maar € 100 per personeelslid zijn verstrekt ([ECLI:NL:HR:1989:ZC4108](#)).
2. Ondernemer B laat een **parkeergarage** aanleggen **voor zijn personeel**. Hierop is het BUA van toepassing. Voor de berekening van de drempel van € 227 mag met een afschrijvingstermijn van 25 jaar rekening worden gehouden ([ECLI:NL:HR:1999:AA2644](#)). Het BUA is op de investeringen in een parkeergarage niet van toepassing voor zover werknemers de beschikking hebben over een auto van de zaak.