

[Home](#) > [Recente wijzigingen](#) > Beslissing BTW nr. ET 119.650 dd. 20.10.2011

## Beslissing BTW nr. ET 119.650 dd. 20.10.2011

Algemene administratie van de FISCALITEIT  
Centrale diensten BTW - Directie I/7

*Wetswijziging op 1 januari 2011*

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

Artikel 45, § 1quinquies, van het Btw-Wetboek, gewijzigd door artikel 12 van de wet van 29 december 2010 (B.S. 31.12.2010, 4<sup>e</sup> editie), is de omzetting in Belgisch recht van artikel 168bis van de richtlijn 2006/112/EG.

Het luidt als volgt: "Ten aanzien van de uit hun aard onroerende goederen en de andere bedrijfsmiddelen en diensten die op grond van artikel 48, § 2 aan de herziening zijn onderworpen en behoren tot het vermogen van de onderneming van de belastingplichtige, en die zowel voor de doeleinden van zijn economische activiteit als voor zijn privé-doeleinden of voor de privé-doeleinden van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit worden gebruikt, mag de belastingplichtige de belasting geheven van de goederen en diensten met betrekking tot die goederen slechts tot beloop van het gebruik voor de doeleinden van zijn economische activiteit in aftrek brengen."

Artikel 19, § 1, van het Btw-Wetboek, dat werd aangepast door artikel 6 van de wet van 29 december 2010, voornoemd, voorziet dat "met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed ander dan dat bedoeld in artikel 45, § 1quinquies, voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige, wanneer voor dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan."

Deze nieuwe bepalingen zijn in werking getreden op 1 januari 2011.

### 1. Toepassingsgebied van het nieuwe artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek

Worden beoogd door de nieuwe bepaling:

- de uit hun aard onroerende goederen, de andere bedrijfsmiddelen en de diensten die op grond van artikel 48, § 2, aan de herziening zijn onderworpen
- die behoren tot het vermogen van de onderneming van de belastingplichtige
- en die zowel voor de doeleinden van zijn economische activiteit als voor zijn privé-doeleinden of voor de privé-doeleinden van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit worden gebruikt.

#### 1.1. Beoogde goederen en diensten

De aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, heeft slechts betrekking op de

goederen en diensten beoogd door de artikelen 6, eerste lid en 7, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969, betreffende de herziening van de aftrek geheven van bedrijfsmiddelen.

Voor een definitie van het begrip bedrijfsmiddelen, wordt bovendien verwezen naar de punten 386 tot 391 van de BTW-Handleiding, alsook naar punt 51 van de circulaire nr. AFZ 3/2007 van 15 februari 2007.

#### 1.2. Goederen en diensten die niet worden beoogd

Er dient te worden benadrukt dat de gehuurde goederen (leasing) niet worden beoogd door artikel 45, §1quinquies, van het Wetboek aangezien ze in hoofde van de huurder niet als bedrijfsmiddelen worden aangemerkt (zie punt 391 van de BTW-Handleiding).

De belasting geheven van leveringen van goederen en diensten (herstelling, onderhoud, brandstof, enz.) met betrekking tot bedrijfsmiddelen wordt evenmin beoogd.

De aftrek van voorbelasting gebeurt dan krachtens artikel 45, § 1, van het Wetboek en, in voorkomend geval, krachtens artikel 45, § 2, van het Wetboek (zie ook punt 2.2).

#### 1.3. Opname in het bedrijfsvermogen van het bedrijfsmiddel

Opdat artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek van toepassing zou zijn, is het nodig dat het bedrijfsmiddel deel uitmaakt van het vermogen van de onderneming van de belastingplichtige.

In dat opzicht behoort het tot de vaste administratieve doctrine dat bedrijfsmiddelen die een rechtspersoon verkrijgt enkel kunnen behoren tot het bedrijfsvermogen, aangezien een rechtspersoon geen privévermogen heeft (zie punt 3.7. van de circulaire nr. AOIF 5/2005 van 31 januari 2005).

Een belastingplichtige natuurlijke persoon daarentegen heeft de keuze om het bedrijfsmiddel geheel of gedeeltelijk op te nemen in zijn bedrijfsvermogen of zelfs om het er niet in op te nemen (zie daaromtrent de zaak C-415/98 van 8 maart 2001, Laszlo Bakcsi tegen Finanzamt Fürstentfeldbruck). De bedoeling om een bedrijfsmiddel op te nemen in het bedrijfsvermogen impliceert dat dit goed in de bedrijfsboekhouding moet zijn opgenomen (zie punt 3.2. van de circulaire nr. AOIF 5/2005, voornoemd).

In het geval van gedeeltelijke opname in het bedrijfsvermogen door een belastingplichtige natuurlijke persoon, behoort enkel dat deel dat werd opgenomen in het bedrijfsvermogen tot het toepassingsgebied van de btw. Dit betekent dat elke aftrek of herziening uitgesloten is met betrekking tot het gedeelte dat niet werd opgenomen in het bedrijfsvermogen alsook dat, in geval van (weder)verkoop van het bedrijfsmiddel, het daarmee overeenstemmend deel van de prijs, in principe, geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing (zie punt 5, hierna).

#### 1.4. Beoogd gebruik

Artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, bepaalt dat de belastingplichtige de belasting geheven van de beoogde goederen en van diensten met betrekking tot die goederen niet in aftrek kan brengen in de mate dat ze worden gebruikt voor zijn privé-doeleinden of die van zijn personeel, of meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

Er wordt aan herinnerd dat het privé-gebruik van een transportmiddel, ook het woon-werkverkeer van de belastingplichtige of van zijn personeel omvat.

Het gebruik van het bedrijfsmiddel behorend tot het bedrijfsvermogen, dient dus vanaf het begin gemengd te zijn, dit wil zeggen dat het vanaf het begin zowel dient gebruikt te worden voor beroepsdoeleinden als voor andere doeleinden (privé-gebruik, gebruik voor behoeften van het personeel, enz.).

In het omgekeerde geval, indien het bedrijfsmiddel behorend tot het bedrijfsvermogen vanaf het begin enkel wordt gebruikt voor uitsluitend beroepsdoeleinden, is artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, niet van toepassing. De aftrek dient in dat geval uitgeoefend te worden volgens andere terzake geldende regels (artikel 45, § 1, van het Wetboek en, in voorkomend geval, artikel 45, § 2, van het Wetboek) en in het geval later een wijziging optreedt in het gebruik, dient de regularisatie uitgevoerd te worden op basis van artikel 19, § 1, van het Wetboek.

### 1.5. Beoogde overeenkomsten

Uitsluitend de overeenkomsten krachtens welke de bedrijfsmiddelen om niet ter beschikking worden gesteld van de gebruikers worden beoogd.

Wanneer de gebruiker gehouden is een huur te betalen betreft het een terbeschikkingstelling onder bezwarende titel. De aftrek van voorbelasting gebeurt dan krachtens artikel 45, § 1, van het Wetboek en, in voorkomend geval, krachtens artikel 45, § 2, van het Wetboek.

#### 1. Toepassingsgebied van het gewijzigde artikel 19, § 1, van het Wetboek

##### 2.1. Principes

Artikel 19, § 1, van het Wetboek beoogt momenteel zowel de roerende als de onroerende goederen (wat vroeger niet het geval was), maar enkel indien die goederen niet beoogd worden door artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, dit wil zeggen wanneer het gaat om een bedrijfsmiddel dat de aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies van het Wetboek niet heeft ondergaan, hetzij omdat het belastbaar feit met betrekking tot dat goed heeft plaatsgevonden na 2010 en het goed vanaf het begin uitsluitend voor beroepsdoeleinden werd gebruikt, hetzij omdat het belastbaar feit heeft plaatsgevonden vóór 2011.

Het nieuwe artikel 19, § 1, van het Wetboek kan dus in principe niet toegepast worden ten aanzien van goederen die een beperking van het recht op aftrek ondergaan hebben krachtens artikel 45, § 1quinquies, van het Btw-Wetboek; enkel de regels met betrekking tot de herziening van aftrek kunnen in dit geval van toepassing zijn.

In het omgekeerde geval, voor de goederen die de aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet hebben ondergaan, moet zoals vroeger artikel 19, § 1, van het Wetboek worden toegepast om het gebruik voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit te belasten.

##### 2.2. Gehuurde goederen

Omwille van de fiscale neutraliteit werd in het verleden de toepassing van dezelfde regels dan deze voorzien voor bedrijfsmiddelen aanvaard. Er werd geen kritiek geuit wanneer gehuurde goederen, die gebruikt werden voor de privé-behoefte van de belastingplichtige, of voor die van zijn personeel, of meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit, niet onderworpen werden aan een pro-rata beperking van het recht op aftrek, maar dat in plaats daarvan het gebruik belast werd op basis van artikel 19, § 1, van het Wetboek.

Deze tolerantie is niet langer gerechtvaardigd zodat vanaf 1 januari 2011 enkel nog de regels die gelden voor aftrek van toepassing zijn (artikel 45, § 1, van het Wetboek en, in voorkomend geval, artikel 45, § 2, van het Wetboek).

### 2.3. Voertuigen beoogd door artikel 45, § 2, van het Wetboek

Rekening houdend met de principes van fiscale neutraliteit zal voor de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek, die geen aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, hebben ondergaan (omdat het gebruik oorspronkelijk niet gemengd was of omdat het belastbaar feit zich heeft voorgedaan vóór 1 januari 2011), artikel 19, § 1, enkel toegepast worden wanneer het gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit 50 pct. overschrijdt en enkel tot beloop van die overschrijding.

De regels die van toepassing zijn op bedoelde voertuigen worden meer gedetailleerd uiteengezet onder punt 4, hierna.

### 3. Terbeschikkingstelling van een bedrijfsmiddel van een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid

De terbeschikkingstelling onder bezwarende titel van een in het bedrijfsvermogen van de onderneming opgenomen bedrijfsmiddel, is een te belasten verhuur in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, van het Wetboek, behoudens wanneer het een onroerende verhuur betreft (handeling vrijgesteld op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek). Overigens is de maatstaf van heffing hier in bepaalde gevallen de normale waarde (z. artikel 33 van het Wetboek en de beslissing nr. E.T.112.791/2 van 28 september 2009).

De normale regels inzake de aftrek van de voorbelasting zijn dan van toepassing.

Daarentegen is artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek van toepassing in het geval van de terbeschikkingstelling om niet van een in het vermogen van de onderneming opgenomen bedrijfsmiddel, dat zowel voor de doeleinden van de economische activiteit als voor privé-doeleinden van de begunstigde wordt gebruikt.

Voor de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek wordt verwezen naar punt 4, hierna.

Ten aanzien van de onroerende goederen, wordt het standpunt vervat in punt 3.7 van voormelde circulaire nr. AOIF 5/2005 niet langer weerhouden. Wat de uit hun aard onroerende goederen betreft waarvan het belastbaar feit zich voordoet na 31 december 2010 dient bijgevolg:

- de aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek te worden toegepast

(waardoor artikel 19, § 1, van het Wetboek later niet meer kan spelen) wanneer de belastingplichtige (natuurlijk persoon of rechtspersoon) het onroerend goed ter beschikking stelt van een zaakvoerder, een bestuurder, een vennoot of een personeelslid, zonder dat de genieter gehouden is tot het betalen van huur;

- de aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet te worden toegepast wanneer de belastingplichtige (natuurlijk persoon of rechtspersoon) het onroerend goed ter beschikking stelt van een zaakvoerder, een bestuurder, een vennoot of een personeelslid tegen betaling van huur en het onroerend goed zodoende oorspronkelijk volledig voor de doeleinden van de economische activiteit van de belastingplichtige wordt gebruikt. Wanneer het een vrijgestelde terbeschikkingstelling betreft (artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek) is er geen aftrek van voorbelasting krachtens artikel 45, § 1, van het Wetboek.

#### 4. Terbeschikkingstelling van een voertuig beoogd door artikel 45, § 2, van het Wetboek van een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid

##### 4.1. Algemeenheden

Zoals voor de andere bedrijfsmiddelen beoogt artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet de terbeschikkingstelling onder bezwarende titel (tegen betaling van een huursom) van een voertuig beoogd door artikel 45, § 2, van het Wetboek dat het recht op aftrek van voorbelasting beperkt.

Wanneer een belastingplichtige een voertuig om niet ter beschikking stelt van zijn personeel of van de zaakvoerder of bestuurder, dient een onderscheid te worden gemaakt naargelang de belastingplichtige het voertuig aankoopt of huurt.

Slechts in het geval het voertuig wordt aangekocht en in de mate dat het bedrijfsmiddel werd opgenomen in zijn bedrijfsvermogen kan artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek van toepassing zijn. Artikel 19, § 1, van het Wetboek is dan niet van toepassing.

Rekening houdend met de principes van fiscale neutraliteit zal voor de voertuigen bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek, die geen aftrekbeperking van artikel 45, § 1quinquies, hebben ondergaan (omdat het gebruik oorspronkelijk niet gemengd was of omdat het belastbaar feit zich heeft voorgedaan vóór 1 januari 2011), artikel 19, § 1, overigens enkel toegepast worden, wanneer het gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit 50 pct. overschrijdt en enkel tot beloop van die overschrijding.

##### 4.2. Het voertuig wordt verworven door de belastingplichtige

###### 4.2.1. Principes

A. Er is bij aanschaf van het bedrijfsmiddel een gemengd gebruik

De belastingplichtige die het voertuig aankoopt zal vanaf het begin rekening moeten houden met het gebruik voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

Zo zal hij in het geval hij het voertuig om niet ter beschikking stelt van een lid van het personeel, dat het zowel voor beroepsdoeleinden als voor privédoeleinden zal gebruiken, de btw geheven van de aankoop van dat voertuig moeten beperken ingevolge artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek en, in voorkomend geval, krachtens artikel 45, § 2, van het Wetboek (zie nr. 1.3, hiervoor).

De verhouding privégebruik en beroepsgebruik wordt in principe vastgesteld op basis van een raming van de af te leggen kilometers. Deze raming gebeurt onder toezicht van de administratie en dient te worden gestaafd door bewijskrachtige gegevens. Uiterlijk in de periodieke btw-aangifte in te dienen op 20 april van het jaar volgend op het jaar van aankoop van het bedrijfsmiddel moet de belastingplichtige de oorspronkelijke aftrek herzien (artikel 8, 1<sup>o</sup>, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969).

De toepassing van het nieuwe artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek kan problemen opleveren indien het gaat om voertuigen beoogd door artikel 45, § 2, van het Wetboek.

Er wordt verduidelijkt dat indien het beroepsmatig gebruik van een voertuig, beoogd door artikel 45, § 2, van het Wetboek, 50 pct. niet overschrijdt, de aftrekbeperking van voornoemd artikel niet van toepassing is. Initieel zal het recht op aftrek beperkt worden conform artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek tot beloop van het beroepsmatig gebruik.

Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een belastingplichtige, die in 2011 een personenwagen aankoopt en opneemt in zijn bedrijfsvermogen, deze wagen slechts voor 40 pct. gebruikt voor de doeleinden van zijn economische activiteit. Het recht op aftrek van de btw geheven van de aankoop van de personenwagen zal beperkt zijn tot 40 pct. ingevolge artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek.

Indien het beroepsmatig gebruik echter hoger is dan 50 pct., moeten de aftrekbeperkingen voorzien in de artikelen 45, § 1quinquies en 45, § 2, van het Wetboek worden gecombineerd.

Dit is het geval wanneer de belastingplichtige uit bovenstaand voorbeeld de personenwagen voor 60 pct. gebruikt voor de doeleinden van zijn economische activiteit. Het recht op aftrek van de btw geheven van de aankoop van de personenwagen, dat ingevolge artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek slechts zou worden beperkt tot 60 pct., wordt krachtens de algemene aftrekbeperking bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek verder beperkt tot 50 pct.

In beide veronderstellingen kan artikel 19, § 1, van het Wetboek niet meer van toepassing zijn (zie punt 2, hiervoor). In voorkomend geval moet de belastingplichtige een gewijzigd gebruik van de personenwagen (verhouding beroepsmatig-privématig gebruik) rechtzetten middels het stelsel van herzieningen.

Er wordt verwezen naar nr. 4.2.2. voorbeelden 1 en 2.

B. Er is bij aanschaf van het bedrijfsmiddel geen gemengd gebruik

De belastingplichtige oefent zijn recht op aftrek uit overeenkomstig artikel 45, § 1, van het Wetboek en, in voorkomend geval, krachtens artikel 45, § 2, van het Wetboek.

In het geval van toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek (zie nr. 4.1., vierde lid) moet de maatstaf van heffing bepaald worden krachtens artikel 33, § 1, 2°, van het Wetboek, zijnde de door de belastingplichtige gedane uitgaven. 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).

Voortaan dient de maatstaf van heffing uitsluitend bepaald te worden rekening houdend met het bedrag van de door de belastingplichtige gedane uitgaven.

Er wordt verwezen naar nr. 4.2.2. voorbeelden 3 en 4.

#### 4.2.2. Toepassingsvoorbeelden

##### Voorbeeld 1

Een vennootschap koopt in de loop van **2011** een personenwagen die om niet ter beschikking zal worden gesteld van de HR-manager. Aankoopprijs wagen: 50.000 € + 10.500 € btw. Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 8.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als HR-manager.

De wagen wordt in deze hypothese voor 73 pct. (= (15.000 + 7.000) / 30.000) gebruikt voor de privédoeleinden van de HR-manager. Ingevolge artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek zal het recht op aftrek bij aankoop van het voertuig bijgevolg beperkt zijn tot 10.500 x 27 pct. = 2.835 €.

Artikel 19, § 1, van het Wetboek is niet van toepassing voor het privégebruik (geen belasting van het voordeel van alle aard vastgesteld inzake inkomstenbelastingen).

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) wordt overigens eveneens beperkt tot 27 pct. ingevolge artikel 45, § 1, van het Wetboek.

Indien voor het jaar **2012** wordt vastgesteld dat de omvang van het privégebruik afwijkt van de verhouding vastgesteld met betrekking tot 2011 (er is nu bijvoorbeeld sprake van 60 pct. privégebruik), dient een herziening te worden verricht krachtens artikel 10, § 1, eerste lid, 1°, van koninklijk besluit nr. 3. De herziening gebeurt jaar per jaar (artikel 11, § 1, eerste lid, koninklijk besluit nr. 3).

Deze herziening wordt voor 2012 als volgt berekend:

$((10.500 \times 40 \text{ pct.}) - (10.500 \times 27 \text{ pct.})) / 5 = 273 \text{ €}$  in het voordeel van de belastingplichtige

##### Voorbeeld 2

Een vennootschap koopt in de loop van **2011** een personenwagen die om niet ter beschikking zal worden gesteld van een technisch medewerker. Aankoopprijs wagen: 10.000 € + 2.100 € btw. Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 28.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als technisch medewerker.

De wagen wordt in deze hypothese voor 44 pct. (= (15.000 + 7.000) / 50.000) gebruikt voor de privédoeleinden van de technisch medewerker. Ingevolge een gecombineerde toepassing van artikel 45, § 1quinquies en § 2 van het Wetboek zal het recht op aftrek bij aankoop van het voertuig bijgevolg beperkt zijn tot 2.100 x 50 pct. = 1.050 €.

Artikel 19, § 1, van het Wetboek is niet van toepassing voor het privégebruik (geen belasting van het voordeel van alle aard vastgesteld inzake inkomstenbelastingen).

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) wordt overigens beperkt tot 50 pct. ingevolge artikel 45, § 2, van het Wetboek.

Indien voor het jaar **2012** wordt vastgesteld dat de omvang van het privégebruik afwijkt van de verhouding vastgesteld met betrekking tot 2011 (er is nu bijvoorbeeld sprake van 55 pct. privégebruik), dient een herziening te worden verricht krachtens artikel 10, § 1, eerste lid, 1°, van koninklijk besluit nr. 3. De herziening gebeurt jaar per jaar (artikel 11, § 1, eerste lid, koninklijk besluit nr. 3).

Deze herziening wordt voor 2012 als volgt berekend:

$((2.100 \times 50 \text{ pct.}) - (2.100 \times 45 \text{ pct.})) / 5 = 21 \text{ €}$  in het nadeel van de belastingplichtige

### Voorbeeld 3

Een vennootschap koopt in de loop van **2011** een personenwagen en stelt deze onder bezwarende titel ter beschikking van de HR-manager. Voor het privégebruik betaalt de HR-manager 2.000 € + btw per jaar (overeenkomstig de normale waarde). Aankoopprijs wagen: 50.000 € + 10.500 € btw.

De vennootschap verricht een verhuurdienst bedoeld in artikel 18 van het Wetboek. Het recht op aftrek van de btw geheven van de aankoop van de wagen is slechts aftrekbaar tot beloop van 5.250 € (toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek).

Vanaf **2012** wijzigt de arbeidsovereenkomst met de HR-manager derwijze dat hij geen eigen bijdrage meer moet betalen.

Aangezien bij aanvang artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet van toepassing was, dient het gebruik om niet van het voertuig te worden belast bij toepassing van artikel 19, §1, van het Wetboek.

Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 8.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als HR-manager. Het gebruik voor andere

doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige bedraagt bijgevolg 73 pct.

Aangezien het privégebruik hoger is dan 50 pct. dient artikel 19, § 1, van het Wetboek te worden toegepast.

De maatstaf van heffing moet als volgt worden berekend:  $(50.000 \times (73 \text{ pct.} - 50 \text{ pct.})) / 5 = 2.300 \text{ €}$ .

De verschuldigde btw is in casu bijgevolg  $2.300 \times 21 \text{ pct.} = 483 \text{ €}$ .

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) wordt overigens beperkt tot 27 pct. ingevolge artikel 45, § 1, van het Wetboek.

#### Voorbeeld 4

Een vennootschap koopt in de loop van **2011** een personenwagen en stelt deze onder bezwarende titel ter beschikking van de technisch medewerker. Voor het privégebruik betaalt het personeelslid 400 € + btw per jaar (overeenkomstig de normale waarde). Aankoopprijs wagen: 10.000 € + 2.100 € btw.

De vennootschap verricht een verhuurdienst bedoeld in artikel 18 van het Wetboek. Het recht op aftrek van de btw geheven van de aankoop van de wagen is slechts aftrekbaar tot beloop van 1.050 € (toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek).

Vanaf **2012** wijzigt de arbeidsovereenkomst met de technisch medewerker derwijze dat hij geen eigen bijdrage meer moet betalen.

Aangezien bij aanvang artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet van toepassing was, kan het gebruik om niet van het voertuig belast worden bij toepassing van artikel 19, §1, van het Wetboek.

Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 28.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als technisch medewerker. Het gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige bedraagt bijgevolg 44 pct.

Aangezien het privégebruik niet 50 pct. overschrijdt, dient artikel 19, § 1, van het Wetboek niet te worden toegepast.

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) wordt overigens eveneens beperkt tot 50 pct. ingevolge artikel 45, § 2, van het Wetboek.

### 4.3. Het voertuig wordt door de belastingplichtige gehuurd

#### 4.3.1. Principes

In het geval de belastingplichtige een voertuig huurt kan het niet worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel in zijn hoofde (zie nr. 1.2., hiervoor).

Hij ontvangt een dienst en moet zijn recht op aftrek uitoefenen overeenkomstig artikel 45, §§ 1 en 2, van het Wetboek.

#### 4.3.2. Toepassingsvoorbeelden

##### Voorbeeld 1

Een vennootschap huurt in de loop van **2011** een personenwagen die om niet ter beschikking zal worden gesteld van de HR-manager. Jaarlijkse huurprijs wagen: 15.000 € + 3.150 € btw. Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 8.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als HR-manager.

De wagen wordt in deze hypothese voor 73 pct. ( $= (15.000 + 7.000) / 30.000$ ) gebruikt voor de privédoeleinden van de HR-manager. Ingevolge artikel 45, § 1, van het Wetboek zal de jaarlijkse huurprijs (inclusief brandstofkosten) slechts aftrekbaar zijn tot beloop van  $3.150 \times 27$  pct. = 850,50 €.

Artikel 19, § 1, is niet van toepassing aangezien het voertuig niet behoort tot het vermogen van de belastingplichtige.

##### Voorbeeld 2

Een vennootschap huurt in de loop van **2011** een personenwagen die om niet ter beschikking zal worden gesteld van de technisch medewerker. Jaarlijkse huurprijs wagen: 10.000 € + 2.100 € btw. Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 28.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als technisch medewerker.

De wagen wordt in deze hypothese voor 44 pct. ( $= (15.000 + 7.000) / 50.000$ ) gebruikt voor de privédoeleinden van de technisch medewerker. Ingevolge een gecombineerde toepassing van artikel 45, § 1 en § 2 van het Wetboek zal het recht op aftrek bijgevolg beperkt zijn tot  $2.100 \times 50$  pct. = 1.050 €.

Artikel 19, § 1, is niet van toepassing aangezien het voertuig niet behoort tot het vermogen van de belastingplichtige.

## 5. Verkoop van bedrijfsmiddelen

### 5.1. Algemene principes

In overeenstemming met artikel 2 van het Wetboek en rekening houdend met voormeld arrest Bakcsi is

de verkoop door een belastingplichtige met recht op aftrek van een bedrijfsmiddel:

- dat volledig werd opgenomen in zijn bedrijfsvermogen in principe volledig te belasten;
- dat slechts gedeeltelijk werd opgenomen in zijn bedrijfsvermogen enkel onderworpen aan de belasting tot beloop van dat gedeelte.

Overigens, wanneer het bedrijfsmiddel het voorwerp is van een handeling die recht op aftrek verleent kan overeenkomstig artikel 10, § 1, 3°, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 een herziening worden verricht in het voordeel van de belastingplichtige in de mate waarin de aftrek van de belasting geheven op dat goed een beperking heeft ondergaan andere dan die voortspruitend uit artikel 45, § 2, van het Wetboek.

Aangezien het een herziening betreft wegens een te belasten uitgaande handeling, kan ze geen betrekking hebben op het gedeelte dat niet werd opgenomen in het bedrijfsvermogen.

Deze principes dienen in elk geval te worden aangepast ten aanzien van de verkoop van uit hun aard onroerende bedrijfsmiddelen en de verkoop van autovoertuigen als bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek.

## 5.2. Verkoop van uit hun aard onroerende bedrijfsmiddelen

De verkoop van "nieuwe" uit hun aard onroerende bedrijfsmiddelen onder de voorwaarden van het koninklijk besluit nr. 14 van 3 juni 1970, is volledig belastbaar.

De verkoper als toevallige belastingplichtige kan bijgevolg overeenkomstig artikel 4 van voormeld koninklijk besluit de voorbelasting geheven van het goed volledig in aftrek brengen, wat in de praktijk de btw betreft die oorspronkelijk uitgesloten was van het recht op aftrek.

## 5.3. Verkoop van autovoertuigen als bedoeld in artikel 45, § 2, van het Wetboek

Aangezien de nieuwe bepalingen, in algemene zin, een juistere aftrek beogen en rekening moet worden gehouden met de principes van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aanvaardt de administratie dat de btw bij (door)verkoop van een van autovoertuig als bedoeld in artikel 45, § 2, 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, § 2, van het Wetboek of op basis van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek. Deze administratieve toegeving sluit overigens de toepassing van artikel 10, § 1, 3°, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10 december 1969, niet uit voor het verschil tussen de verhouding beroepsgebruik en 50 pct.

## 6. Inwerkingtreding van artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek

### 6.1. Algemene principes

Aangezien artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek niet van toepassing is ten aanzien van bedrijfsmiddelen verkregen vóór 1 januari 2011 blijven ten aanzien van die goederen de regels inzake

af trek van toepassing die golden tot 31 december 2010.

In dit verband moet men uitgaan van het belastbaar feit zoals bepaald krachtens de artikelen 17 (voor de roerende en onroerende bedrijfsmiddelen) en 22 (voor de diensten gelijkgesteld met bedrijfsmiddelen). Een voorschot betaald in de loop van 2010 met betrekking tot een gebouw dat wordt geleverd in de loop van 2011 staat bijvoorbeeld niet in de weg dat artikel 45, § 1quinquies van het Wetboek van toepassing is op het volledig bedrag van de btw geheven van de levering van dat gebouw.

## 6.2. Onroerende goederen verworven vóór 1 januari 2011

Wat betreft de uit hun aard onroerende goederen die werden opgenomen in het bedrijfsvermogen vóór de vanaf 1 januari 2011 geldende wetgeving en met toepassing van de jurisprudentie "Seeling" (zaak C-269/00 van 8 mei 2003, Wolfgang Seeling tegen Finanzamt Starnberg<sup>1</sup>), wordt verwezen naar de circulaire nr. AOIF 5/2005.

Tegen het standpunt van de administratie in hebben bepaalde rechtspersonen, zich beroepend op de principes van het Hof van Justitie in de zaak Seeling, de btw geheven over de aankoop of oprichting van een in het bedrijfsvermogen opgenomen onroerend goed volledig in aftrek gebracht.

Inzonderheid de terbeschikkingstelling om niet van een onroerend goed (vóór 1 januari 2011 opgenomen in het bedrijfsvermogen) door een belastingplichtige (natuurlijke persoon of rechtspersoon) aan een zaakvoerder, bestuurder of personeelslid moest in dat verband volgens de administratie worden aangemerkt als een vrijgestelde onroerende verhuur. Dat standpunt wordt momenteel onderzocht door het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-436/10 zodat het desgevallend zal moeten worden herbekeken rekening houdend met het in die zaak te wijzen arrest.

Artikel 19, § 1, van het Wetboek is overigens weer van toepassing ten aanzien van natuurlijke personen die vóór 1 januari 2011 een onroerend goed volledig hebben opgenomen in hun bedrijfspatrimonium en die het gebruiken voor privédoeleinden, behalve wanneer ze oorspronkelijk de aftrek hebben beperkt volgens het werkelijk gebruik van het goed.

## 6.3. Voertuigen verworven vóór 1 januari 2011

### 6.3.1. Principe

Ten aanzien van de voertuigen die de belastingplichtige heeft verworven en waarvoor het belastbaar feit zich heeft voorgedaan uiterlijk op 31 december 2010, werd het recht op aftrek uitgeoefend krachtens artikel 45, §§ 1 en 2 van het Wetboek. Het gebruik voor privédoeleinden van dat voertuig door de belastingplichtige of door iemand van zijn personeel werd aan de belasting onderworpen bij toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek. De heffingsgrondslag van de verschuldigde btw werd bepaald door het vaststellen van de gedane uitgaven (artikel 33, § 1, 2°, van het Wetboek) waarbij de administratie in een facultatieve berekeningswijze voorzag rekening houdend met het inzake inkomstenbelastingen vastgestelde voordeel van alle aard (zie aanschrijving nr. 4 van 9 mei 1996, hoofdstuk VI).

Aangezien artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek uiteraard niet van toepassing was ten aanzien van bedoelde voertuigen blijft het gebruik voor privédoeleinden van dergelijk voertuig door de belastingplichtige of door iemand van zijn personeel ook na 31 december 2010 belast bij toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek doch slechts op voorwaarde dat het gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit 50 pct. overschrijdt en enkel tot beloop van die overschrijding. De

facultatieve berekeningswijze om de maatstaf van heffing te bepalen in het geval een voordeel van alle aard wordt vastgesteld inzake inkomstenbelastingen is dus niet langer van toepassing ten aanzien van die voertuigen.

### 6.3.2. Voorbeeld

Een vennootschap koopt in de loop van **2010** een personenwagen die om niet ter beschikking zal worden gesteld van de zaakvoerder. Aankoopprijs wagen: 50.000 € + 10.500 € btw. De zaakvoerder gebruikt de personenwagen zowel voor beroepsdoeleinden als voor privédoeleinden en een voordeel van alle aard werd vastgesteld inzake inkomstenbelastingen.

Overeenkomstig de regels die van toepassing waren in 2010 kon de vennootschap haar recht op aftrek uitoefenen tot beloop van 5.250 € (toepassing van artikel 45, § 2, van het Wetboek). Het privégebruik van het voertuig werd belast bij toepassing van artikel 19, § 1, van het Wetboek. De heffingsgrondslag van de verschuldigde btw werd bepaald conform de facultatieve berekeningswijze (zie aanschrijving nr. 4 van 9 mei 1996, hoofdstuk VI) op basis van het voordeel van alle aard vastgesteld inzake inkomstenbelastingen.

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) werd overigens beperkt tot 50 pct. ingevolge artikel 45, § 2, van het Wetboek.

Vanaf **2011** dient uitsluitend rekening te worden gehouden met het daadwerkelijk gebruik dat wordt gemaakt van het voertuig. Het gemiddeld gebruik van de wagen wordt, onder controle van de administratie, als volgt vastgesteld: 15.000 km woon-werkverkeer, 7.000 km ander privégebruik (vb. gebruik voertuig door het gezin) en 8.000 km verplaatsingen in het kader van zijn functie als zaakvoerder. Het gebruik voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige bedraagt bijgevolg 73 pct.

Aangezien het privégebruik hoger is dan 50 pct. dient artikel 19, § 1, van het Wetboek te worden toegepast. De maatstaf van heffing moet als volgt worden berekend:

$$(50.000 \times (73 \text{ pct.} - 50 \text{ pct.})) / 5 = 2.300 \text{ €}.$$

De verschuldigde btw voor het jaar 2011 is bijgevolg  $2.300 \times 21 \text{ pct.} = 483 \text{ €}$ .

Het recht op aftrek van btw geheven van diensten en leveringen van goederen met betrekking tot het voertuig (onderhoudskosten, benzine, enz.) wordt overigens beperkt tot 27 pct. ingevolge artikel 45, § 1, van het Wetboek.

**(Beslissing van 20 oktober 2011, E.T. 119.650)**

## **BIJLAGE 1 - Voorbeelden**

In de volgende voorbeelden zijn de goederen in kwestie, behoudens anders vermeld, steeds volledig opgenomen in het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige en met "professioneel gebruik" wordt "het gebruik voor de doeleinden van de economische activiteit van de belastingplichtige" bedoeld.

### **Voorbeeld 1**

Een belastingplichtige koopt voor een totaal bedrag van 8.000 € (excl. btw) een tiental draagbare computers aan voor zijn werknemers.

Hij staat toe dat zij deze computers gebruiken voor privé-doeleinden; dit privé-gebruik wordt geschat op 30 pct. De aftrekbare btw bedraagt bijgevolg 1.176 € (8.000 € x 21 pct. x 70 pct.).

Vóór 1 januari 2011 werd het recht op aftrek niet beperkt naar aanleiding van het privégebruik door de begunstigde van een computer. Een rechtzetting diende te gebeuren middels het heffen van de btw over de terbeschikkingstelling van de hardware (zie nr. 24 van de circulaire nr. AOIF 6/2005 (Ci.RH.241/560.386 - E.T.106.106) van 9 februari 2005.

Deze oplossing is niet meer van toepassing vanaf 1 januari 2011.

### **Voorbeeld 2**

Een belastingplichtige heeft een woning laten oprichten (prijs 300.000 €, excl. btw) en beslist om deze woning op te nemen in zijn bedrijfsvermogen tot beloop van 50 pct.

Voor het deel dat niet werd opgenomen in het bedrijfsvermogen heeft hij, op definitieve wijze, geen enkel recht op aftrek.

#### **Variant 1**

Het professioneel gebruik komt overeen met het aandeel dat werd opgenomen in het bedrijfsvermogen, zijnde 50 pct.

Artikel 45, § 1quinquies, van het Wetboek, kan niet toegepast worden en de belastingplichtige kan 50 pct. van de btw geheven bij de oprichting van de woning in aftrek brengen (artikel 45, § 1, van het Wetboek), zijnde 31.500 € (300.000 € x 50 pct. x 21 pct.).

Indien achteraf blijkt dat het professioneel gebruik van het aandeel opgenomen in het bedrijfsvermogen terugvalt naar 30 pct., ten gunste van het gebruik voor privé-doeleinden, zal dit privé-gebruik jaarlijks belastbaar zijn tot beloop van 20 pct. (zijnde 150.000 € x 1/15 x 20 pct. = 2.000 € x 21 pct. = 420 €) krachtens artikel 19, § 1, van het Wetboek.

## Variant 2

Het professioneel gebruik van het gebouw bedraagt slechts 30 pct en komt dus niet overeen met het aandeel dat werd opgenomen in het bedrijfsvermogen.

De belastingplichtige kan slechts 30 pct. van de btw geheven bij de oprichting van de woning in aftrek brengen (gecombineerde toepassing van artikel 45, §§ 1 en 1quinquies, van het Wetboek), zijnde 18.900 € (300.000 € x 30 pct. x 21 pct.).

Eventuele latere wijzigingen in het gebruik zullen rechtgezet worden via herzieningen, wel rekening houdend met het feit dat herziening uitgesloten is voor het aandeel dat initieel niet werd opgenomen in het bedrijfsvermogen.

## **Voorbeeld 3**

Een belastingplichtige natuurlijke persoon met recht op aftrek verwerft in 2005 een nieuw gebouw dat hij deels als privé-woning en deels voor belaste handelingen zal gebruiken voor 100.000 € (excl. btw). Hij neemt dit goed volledig op in zijn bedrijfsvermogen. Het gedeelte van het privé-gebruik van het gebouw wordt, onder toezicht van de administratie, geraamd op 20 pct.

De belastingplichtige heeft aanspraak gemaakt op de gevolgen van het arrest Seeling door in 2005 de belasting geheven van de verkrijging van het onroerend goed, dit is 21.000 €, volledig in aftrek brengen.

De terugbetaling van de btw met betrekking tot het privé-gebruik van 20 pct. van het gebouw, moet voor 2005 en voor 2006 jaarlijks gebeuren op basis van het toen geldende artikel 19, § 1, van het Wetboek. De maatstaf van heffing van het gebruik van het gebouw voor privé-doeleinden wordt voor 2005 en 2006 jaarlijks als volgt bepaald:  $100.000 \text{ €} \times 20 \text{ pct.} \times 1/15 = 1.333,33 \text{ €}$ .

De verschuldigde belasting moest worden opgenomen in de aangifte met betrekking tot het laatste aangiftetijdvak van het jaar 2005 en van het jaar 2006 (zie circulaire nr. AOIF 5/2005).

Ingevolge de wetswijziging met ingang van 7 januari 2007 van artikel 19, § 1, van het Wetboek moet de terugbetaling van de btw met betrekking tot het privé-gebruik van 20 pct. van het gebouw, voor de jaren 2007 tot en met 2010 jaarlijks gebeuren bij wijze van herziening van een vijftiende van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw:  $21.000 \text{ €} \times 20 \text{ pct.} \times 1/15 = 280 \text{ €}$  (gecombineerde toepassing van artikel 10, § 1, 1° en artikel 11, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3; zie beslissing nr. E.T.114.646 van 16 juni 2008).

Ingevolge de wetswijziging met ingang van 1 januari 2011 van artikel 19, § 1, van het Wetboek moet de terugbetaling van de btw met betrekking tot het privé-gebruik van 20 pct. van het gebouw, voor 2011 en voor de volgende jaren opnieuw jaarlijks gebeuren door toepassing van laatstgenoemde wettelijke bepaling. De maatstaf van heffing van het gebruik van het gebouw voor privé-doeleinden wordt voor 2011 en voor de volgende jaren zodoende jaarlijks als volgt bepaald:  $100.000 \text{ €} \times 20 \text{ pct.} \times 1/15 = 1.333,33 \text{ €}$ .

**BIJLAGE II - Wetteksten**Richtlijn 2006/112/EG

## Artikel 26

1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de BTW is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

2. De lidstaten kunnen van lid 1 afwijken, mits deze afwijking niet tot verstoring van de mededinging leidt.

## Artikel 168bis

1. Indien een onroerend goed deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een belastingplichtige en door de belastingplichtige zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de btw over de uitgaven in verband met dit onroerend goed slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.

In afwijking van artikel 26 wordt met veranderingen in het in de eerste alinea bedoelde proportionele gebruik van een onroerend goed rekening gehouden overeenkomstig de in de artikelen 184 tot en met 192 neergelegde beginselen, als toegepast door de lidstaat in kwestie.

2. De lidstaten kunnen lid 1 ook toepassen met betrekking tot de btw op uitgaven in verband met andere door hen gespecificeerde goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen."

Btw-Wetboek

## Artikel 19, § 1

Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed ander dan dat bedoeld in artikel 45, § 1<sup>quinquies</sup>, voor privé-doeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige, wanneer voor dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan.

Artikel 45, § 1<sup>quinquies</sup>

Ten aanzien van de uit hun aard onroerende goederen en de andere bedrijfsmiddelen en diensten die op

grond van artikel 48, § 2 aan de herziening zijn onderworpen en behoren tot het vermogen van de onderneming van de belastingplichtige, en die zowel voor de doeleinden van zijn economische activiteit als voor zijn privédoeleinden of voor de privé-doeleinden van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit worden gebruikt, mag de belastingplichtige de belasting geheven van de goederen en de diensten met betrekking tot die goederen slechts tot beloop van het gebruik voor de doeleinden van zijn economische activiteit in aftrek brengen.

#### Artikel 45, § 2

Ten aanzien van de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van autovoertuigen bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg, en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen, mag de aftrek in geen geval hoger zijn dan 50 pct. van de betaalde belasting.

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing op de volgende autovoertuigen :

- a) de voertuigen met een maximaal toegelaten massa van meer dan 3 500 kg;
- b) de voertuigen voor personenvervoer met meer dan acht zitplaatsen, die van de bestuurder niet inbegrepen;
- c) de voertuigen die speciaal zijn ingericht voor het vervoer van zieken, gewonden en gevangenen en voor lijkenvervoer;
- d) de voertuigen die, omwille van hun technische kenmerken, niet kunnen worden ingeschreven in het repertorium van de Dienst voor Inschrijving van de Voertuigen;
- e) de voertuigen die speciaal zijn uitgerust voor het kamperen;
- f) de voertuigen bedoeld in artikel 4, § 2, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen;
- g) de bromfietsen en de motorfietsen;
- h) de voertuigen bestemd om te worden verkocht door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verkoop van autovoertuigen;
- i) de voertuigen bestemd om te worden verhuurd door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verhuur van autovoertuigen aan om het even wie;
- j) de voertuigen bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer;
- k) de nieuwe voertuigen in de zin van artikel 8bis, § 2, 2<sup>o</sup>, eerste gedachtestreep, andere dan deze bedoeld onder h), i) en j), die het voorwerp uitmaken van een op grond van artikel 39bis vrijgestelde levering. In dit geval wordt de aftrek slechts uitgeoefend binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de belasting dat op deze levering opeisbaar zou zijn indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van voornoemd artikel 39bis.

1Enkel een belastingplichtige natuurlijke persoon kan aanspraak maken op de gevolgen van dat arrest voor het onroerend bedrijfsmiddel dat hij gebruikt voor zijn privé-doeleinden.