

CIRCULAIRES EN BESLISSINGEN

Bedrijfswagens en btw: meer rekenwerk voor minder btw-aftrek

Eind vorig jaar publiceerde de btw-administratie haar langverwachte addendum betreffende de btw-aftrek op gemengd gebruikte bedrijfsmiddelen. Hiermee komt een einde aan maanden van onzekerheid en giswerk. Specifiek wat betreft wagens stelt de administratie drie verschillende methoden voor om het recht op aftrek te bepalen. Ook de tolerantie betreffende de maatstaf van heffing bij (door)verkoop van bedrijfswagens wordt bevestigd (beslissing nr. E.T.119.650/3 van 11 december 2012).

1. *Wat vooraf ging*

Sinds 1 januari 2011 gelden in België nieuwe regels wat betreft de btw-aftrek op gemengd gebruikte bedrijfsmiddelen. Ingevolge deze wijziging is de btw enkel nog aftrekbaar voor het effectief beroepsmatig gebruik ervan (art. 45 § 1 quinquies Btw-Wetboek). De btw-aftrek wordt bijgevolg bij gemengd gebruik ab initio beperkt. Deze regeling slaat enkel op gratis ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen die van bij de aanvang zowel beroepsmatig alsook privé worden gebruikt.

Daar tegenover staat dat het privégebruik van dergelijke bedrijfsmiddelen niet langer aanleiding geeft tot een gelijkgestelde dienst. Hierdoor moet niet langer btw worden afgedragen op het voordeel van alle aard (art. 19 § 1 Btw-Wetboek).

Ondanks het feit dat deze nieuwe regeling er initieel kwam om een aftrekbeperking in te voeren voor gemengd gebruikte woningen werd door de wetgever van de gelegenheid gebruikgemaakt dit uit te breiden tot alle bedrijfsmiddelen. Vooral wat betreft bedrijfswagens betekende dit een drastische ommekeer. Btw-aftrek was voortaan enkel nog toegestaan voor het beroepsmatig gebruik, waarbij de aftrekbeperking van 50 % blijft gelden als maximumgrens (art. 45 § 2 Btw-Wetboek). Hoe dit echter praktisch diende te worden geregeld was op dat ogenblik nog niet duidelijk.

Ruim 10 maanden na de invoering van deze nieuwe wetgeving publiceerde de btw-administratie haar zienswijze in de beslissing nr. E.T.119.650 van 20 oktober 2011. Hierin gaf zij toelichting bij deze maatregelen, voornamelijk wat betreft bedrijfswagens. Wegens hevige kritiek werd deze beslissing echter een week na publicatie geschorst in afwachting van een addendum met meer duiding. Toenmalig ontslagne-

mend minister van Financiën Didier Reynders bevestigde in dit verband in een parlementaire vraag dat de beginselen van de beslissing onverminderd geldig bleven, maar dat voor de juiste en uniforme interpretatie ervan eind 2011 een addendum zou worden uitgewerkt en gepubliceerd (mondellinge parlementaire vragen nr. 6993 van dhr. G. Gilkinet en nr. 7038 van mevr. V. Wouters van 22 november 2011; zie www.monKEY.be). Het aangekondigde addendum bleef echter uit waardoor de administratie zich in afwachting genoodzaakt zag een beslissing te publiceren teneinde rechtszekerheid te scheppen wat betreft het jaar 2011 (beslissing nr. E.T. 119.650/2 van 23 december 2011; zie www.monKEY.be). Wat dat jaar betreft werd de keuze gelaten om al dan niet het oude systeem verder toe te passen. U mocht zich dus, indien u dit wenste, voor de periode 2011 ook beroepen op de nieuwe regels. Hoe deze nieuwe regels praktisch dienden te worden toegepast was op dat ogenblik echter niet duidelijk.

Uiteindelijk bleef het wachten tot eind vorig jaar vooraleer de administratie haar addendum publiceerde. Het doel van dit addendum bestaat in het uitwerken van een aantal praktische (berekennings)modaliteiten tot vaststelling van de verhouding privé- en beroepsgebruik. Hieronder volgt een overzicht van de verschillende situaties.

2. Berekening privé- /beroepsgebruik van bedrijfswagens die gratis ter beschikking worden gesteld: drie methoden

Wat betreft bedrijfswagens die door een belastingplichtige zonder vergoeding voor het privégebruik ter beschikking worden gesteld van de zaakvoerder, bestuurder of van een personeelslid of die zelf worden gebruikt voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit is er binnen de nieuwe regeling recht op btw-aftrek op de kosten in de mate dat de wagen beroepsmatig wordt gebruikt, met een maximumaftrek van 50 %. Bijgevolg moet het gaan om voertuigen die door een onderneming gratis worden ter beschikking gesteld van een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid.

Op te merken valt dat deze berekeningsmethoden zowel toepasbaar zijn of gekochte dan wel op gehuurde voertuigen. De berekeningsmethoden zijn tevens van toepassing op aan het gebruik van het voertuig gerelateerde kosten zoals onderhoud, herstellingen, brandstof, enz.

Voor de bepaling van het beroeps-/privégebruik voorziet de administratie voortaan in drie verschillende methoden. De eerste twee methoden zijn door ieder vrij te kiezen

en onderling combineerbaar. De derde methode is enkel toegankelijk voor zij die minimaal over vier vervoermiddelen beschikken.

De berekeningsmethoden zijn enkel van toepassing op personenauto's en lichte vrachtwagens. Voor vrachtwagens van meer dan 3,5 ton, bussen, ambulances en kampeerwagens dient het beroepsgebruik te worden vastgesteld op basis van de feitelijke omstandigheden.

2.1. *Methode 1: bijhouden van een rittenadministratie*

Bij de eerste methode houdt de belastingplichtige via een manuele invoer of op een geautomatiseerde wijze een rittenadministratie bij. Onder manuele invoer verstaat de administratie onder andere het gebruik van een rittenboekje of een softwareprogramma. Een geautomatiseerde rittenadministratie kan onder andere gebeuren via een aangepast gps-systeem.

Het gebruik van deze methode is omslachtig en veronderstelt het bijhouden van een aantal gegevens met betrekking tot de dagelijkse beroepsverplaatsingen, zijnde de datum van de rit, het begin- en eindadres, de afgelegde kilometers per rit alsook het totaal aantal afgelegde kilometers per dag. Bovendien dient de kilometerstand bij het begin en het einde van de periode (in principe per kalenderjaar) te worden geregistreerd. De registratie moet gebeuren per vervoermiddel van de onderneming.

De vaststelling van het beroepsmatig gebruik met betrekking tot een kalenderjaar geldt in de regel als raming voor het beroepsmatig gebruik in het daaropvolgende jaar.

2.2. *Methode 2: semi-forfaitaire formule*

Wenst u geen rittenadministratie bij te houden of voor wie dit te omslachtig overkomt aanvaardt de administratie dat ter vereenvoudiging gebruik wordt gemaakt van een formule. Hierdoor wordt de administratieve last danig beperkt. Tevens wordt vermeden dat elke gereden kilometer voor elk voertuig minutieus dient te worden bijgehouden. De formule is als volgt:

- $\text{Privépercentage} = ((\text{Afstand woon-werkverkeer} \times 2 \times 200 + 6\,000 \text{ km}) / \text{Totale afstand}) \times 100$
- $\text{Beroepspercentage} = 100 \% - \text{privépercentage}$

Hierbij wordt, wat betreft het privégebruik, rekening gehouden met 200 dagen woon-werkverkeer en 6 000 additionele forfaitaire privékilometers. De administratie wijst erop dat wat betreft het forfaitair bepaald aantal werkdagen (200) waarop naar de

werkplaats wordt gereden reeds rekening werd gehouden met vakantiedagen, ziektedagen, dagen telewerk, het feit dat er occasioneel geen verplaatsingen naar het werk zijn enz.

De vaststelling gebeurt eveneens per vervoermiddel. Veranderen de omstandigheden in de loop van het jaar dan moet de formule worden aangepast. Dit zal zich voordoen wanneer het voertuig tijdens het jaar in gebruik wordt genomen. Zowel de 200 werkdagen als de 6 000 bijkomende privékilometers moeten dan pro rata temporis verminderd worden. Hetzelfde doet zich voor als de afstand woon-werkverkeer in de loop van het jaar zou veranderen. Die gewijzigde factor moet dan eveneens pro rata temporis worden aangepast.

De twee eerste methoden kunnen worden gecombineerd. Per individueel voertuig mag de keuze worden gemaakt om hetzij een volledige rittenadministratie bij te houden, hetzij een semi-forfaitaire formule toe te passen. De keuze geldt voor het (lopende) kalenderjaar.

Voor beide methoden dient de raming te gebeuren onder toezicht van de administratie op het moment dat de auto in gebruik wordt genomen. Na afloop van het eerste jaar dient elk jaar een herziening te gebeuren indien zou blijken dat het effectief beroepsgebruik voor het afgelopen jaar afwijkt van het aanvankelijk geraamde gebruik. De berekening van de btw-af trek gebeurt bijgevolg stapsgewijze. Daarenboven dient voor de gekochte bedrijfswagens ook voor de resterende jaren van het herzieningstijdvak jaarlijks een herziening te worden verricht.

Voor beide methoden aanvaardt de administratie tevens optioneel de toepassing van een globaal gemiddeld aftrekpercentage voor alle vervoermiddelen van dezelfde aard. Hierbij wordt vooreerst het privégebruik per wagen bepaald. Vervolgens worden de afzonderlijke privépercentages opgeteld en gedeeld door het aantal wagens. Dit globaal gemiddeld aftrekpercentage moet dan toegepast worden op de btw geheven van alle uitgaven met betrekking tot de voertuigen.

2.3. *Methode 3: forfait*

Ondernemingen met meerdere bedrijfsvoertuigen kunnen het gebruik van methode 1 en/of methode 2 als een aanzienlijke (onoverkomelijke) last aanzien.

Om hieraan tegemoet te komen aanvaardt de administratie, zij het bij wijze van proef, het gebruik van een vast forfaitair beroepsgebruik van 35 %. Deze derde methode is echter enkel toegankelijk voor ondernemingen die beschikken over minimaal 4 voertuigen die zowel beroepsmatig als privé worden gebruikt.

Deze derde methode biedt alleszins een oplossing voor die ondernemingen waar bedrijfswagens worden ter beschikking gesteld aan personeelsleden die (praktisch) geen beroepskilometers afleggen (verplaatsingen van en naar het werk zijn en blijven privékilometers). Hierbij is de wagen niet strikt noodzakelijk voor het uitoefenen van het beroep maar maakt hij deel uit van het loonpakket. Teneinde in het kader van de nieuwe wetgeving hun beroepsgebruik (en bijgevolg ook de btw-aftrek) niet tot nul zien te worden gereduceerd biedt deze methode de mogelijkheid om alsnog 35 % van de opgelopen btw te recupereren. Al bij al blijft dit minder gunstig dan het vroegere 50 %. Tevens missen kleine ondernemingen met minder dan 4 voertuigen de boot.

Deze methode is niet combineerbaar met de andere 2 methoden. Eens ervoor gekozen moet ze minstens worden toegepast tijdens de 3 daaropvolgende jaren.

Wat betreft een btw-eenheid, deze mag eveneens gebruik maken van de 3 methoden alsook van een globaal gemiddeld aftrekpercentage. De keuze die zij maakt geldt meteen voor al haar leden.

3. *Wat met andere bedrijfsmiddelen?*

Wat betreft de btw-aftrek op gsm's, laptops, tablets, enz. die zowel beroepsmatig als privé worden gebruikt aanvaardt de administratie, ook bij wijze van proef, dat het beroepsgebruik via een algemeen forfait wordt vastgesteld. Dit bedraagt 75 %. Indien men hiervoor kiest dan is dit percentage verplicht toepasbaar op alle roerende goederen, met uitzondering van vervoermiddelen. Het gebruik van dit forfait is optioneel. Ondernemingen mogen er dus voor kiezen om het werkelijk beroepsgebruik effectief te bewijzen. In dat geval dient het individueel gebruik van elk goed te worden bijgehouden.

Ten aanzien van de onroerende goederen wordt niet voorzien in een forfait. Hierbij dient de verhouding beroeps-/privégebruik onder toezicht van de btw-administratie te worden vastgesteld op basis van de feitelijke omstandigheden.

4. *Vergoeding voor het privégebruik*

Wanneer voor de terbeschikkingstelling van de goederen een vergoeding wordt gevraagd dan heeft men in hoofde van de onderneming te maken met een belastbare verhuur, tenzij het gaat om een vrijgestelde verhuur van onroerende goederen. Over de huurvergoeding moet btw worden afgedragen.

Wat betreft bedrijfswagens mag deze vergoeding niet lager zijn dan de normale waarde van het voertuig (art. 33 § 2 Btw-Wetboek).

Wat betreft voertuigen moet een onderscheid worden gemaakt naargelang het voertuig al dan niet werd aangekocht.

Voor aangekochte vervoermiddelen als bedoeld in artikel 45, § 2, eerste lid, Btw-Wetboek aanvaardt de administratie dat de normale waarde (NW) jaarlijks als volgt wordt berekend:

$$NW = ((\text{Aankoopprijs} / 5) + \text{Kosten}) \times (50 \% - \text{Beroepspercentage})$$

Voor gehuurde vervoermiddelen die onder bezwarende titel worden ter beschikking gesteld wordt de volgende berekening aanvaard:

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

Beide formules resulteren in het feit dat bij een beroepsgebruik van 50 % of hoger er geen normale waarde moet worden vastgesteld. De uitkomst van de berekening is dan immers nul.

Wordt voor andere roerende goederen dan vervoermiddelen een vergoeding aangerekend voor het privégebruik, dan mag ook die niet lager zijn dan de normale waarde. De formules ter berekening van de normale waarde zijn als volgt:

$$(\text{Aankoopprijs}/5 + \text{kosten}) \times (100 \% - \% \text{ beroepsgebruik})$$

$$(\text{Huurprijs} + \text{kosten}) \times (100 \% - \% \text{ beroepsgebruik})$$

Wordt voor het ter beschikking stellen van onroerende goederen een vergoeding aangerekend dan is er sprake van een vrijgestelde onroerende verhuur (art. 44 § 3 2° Btw-Wetboek). Hierbij is de btw-aftrek uitgesloten ten belope van de verhuur.

Stelt de onderneming een voertuig tegen betaling ter beschikking van de bestuurder, zaakvoerder of van een personeelslid dan dient geen factuur te worden uitgereikt. In dat geval dienen de ontvangsten te worden opgenomen in een dagboek van ontvangsten aan de hand van een verantwoordingsstuk.

Wordt toch een factuur uitgereikt, dan aanvaardt de administratie dat hierop slechts de daadwerkelijk aan de medecontractant aangerekende prijs wordt vermeld. In dat geval moet de onderneming op een intern stuk het verschil tussen de aan de medecontractant aangerekende prijs en de normale waarde vermelden. Beide componenten moeten dan in de btw-aangifte worden opgenomen.

5. *Gelijkgestelde dienst*

Wanneer de toepassingsvoorwaarden voor het gebruik van de nieuwe regeling van art. 45 § 1quinquies Btw-Wetboek niet zijn vervuld (bv. aanschaf van een wagen vóór 2011 of initieel enkel beroepsgebruik) dan moet overeenkomstig artikel 19, § 1, Btw-Wetboek het privégebruik worden belast op basis van een gelijkgestelde dienst. Hierbij is de maatstaf van heffing gelijk aan de gedane uitgaven (art. 33 § 1 2° Btw-Wetboek). De vroegere link met het voordeel van alle aard inzake directe belastingen geldt echter niet langer. Bijgevolg moeten de gemaakte uitgaven voortaan feitelijk worden berekend, waarbij er eventueel rekening mee wordt gehouden dat bepaalde kosten niet onderworpen zijn aan btw.

6. *Verkoop bedrijfswagen: tolerantie blijft van toepassing*

De initiële beslissing van 20 oktober 2011 voorzag in een tolerantie wat betreft de maatstaf van heffing bij de (door)verkoop van bedrijfswagens. Hierbij werd aanvaard dat bij de (door)verkoop van bedrijfswagens onder bepaalde voorwaarden slechts btw dient te worden geheven op de helft van de verkoopprijs. Deze tolerantie wordt nu bevestigd. Zij geldt ongeacht het tijdstip van aankoop van de wagen, dus ook voor wagens aangekocht vóór 2011. Wel is het noodzakelijk dat btw-af trek werd genoten bij de aanschaf van het voertuig dat nadien wordt vervreemd. Voertuigen die zonder btw werden aangekocht of waarvoor geen recht op aftrek kon worden uitgeoefend worden bijgevolg van de tolerantie uitgesloten (bv. aankoop van particulieren, aankoop volgens de margeregeling). Daarenboven is er enige waakzaamheid geboden. Immers, de beslissing nr. E.T. 119.650/2 van 23 december 2011 poneerde reeds dat wanneer voor het jaar 2011 gebruik werd gemaakt van de oude regeling, de tolerantie geen toepassing vindt. Het addendum verwijst expliciet naar deze passage, wat erop wijst dat dezelfde voorwaarde ook geldt voor het 'keuzejaar' 2012.

Stel, een wagen werd aangekocht in 2010. Wat betreft 2011 werd besloten de oude regeling toe te passen. Voor 2012 past men de nieuwe regels toe (niet art. 45, § 1quinquies, Btw-Wetboek want hiervoor zijn de voorwaarden niet vervuld). Kan men zich bij een doorverkoop van de wagen in 2013 alsnog beroepen op de tolerantie? Op basis van een strikte lezing van de beslissingen is dit niet helemaal duidelijk.

Wat betreft de administratieve verwerking van het gebruik van de tolerantie geeft het addendum duidelijkheid. De maatstaf van heffing die beperkt wordt tot 50 % van de verkoopprijs (exclusief btw) dient te worden opgenomen in rooster (03) van de perio-

dieke btw-aangifte. De verschuldigde btw wordt opgenomen in rooster (54). Het verschil wordt opgenomen in rooster (00).

7. *Inwerkingtreding*

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

Wat betreft het jaar 2011 had men eerder reeds de keuze, dit op basis van beslissing nr. E.T. 119.650/2 van 23 december 2011. Wat betreft 2012 meldt de administratie dat hiervoor in beginsel dezelfde regeling geldt als deze die reeds voor het jaar 2011 van toepassing was. Of dit betekent dat dezelfde keuzemogelijkheid geldt dan wel of de initiële keuze van 2011 voor 2012 dient te worden gehandhaafd is niet meteen duidelijk. Wel meldt de administratie verder in het addendum dat het voor zich spreekt dat de belastingplichtige die in 2011 vrijwillig de nieuwe regeling toepaste ook verplicht is dit in 2012 te doen. Dit lijkt erop te wijzen dat het omgekeerde niet het geval is.

Tevens mogen belastingplichtigen zich voor het jaar 2012 vrijwillig op het addendum beroepen, maar dan uitsluitend voor wat het jaar 2012 betreft. Betekent dit dat de forfaitaire methoden welke in het addendum werden geïntroduceerd (methoden 2 en 3) niet kunnen worden toegepast voor 2011?

Regularisaties betreffende 2012 moeten uiterlijk gebeuren in de btw-aangiften die ingediend moeten worden tegen 20 april 2013. Het gaat om het rechtzetten van de te veel afgetrokken btw alsook om teruggaaf van btw die nog geheven is op een voordeel van alle aard volgens de oude regeling.

Voor de twee eerste methoden geldt tenslotte nog een bijkomende tolerantie. Zo mogen de gebruikers ervan de cijfers die ze hebben verzameld voor de tweede helft van 2012, ook gebruiken voor de eerste helft van dat jaar.

8. *Conclusie*

Het addendum maakt een einde aan maanden van onzekerheid. Tevens biedt het mogelijkheden om geen gebruik te maken van omslachtige en in de praktijk moeilijk uitvoerbare effectieve kilometerregistraties. Dit neemt niet weg dat er sowieso meer werk komt bij kijken dan voorheen en dat de btw-af trek maximaal hetzelfde blijft. In veel gevallen zal de af trek echter lager uitvallen dan voordien. Tevens kan men speci-

fiek wat betreft wagens zich vragen stellen bij de wijze waarom de administratie zich halsstarrig blijft vastklampen aan de bijkomende aftrekbeperking van 50 % voorzien in art. 45, § 2 Btw-Wetboek. Deze algemene aftrekbeperking was indertijd in het leven geroepen om de omslachtige vaststelling van het effectief beroepsgebruik alsook eindeloze discussies met de btw-controleur te vermijden. Echter, nu men belastingplichtigen verplicht dit beroepsgebruik effectief te bepalen staat niets nog in de weg om in dat geval de bijkomende aftrekbeperking van 50 % te laten varen. Het blijven behouden van deze aftrekbeperking kan enkel worden geplaatst binnen het kader van een extra belastingheffing. Van fiscale neutraliteit is hier immers geen sprake.

WIM DE PELSMAEKER
BAKER TILLY BELGIUM