

[Home](#) > Beslissing BTW nr. E.T. 119.650/3 dd. 11.12.2012

Algemene Administratie van de Fiscaliteit - Centrale diensten BTW

-

Beslissing BTW nr. E.T. 119.650/3 dd. 11.12.2012

Wetswijziging op 1 januari 2011

Artikelen 45, § 1quinquies en 19, § 1, van het Btw-Wetboek

Beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011

Addendum

Inleiding

1. Middels haar beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011 heeft de administratie een toelichting gepubliceerd met betrekking tot een wijziging van het Btw-Wetboek die op 1 januari 2011 in werking is getreden en die tot gevolg heeft dat ten aanzien van bedrijfsmiddelen het recht op aftrek dient te worden beperkt wanneer er zowel bedrijfsmatig als privématig gebruik wordt gemaakt van dat bedrijfsmiddel (artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek).

2. Die beslissing wijzigde overigens ook het standpunt van de administratie ten aanzien van gehuurde goederen waarop slechts de regels die gelden voor het recht op aftrek van toepassing zijn (artikel 45, §§ 1 en 2, van het Wetboek).

3. Onderhavig addendum bij voornoemde beslissing nr. E.T. 119.650 heeft tot doel een aantal praktische toepassingsmodaliteiten uit te werken die de belastingplichtige moet toelaten het gebruik dat hij van een goed maakt vast te stellen alsook om de normale waarde als bedoeld in artikel 32 van het Wetboek te berekenen in de gevallen waarin een goed in omstandigheden als bedoeld in artikel 33, § 2, van het Wetboek wordt ter beschikking gesteld.

Bovendien worden een aantal punten van die beslissing verder toegelicht.

4. Het vaststellen van de verhouding privégebruik en beroepsgebruik van een goed is overigens niet alleen nodig voor de toepassing van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, maar ook voor:

- de toepassing van artikel 45, § 1, van het Wetboek (vb. huur van een goed, onderhoudskosten, herstellingskosten, brandstofkosten, enz.) waarbij de eventuele toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek uiteraard niet uit het oog mag worden verloren;

- het bepalen van de normale waarde in omstandigheden beoogd door artikel 33, § 2, van het Wetboek (zie punt B., hierna).

5. De belastingplichtige kan het gebruik aan het begin van een kalenderjaar uiteraard slechts ramen. Op grond van die raming oefent hij zijn recht op aftrek uit. Hieruit volgt dat de belastingplichtige jaarlijks het oorspronkelijk uitgeoefend recht op aftrek zal moeten herzien. Uiterlijk in de periodieke btw-aangifte in te dienen op 20 april van het jaar volgend op het jaar van aankoop of huur van een goed moet de belastingplichtige de oorspronkelijk verrichte aftrek herzien (artikelen 5, 1°, en 8, 1°, van het koninklijk besluit nr. 3). Wat de btw geheven van bedrijfsmiddelen betreft dient ook voor de resterende jaren van het herzieningstijdvak jaarlijks een

herziening te worden verricht (artikel 10, 1^o, van het koninklijk besluit nr. 3).

A. De belastingplichtige stelt een goed OM NIET ter beschikking van een zaakvoerder, bestuurder of een personeelslid of gebruikt zelf een goed voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit .

A.1. Vaststellen van het gebruik van een vervoermiddel

Principe

6. Op het tijdstip waarop het vervoermiddel wordt aangekocht of wordt gehuurd door een belastingplichtige wordt, met het oog op het bepalen van het recht op aftrek, de verhouding van het privégebruik en het beroepsgebruik in principe vastgesteld op basis van een raming van de af te leggen kilometers. Deze raming van het werkelijk gebruik gebeurt onder toezicht van de administratie en dient als basis om het recht op aftrek te bepalen.

7. Er wordt aan herinnerd dat het privé-gebruik van een vervoermiddel ook het woon-werkverkeer van de belastingplichtige of van iedere andere gebruiker omvat.

8. Het definitief vaststellen van het gebruik van een vervoermiddel dient in principe te worden gestaafd door bewijskrachtige gegevens. De administratie stelt twee methoden voorop op grond waarvan de verhouding privégebruik en beroepsgebruik kan vastgesteld worden rekening houdend met het gebruik van elk individueel voertuig.

Deze verhouding dient als basis om het recht op aftrek vast te stellen (zie nummer 24, hierna).

Een derde methode daarentegen is een algemeen forfait. Door dit forfait toe te passen dient de belastingplichtige geen administratie inzake het gebruik van het vervoermiddel bij te houden en dient er evenmin jaarlijks een herziening te gebeuren.

Dit algemeen forfait is bijgevolg gelijk aan het definitief aftrekpercentage.

9. De drie door de administratie aangenomen methoden worden hierna toegelicht.

Twee voorbeelden lichten toe op welke wijze de eerste twee methoden kunnen worden gecombineerd alsook op welke wijze het recht op aftrek kan worden bepaald.

Opmerking

Wat de lichte vrachtwagens betreft is het noodzakelijk een onderscheid te maken tussen:

- de lichte vrachtwagens beoogd door artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek (vb. type pick-up met enkele cabine): deze voertuigen zijn uitgesloten van de aftrekbepanking beoogd door artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek maar het is vereist om ten aanzien ervan het beroepsgebruik vast te stellen middels een van navolgende methoden;
- de overige lichte vrachtwagens (vb. type monovolume): deze voertuigen worden beoogd door artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek en het is bovendien vereist het beroepsgebruik vast te stellen middels een van navolgende methoden.

Methode 1

10. De belastingplichtige houdt via manuele invoer (vb. rittenboekje, softwareprogramma) of op een geautomatiseerde wijze (vb. aangepast gps-systeem) een rittenadministratie bij.

Een volledige rittenadministratie veronderstelt het bijhouden van volgende gegevens met betrekking tot de dagelijkse verplaatsingen voor beroepsdoeleinden: datum van de rit, beginadres, eindadres, afgelegde kilometers per rit, totaal afgelegde kilometers per dag. Daarnaast dient de kilometerstand bij het begin en einde van de periode (in principe per kalenderjaar) te worden geregistreerd.

11. De belastingplichtige moet het gebruik op basis van deze methode vaststellen per vervoermiddel van de onderneming. De behoorlijk gehouden rittenadministratie dient als basis om het recht op aftrek vast te stellen.

Het beroepsmatig gebruik vastgesteld overeenkomstig deze methode met betrekking tot jaar X geldt in de regel als raming voor het beroepsmatig gebruik in jaar X+1.

12. De voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen worden evenwel uitgesloten van de toepassing van methode 1. Ten aanzien van die vervoermiddelen wordt het beroepsmatig gebruik vastgesteld op basis van de feitelijke omstandigheden (vb. aard van het vervoermiddel dat gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit uitsluit, enz.).

Er wordt verduidelijkt dat de lichte vrachtwagens bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek, in tegenstelling tot de andere lichte vrachtwagens, hier wel worden beoogd (z. nummer 9, hiervoor).

13. De belastingplichtige mag naar eigen inzicht methode 1 combineren met methode 2. Dit wil zeggen dat hij per individueel voertuig de keuze maakt om hetzij een volledige rittenadministratie bij te houden (methode 1), hetzij een semi-forfaitaire formule te gebruiken (methode 2). De keuze geldt voor het (lopende) kalenderjaar.

Methode 2

14. Om de belastingplichtige die geen rittenadministratie wenst bij te houden toch toe te laten het beroepsgebruik vast te stellen op een manier die verband houdt met het werkelijk gebruik van ieder individueel voertuig aanvaardt de administratie, ter vereenvoudiging, volgende formule:

$$\%Privé = \frac{\text{Afstand WoonWerk} \times 2 \times 200 + 6.000}{\text{Totale Afstand}} \times 100$$

$$\%Beroep = 100 \% - \%Privé$$

Met als parameters:

"**%Privé**" = de verhouding van het privématig gebruik

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik

"**Afstand WoonWerk**" = de reële afstand van de woonplaats tot de werkplaats in kilometer

"**Totale Afstand**" = de reële afstand afgelegd in een kalenderjaar in kilometer (kilometerteller voertuig)

"**200**" = forfaitair bepaald aantal effectief gepresteerde werkdagen per kalenderjaar waarbij het voertuig werd gebruikt voor het woonwerkverkeer, heen en terug

"**6.000 km**" = forfaitair bepaald overig privégebruik per kalenderjaar

15. De belastingplichtige moet het gebruik op basis van deze methode vaststellen per vervoermiddel. Deze berekening dient als basis om het recht op aftrek vast te stellen.

Het beroepsmatig gebruik vastgesteld overeenkomstig deze methode met betrekking tot jaar X geldt in de regel als raming voor het beroepsmatig gebruik in jaar X+1.

16. De voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen, worden evenwel uitgesloten van de toepassing van methode 2. Ten aanzien van die vervoermiddelen wordt het beroepsmatig gebruik vastgesteld op basis van de feitelijke omstandigheden (vb. aard van het vervoermiddel dat gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit uitsluit, enz.).

Er wordt verduidelijkt dat de lichte vrachtwagens bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek, in tegenstelling tot de andere lichte vrachtwagens, hier wel worden beoogd (z. nummer 9, hiervoor).

17. Het spreekt voor zich dat de formule moet aangepast worden indien zich in de loop van een kalenderjaar een wijziging voordoet inzake het gebruik van een vervoermiddel. Dit is het geval:

- wanneer het vervoermiddel in de loop van een kalenderjaar wordt in gebruik genomen door een belastingplichtige: de parameters "200" en "6.000 km" moeten dienovereenkomstig worden verminderd;
- wanneer de afstand van de woonplaats naar de werkplaats wijzigt in de loop van het kalenderjaar: de factor "Afstand WoonWerk" moet in dat geval pro rata temporis worden berekend; de factoren "2 x 200" en "6.000" blijven ongewijzigd.

18. Het forfaitair bepaald aantal werkdagen in bovenstaande formule (200) houdt reeds rekening met vakantiedagen, ziekte-dagen, dagen telewerk, het feit dat er occasioneel geen afstand tussen de woonplaats en de werkplaats wordt afgelegd, enz.

19. De belastingplichtige mag naar eigen inzicht methode 1 combineren met methode 2. Dit wil zeggen dat hij per individueel voertuig de keuze mag maken hetzij een volledige rittenadministratie bij te houden (methode 1), hetzij een semi-forfaitaire formule te gebruiken (methode 2). De keuze geldt voor het (lopende) kalenderjaar.

Methode 3

20. Voor sommige belastingplichtigen die beschikken over meerdere vervoermiddelen kan het toepassen van methode 1 en zelfs van methode 2 een belangrijke administratieve last tot gevolg hebben.

De administratie aanvaardt om die reden, bij wijze van proef, dat de belastingplichtige die beschikt over minimaal 4 vervoermiddelen (andere dan de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen) die hij zowel gebruikt voor zijn economische activiteit als anderszins, het beroepsgebruik middels een algemeen forfait vaststelt op:

%Beroep = 35 %

21. Deze methode moet in beginsel worden toegepast op alle vervoermiddelen bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg (aangekocht of gehuurd) die zowel voor de economische activiteit als anderszins worden gebruikt.

22. De voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen, worden evenwel uitgesloten van de toepassing van methode 3. Ten aanzien van die vervoermiddelen wordt het beroepsmatig gebruik vastgesteld op basis van de feitelijke omstandigheden (vb. aard van het vervoermiddel dat gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit uitsluit, enz.).

Er wordt verduidelijkt dat de lichte vrachtwagens bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek, in tegenstelling tot de andere lichte vrachtwagens, hier wel worden beoogd (z. nummer 9, hiervoor).

23. De belastingplichtige mag methode 3 niet combineren met een andere methode en ze moet minstens toegepast worden gedurende een periode die eindigt op 31 december van het derde jaar dat volgt op het jaar waarin ze voor het eerst werd toegepast.

Vaststellen van het recht op aftrek

24. Het percentage beroepsgebruik dat wordt bepaald volgens een van de methoden 1 of 2, dient als uitgangspunt om het recht op aftrek vast te stellen dat onder meer toegepast moet worden op de btw geheven van:

- de aankoop en de huur van een voertuig
- de aankoop van brandstof
- de uitgaven voor herstelling en onderhoud
- de aankoop van toebehoren.

Deze aftrek wordt in principe individueel per vervoermiddel vastgesteld, waarbij de eventuele toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek (maximaal 50 % aftrek) uiteraard niet uit het oog mag worden verloren.

Wat methode 3 betreft is het forfaitair bepaald percentage beroepsgebruik uiteraard gelijk aan het aftrekpercentage.

25. De administratie aanvaardt evenwel, ter vereenvoudiging, dat de belastingplichtige die het gebruik van de vervoermiddelen heeft vastgesteld op basis van methode 1 en/of methode 2 een globaal gemiddeld aftrekpercentage voor alle vervoermiddelen van dezelfde aard (personenwagens, lichte vrachtwagens bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek, overige lichte vrachtwagens, motorfietsen, enz.) vaststelt.

26. Het vaststellen van een globaal gemiddeld aftrekpercentage ten aanzien van vervoermiddelen moet gebeuren op volgende wijze:

- per individueel voertuig bepaalt de belastingplichtige overeenkomstig methode 1 of 2 het percentage beroepsgebruik (%Beroep). Dit percentage is ook het aftrekpercentage behalve in het geval wanneer bij toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek het aftrekpercentage moet beperkt worden tot 50 %;
- vervolgens wordt de optelsom gemaakt van de overeenkomstig het voorgaande streepje berekende aftrekpercentages en gedeeld door het aantal betrokken vervoermiddelen.

27. Het eindresultaat van deze berekening vormt het globaal gemiddeld aftrekpercentage voor deze vervoermiddelen. De belastingplichtige berekent op dezelfde wijze jaar na jaar een nieuw globaal gemiddeld aftrekpercentage.

Het globaal gemiddeld aftrekpercentage moet toegepast worden op btw geheven van alle uitgaven met betrekking tot de hiervoor bedoelde vervoermiddelen.

De belastingplichtige is uiteraard niet verplicht deze wijze om het recht van aftrek te berekenen toe te passen.

Btw-eenheid

28. De btw-eenheid als bedoeld in artikel 4, § 2, van het Wetboek, moet worden aangemerkt als een enkele belastingplichtige die in de plaats treedt van haar leden ten einde hun rechten en verplichtingen inzake btw gezamenlijk uit te oefenen.

29. De btw-eenheid mag methode 1 combineren met methode 2. Dit wil zeggen dat de btw-eenheid per individueel voertuig de keuze mag maken hetzij een volledige rittenadministratie bij te houden (methode 1), hetzij een semi-forfaitaire formule te gebruiken (methode 2). De keuze geldt voor het (lopende) kalenderjaar. De btw-eenheid kan uiteraard ook gebruik maken van een globaal gemiddeld aftrekpercentage als bedoeld in de nummers 25 tot 27, hiervoor.

De btw-eenheid, die beschikt over minimaal 4 vervoermiddelen (andere dan de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen), die zowel worden gebruikt voor de economische activiteit als anderszins, kan ervoor opteren het beroepsgebruik vast te stellen middels het algemeen forfait (methode 3).

Er wordt verduidelijkt dat de lichte vrachtwagens bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek, in tegenstelling tot de andere lichte vrachtwagens, hier wel worden beoogd (z. nummer 9, hiervoor).

30. Er wordt benadrukt dat de toepassing van methode 3 in hoofde van een of meer leden van de btw-eenheid niet kan worden gecombineerd met de toepassing van een andere methode in hoofde van een of meer andere leden.

31. Er wordt tenslotte aan herinnerd dat de btw-eenheid het recht op aftrek uitoefent van de btw geheven van de goederen en diensten die gedurende haar bestaan aan haar leden worden verstrekt.

De artikelen 45 tot 49 van het Wetboek zijn bijgevolg van toepassing op de btw-eenheid.

32. Wanneer in onderhavig addendum de term "belastingplichtige" wordt gebruikt, wordt hiermee uiteraard eveneens de btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2, van het Wetboek beoogd en niet een lid van een btw-eenheid.

Voorbeeld 1

33. Een belastingplichtige beschikt in 2013 over 6 voertuigen, waaronder twee lichte vrachtwagens type monovolume (niet beoogd door artikel 45, § 2, tweede lid, f), van het Wetboek). Hij heeft het beroepsgebruik dat wordt gemaakt van die voertuigen voor het jaar 2013 bij toepassing van de methoden 1 en 2 als volgt vastgesteld:

Aard vervoermiddel	Methode	%Beroep	%Aftrek
personenwagen A	1	38,70%	38,70%
personenwagen B	1	69,72%	50,00%
personenwagen C	2	55,24%	50,00%
personenwagen D	2	25,25%	25,25%

personenwagen E	2	23,19%	23,19%
Gemiddeld%Aftrek			37,43%
lichte vrachtwagen F	1	81,15%	50,00%
lichte vrachtwagen G	2	47,75%	47,75%
Gemiddeld%Aftrek			48,88%

Het recht op aftrek van btw geheven van de kosten met betrekking tot die vervoermiddelen dient in principe per voertuig te worden bepaald op basis van het werkelijk gebruik, rekening houdend uiteraard met de eventuele toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek.

De administratie aanvaardt dat de belastingplichtige een globaal gemiddeld aftrekpercentage, als bedoeld in de nummers 25 tot 27, hiervoor, per categorie van vervoermiddelen van dezelfde aard (personenwagens, lichte vrachtwagens) vaststelt. Het globaal gemiddeld aftrekpercentage mag afgerond worden naar de hogere eenheid (in dit geval 38 % voor de personenwagens en 49 % voor de lichte vrachtwagens).

Het werkelijk beroepsgebruik vastgesteld voor het jaar 2013 geldt in principe als raming van het beroepsgebruik voor het jaar 2014. Op basis van het definitief vastgesteld werkelijk gebruik dient met betrekking tot het jaar 2013 een herziening van de aftrek te worden verricht.

Voorbeeld 2

34. Een belastingplichtige beschikt in 2013 over 5 vervoermiddelen, waaronder 1 lichte vrachtwagen E type pick-up met enkele cabine (beoogd door artikel 45, § 2, tweede lid, f) van het Wetboek). Hij heeft het beroepsgebruik dat wordt gemaakt van deze voertuigen (met uitzondering van vrachtwagen D) voor het jaar 2013 bij toepassing van de methoden 1 en 2 als volgt vastgesteld:

Aard vervoermiddel	Methode	%Beroep	%Aftrek
personenwagen A	2	38,70%	38,70%
personenwagen B	2	25,12%	25,12%
Gemiddeld%Aftrek			31,91%
motorfiets C	1	28,65%	28,65%
vrachtwagen D		100,00%	100,00%
lichte vrachtwagen E	1	100,00 %	100,00%

Het recht op aftrek van btw geheven van de kosten met betrekking tot die vervoermiddelen dient in principe per voertuig te worden bepaald op basis van het werkelijk gebruik, rekening houdend uiteraard met de eventuele toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek.

De administratie aanvaardt dat de belastingplichtige een globaal gemiddeld aftrekpercentage, als bedoeld in de nummers 25 tot 27, hiervoor, voor de personenwagens vaststelt. Het globaal gemiddeld aftrekpercentage mag afgerond worden naar de hogere eenheid (in dit geval 32 %).

Omdat deze belastingplichtige niet beschikt over minimaal 4 vervoermiddelen (andere dan de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, tweede lid, a) tot en met e), van het Wetboek, alsook de boten en luchtvaartuigen) die hij zowel gebruikt voor zijn economische activiteit als anderszins kan hij methode 3 niet toepassen:

- de vrachtwagen D is een voertuig beoogd in artikel 45, § 2, tweede lid, a), van het Wetboek en bijgevolg uitgesloten van de berekening;
- bovendien worden de vrachtwagen D en de lichte vrachtwagen E in dit voorbeeld uitsluitend gebruikt voor beroepsdoeleinden.

Het werkelijk beroepsgebruik vastgesteld voor het jaar 2013 geldt in principe als raming van het beroepsgebruik voor het jaar 2014. Op basis van het definitief vastgesteld werkelijk gebruik dient met betrekking tot het jaar 2013 een herziening van de aftrek te worden verricht.

A.2. Vaststellen van het gebruik van andere roerende goederen dan vervoermiddelen

35. Ten aanzien van de andere roerende goederen dan vervoermiddelen (gsm, laptop, tablet, enz.) die zowel voor de economische activiteit als anderszins worden gebruikt moet, met het oog op het bepalen van het recht op aftrek, de verhouding tussen het privégebruik en het beroepsgebruik worden vastgesteld.

36. De administratie aanvaardt, bij wijze van proef, dat de belastingplichtige het beroepsgebruik van de hiervoor bedoelde goederen middels een algemeen forfait vaststelt op:

%Beroep = 75 %

37. De belastingplichtige is uiteraard niet verplicht dit forfait toe te passen. Indien hij evenwel ervoor opteert het forfait van 75 % toe te passen, is het zonder onderscheid verplicht van toepassing op alle roerende goederen andere dan vervoermiddelen.

A.3. Vaststellen van het gebruik van onroerende goederen

38. Ten aanzien van de onroerende goederen dient de verhouding beroepsmatig en privématig gebruik onder toezicht van de administratie vastgesteld te worden door de belastingplichtige op basis van de feitelijke omstandigheden.

B. De belastingplichtige stelt een goed TEGEN BETALING VAN EEN PRIJS ter beschikking van een zaakvoerder, bestuurder of een personeelslid

39. De terbeschikkingstelling tegen betaling van een prijs van een goed, is een te belasten verhuur in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 4^o, van het Wetboek, behoudens wanneer het een onroerende verhuur betreft (handeling vrijgesteld op grond van artikel 44, § 3, 2^o, van het Wetboek).

40. Overigens is de maatstaf van heffing hier in bepaalde gevallen niet lager dan de normale waarde (artikel 33, § 2, van het Wetboek).

Voor een bijkomende toelichting bij de artikelen 32 en 33, § 2, van het Wetboek wordt verwezen naar de circulaire nr. AFZ 3 van 15 februari 2007 die uitdrukkelijk in de mogelijkheid voorziet om in de gevallen waarin het bepalen van de maatstaf van heffing voor bepaalde handelingen verricht tegen een tegenprestatie die lager is dan de normale waarde ernstige moeilijkheden oplevert, de administratie de mogelijkheid heeft om gebruik te maken van een forfaitaire wijze van berekening of nog van eenvoudige en evenwichtige criteria (z. nr. 45 van die circulaire).

B.1. Bepalen van de normale waarde ten aanzien van vervoermiddelen bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek

41. Vooraf wordt opgemerkt dat een belastingplichtige die zich beperkt tot de verhuur van een vervoermiddel aan de zaakvoerder, bestuurder of een personeelslid niet beoogd wordt door artikel 45, § 2, tweede lid, i), van het Wetboek en dus geen economische activiteit uitoefent die bestaat in de verhuur van autovoertuigen (z. beslissing nr. E.T. 113.611 van 7 november 2007). Derhalve wordt het recht op aftrek van btw geheven van de aankoop of huur van die voertuigen, alsook van de leveringen van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen (brandstof, onderhoud, herstelling, enz.) beperkt tot 50 %.

De belastingplichtige koopt een voertuig

42. Ten aanzien van de vervoermiddelen als bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek die door de belastingplichtige worden aangekocht en onder bezwarende titel ter beschikking worden gesteld in omstandigheden beoogd door artikel 33, § 2, van het Wetboek aanvaardt de administratie dat de normale waarde (NW) jaarlijks als volgt wordt berekend:

$$NW = (\text{Aankoopprijs} + \text{Kosten}) \times (50\% - \% \text{Beroep})$$

5

Met als parameters:

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik van het individuele voertuig door een zaakvoerder, bestuurder, of een personeelslid, vastgesteld volgens een van de methoden vermeld onder A.1.

"**Aankoopprijs**" = de maatstaf van heffing bij aankoop van het voertuig

"**Kosten**" = de maatstaf van heffing van de overige uitgaven waarover btw werd geheven met betrekking tot het voertuig

Indien het beroepsgebruik 50 % bereikt of overschrijdt dient de normale waarde niet te worden vastgesteld.

De belastingplichtige huurt een voertuig

43. Ten aanzien van de vervoermiddelen als bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek die door de belastingplichtige worden gehuurd en onder bezwarende titel ter beschikking worden gesteld in omstandigheden beoogd door artikel 33, § 2, van het Wetboek aanvaardt de administratie dat de normale waarde (NW) jaarlijks als volgt wordt berekend:

$$NW = (\text{Huurprijs} + \text{Kosten}) \times (50\% - \% \text{Beroep})$$

Met als parameters:

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik van het individuele voertuig door een zaakvoerder, bestuurder, of een personeelslid, vastgesteld volgens een van de methoden vermeld onder A.1.

"**Huurprijs**" = de maatstaf van heffing bij huur van het individuele voertuig (jaarbasis), in voorkomend geval inclusief de bijkomende kosten waarover btw werd geheven

"**Kosten**" = de maatstaf van heffing van de overige uitgaven waarover btw werd geheven met betrekking tot het voertuig

Indien het beroepsgebruik 50 % bereikt of overschrijdt dient de normale waarde niet te worden vastgesteld.

Opmerking

44. De parameter die de verhouding van het beroepsmatig gebruik weergeeft in de onder B.1. bedoelde formules, wordt in principe individueel toegepast per vervoermiddel beoogd door artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

B.2. Bepalen van de normale waarde voor andere goederen

45. Ten aanzien van de andere goederen dan de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek wordt de normale waarde in principe vastgesteld overeenkomstig artikel 32, eerste lid, van het Wetboek.

46. Indien er geen vergelijkbare verrichting voorhanden is mag de normale waarde van de verhuurdienst,

overeenkomstig artikel 32, tweede lid, van het Wetboek, niet lager zijn dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van die dienst gemaakte uitgave vastgesteld als volgt:

De belastingplichtige koopt een goed

$$NW = \frac{(\text{Aankoopprijs} + \text{Kosten}) \times (100\% - \% \text{Beroep})}{5}$$

Met als parameters:

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik van het individuele goed door een zaakvoerder, bestuurder, of een personeelslid, vastgesteld volgens een van de methoden vermeld onder A.1. of A.2.

"**Aankoopprijs**" = de maatstaf van heffing bij aankoop van het goed

"**Kosten**" = de maatstaf van heffing van de overige uitgaven waarover btw werd geheven met betrekking tot het goed

De belastingplichtige huurt een goed

$$NW = (\text{Huurprijs} + \text{Kosten}) \times (100\% - \% \text{Beroep})$$

Met als parameters:

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik van het individuele goed door een zaakvoerder, bestuurder, of een personeelslid, vastgesteld volgens een van de methoden vermeld onder A.1. of A.2.

"**Huurprijs**" = de maatstaf van heffing bij huur van het goed (jaarbasis), in voorkomend geval inclusief de bijkomende kosten waarover btw werd geheven

"**Kosten**" = de maatstaf van heffing van de overige uitgaven waarover btw werd geheven met betrekking tot het goed

B.3. Verplichtingen

-

47. Ingevolge artikel 53, § 2, van het Wetboek en artikel 1, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 dient de belastingplichtige die een goed tegen betaling van een prijs ter beschikking stelt van de bestuurder, zaakvoerder of een personeelslid geen factuur uit te reiken. De ontvangsten moeten in het geval dat geen factuur wordt uitgereikt worden opgenomen in het dagboek van ontvangsten beoogd door artikel 14, § 2, 3^o, van voormeld koninklijk besluit. De inschrijving gebeurt aan de hand van een verantwoordingsstuk (artikel 15, § 2, van dat koninklijk besluit).

48. Indien de belastingplichtige een factuur uitreikt aan zijn medecontractant dient in principe de maatstaf van heffing, die overigens niet lager mag zijn dan de normale waarde bedoeld in artikel 33, § 2, van het Wetboek, op de factuur te worden vermeld.

De administratie aanvaardt evenwel dat op de factuur slechts de daadwerkelijk aan de medecontractant aangerekende prijs wordt vermeld. In voorkomend geval vermeldt de belastingplichtige op een intern stuk het verschil tussen de aan de medecontractant aangerekende prijs en de normale waarde. In het geval het gebruik werd berekend op basis van methode 1 en/of methode 2 vermeld onder A.1. zal dit werkelijk gebruik slechts voorlopig vastgesteld zijn. De belastingplichtige neemt beide elementen van de maatstaf van heffing onmiddellijk op in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de periode waarop ze betrekking heeft.

Wanneer de maatstaf van heffing nog niet volledig bepaald of bepaalbaar is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt (inzonderheid in het geval dat het gebruik nog niet definitief werd vastgesteld) wordt de belasting berekend over een voorlopige maatstaf van heffing die moet worden herzien zodra de definitieve maatstaf van heffing gekend is (in principe uiterlijk in de aangifte in te dienen op 20 april van het volgende jaar).

49. Ten aanzien van die herziening van de maatstaf van heffing moet geen verbeterend stuk worden uitgereikt aan de medecontractant in het geval er een factuur werd uitgereikt. De rechtzetting gebeurt in dat geval door middel van een intern stuk waarin in voorkomend geval wordt verwezen naar de oorspronkelijke factuur.

C. Vaststellen van de maatstaf van heffing voor de toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek

50. Artikel 19, § 1, van het Wetboek heeft tot doel te vermijden dat een belastingplichtige, wanneer hij een tot zijn bedrijf behorend goed voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit gebruikt en hij met andere woorden als "eindverbruiker" handelt, een onrechtmatig voordeel geniet te wijten aan het feit dat de btw met betrekking tot dit goed in aftrek werd gebracht. Het doel van de bepaling is dus de belastingplichtige - eindverbruiker in dezelfde situatie te plaatsen alsof hij geen recht op aftrek heeft uitgeoefend.

51. In het geval van toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek moet de maatstaf van heffing bepaald worden krachtens artikel 33, § 1, 2^o, van het Wetboek, zijnde de door de belastingplichtige gedane uitgaven.

52. Zoals in hoofdstuk IV van de aanschrijving nr. 4 van 9 mei 1996 wordt uiteengezet zijn bijgevolg belastbaar, voor zover uiteraard geen toepassing kan worden gemaakt van de regeling op het stuk van de aftrek van voorbelasting:

- de uitgaven die specifiek betrekking hebben op het gebruik van een goed voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige;

- de gedane uitgaven die niet bijkomstig zijn met betrekking tot het gebruik van het goed in de zin dat het geen uitgaven zijn met betrekking tot het onderhoud of de exploitatie die reeds zijn verbruikt op het tijdstip waarop het gebruik van het goed plaatsvindt.

Het bedrag van de uitgaven zoals hierboven bepaald die betrekking hebben op het gebruik van het goed voor doeleinden vreemd aan de economische activiteit van de belastingplichtige moet door laatstgenoemde worden bepaald volgens de gewone regels en onder toezicht van de administratie.

53. In hoofdstuk V van aanschrijving nr. 4 wordt verduidelijkt dat hetgeen voorafgaat uiteraard ook van toepassing is op de goederen waarvoor een beperking van het recht op aftrek geldt en bijgevolg inzonderheid voor de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek.

Een onderscheid moet worden gemaakt naargelang het recht op aftrek op grond van artikel 45, § 1 of § 1quinquies, van het Wetboek meer of minder dan 50 % bedraagt (z. overigens eveneens nr. 2.3 en nr. 4.2.2., voorbeelden 3 en 4, van de beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2012).

Er wordt verwezen naar de hoofdstukken IV en V van dezelfde aanschrijving voor een omstandige toelichting bij de wijze waarop de maatstaf van heffing moet worden berekend.

54. Ten einde de belastingplichtigen die een voertuig huren zoveel mogelijk op dezelfde wijze te behandelen als de belastingplichtigen die een voertuig kopen en opnemen in hun bedrijfsvermogen, heeft de administratie beslist de facultatieve berekeningswijze om de maatstaf van heffing te bepalen in het geval een voordeel van alle aard wordt weerhouden inzake inkomstenbelastingen niet langer toe te passen (zie aanschrijving nr. 4 van 9 mei 1996, hoofdstuk VI).

D. Verkoop van voertuigen als bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek

Context

55. Artikel 45, § 1quinquies, van het Btw-Wetboek bepaalt dat de belastingplichtige de btw geheven van bedrijfsmiddelen die aan de herziening zijn onderworpen niet in aftrek kan brengen in de mate dat ze worden gebruikt voor zijn privédoeleinden, of die van zijn personeel, of meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

56. Aangezien de nieuwe bepaling, in algemene zin, een juistere aftrek beoogt en rekening houdend met de principes van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aanvaardt de administratie dat de btw bij (door)verkoop van een vervoermiddel als bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek, in elke veronderstelling, slechts geheven wordt over de helft van het gevraagde bedrag, zonder dat moet worden nagegaan of de aftrek oorspronkelijk werd beperkt op basis van artikel 45, § 1quinquies, of artikel 45, § 2, van het Wetboek (z. punt 5.3. van de beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011).

57. Deze toegeving staat overigens los van de gevolgen van het toepassen van het arrest C-415/98 van 8 maart 2001, Laszlo Bakcsi inzake het gedeeltelijk opnemen in het bedrijfsvermogen van een goed door een belastingplichtige natuurlijke persoon (z. punt 1.3 van de beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011).

Modaliteiten

58. Deze toegeving is van toepassing op vervoermiddelen bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg, bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, van het Wetboek, ongeacht het tijdstip (vóór of na de datum van inwerkingtreding van de beslissing nr. E.T. 119.650 ten aanzien van de andere bedrijfsmiddelen dan de uit hun aard onroerende goederen) waarop dat vervoermiddel werd aangekocht door de belastingplichtige.

59. Opdat een belastingplichtige zich kan beroepen op die toegeving voor verkopen die plaatsvinden vanaf 1 januari 2011 is het noodzakelijk dat de belastingplichtige een recht op aftrek heeft genoten van btw die opeisbaar is geworden bij de aankoop van het vervoermiddel dat hij vervreemdt (zie evenwel nr. 7 van de beslissing nr. E.T. 119.650/2 van 23 december 2011). Deze voorwaarde sluit bijgevolg van die toegeving uit de autovoertuigen die werden aangekocht zonder toepassing van de btw of waarvoor geen recht op aftrek kon worden uitgeoefend (vb. aankoop bij een particulier, aankoop met toepassing van de bijzondere regeling bedoeld in artikel 58, § 4, van het Wetboek).

60. De maatstaf van heffing die overeenkomstig wat voorafgaat wordt beperkt tot 50 % van de verkoopprijs (excl. btw) dient te worden vermeld in rooster (03) van de periodieke btw-aangifte. De verschuldigde btw wordt opgenomen in rooster (54). Het verschil wordt opgenomen in rooster (00).

61. De belastingplichtige die een vervoermiddel dat wordt beoogd door bedoelde administratieve toegeving verkoopt is overigens geenszins verplicht deze toegeving toe te passen.

Gevolgen bij de koper van het voertuig

62. Het recht op aftrek van de btw geheven bij de levering van een vervoermiddel bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg dient in hoofde van een gewone belastingplichtige die het gekochte goed bestemt om als bedrijfsmiddel te gebruiken bijgevolg in elke veronderstelling beperkt te worden krachtens artikel 45, § 1 of § 1quinquies, en § 2, van het Wetboek.

63. Indien de koper van een dergelijk vervoermiddel een belastingplichtige wederverkoper is als bedoeld in artikel 58, § 4, van het Wetboek kan het tweedehands vervoermiddel dat hem met toepassing van btw werd geleverd door een belastingplichtige overigens niet worden doorverkocht met toepassing van die bijzondere regeling. In dat geval kan de btw geheven van de aankoop van het vervoermiddel dat hij bestemt voor wederverkoop vanzelfsprekend in aftrek worden gebracht (toepassing van artikel 45, § 2, tweede lid, h), van het Wetboek).

64. In het geval tenslotte waarin de koper een belastingplichtige is die het tweedehandse vervoermiddel onder bezwarende titel ter beschikking stelt in omstandigheden beoogd door artikel 33, § 2, van het Wetboek aanvaardt de administratie dat de normale waarde (NW) jaarlijks als volgt wordt berekend:

$$NW = (\text{BijzondereMaatstaf} + \text{Kosten}) \times (50\% - \% \text{Beroep})$$

5

Met als parameters:

"**%Beroep**" = de verhouding van het beroepsmatig gebruik van het individuele voertuig door een zaakvoerder, bestuurder, of een personeelslid, vastgesteld volgens een van de methoden vermeld onder A.1.

"**BijzondereMaatstaf**" = de maatstaf van heffing bij aankoop die wordt beperkt tot 50 % van de verkoopprijs (excl. btw)

"**Kosten**" = de maatstaf van heffing van de overige uitgaven waarover btw werd geheven met betrekking tot het voertuig

Opmerking

65. Bij toepassing van artikel 51bis, § 1, 1^o, van het Wetboek is de koper als medecontractant van de schuldenaar van de btw tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw. De administratie aanvaardt dat de koper van een vervoermiddel waarop voorbedeelde administratieve toegeving werd toegepast van deze aansprakelijkheid is ontlast, behoudens in het geval van samenspanning tussen de partijen, indien de verkoper op de factuur volgende vermelding aanbrengt "Bijzondere maatstaf, toepassing beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011".

E. Inwerkingtreding en opheffingsbepaling

66. De beslissing nr. E.T. 119.650 van 20 oktober 2011 alsook onderhavig addendum treden integraal in werking vanaf 1 januari 2013.

67. Wat de toepassing van die beslissing voor 2011 betreft wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 119.650/2 van 23 december 2011.

68. Voor het jaar 2012 geldt in beginsel dezelfde regeling als deze die reeds voor het jaar 2011 van toepassing was. Er kan dan ook naar de beslissing E.T. 119.650/2 worden verwezen.

Het spreekt voor zich dat de belastingplichtige die de beslissing E.T. 119.650 in 2011 vrijwillig heeft toegepast, verplicht is die beslissing ook voor 2012 toe te passen.

Er werd bovendien beslist dat belastingplichtigen zich eveneens op onderhavig addendum mogen beroepen, maar dan uitsluitend voor wat het jaar 2012 betreft.

69. Rekening houdend met wat voorafgaat kan het voorkomen dat er met betrekking tot het jaar 2012 regularisaties dienen te worden verricht. Deze regularisaties, die moeten gebeuren uiterlijk in de periodieke btw-aangifte in te dienen op 20 april 2013, zullen inzonderheid betrekking hebben op:

- het voordeel van alle aard in het geval dat het voordeel in de loop van 2012 reeds zou zijn belast bij toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek;

- het regulariseren van de aftrek uitgeoefend in 2012.

70. De beslissingen nr. E.T. 112.791 van 12 juli 2007 en nr. E.T. 112.791/2 van 28 september 2009 worden met ingang van 1 januari 2013 opgeheven.