# Commentaar van art. 66, WIB 92

* Datum : 15-06-2016
* Taal : Nederlands
* Sectie : Regelgeving
* Type : Comments
* Subdomein : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Commentaar van art. 66, WIB 92
Commentaar van art. 66, WIB 92
Document
Content exists in : nl fr
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Comments
Title : Commentaar van art. 66, WIB 92
Document date : 15/06/2016
Keywords : personenbelasting / belastbare grondslag in de PB / beroepsinkomen / beroepskosten / autokosten / reiskosten voor woon-werkverkeer / aftrekbaar gedeelte / aftrekbaar bedrag
Document language : NL
Name : Commentaar van art. 66, WIB 92
Version : 1
Bijwerking Com.IB 92 d.d. 01.06.2016
TITEL II: PERSONENBELASTING
HOOFDSTUK II: GRONDSLAG VAN DE BELASTING
Afdeling IV: Beroepsinkomsten
Onderafdeling III: Vaststelling van het netto-inkomen
Art. 66, WIB 92
I. WETTEKST
66/0
II. INLEIDING
66/1
III. ALGEMENE REGELS
66/2
IV. ONDERSCHEID INZAKE HET GEBRUIK VAN BEPAALDE PERSONENAUTO'S, AUTO'S VOOR DUBBEL GEBRUIK EN MINIBUSSEN
66/3-11
A. Inleiding
66/3
B. Vaststelling van de kosten m.b.t. het beroepsmatige gebruik van voertuigen
66/4
C. Onderverdeling van de kosten m.b.t. het beroepsmatige gebruik van voertuigen
66/5
V. BEPERKING VAN DE KOSTEN M.B.T. BEROEPSMATIGE VERPLAATSINGEN DIE GEEN WOON-WERKVERKEER ZIJN
66/12-56
A. Algemeen
66/12
B. Betrokken belastingplichtigen
66/17
C. Personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen
66/18
D. Bedoelde kosten
66/33
VI. FORFAIT VAN 0,15 EURO PER KM VOOR DE VERPLAATSINGEN IN HET KADER VAN HET WOON-WERKVERKEER
66/57-69.6
A. Algemeen
66/57
B. Betrokken belastingplichtigen
66/59
C. Bedoelde voertuigen
66/61
D. Bedoelde kosten
66/64
E. Aard van het forfait
66/66
F. Voorwaarde i.v.m. de gebruiker van het voertuig
66/67
G. Gebruik van een firmawagen
66/69
H. Bijzonder geval: carpooling
66/69.1
VIbis. MINDERWAARDEN OP PERSONENAUTO'S, AUTO'S VOOR DUBBEL GEBRUIK EN MINIBUSSEN
66/69.8-69.15
A. Algemeen
66/69.8
B. Regels voor het vaststellen van de minderwaarden
66/69.10
C. Voorbeelden
66/69.14
VII. BEWIJS
66/70-107
A. Bewijs inzake autokosten voor woon-werkverkeer
66/70
B. Bewijs inzake andere beroepsmatige autokosten
66/71
C. Uitgesloten bewijsmiddelen
66/75
D. Combinatie van woon-werkverplaatsingen en andere beroepsmatige verplaatsingen
66/79
 
I. WETTEKST
66/0
Art. 66. [De huidige tekst van art. 66, WIB 92, is van toepassing met ingang van aj. 2013.] - § 1. Beroepskosten met betrekking tot het gebruik van de in artikel 65 bedoelde voertuigen zijn slechts tot 75 pct. aftrekbaar.
De in het eerste lid bedoelde beroepskosten omvatten ook de op die voertuigen geleden minderwaarden.
§ 2. Paragraaf 1 is niet van toepassing:
1° op voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;
2° op voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust;
3° op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.
§ 3. De in § 1 vermelde beroepskosten omvatten de kosten die zijn gedaan met betrekking tot de in § 2, 1° en 3°, vermelde voertuigen die toebehoren aan derden, zomede het bedrag van de in dit artikel vermelde kosten die aan derden worden terugbetaald.
§ 4. In afwijking van § 1 worden de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een in die bepaling vermeld voertuig forfaitair op 0,15 EUR per afgelegde kilometer bepaald. Deze afwijking geldt niet voor voertuigen die, overeenkomstig artikel 5, § 1, 3°, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld.
§ 5. Het in § 4 vermelde forfaitair bedrag mag uitsluitend worden toegekend aan de belastingplichtige indien het betrokken voertuig:
1° hetzij zijn eigendom is;
2° hetzij op zijn naam is ingeschreven bij de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen;
3° hetzij door een huur- of leasingovereenkomst bestendig of gewoonlijk te zijner beschikking is;
4° hetzij aan zijn werkgever of vennootschap toebehoort en het eventueel voordeel voortspruitend uit het gebruik van dat voertuig op zijn naam wordt belast.
In de gevallen vermeld in het eerste lid, 1° tot 3°, mag dat forfait worden toegekend aan de echtgenoot of aan een kind van de belastingplichtige indien die echtgenoot of dat kind het voertuig gebruikt voor de in § 4 vermelde verplaatsing, met dien verstande evenwel dat het forfait slechts aan één enkele belastingplichtige mag worden toegekend voor het gezamenlijk afgelegde traject.
In de gevallen bedoeld in het eerste lid, 4°, mag dat forfait nooit meer bedragen dan het eventueel voordeel voortspruitend uit het gebruik van dat voertuig dat op naam van de belastingplichtige wordt belast, desgevallend verhoogd met de bijdrage bedoeld in artikel 36, § 2, laatste lid.
II. INLEIDING
66/1
In het kader van een groenere fiscaliteit, moedigt de regering andere vervoermiddelen dan de auto aan.
Daarom zijn de beroepskosten met betrekking tot het gebruik van voertuigen, andere dan personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen die uitsluitend worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer, slechts voor 75 % aftrekbaar, behalve in bepaalde gevallen bedoeld in het WIB 92.
Art. 66, § 4, WIB 92, bepaalt dat de beroepskosten met betrekking tot de met een personenwagen, enz., afgelegde verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling in de regel forfaitair worden bepaald op 0,15 euro per afgelegde kilometer.
De bedoeling van deze wetsbepalingen is tweevoudig:
-     enerzijds voorkomen dat belastingplichtigen een belangrijk deel van de kosten voor woon-werkverkeer op de staat zouden afwentelen;
-     anderzijds de vereenvoudiging van de vaststelling van en de controle op de beroepskosten in verband met het woon-werkverkeer voor de belastingplichtigen die alleen dergelijke verplaatsingskosten hebben (zie Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/9, blz. 13, 123 en 129).
Art. 66, § 5, WIB 92, definieert de belastingplichtigen voor wie het forfait van 0,15 euro per km van toepassing is.
III. ALGEMENE REGELS
66/2
De kosten met betrekking tot het beroepsmatige gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen en de op die voertuigen geleden minderwaarden, zijn in de regel slechts aftrekbaar tot 75 % (art. 66, § 1, WIB 92 - zie 66/12 tot 56 en 66/69.8 tot 69.15).
De 75 %-beperking is evenwel niet van toepassing op de beroepsmatige financieringskosten en de kosten met betrekking tot mobiele telefonie (handenvrijkits, GSM, smartphones) (zie 66/42 tot 44).
De 75 %-beperking is, ingevolge art. 66, § 2, WIB 92, evenmin van toepassing op:
-     voertuigen die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en die op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn (zie 66/24 tot 27);
-     voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust (zie 66/28);
-     voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd (zie 66/24 tot 27).
De 75 %-beperking is ook van toepassing op de kosten die zijn gedaan met betrekking tot de in art. 66, § 2, 1° en 3° (zie bovenvermelde §) vermelde voertuigen  die toebehoren aan derden, evenals op het bedrag van de in art. 66, WIB 92, vermelde kosten die aan derden worden terugbetaald (art. 66, § 3, WIB 92 - zie 66/46 tot 56).
Ten slotte geldt de beperking in welbepaalde gevallen evenmin voor kosten met betrekking tot wagens voor uitsluitend vervoer van zaken bij dienstverlenende ondernemingen (zie 66/29 en 30) en met betrekking tot personenauto's en auto's voor dubbel gebruik die uitsluitend worden gebruikt als volgwagens van sportdirecteurs van wielerploegen (zie 66/30.1).
Bij afwijking van dit principe worden de beroepskosten met betrekking tot de met een personenwagen enz. afgelegde verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer forfaitair bepaald op 0,15 euro per afgelegde km (art. 66,§ 4, WIB 92 - zie 66/57 tot 69.6).
De voertuigen waarvoor de kosten inzake woon-werkverkeer forfaitair worden bepaald zijn dezelfde als die waarvoor de 75 %-beperking geldt, met dien verstande dat het forfait van 0,15 euro per afgelegde km in principe niet van toepassing is voor de autovoertuigen die groot-oorlogsinvaliden of gehandicapten als persoonlijk vervoermiddel gebruiken en die als zodanig van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld; die belastingplichtigen hebben inzake de woon-werkverkeerkosten dus de keuze tussen de in het eerste lid bedoelde regeling (75 %-beperking) en de in het zesde lid bedoelde regeling (forfait van 0,15 euro per afgelegde kilometer) (zie 66/62).
IV. ONDERSCHEID INZAKE HET GEBRUIK VAN BEPAALDE PERSONENAUTO'S, AUTO'S VOOR DUBBEL GEBRUIK EN MINIBUSSEN
A. Inleiding
66/3
Om het fiscaal aftrekbare bedrag van gemengde kosten - d.w.z. kosten gedaan deels voor de beroepswerkzaamheid en deels voor privédoeleinden - te kunnen vaststellen moet vooreerst de verhouding worden bepaald van het beroepsmatige gebruik ten opzichte van de totale aanwending; verder moeten tevens de kosten worden geweerd die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen. De voormelde regels gelden voor alle beroepskosten en zijn dus evenzeer van toepassing op de in art. 66, WIB 92, bedoelde kosten van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen.
Bovendien moet er in principe (zie evenwel 66/62) een onderscheid worden gemaakt tussen de kosten met betrekking tot verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer en de kosten met betrekking tot andere beroepsmatige verplaatsingen.
B. Vaststelling van de kosten m.b.t. het beroepsmatige gebruik van voertuigen
66/4
Inzake de omdeling van gemengde kosten tussen enerzijds het gedeelte voor beroepsmatig gebruik en anderzijds het deel van persoonlijke aard wordt verwezen naar de commentaar van art. 49, WIB 92.
Als verplaatsingen voor privédoeleinden worden o.a. aangemerkt:
-     de verplaatsingen voor het wegvoeren en afhalen van kinderen;
-     de verplaatsingen van de woonplaats naar een gehuurde tweede verblijfplaats voor privédoeleinden, zoals bijvoorbeeld de deelneming aan culturele activiteiten buiten de werkuren, aanvullende studies die geen verband houden met het uitgeoefende beroep, enz.
Bij vonnis van 12.12.2005 bevestigt de rechtbank van eerste aanleg van Luik dat het begrip 'woonplaats' in art. 66, § 4, WIB 92, niet uitdrukkelijk is omschreven. Men moet daarom beroep doen op de gebruikelijke betekenis van dit begrip. De concrete situatie van de belastingplichtige moet dus worden onderzocht. Bijgevolg zijn de kosten met betrekking tot de verplaatsing  tussen de wettelijke en de werkelijke woonplaats uitsluitend van persoonlijke aard en kunnen het dus geen aftrekbare beroepskosten zijn.
Wat de kosten betreft die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, wordt verwezen naar de commentaar op art. 53, 10°, WIB 92.
C. Onderverdeling van de kosten m.b.t. het beroepsmatige gebruik van voertuigen
1. Onderverdeling van de kosten
66/5
Nadat uit de totale kosten met betrekking tot de in art. 66, WIB 92, bedoelde personenauto's enz. het privégedeelte en het gedeelte dat op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreft zijn verwijderd, moet het resterende beroepsgedeelte in de regel (zie evenwel 66/62) verder worden omgeslagen tussen enerzijds de kosten die betrekking hebben op het woon-werkverkeer en anderzijds de kosten van de andere beroepsverplaatsingen.
2. Verplaatsingen voor woon-werkverkeer
a) Bedoelde verplaatsingen
66/6
De forfaitaire 0,15 euro-regel geldt uitsluitend voor het woon-werkverkeer.
Voor een werknemer moet als woon-werkverkeer elke verplaatsing worden aangemerkt waarbij de belastingplichtige zich van zijn woonplaats naar een vaste plaats van tewerkstelling begeeft om er zijn beroepswerkzaamheden uit te oefenen en terug (zie ook 66/7.2). Het traject dat hiervoor in aanmerking komt is niet noodzakelijk het kortste, maar wel datgene dat gelet op de afstand, de verkeersdrukte, de aard van de weg en de duur van de verplaatsingen als normaal kan worden beschouwd. De meerafstand die het gevolg is van omwegen gedaan om privéredenen of om andere beroepsredenen kan niet als woon-werkverkeer worden aangemerkt.
Voor zelfstandigen wordt onder woon-werkverkeer verstaan de verplaatsingen die zij doen tussen hun woonplaats en de vaste plaats waar zij hun beroepswerkzaamheid uitoefenen of van waaruit zij hun beroepswerkzaamheid organiseren, leiden of besturen (fabriek, werkplaats, kantoor, praktijk enz.).
Voor een handelsvertegenwoordiger die gehouden is zich elke werkdag bij zijn werkgever aan te melden (zie evenwel 66/7.2 en 66/11) en die vervolgens zijn clientèle gaat bezoeken, wordt als woon-werkverkeer alleen de afstand tussen zijn woonplaats en zijn werkgever in aanmerking genomen (PV nr. 469, 04.03.1993, Volksv. Saulmont, Bull. 729, blz. 1897).
De door een belastingplichtige gedane verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats waar hij een permanente beroepsopleiding volgt, worden eveneens als woon-werkverkeer aangemerkt wanneer de plaats waar de beroepsopleiding wordt gegeven, samenvalt met de plaats van tewerkstelling (PV nr. 562, 13.09.1996, Volksv. Daems, Bull. 769, blz. 469 - zie evenwel 66/10, tweede lid).
66/7
Voor de toepassing van de forfaitaire regeling van 0,15 euro per km is de regelmatigheid van de verplaatsingen doorslaggevend.
Zo zal de plaats waar de werknemer gedurende minstens 40 dagen van het belastbaar tijdperk aanwezig is als een vaste plaats van tewerkstelling worden aangemerkt. Deze 40 dagen moeten niet noodzakelijk op elkaar volgen.
De regeling van 0,15 euro is dus bijvoorbeeld van toepassing op de verplaatsingen die een dokter maakt van zijn woonplaats naar ziekenhuizen die niet de belangrijkste plaatsen van zijn beroepsactiviteit zijn, indien hij daar minstens 40 dagen van het belastbaar tijdperk aanwezig is.
66/7.1
Wanneer het huren van een bijkomende verblijfsgelegenheid in de nabijheid van het werk zodanig door de uitoefening van de beroepswerkzaamheid vereist is dat de uitgaven die ervoor worden gedaan als beroepskosten moeten worden beschouwd, worden de - meestal wekelijkse - verplaatsingen van de woonplaats naar die bijkomende verblijfplaats eveneens als woon-werkverkeer aangemerkt.
Er wordt echter opgemerkt dat de met de voormelde verplaatsingen samenhangende kosten als uitgaven van persoonlijke aard moeten worden aangemerkt wanneer het huren van een bijkomende woongelegenheid in de nabijheid van het werk is ingegeven door motieven van privé-aard.
66/7.2
De 0,15 euro-regel is van toepassing op alle verplaatsingen van de woonplaats naar een vaste plaats van tewerkstelling, en dit in tegenstelling tot de plaatsen van tewerkstelling die worden bezocht in het kader van een rondreizende activiteit zoals bijvoorbeeld die van handelsvertegenwoordigers, huisartsen, enz., voor zover de belastingplichtige daar geen 40 dagen per jaar werkt.
b) Verscheidene woon-werkverplaatsingen per werkdag
66/8
Wanneer een belastingplichtige het woon-werktraject meer dan één maal per dag per wagen heen en terug aflegt, geldt het forfait van 0,15 euro in principe voor elk van die trajecten.
Het is evident dat de betrokkene in zulk geval de echtheid van de bijkomende verplaatsingen zal moeten aantonen. Bij de beoordeling van de aangevoerde bewijsmiddelen zal in het bijzonder aandacht worden besteed aan de praktische mogelijkheid van verplaatsingen tijdens de middagpauze, gelet op de normale duur van de rit, van het oponthoud thuis en van de toegelaten werkonderbreking. Deze laatste kan onder meer worden aangetoond aan de hand van het arbeidsreglement, uurroosters, prikkaarten enz.
Zo is gevonnist dat de  door de belastingplichtige voorgewende autokosten om 's middags naar huis te gaan eten verworpen moeten  worden, gelet op de duur van de middagpauze en de afstand tussen zijn werk- en woonplaats; in het concrete geval beschikte de belastingplichtige slechts over 1 uur middagpauze om 50 km (heen en terug) af te leggen en een maaltijd te nemen (Bergen, 15.05.1986, C.L., Bull. 657, blz. 97).
c) Verschillende vaste plaatsen van tewerkstelling
66/9
Wanneer een belastingplichtige zich achtereenvolgens naar verschillende vaste plaatsen van tewerkstelling begeeft (bv. een leraar die in twee of meer verschillende scholen les geeft) is het forfait van 0,15 euro per km alleen van toepassing op de werkelijk afgelegde verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaatsen van tewerkstelling, met uitsluiting van de verplaatsingen tussen de verschillende vaste plaatsen van tewerkstelling waarvoor in beginsel het stelsel van de werkelijk bewezen kosten toepasselijk is (met bijhorende aftrekbeperking tot 75 % - zie 66/71).
66/9.1
Wanneer een belastingplichtige twee vaste plaatsen van tewerkstelling heeft waarvan één in zijn woonplaats, is het forfait van 0,15 euro per km van toepassing op de kosten die betrekking hebben op de verplaatsing tussen de woonplaats en de andere plaats van tewerkstelling. In art. 66, § 4, WIB 92, zijn immers alle verplaatsingen beoogd tussen de woonplaats en een plaats van tewerkstelling, waarbij het zonder belang is of de belastingplichtige in die woonplaats eveneens een beroepswerkzaamheid uitoefent.
3. Beroepsmatige verplaatsingen die geen woon-werkverkeer betreffen
a) Algemeen
66/10
Beroepsmatige verplaatsingen die geen woon-werkverkeer betreffen zijn alle verplaatsingen van de woonplaats of de vaste plaats van tewerkstelling naar één of meer plaatsen die met de beroepswerkzaamheid verband houden, maar geen vaste plaats van tewerkstelling als bestemming hebben.
Voorbeelden van dergelijke bestemmingen, voor zover de voorwaarde van de 40 dagen niet vervuld is:
-     de ondernemingen van de klanten of de woonplaats van de patiënten;
-     de door een aannemer of architect bezochte werf;
-     de plaats waar een permanente beroepsopleiding wordt gevolgd wanneer die plaats niet samenvalt met de plaats van tewerkstelling;
-     de garage waar het onderhoud van de wagen plaatsvindt, en dit in de mate dat de wagen voor de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt.
Het aantal km dat is afgelegd voor die verplaatsingen - waarvoor de 75 %-beperking geldt - kan in het algemeen worden vastgesteld door het totale aantal km voor beroepsmatige verplaatsingen te verminderen met het aantal km van de verplaatsingen die betrekking hebben op het woon-werkverkeer.
Aldus kan bijvoorbeeld de in 66/6, vierde lid, bedoelde handelsvertegenwoordiger die het aantal afgelegde km voor beroepsmatige verplaatsingen heeft samengeteld gemakkelijk het aantal km die afgelegd zijn voor beroepsmatige verplaatsingen die geen woon-werkverkeer zijn bekomen door het totale aantal voor beroepsmatige verplaatsingen afgelegde km te verminderen met het product dat wordt bekomen door de afstand (in km) tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling te vermenigvuldigen met het aantal keren dat hij deze afstand heeft afgelegd.
b) Gevallen waarin er geen woon-werkverkeer is
66/11
Het in 66/10 bedoelde verschil moet vanzelfsprekend niet worden berekend in de gevallen waarin er geen sprake is van woon-werkverkeer; de 75 %-beperking geldt dan voor het geheel van de kosten met betrekking tot beroepsmatige verplaatsingen. Dit is bijvoorbeeld het geval voor verplaatsingen van handelsvertegenwoordigers, handelsreizigers e.d. die geen vaste plaats van tewerkstelling hebben (zie evenwel 66/6, vierde lid).
Dit is eveneens het geval voor de belastingplichtige die zich, met zijn eigen voertuig, van zijn woonplaats rechtstreeks naar cliënten begeeft, zonder zich naar zijn kantoor of naar de zetel van de vennootschap te begeven die hem tewerkstelt.
V. BEPERKING VAN DE KOSTEN M.B.T. BEROEPSMATIGE VERPLAATSINGEN DIE GEEN WOON-WERKVERKEER ZIJN
A. Algemeen
66/12
De met bepaalde personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen gemaakte kosten voor beroepsmatige verplaatsingen - zowel in België als in het buitenland (zie PV nr. 895, 03.03.1998, Sen. Hatry, Bull. VA nr. 1-74, 02.06.1998, Senaat, Zitting 1997-1998, blz. 3867) - die geen woon-werkverkeer zijn, worden in de regel beperkt tot 75 %. Die beperking geldt evenwel niet voor beroepsmatige financieringskosten en kosten van mobiele telefonie (handenvrijkits, gsm, smartphones).
66/13
De 75 %-beperking is van toepassing ongeacht of de bedoelde voertuigen al dan niet eigendom zijn van de belastingplichtige; bedoeld zijn dus zowel gekochte als gehuurde voertuigen.
Bij de eigenaar of leasingnemer is de beperking evenwel niet van toepassing op taxi's en met bestuurder verhuurde voertuigen (wanneer ze vrij zijn van VB), noch op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd, noch op speciaal uitgeruste voertuigen die door erkende autorijscholen worden gebruikt.
Wanneer het daarentegen met of zonder bestuurder gehuurde voertuigen of taxi's betreft, is de beperking van toepassing bij de huurder of de klant.
Daarenboven is de beperking ook van toepassing op de autokosten die aan derden worden terugbetaald.
66/14
De minister van Financiën heeft er tijdens de parlementaire werkzaamheden op gewezen  dat de aldus ingevoerde 75 %-beperking geen afbreuk doet aan de toepassing van art. 50bis, 2°, WIB (nu art. 53, 10°, WIB 92), dat de taxatieambtenaar toelaat alle kosten te verwerpen in de mate dat ze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen (zie Kamer, Gewone Zitting 1988-1989, Stuk 597/7, blz. 135 - zie ook 66/4, vijfde lid).
66/15
Bij buitengebruikstelling of vervreemding van personenauto's enz. worden de minderwaarden op dezelfde wijze bepaald als voor andere investeringen, met dien verstande dat slechts 75 % van hun bedrag in aanmerking zal worden genomen (zie 66/69.8 tot 69.15).
66/16
…
B. Betrokken belastingplichtigen
66/17
De 75 %-beperking van de beroepsmatige autokosten geldt voor alle categorieën van aan de PB onderworpen belastingplichtigen (werknemers, bedrijfsleiders, beoefenaars van vrije beroepen, handelaars, industriëlen enz.) die aanspraak maken op de aftrek van hun werkelijke beroepskosten waarin kosten van personenauto's enz. begrepen zijn. In dit opzicht is het zonder belang of die kosten stuk voor stuk worden bewezen dan wel begrepen zijn in individuele of collectieve forfaitaire akkoorden.
Die maatregel is niet van toepassing op de belastingplichtigen die zonder meer de toepassing van de in art. 51, WIB 92, bedoelde forfaitaire beroepskosten vragen.
C. Personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen
1. Bedoelde voertuigen
66/18
De voertuigen waarvoor de aftrekbaarheid van de beroepskosten wordt beperkt, zijn omschreven met verwijzing naar de categorie waarin deze voertuigen zijn ingeschreven in het repertorium van de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen (DIV) van de FOD Mobiliteit en Vervoer.
Het betreft voertuigen van de hierna omschreven categorieën:
1° personenauto's, d.w.z. auto's waarvan de binnenruimte uitsluitend is opgevat en gebouwd voor het vervoer van personen en die, bij gebruik voor bezoldigd vervoer van personen, ten hoogste acht plaatsen mogen bevatten, zonder die van de bestuurder;
2° auto's voor dubbel gebruik, d.w.z. auto's opgevat en gebouwd voor het vervoer van personen en zaken die, bij gebruik voor bezoldigd vervoer van personen, ten hoogste acht plaatsen mogen bevatten, zonder die van de bestuurder;
3° minibussen, d.w.z. auto's opgevat en gebouwd voor het vervoer van personen, die bij gebruik voor bezoldigd vervoer van personen ten hoogste acht plaatsen mogen bevatten, zonder die van de bestuurder, en die voorzien zijn van een koetswerk van hetzelfde type als dat van lichte vrachtauto's of autobussen.
66/18.1
De lichte vrachtauto’s bedoeld in artikel 4, § 3, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen worden aangemerkt als personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen.
66/19
Het is ter zake zonder belang of die voertuigen in nieuwe staat of tweedehands zijn aangeschaft en of zij uitgerust zijn met een benzine-, diesel- of LPG-motor.
66/20
…
66/21
Indien ze in België zijn ingeschreven en drager zijn van een andere nummerplaat dan een 'tijdelijke nummerplaat', een 'handelaarsplaat' of een zogenaamde 'proefrittenplaat', is ter zake van de kwijting van de VB in het algemeen van 'geautomatiseerde' voertuigen sprake.
Het feit dat die voertuigen in het buitenland zijn ingeschreven, is op zichzelf geen beletsel voor de toepassing van de 75 %-beperking.
66/22
Bij wijze van voorbeeld wordt aangestipt dat de 75 %-beperking onverminderd van toepassing blijft (ondanks de onderstaande modaliteiten inzake gebruik):
1° op een personenauto enz. die door een garagist ter beschikking wordt gesteld van klanten die gedurende een dag of langer hun auto moeten missen (vervangingswagen); het toestaan van een uitzondering voor die wagens is niet aangewezen, alleen al wegens de praktische onmogelijkheid de desbetreffende auto's te onderscheiden van die welke door de garagist voor andere doeleinden worden gebruikt. Zij blijft ook van toepassing (op de totale huurprijs) wanneer die vervangwagen door de garagist eerst zelf wordt gehuurd van bijvoorbeeld een verhuurfirma van auto's en tegen gedeeltelijke betaling ter beschikking gesteld wordt van zijn klanten;
2° op een personenauto enz. die uitsluitend in het buitenland gebruikt wordt en die in België door een Belgische onderneming is aangekocht; het doet niet ter zake dat bijvoorbeeld alle kosten van verkeersbelasting, verzekering, onderhoud en herstellingen in het buitenland worden betaald, doch door de Belgische onderneming worden gedragen;
3° op een personenauto enz. die aanvankelijk en gedurende enige tijd (na verbouwing - bijvoorbeeld het plaatsen of inbouwen van een geluidsinstallatie) door een onderneming gebruikt wordt als promotiemiddel op beurzen en shows, en dit voertuig pas na afloop van dit eerste gebruik in het verkeer wordt gebracht en dus als vervoermiddel wordt gebruikt; ter zake is alleen de aard van de beoogde voertuigen van belang, waarbij het feit dat een dergelijk voertuig al dan niet effectief is ingeschreven bij de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen (DIV), zonder belang is; er wordt opgemerkt dat in dit geval ook de geluidsinstallatie onder de toepassing van de 75 %-beperking valt;
4° op een personenauto enz. die wordt gebruikt voor de huis-aan-huisbedeling van reclamedrukwerken (PV nr. 774, 18.02.1997, Volksv. Ghesquière, Bull. 773, blz. 1559).
2. Niet bedoelde voertuigen
a) Algemeen
66/23
De beperking van de beroepskosten tot 75 % is niet van toepassing op de voertuigen die niet bedoeld zijn in art. 66, § 1, WIB 92, in casu bestelwagens, vrachtwagens, tractoren, aanhangwagens, opleggers, autobussen, autocars, motorfietsen enz.
Bij een aantal specifieke aanwendingen ontsnappen echter ook personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen aan de 75 %-beperking.
b) Voertuigen verhuurd met of zonder bestuurder en taxi's
66/24
Art. 66, § 2, 1° en 3°, WIB 92, bepaalt dat de beperking niet slaat op:
-     voertuigen die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de VB op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;
-     voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.
66/25
Alleen voor de eigenaar van die voertuigen is de beperking niet van toepassing.
Immers, art. 66, § 3, WIB 92, bepaalt uitdrukkelijk dat de beperking van toepassing is wanneer de belastingplichtige kosten inbrengt die betrekking hebben ofwel op voertuigen die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder, ofwel op voertuigen die uitsluitend worden verhuurd, indien die voertuigen niet aan de belastingplichtige zelf, maar aan derden toebehoren.
66/26
Ceremoniewagens, die voor een periode van niet meer dan één dag worden verhuurd met bestuurder, zijn van VB vrijgesteld (art. 15, § 2, KB 08.07.1970, getroffen bij toepassing van art. 5, § 1, 8°, WGB).
De beperking van beroepskosten is niet van toepassing bij de eigenaar van die voertuigen (art. 66, § 2, 1°, WIB 92).
Die beperking is echter wel bij de huurder van toepassing, met betrekking tot de beroepskosten van de huur en het gebruik van die voertuigen (art. 66, § 3, WIB 92).
66/27
Gelet op het ter zake door de wetgever nagestreefde doel en de specifieke activiteit van autoverhuurfirma's, moet de 75 %-beperking evenwel niet worden toegepast op de huurkosten welke die firma's zelf betalen met betrekking tot wagens die uitsluitend tot de in art. 66, § 2, 1° en 3°, WIB 92, gestelde doeleinden worden gebruikt.
Die beperking wordt bij de uiteindelijke huurder (gebruiker) van de wagen toegepast.
c) Voertuigen van erkende autorijscholen
66/28
Ook bepaalde voertuigen van erkende autorijscholen vallen buiten de bij art. 66, § 1, WIB 92, ingestelde beperking (art. 66, § 2, 2°, WIB 92).
Het betreft voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend voor praktische rijlessen worden gebruikt. Die uitzondering is evenwel beperkt tot de voertuigen die speciaal als lesauto zijn uitgerust (dubbele bediening, dubbele elektrische installatie, twee achteruitkijkspiegels enz.).
d) Wagens voor uitsluitend vervoer van zaken door dienstverlenende ondernemingen
66/29
Er is beslist de 75 %-beperking evenmin toe te passen op personenwagens en wagens voor dubbel gebruik die uitsluitend gebruikt worden voor het betaald vervoer van kleine stukgoederen of kleine hoeveelheden andere goederen, door ondernemingen die het vervoer en de snelle levering van dergelijke zaken, in normale marktomstandigheden en voor een bestaande of potentiële clientèle tot voorwerp hebben.
Wanneer aan het voormelde beroepsgebruik is voldaan, is die uitzondering van toepassing op:
-     dienstverlenende bedrijven 'just in time' voor de levering van klein materiaal aan assemblage- of productielijnen;
-     firma's die gespecialiseerd zijn in de snelle levering van post en colli (koerierdiensten - zie evenwel 66/22, 4°).
De omstandigheid dat die voertuigen, waarvan het enige beroepsgebruik bestaat in het uitsluitend vervoer van stukgoederen voor rekening van een koerierfirma, daarnaast in geringe mate voor privéverplaatsingen worden gebruikt, is echter geen beletsel om die uitzondering toe te staan (zie ter zake ook Luik, 28.06.1995, C.A., Fiscale Jurisprudentie, 96/90).
66/30
De in 66/29 bedoelde uitzondering geldt echter niet voor:
1° ondernemingen die uitsluitend voor één of meer gelieerde ondernemingen werken;
2° ondernemingen waarvan de technici in kleine personenwagens rijden, die aangepast werden om achteraan materiaal te vervoeren waarmee gratis en snel depannages worden uitgevoerd aan het materiaal dat de firma's hebben geplaatst bij klanten in geheel België (de reden om in dergelijke gevallen de uitzondering niet toe te staan is gelegen in het feit dat die ondernemingen in essentie een activiteit betreffende dienst na verkoop en niet het vervoer voor derden tot voorwerp hebben) (PV nr. 260, 28.04.1989, Volksv. Cortois, Bull. 689, blz. 2637).
e) Volgwagens van sportdirecteurs van wielerploegen
66/30.1
Er is beslist de 75 %-beperking niet toe te passen op de personenauto's en auto's voor dubbel gebruik die worden gebruikt als volgwagens van sportdirecteurs van wielerploegen, mits die voertuigen uitsluitend voor zulk gebruik worden bestemd.
3. Bijzonder geval: voertuigen waarvan de kosten slechts gedeeltelijk onder de 75 %-beperking vallen
66/31
Een bijzondere omdeling moet worden gemaakt van de kosten van personenauto’s, auto’s voor dubbel gebruik en minibussen die autohandelaars tijdelijk aan hun voorraad onttrekken en met een 'handelaarsplaat' in het verkeer brengen, inzonderheid om voor toekomstige kopers proefritten af te leggen of demonstraties te geven.
Ter zake heeft de minister van Financiën beslist dat 60 % van de kosten betreffende het gebruik van die zogenaamde 'directiewagens' mogen worden aangemerkt als kosten die rechtstreeks op de verkoop drukken en bijgevolg niet onder de voormelde beperking vallen.
66/32
Die gedeeltelijke uitsluiting van de 75 %-beperking mag evenwel slechts worden toegepast binnen bepaalde grenzen en mits inachtneming van bepaalde voorwaarden die hierna worden besproken:
1° De beslissing om de 75 %-beperking niet toe te passen geldt uitsluitend voor constructeurs, invoerders van en handelaars in nieuwe autovoertuigen, die in die hoedanigheid voor hun hoofdberoep in het handelsregister zijn ingeschreven (zij geldt dus o.m. niet voor verkoopcommissionairs, zelfstandige vertegenwoordigers, makelaars en, meer algemeen, tussenpersonen bij verkoop die op commissie worden bezoldigd, invoerders van en handelaars in tweedehandswagens, garagehouders-herstellers en exploitanten van benzine- of servicestations).
De inschrijving in de hoedanigheid van het voormelde hoofdberoep in het handelsregister vormt op zichzelf geen bewijs; wanneer een onderneming terzelfder tijd verschillende activiteiten - zoals bijvoorbeeld handel in nieuwe en tweedehandswagens, herstelwerkplaats voor voertuigen en eventueel tankstation voor voertuigen - uitoefent, moet de betrokken belastingplichtige aan de taxatieambtenaar het bewijs leveren dat in de werkelijkheid de voorwaarde met betrekking tot het vereiste hoofdberoep is vervuld, niettegenstaande ook nevenactiviteiten worden uitgeoefend (PV nr. 226, 21.09.1992, Volksv. de Clippele, Bull. 723, blz. 214).
De criteria voor het beoordelen van het hoofdzakelijke of bijkomstige karakter van een handelsactiviteit, zijn dezelfde als die welke gelden voor de inschrijving in het handelsregister (PV nr. 533, 22.04.1993, Volksv. de Clippele, Bull. 731, blz. 2857).
Ter zake moet elke handelaar, overeenkomstig art. 9, 4°, van de op 20.07.1964 gecoördineerde wetten op het handelsregister, de enige handelswerkzaamheid of eventueel de handelswerkzaamheden van verschillende aard die hij voornemens is uit te oefenen opgeven; in dit laatste geval moet hij zelf de werkzaamheid opgeven die hij als hoofdwerkzaamheid beschouwt. De beoordeling van het hoofdzakelijke karakter van de werkzaamheid moet gesteund zijn op de criteria die de handelaar het best toelaten de feitelijke situatie te vatten: ze moet immers de werkelijkheid weergeven; ten overstaan van derden kan hieraan evenwel geen enkele bewijskracht worden gehecht (zie antwoord van de minister van Justitie op PV nr. 361, 01.06.1993, Volksv. de Clippele, Bull. VA nr. 68, 19.07.1993, Kamer, Gewone Zitting 1992-1993, blz. 6420).
2° Alleen nieuwe autovoertuigen die de aard hebben van koopwaar en die de belastingplichtige tijdelijk aan zijn voorraad onttrekt om ze hoofdzakelijk voor proefritten en demonstraties voor mogelijke klanten te gebruiken, mogen in aanmerking worden genomen.
3° De kosten waarop de in 66/31, tweede lid, bedoelde verhouding van 60 % moet worden berekend, betreffen alleen de verkeersbelasting, de verzekeringspremies en de gewone onderhoudskosten, met uitsluiting van afschrijvingen of waardeverminderingen.
D. Bedoelde kosten
1. Algemeen
66/33
Gelet op de algemene bewoordingen van art. 66, WIB 92, moet worden geacht dat de woorden 'beroepskosten met betrekking tot het gebruik van personenauto's enz.' in principe slaan op alle rechtstreekse en onrechtstreekse beroepskosten die voor de belastingplichtige zijn verbonden met de aankoop of de huur, het bezit, het gebruik en het onderhoud van een voertuig.
2. Aan de 75 %-beperking onderworpen kosten
a) Lijst van de bedoelde kosten
66/34
Hierna volgt een niet-beperkende lijst van kosten die onder de 75 %-beperking vallen:
1° afschrijvingen van het voertuig en van alle toebehoren en uitrusting (radio, schuifdak, speciale velgen en banden, airconditioning, LPG-installatie, bijkomende veiligheidsgordels, alarminstallatie enz.) die eventueel afzonderlijk zijn gefactureerd (zie ook 66/35 en 36);
2° de brandstofkosten;
3° verzekeringskosten (in het bijzonder: burgerlijke aansprakelijkheid, rechtsbijstand, eigen schade en diefstal);
4° verkeersbelasting, aanvullende verkeersbelasting, accijnscompenserende belasting en belasting op de inverkeerstelling;
5° bijdragen aan organisaties voor pechverhelping of aan verzekeringsinstellingen voor reisbijstand die vooral bij buitenlandse reizen voor de herstelling en de repatriëring van de wagen zorgen (met uitzondering van de bijdrage met betrekking tot persoonlijke risico's van reizigers);
6° aankoop van wisselstukken, toebehoren en uitrustingsstukken die onmiddellijk in kosten mogen worden geboekt (brandblusser, EHBO-set enz.);
7° onderhoudskosten (olieverversing, smering, afstelling enz.), zelfs indien zij door de belastingplichtige zelf zijn uitgevoerd, onder meer in zijn eigen werkplaats;
8° herstellingskosten (zie ook 66/37 tot 39);
9° kosten van pechverhelping of wegslepen van het defecte voertuig;
10° expertise- en gerechtskosten (hieronder begrepen honoraria van advocaten) in verband met het gebruik van een voertuig;
11° kosten van ontstoffen en wassen van voertuigen in gespecialiseerde inrichtingen (car-wash) of in de onderneming zelf;
12° garagekosten (afschrijving of huur van garages, autoboxen of andere parkeerplaatsen);
13° parkeerkosten (kosten van individuele of gemeenschappelijke parkeermeters) en (Belgische en buitenlandse) tolgelden voor autowegen, tunnels, veerponten, bruggen enz.;
14° bijdragen voor technische inspectie;
15° niet als voorbelasting aftrekbare btw, ongeacht of die wordt afgeschreven of rechtstreeks in de kosten wordt opgenomen (zie evenwel 66/42 inzake de niet-aftrekbare btw die betrekking heeft op kosten die zelf niet onderhevig zijn aan de 75 %-beperking);
16° autoradiotaks.
b) Afschrijvingen
66/35
Wat betreft de afschrijvingen van de bedoelde personenauto's enz. gelden specifieke regels, namelijk:
-     die voertuigen zijn uitgesloten van het stelsel van degressieve afschrijving;
-     de bij de aankoopprijs komende kosten moeten op dezelfde wijze worden afgeschreven als de aanschaffings- of beleggingswaarde van de voertuigen zelf.
Naast die regels en de in 66/36 hierna vermelde bepalingen inzake de afschrijvingsduur, zijn de algemene regels inzake de aftrek van afschrijvingen als beroepskosten onverkort van toepassing; ter zake wordt verwezen naar de commentaar op art. 61, WIB 92.
66/36
Er bestaat geen vaste regel die stelt dat een personenauto enz. altijd over 5 jaar wordt afgeschreven. Overeenkomstig art. 61, eerste lid, WIB 92, kunnen afschrijvingen immers slechts als beroepskosten worden aangemerkt voor zover ze noodzakelijk zijn en samengaan met een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan.
De belastingplichtige is er dan ook toe gehouden bij het vaststellen van de afschrijvingsannuïteit rekening te houden met een gebruiksduur die de werkelijkheid zo dicht mogelijk benadert.
Dit betekent dat de afschrijvingsduur van de bedoelde voertuigen in de praktijk 5 jaar kan zijn, maar ook korter of langer dan 5 jaar, rekening houdende met het type wagen en met het gebruik dat ervan gemaakt wordt. Ter zake wordt de normale gebruiksduur in eerste instantie door de taxatieambtenaar beoordeeld.
Het feit dat bij de verkoop van een wagen een belangrijke meerwaarde wordt verwezenlijkt, kan erop wijzen dat de belastingplichtige de afschrijvingen voorheen fel heeft overschat en dat de toegepaste afschrijvingen dan ook niet met de werkelijke waardevermindering overeenstemmen; in zulke gevallen is de taxatieambtenaar gerechtigd het afschrijvingspercentage van de voorbije jaren te herzien en op het volgende voertuig van de betrokkene - bij gelijkblijvende omstandigheden - slechts een lagere afschrijving te aanvaarden.
In het geval waarin de normale gebruiksduur van een wagen is vastgesteld op 5 jaar terwijl de belastingplichtige deze om de 2 jaar wenst te vervangen om andere redenen dan de werkelijke waardevermindering - bijvoorbeeld om een hoger bedrag voor de overname van de wagen te bekomen of om nooit met een oud voertuig te rijden -, kan de aanslagambtenaar geen afschrijving van meer dan 20 % aanvaarden daar de normale duur van het gebruik van het voertuig, ofwel door één eigenaar, ofwel door meerdere opeenvolgende eigenaars hoe dan ook 5 jaar bedraagt.
c) Herstellingskosten - Tussenkomst van een derde of van een verzekeringsmaatschappij
66/37
De herstellingskosten omvatten alle kosten die verbonden zijn aan het herstellen van het voertuig (koetswerk, verf, mechanische onderdelen) ongeacht de oorzaak van de schade, de omvang ervan of nog het feit dat de kosten naderhand worden terugbetaald door een derde (verzekeringsmaatschappij, derde-aansprakelijke enz.).
Het totale bedrag van die beroepskosten moet tot 75 % beperkt worden.
66/38
Wanneer een voertuig, dat een belastingplichtige gedeeltelijk voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid gebruikt, betrokken is in een ongeval, kunnen de uit het schadegeval voortvloeiende kosten (als beroepskosten) worden afgetrokken van zijn beroepsinkomsten, in de mate dat het voertuig beroepsmatig wordt gebruikt; vervolgens moet uiteraard nog de 75 %-beperking worden toegepast. Ter zake is het zonder belang of het ongeval zich tijdens de uitoefening van de beroepswerkzaamheid of daarbuiten (m.a.w. in het privéleven) heeft voorgedaan.
Voorbeeld
66/39
Ten gevolge van een ongeval, waarvoor een derde volledig aansprakelijk is, moet het voertuig dat door een handelaar voor 60 % beroepsmatig wordt aangewend, hersteld worden; de herstellingskosten bedragen 1.000 euro.
Het als beroepskosten aanvaardbare gedeelte moet beperkt worden tot: 1.000 euro x 60 % x 75 % = 450 euro.
De werkelijk door de belastingplichtige verkregen vergoeding komt in dezelfde verhouding (60 % x 75 % = 45 %) in aanmerking als een positief bestanddeel dat bijdraagt tot de winst.
d) Grondslag voor de berekening van de 75 %-beperking
66/40
Het past eraan te herinneren dat de kosten waarop de beperking van toepassing is, de kosten zijn met betrekking tot het beroepsmatige gebruik van voertuigen, in voorkomend geval na aftrek van de kosten met betrekking tot verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer - zie 66/10 en 11 (zie evenwel 66/42 tot 45 inzake de kosten waarvoor de beperking niet geldt).
Hieruit volgt dat eerst het privégedeelte moet worden afgezonderd; van het aldus bekomen beroepsgedeelte worden vervolgens de verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer afgetrokken en op het overblijvende saldo wordt de beperking berekend.
Indien bijvoorbeeld een handelaar - die geen woon-werkverplaatsingen heeft - zijn voertuig voor 40 % tot privédoeleinden gebruikt, wordt het aftrekbare gedeelte van 60 % beperkt tot 45 % (60 % x 75 %), d.w.z. 25 % x 60 % = 15 % wordt verworpen op grond van art. 66, § 1, WIB 92.
66/41
Om dubbele belasting te vermijden, werd er beslist om de kosten met betrekking tot het gebruik van een voertuig door een derde niet als autokosten aan te merken voor het bedrag van het voordeel van alle aard dat voor die derde belastbaar is.
Bijgevolg moet in de PB het voordeel van alle aard worden afgetrokken van de totale beroepskosten met betrekking tot het ter beschikking gestelde voertuig. Het eventuele saldo is onderworpen aan de beperking van 75 %.
3. Niet aan de beperking onderworpen kosten
a) Algemeen
66/42
De beperking van de kosten tot 75 % is niet van toepassing op:
-     de financieringskosten (zie 66/44);
-     de kosten voor mobiele telefonie (zie 66/45).
De niet als voorbelasting aftrekbare btw wordt niet beperkt tot 75 % indien deze betrekking heeft op kosten die zelf niet aan de beperking onderhevig zijn (zie 66/44, 3° en 66/34, 15°).
De 75 %-beperking geldt evenmin voor niet in art. 66, WIB 92, bedoelde beroepskosten; dit is o.a. het geval voor de kosten die een onderneming maakt om haar clientèle parkeergelegenheid te kunnen aanbieden, zoals bijvoorbeeld de huur of de afschrijving van parkeerplaatsen.
b) Brandstofkosten
66/43
…
c) Financieringskosten
66/44
Volledig aftrekbaar blijft het beroepsmatige deel van:
1° interest en andere financiële kosten die begrepen zijn in de annuïteiten van een contract van financiering bij aankoop van een wagen;
2° interest van een lening voor de aankoop van een wagen;
3° kosten van huurkoop (leasing), d.w.z. in de gevallen waarin de wagen door de leasingnemer wordt afgeschreven: de interest en andere financiële kosten die begrepen zijn in de volgens de overeenkomst te storten termijnen, alsook de niet als voorbelasting aftrekbare btw op die interesten en andere financiële kosten (PV nr. 240, 14.06.1989, Sen. de Seny, Bull. 689, blz. 2655; zie ook PV nr. 247, 05.10.1992, Volksv. Tant, Bull. 729, blz. 1858). Het gedeelte van die termijnen dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed en dat de berekeningsgrondslag van de afschrijvingen vormt, valt daarentegen wel onder de toepassing van art. 66, WIB 92.
De voormelde uitsluiting van de 75 %-beperking op de financieringskosten is verantwoord omdat de beoogde interest zowel vanuit boekhoudkundig als vanuit fiscaal oogpunt niet als eigenlijke autokosten wordt aangemerkt, maar afzonderlijk wordt behandeld als 'financieringskosten'.
d) Mobiele telefonie
66/45
De beroepskosten van mobiele telefonie (handenvrijkits, GSM, smartphones) zijn niet onderworpen aan de 75 %-beperking.
De GPS-kosten worden aangemerkt als kosten met betrekking tot het gebruik van het voertuig en zijn dus aan de 75 %-beperking onderworpen (PV nr. 536, Van Parys, 11.12.2000, VA Kamer, 2000-2001, blz. 7920).
4. Huurkosten van een voertuig
a) Huur van een voertuig met of zonder bestuurder
66/46
Uit de samenlezing van § 2 en § 3 van art. 66, WIB 92, volgt dat alle kosten die voortvloeien uit het huren van een voertuig, met of zonder bestuurder, bij een in België of in het buitenland gevestigde onderneming, voor de huurder kosten uitmaken die beperkt zijn tot 75 % van het beroepsgedeelte.
Ter zake is het zonder belang te weten wat precies begrepen is in de totale huurprijs die de verhuurfirma aan haar klanten aanrekent (afschrijving, verzekering, onderhoud, verkeersbelasting, radiotaks, beheerskosten, financiering enz.).
66/47
De beperking moet evenwel niet worden toegepast op de financiële lasten die in bepaalde contracten van renting (= huur) van autovoertuigen op lange termijn (contracten van verhuring van autovoertuigen, doorgaans 'rent-a-car' genoemd, zijn hier niet bedoeld), aan de huurder worden gefactureerd, omdat deze contracten (zie 66/44, eerste lid, 3°) uit financieel oogpunt, wat het doel en de middelen betreft, gelijkenis vertonen met contracten van financieringshuur (leasing).
Die afwijking wordt slechts toegestaan indien het contract:
1° een looptijd van ten minste 24 maanden heeft;
2° het financiële luik duidelijk onderscheidt van de andere gefactureerde kosten (namelijk de kosten van onderhoud en herstellingen) en zodoende precies laat uitkomen hoeveel de financiële lasten en de wedersamenstelling van het kapitaal bedragen.
Bovendien is de afwijking ingevolge art. 55, WIB 92, slechts van toepassing in de mate dat de interest niet hoger is dan een bedrag dat overeenstemt met de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet.
De beperking tot 75 % van het beroepsgedeelte is dus niet van toepassing op de financiële kosten, in de mate dat deze overeenstemmen met een rentevoet die niet hoger is dan het hierboven vermelde maximum.
b) Taxi's
66/48
De kosten van het gebruik van taxi's, in België zowel als in het buitenland, zijn voor het volle bedrag kosten waarop de beperking van toepassing is (vergelijk met 66/24 tot 27; zie evenwel 66/56).
5. Aan derden terugbetaalde kosten
a) Algemeen
66/49
Overeenkomstig art. 66, § 3, tweede zinsnede, WIB 92, wordt de beperking tot 75 % van het beroepsgedeelte eveneens toegepast met betrekking tot autokosten die aan derden worden terugbetaald, juist alsof die kosten rechtstreeks door de belastingplichtige zelf waren betaald.
Dat betekent dat tot 75 % van hun bedrag moeten worden beperkt:
-     ofwel kosten van die aard die, op voorlegging van bewijsstukken, aan leden van het personeel of van de directie worden terugbetaald,
-     ofwel forfaitaire vergoedingen die worden geacht dergelijke kosten te dekken.
66/50
Toepassingsgevallen:
-     de door de werkgever aan een werknemer terugbetaalde kosten van het woon-werkverkeer zijn volledig aftrekbaar wanneer het bedrag ervan als dusdanig op de loonfiche van de verkrijger is vermeld;
-     de forfaitaire vergoeding verleend als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever en vastgesteld overeenkomstig ernstige normen, blijft onbelastbaar bij de verkrijger (art. 31, tweede lid, 1°, in fine, WIB 92);
-     wanneer de werkgever bijdraagt in de kosten van de werknemer, moet de beperking worden toegepast op de totaliteit van diens autokosten zonder rekening te houden met de bijdrage van de werkgever.
66/51
…
b) Voorbeeld 1: terugbetaling van eigen kosten van de werkgever
66/52
Een werknemer die zijn werkelijke beroepskosten aftrekt, gebruikt in 2014 zijn eigen wagen onder meer voor zijn reizen van en naar zijn werk (woon-werkverkeer), alsook voor dienstreizen voor rekening van de onderneming.
Zijn autokosten zonder privékarakter bedragen 6.000 euro en zijn voor aj. 2015 als volgt samengesteld:
-     traject woon-werkverkeer
 
4.000 euro
-     dienstreizen voor de werkgever
 
2.000 euro
-     totaal
 
6.000 euro
De kosten van dienstreizen worden hem volledig terugbetaald op voorlegging van bewijsstukken.
Regularisatie bij de werknemer:
-     bezoldigingen
 
30.000 euro
-     totale autokosten
 
6.000 euro
-     eigen kosten van de werkgever
 
-2.000 euro
-     verschil
 
4.000 euro
-     totaal aftrekbare autokosten
 
4.000 euro x 75 % = 3.000 euro
-     belastbare nettobezoldigingen
 
27.000 euro
 
 
 
 
c) Voorbeeld 2: bijdrage van de werkgever in de kosten van de werknemer
66/53
De werkgever draagt ten belope van 1.000 euro bij in de kosten van een werknemer, die voor het jaar 2014 zijn werkelijke beroepskosten bewijst en zijn eigen wagen gebruikt voor de reizen tussen zijn woonplaats en zijn plaats van tewerkstelling (totale kost: 6.000 euro door toepassing van het forfait van 0,15 euro per km).
De bijdrage van de werkgever van 1.000 euro is op de loonfiche van de begunstigde vermeld.
Regularisatie bij de werknemer:
-     bezoldigingen
 
30.000 euro
-     voordeel van alle aard
 
1.000 euro
-     totaal
 
31.000 euro
-     totaal aftrekbare autokosten
 
-6.000 euro
-     belastbare nettobezoldigingen
 
25.000 euro
6. Aan derden doorgerekende kosten
a) Algemeen
66/54
Zoals dit ook het geval is inzake de beperking van restaurant- en receptiekosten en van kosten voor relatiegeschenken, vormen de gevallen waarin autokosten aan derden worden doorgerekend in feite een variante op de 'aan derden terugbetaalde kosten'.
66/55
Hierna staan de volgende concrete gevallen ter illustratie van de autokosten:
1° wanneer een onderneming in de dienstensector, hierna genoemd A, een gedeelte van haar werkzaamheden in onderaanneming laat uitvoeren door een andere onderneming, hierna genoemd B, en B - benevens het factureren van haar prestaties - aan A ook kosten in rekening brengt voor gedane verplaatsingen, moet de beperking van de aftrekbaarheid van de autokosten worden toegepast bij de belastingplichtige die deze uitgaven in zijn beroepskosten opneemt, in dit geval de onderneming B; de door A aan B gestorte sommen zijn immers een vergoeding van een dienstverlening en zijn bijgevolg voor A geen autokosten (PV nr. 207, 08.05.1989, Sen. Van Thillo, Bull. 690, blz. 171). Voor een analoog voorbeeld zie het eerste onderdeel van PV nr. 696, 16.09.1993, Volksv. De Clerck, Bull. 735, blz. 366;
2° de door een belastingplichtige aan derden aangerekende kilometervergoeding wordt opgenomen in zijn belastbare beroepsinkomsten, terwijl het beroepsmatige gedeelte van de werkelijk door hem gemaakte autokosten (brandstof- en financieringskosten uitgezonderd) slechts voor 75 % onder zijn aftrekbare beroepskosten mag worden opgenomen (PV nr. 696, 16.09.1993, Volksv. De Clerck, Bull. 735, blz. 366).
b) Bijzonder geval: vervoer van colli per taxi
66/56
Indien voor het vervoer van niet-vergezelde colli een beroep wordt gedaan op een taxi-onderneming, worden de desbetreffende kosten noch bij de taxi-onderneming (zie 66/24 tot 26), noch bij de klant aan de 75 %-beperking onderworpen; voor de toepassing van die uitzondering ten gunste van de klant is evenwel vereist dat de desbetreffende factuur duidelijk de volgende gegevens vermeldt:
-     de datum, het tijdstip en de prijs van de rit;
-     de naam of de benaming, alsook het volledige adres van de geadresseerde;
-     de aard, het aantal en het gewicht van de colli.
De beperking is bij de klant evenmin van toepassing wanneer hij een beroep doet op een onderneming die gespecialiseerd is in het vervoer van colli (PV nr. 213, 23.05.1991, Sen. Wintgens, Bull. 711, blz. 2977 - zie ook 66/29 en 30).
VI. FORFAIT VAN 0,15 EURO PER KM VOOR WOON-WERKVERKEER  VERPLAATSINGEN
A. Algemeen
66/57
Art. 66, 4de lid, WIB 92, vervangt de bewijsvoering van de autokosten die betrekking hebben op het woon-werkverkeer door een forfaitair stelsel van 0,15 euro per km.
Zoals uiteengezet in 66/12 e.v. blijft het stelsel van kostenbewijs met bijhorende beperking tot 75 % evenwel bestaan voor beroepsverplaatsingen die niet als woon-werkverkeer kunnen worden aangemerkt.
66/58
…
B. Betrokken belastingplichtigen
66/59
Het forfait van 0,15 euro per km is van toepassing op werknemers, bedrijfsleiders en beoefenaars van vrije beroepen die hun specifieke beroepskosten in verband met woon-werkverkeer in rekening willen brengen.
66/60
Het forfait van 0,15 euro voor woon-werkverplaatsingen geldt ook voor handelaars.
Zelfstandigen op wie deze maatregel van toepassing is, zijn bv. een handelaar die een winkel in het centrum van de stad heeft, maar aan de rand ervan woont; een geneesheer die aan een ziekenhuis verbonden is; een advocaat die zijn praktijk heeft buiten zijn woning enz. (zie Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/9, blz. 129).
C. Bedoelde voertuigen
1. Algemeen
66/61
De voertuigen waarvoor het forfait van 0,15 euro per km woon-werkverkeer geldt, zijn personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen zoals die zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen (zie inschrijving in het repertorium van de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen (DIV) van de FOD Mobiliteit en Vervoer).
Met inachtneming van het bepaalde in 66/62, betreft het identiek dezelfde voertuigen als die waarvoor de 75 %-beperking van toepassing is (zie 66/18 tot 22).
2. Voertuigen van gehandicapten of groot-oorlogsinvaliden
66/62
De 0,15 euro-regel geldt in principe niet voor de in 66/61 bedoelde voertuigen die groot-oorlogsinvaliden of gehandicapten als persoonlijk vervoermiddel gebruiken en die als dusdanig van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld (zie art. 5, § 1, 3°, WGB). De wetgever heeft deze uitzondering opgenomen omdat sommige gehandicapten absoluut een individueel transportmiddel nodig hebben om zich te verplaatsen en vaak verplicht zijn grotere voertuigen te gebruiken waaraan zij soms zeer dure veranderingen moeten laten aanbrengen (zie Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/9, blz. 13 en Senaat, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 425/2, blz. 81).
Gelet op de duidelijke bedoeling van de wetgever deze categorie personen geen nadeel te berokkenen, past het dit forfait van 0,15 euro niet te weigeren aan gehandicapten die zelf voor deze formule opteren.
3. Niet-bedoelde voertuigen
66/63
Het forfait van 0,15 euro geldt niet voor de woon-werkverplaatsingen die gebeuren met andere vervoermiddelen dan de in 66/61 bedoelde voertuigen (zoals een tractor, een autocar, een motorfiets, een fiets enz.).
De beroepskosten die betrekking hebben op het woon-werkverkeer per fiets worden, bij gebrek aan bewijzen, forfaitair vastgesteld op 0,145 euro per afgelegde km (0,22 euro geïndexeerd voor aj. 2015 en aj. 2016).
D. Bedoelde kosten
66/64
Het forfaitaire bedrag van 0,15 euro per afgelegde km omvat alle rechtstreekse en onrechtstreekse kosten - en dus ook de eventuele minderwaarden (zie 66/69.8 tot 69.15) - met betrekking tot het gebruik van het voertuig. In het geval dat de beroepsmatige verplaatsingen van een belastingplichtige beperkt zijn tot het woon-werkverkeer, omvat dit bedrag van 0,15 euro per km dus ook de kosten of de vermindering van de waarde van het voertuig ingevolge schade opgelopen door diefstal ervan (PV nr. 438, 23.05.1996, Volksv. Janssens, Bull. 764, blz. 2054).
Voor een opsomming van de bedoelde kosten wordt verwezen naar 66/34.
66/65
Het forfait van 0,15 euro omvat echter niet de financieringskosten en de kosten voor mobiele telefonie (GSM, smartphone, handenvrijkits).
E. Aard van het forfait
66/66
Hoewel het een forfait betreft, situeert het stelsel van de 0,15 euro per km zich in dat van de werkelijke beroepskosten waarvan het een specifiek onderdeel uitmaakt. Het kan dan ook geenszins gecombineerd worden met het algemeen kostenforfait van art. 51, WIB 92.
Het forfait van 0,15 euro per km vindt dan ook slechts toepassing wanneer de belastingplichtige de aftrek van zijn werkelijke beroepskosten wenst toe te passen. Het is daarbij zonder belang hoe hoog het belastbare vermogen of de werkelijke kostprijs per km van de wagen is waarmee het woon-werktraject wordt afgelegd, of de werkgever al dan niet bijdraagt in de kosten van het woon-werkverkeer.
Werknemers, bedrijfsleiders en beoefenaars van vrije beroepen hebben uiteraard altijd recht op het algemene kostenforfait van art. 51, WIB 92, wanneer zij geen beroep doen op het stelsel van werkelijke beroepskosten en in het raam daarvan het speciale forfait van 0,15 euro per km niet vragen, ofwel wanneer dit speciale forfait eventueel verhoogd met de bewezen beroepskosten lager is dan het voormelde algemene kostenforfait.
66/66.1
Aangezien een individueel akkoord nooit afbreuk mag doen aan enige wettelijke bepaling, kan, gelet op de wettelijke regeling inzake het forfait van 0,15 euro per km woon-werkverkeer tussen de belastingplichtige en de aanslagambtenaar geen individueel akkoord worden gesloten aangaande de beroepskosten met betrekking tot die verplaatsingen door een valide belastingplichtige (PV nr. 1078, 04.05.1994, Volksv. de Clippele, Bull. 742, blz. 2859).
F. Voorwaarde i.v.m. de gebruiker van het voertuig
1. Algemeen
66/67
Voor het woon-werkverkeer dat door verschillende reizigers met één en dezelfde wagen wordt afgelegd (carpooling - met inbegrip van carpoolende echtgenoten), wordt het forfait van 0,15 euro per afgelegde km slechts aan één van de samen rijdenden toegekend, vermits de kosten slechts éénmaal gedaan zijn.
Dienaangaande bepaalt art. 66, § 5, eerste lid, WIB 92, uitdrukkelijk dat het forfait van 0,15 euro per afgelegde kilometer uitsluitend mag worden toegekend aan de belastingplichtige die aantoont dat hij het woon-werktraject aflegt met een voertuig dat:
1° ofwel zijn eigendom is;
2° ofwel op zijn naam ingeschreven is bij de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen (DIV);
3° ofwel door een huur- of leasingovereenkomst bestendig of gewoonlijk te zijner beschikking is;
4° ofwel aan zijn werkgever of vennootschap toebehoort en het eventuele voordeel voortspruitend uit het gebruik van dat voertuig op zijn naam wordt belast.
2. Echtgenoot en kinderen
66/68
Overeenkomstig art. 66, § 5, tweede lid, WIB 92, mag in de in 66/67, tweede lid, 1° tot 3°, bedoelde gevallen dat forfait worden toegekend aan de echtgenoot of aan een kind van de belastingplichtige indien die echtgenoot of dat kind het voertuig gebruikt voor woon-werkverplaatsingen.
Het begrip 'kind' moet worden beoordeeld in de zin die eraan wordt gegeven in art. 2, § 1, 4°, WIB 92, namelijk de afstammelingen van de belastingplichtige en van zijn echtgenoot, alsmede de kinderen die hij volledig of hoofdzakelijk ten laste heeft.
Ter zake is het dus niet vereist dat zij met de belastingplichtige samenwonen of, meer nog, fiscaal te zijnen laste zijn.
Dat forfait mag niet worden toegekend aan de hierna vermelde personen die het voertuig van de belastingplichtige gebruiken voor hun woon-werkverplaatsingen:
-     de persoon waarmee de belastingplichtige een feitelijk gezin vormt;
-     de ascendenten van de belastingplichtige of van zijn echtgenoot;
-     de zijverwanten van de belastingplichtige of van zijn echtgenoot;
-     de personen van wie de belastingplichtige of zijn echtgenoot als kind volledig of hoofdzakelijk ten laste zijn geweest.
Zo kan het forfait van 0,15 euro per km voor het woon-werkverkeer niet worden toegekend aan de belastingplichtige die het voertuig van zijn kind gebruikt (PV nr. 1229, 26.09.1994, Volksv. Pinxten, Bull. 746, blz. 604).
3. Gezamenlijke trajecten
66/68.1
Wanneer meerdere van de in 66/68, eerste lid, bedoelde personen gezamenlijk het gehele of een gedeelte van het traject tussen hun woonplaats en hun plaats van tewerkstelling afleggen, mag het in art. 66, § 4 en § 5 bepaalde forfait, wat het gezamenlijk afgelegde traject betreft, in ieder geval slechts aan één van hen worden toegekend.
De beroepskosten met betrekking tot de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling die anders dan met een in artikel 66, § 5, WIB 92, vermeld voertuig worden gedaan, worden, bij gebrek aan bewijzen, forfaitair bepaald op 0,15 euro per afgelegde kilometer, zonder dat de in aanmerking genomen afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling hoger mag zijn dan 100 km (enkel traject - kilometeraantal van toepassing sinds het aj. 2007).
Voorbeelden:
-     2 echtgenoten leggen het traject woonplaats – plaats van tewerkstelling van 120 km af met de personenwagen waarvan een van hen eigenaar is: aftrek op grond van art. 66, §§ 4 en 5: 240 km x 0,15 euro voor een van de echtgenoten naar keuze en aftrek op grond van art. 66bis: 120 km beperkt tot 200 km x 0,15 euro voor de andere echtgenoot;
-     een vader en zijn zoon leggen het traject woonplaats – plaats van tewerkstelling van 120 km af met de personenwagen waarvan de vader eigenaar is: aftrek op grond van art. 66, §§ 4 en 5: 240 km x 0,15 euro voor de vader of de zoon naar keuze en aftrek op grond van art. 66bis: 120 km beperkt tot 200 km x 0,15 euro voor de andere belastingplichtige;
-     een vader en zijn zoon leggen het traject woonplaats – plaats van tewerkstelling  van 120 km af met de personenwagen waarvan de zoon eigenaar is: aftrek op grond van art. 66, §§ 4 en 5: 240 km x 0,15 euro voor de zoon, de enige met het, volgens art. 66, § 5, persoonlijke voertuig en aftrek op grond van art. 66bis: 120 km beperkt tot 200 km x 0,15 euro voor de vader.
Voor de fiets bedraagt het forfait 0,22 euro per kilometer.
Voor meer info: zie circulaire Ci.RH.241/555.223 (AOIF 19/2004) van 08.04.2004 en het  addendum ervan, zelfde kenmerk, van 20.09.2005.
G. Gebruik van een firmawagen
66/69
De berekening van het belastbare voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijke gebruik van een firmawagen die gratis ter beschikking wordt gesteld, bedoeld in art. 65, WIB 92, wordt vastgesteld door rekening te houden met de CO2-uitstoot en met de cataloguswaarde van het voertuig. De wijze van berekening van dat voordeel wordt uiteengezet in art. 36, WIB 92.
Wanneer de belastingplichtige over een firmawagen beschikt, mag de aftrek van de kosten voor zijn woon-werkverkeer niet groter zijn dan het eventuele in zijn naam belaste voordeel dat voortvloeit uit het gebruik van het voertuig, eventueel verhoogd met zijn eigen tussenkomst voor het verkrijgen van dat voordeel.
Voorbeeld
Een belastingplichtige beschikt over een firmawagen. In 2014 heeft hij zich gedurende 220 dagen naar zijn vaste plaats van tewerkstelling begeven, dat zich op een afstand van 50 km van zijn woonplaats bevindt. Hij wordt belast op een VAA van 2.000 euro. Om van dat voordeel te genieten betaalt hij zelf 500 euro per jaar.
Berekening van het forfait tegen 0,15 euro per km: 50 km x 2 (heen en terug) x 220 x 0,15  euro = 3.300 euro.
Dit forfait wordt beperkt tot het bedrag van het in hoofde van de werknemer belaste VAA, verhoogd met zijn eigen bijdrage: 2.000 euro + 500 euro = 2.500 euro.
Zie FAQ en berekeningsformule online (financien.belgium.be > Particulieren > Vervoer > Bedrijfswagens).
H. Bijzonder geval: carpooling
1. Georganiseerd gemeenschappelijk vervoer (GGV)
66/69.1
We spreken van georganiseerd gemeenschappelijk vervoer wanneer de werkgever de regels en de modaliteiten voor het gebruik van het gemeenschappelijk vervoer vastlegt en toeziet op het gebruik ervan door de werknemers. Bovendien moeten de regels voor het gebruik van het georganiseerd gemeenschappelijk vervoer, evenals de voorwaarden van de vergoedingen, opgenomen zijn in een collectieve overeenkomst of in individuele schriftelijke overeenkomsten die zijn gesloten tussen de werkgever of de groep van werkgevers en elke werknemer.
Wanneer de werkgever aan de werknemer-chauffeur een firmawagen ter beschikking stelt, zijn er twee bijkomende voorwaarden opdat er sprake zou zijn van GGV:
-     het aandeel van carpooling (zijnde het traject van de woon- naar de werkplaats door verscheidene personen samen afgelegd in één en dezelfde wagen) in het totale traject woon- werkplaats, moet essentieel zijn. Concreet wil dat zeggen dat carpooling in het totale traject woon-werkplaats, voor de werknemer-chauffeur minstens 80 % moet bedragen;
-     bovendien mag het betreffende voertuig niet worden gebruikt voor loutere privéverplaatsingen.
2. Werknemer-chauffeur
a) Persoonlijke auto van de chauffeur
66/69.2
Wanneer de werknemer-chauffeur zijn eigen voertuig gebruikt, mag hij zijn beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling aftrekken ten belope van het forfait van 0,15 euro per km, zoals bepaald in art. 66, §§ 4 en 5, WIB 92.
De door de werkgever betaalde vergoedingen voor het GGV en de individuele woon-werkverplaatsingen zijn volledig belastbaar.
66/69.3
De omweg die wordt gemaakt om een werknemer-passagier op te halen, wordt in hoofde van de werknemer-chauffeur aangemerkt als een dienstverplaatsing (kost eigen aan de werkgever, niet-belastbaar voor de werknemer). Indien de voorwaarden met betrekking tot het GGV vervuld zijn (zie 66/69.1), zijn de kosten die daarmee verband houden voor 75 % aftrekbaar (art. 66, § 1, WIB 92).
Buiten het GGV wordt de omweg niet als een dienstverplaatsing aangemerkt, noch als een verplaatsing tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling. De kosten die daarmee verband houden zijn niet aftrekbaar.
b) Firmawagen ter beschikking gesteld door de werkgever
66/69.4
Indien de voorwaarden van het GGV vervuld zijn (zie 66/69.1), wordt er in hoofde van de werknemer-chauffeur geen VAA in aanmerking genomen. Art. 66, §§ 4 en 5, WIB 92, kan derhalve niet worden toegepast (de belastingplichtige kan echter wel art. 66bis, WIB 92, toepassen).
66/69.5
Indien de voorwaarden van het GGV niet vervuld zijn, kan de werknemer-chauffeur het forfait van 0,15 euro per km uit art. 66, §§ 4 en 5, WIB 92, toepassen. Het verkregen totaal moet echter worden beperkt tot het bedrag van het belastbare VAA, eventueel verhoogd met de bijdrage van de werknemer-chauffeur (art. 66, § 5, 3de lid, WIB 92).
3. Werknemer-passagier
66/69.6
Voor de aftrekbaarheid van de verplaatsingskosten van de werknemer-passagier, speelt het geen rol of hij zich in de eigen wagen van de werknemer-chauffeur bevindt of in een firmawagen die aan deze laatste ter beschikking werd gesteld, al dan niet in het kader van het GGV.
De werknemer-passagier mag, overeenkomstig art. 66, § 1, WIB 92, 75 % van zijn carpoolbijdrage in aftrek brengen, voor zover hij bewijst dat hij die bijdrage werkelijk betaald heeft, ofwel, overeenkomstig art. 66bis, 0,15 euro per km in aftrek brengen (beperkt tot 100 km).
66/69.7
…
VIbis. MINDERWAARDEN OP PERSONENAUTO'S, AUTO'S VOOR DUBBEL GEBRUIK EN MINIBUSSEN
A. Algemeen
66/69.8
Krachtens art. 66, § 1, in fine, WIB 92, zijn de minderwaarden die geleden zijn op voor beroepsdoeleinden gebruikte personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, slechts ten belope van 75 % als beroepskosten aftrekbaar. Het betreft hier dezelfde voertuigen als die waarvan ook de kosten slechts ten belope van 75 % aftrekbaar zijn (zie inzonderheid 66/18 tot 22).
66/69.9
De aftrekbaarheid als beroepskosten ten belope van 75 % van de minderwaarde die door een belastingplichtige wordt geleden bij de verkoop of de buitengebruikstelling (ingevolge vernieling, diefstal, enz.) van een dergelijk voor beroepsdoeleinden gebruikt voertuig, geldt ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige (werknemer, bedrijfsleider, beoefenaar van een vrij beroep, ondernemer, handelaar, enz.).
B. Regels voor het vaststellen van de minderwaarden
1. Algemeen
66/69.10
De op de bedoelde voertuigen geleden minderwaarde worden op dezelfde wijze bepaald als de minderwaarden op andere investeringen, met dien verstande dat slechts 75 % van hun bedrag in aanmerking wordt genomen.
Krachtens art. 66, § 4, WIB 92, omvat het forfaitaire bedrag van 0,15 euro per km evenwel alle beroepskosten met betrekking tot het woon-werkverkeer (met uitzondering van de financieringskosten en de kosten voor mobiele telefonie (GSM, smartphone, handenvrijkits) (zie 66/65)). Het gedeelte van de minderwaarde dat betrekking heeft op het woon-werkverkeer mag dus niet bovenop dat forfait worden afgetrokken.
Dit houdt in dat met betrekking tot een personenauto, een auto voor dubbel gebruik of een minibus, die alleen maar gebruikt wordt voor privédoeleinden en voor woon-werkverkeer, nooit een minderwaarde als beroepskosten kan worden afgetrokken (behoudens in het geval beoogd in 66/62, eerste lid).
2. Berekening van de aftrekbare minderwaarde
66/69.11
Om te bepalen in welke mate de minderwaarde op een personenauto, een auto voor dubbel gebruik of een minibus als beroepskosten aftrekbaar is, worden enkel de overige beroepsverplaatsingen in aanmerking genomen. Er wordt geen rekening gehouden met de privé-verplaatsingen, noch met het woon-werkverkeer.
66/69.12
Slechts het gedeelte van de minderwaarde dat betrekking heeft op die andere beroepsverplaatsingen is ten belope van 75 % aftrekbaar als beroepskosten.
66/69.13
…
C. Voorbeelden
1. Voorbeeld 1
66/69.14
Een geneesheer heeft in 2010 een personenauto aangekocht voor 100.000 euro (btw inbegrepen). De wagen wordt voor 50 % gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid (bezoek aan patiënten); er is geen woon-werkverkeer. De jaarlijkse afschrijving van de wagen bedraagt 20 %. De wagen is in 2014 verkocht voor 50.000 euro.
Vaststelling van het fiscale resultaat:
-     verkoopprijs, teruggebracht tot het beroepsgedeelte:
 
 
-     5.000 euro x 50 % =
 
2.500 euro
-     aanschaffingswaarde, teruggebracht tot het
 
 
-     beroepsgedeelte: 100.000 euro x 50 % =
50.000 euro
 
-     afschrijvingen m.b.t. het beroepsgedeelte (vóór toepassing van de in art. 66, § 1, WIB 92, gestelde beperking, d.w.z. zonder rekening te houden met de 75 %-regel):
 
 
 
-     50.000 euro x 20 % x 4 =
-40.000 euro
 
 
-     verschil:
 
-10.000 euro
 
-     fiscale minderwaarde:
 
7.500 euro
 
-     als beroepskosten aftrekbare minderwaarde:
 
 
 
-     7.500 euro x 75 % =
 
5.625 euro
 
 
 
 
 
 
2. Voorbeeld 2
66/69.15
Een zelfstandige die niet btw-plichtig is, heeft in 2011 een personenauto aangekocht voor 60.000 euro (btw inbegrepen).
De wagen wordt als volgt gebruikt:
-     20 % voor woon-werkverkeer;
-     70 % voor andere beroepsverplaatsingen;
-     10 % voor privédoeleinden.
De jaarlijkse afschrijving van de wagen bedraagt 20 %.
De wagen werd in 2014 verkocht voor 12.000 euro.
Vaststelling van het fiscale resultaat:
-     verkoopprijs, teruggebracht tot het beroepsgedeelte, woon-werkverkeer uitgezonderd:
 
 
-     12.000 euro x 70 % =
 
8.400 euro
-     aanschaffingswaarde, teruggebracht tot het beroepsgedeelte, woon-werkverkeer uitgezonderd:
 
 
-     60.000 euro x 70 % =
42.000 euro
 
-     afschrijvingen m.b.t. het beroepsgedeelte (vóór toepassing van de in art. 66, § 1, WIB 92, gestelde beperking, d.w.z. zonder rekening te houden met de 75 %-regel):
 
 
-     42.000 euro x 20 % x 3 =
-25.200 euro
 
-     verschil:
 
-16.800 euro
-     fiscale minderwaarde:
 
8.400 euro
-     als beroepskosten aftrekbare minderwaarde:
 
 
-     8.400 euro x 75 % =
 
6.300 euro
VII. BEWIJS
A. Bewijs inzake autokosten voor woon-werkverkeer
66/70
De belastingplichtige die alleen autokosten in verband met het woon-werkverkeer als beroepskosten aftrekt, moet alleen nog bewijzen dat hij zijn voertuig voor het woon-werkverkeer heeft gebruikt en het aantal daartoe verreden kilometers rechtvaardigen.
Dit bewijs kan worden geleverd met de middelen die op belastinggebied gebruikelijk zijn, inzonderheid met de aankoop- en onderhoudsfacturen van het voertuig waarop de kilometerstand is vermeld. Het zal echter niet meer nodig zijn bewijsstukken te leveren ten belope van het werkelijk bestede bedrag van de autokosten (zie Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/9, blz. 13 en 129).
Voor belastingplichtigen die elke normale werkdag hetzelfde woon-werktraject (in afstand en in aantal) afleggen, is - tenzij er aanwijzingen zijn dat zij aan een of andere vorm van carpooling (beurtrol of kostendelend samenrijden) doen - het aantal kilometers voor de toepassing van het forfait gemakkelijk te bepalen aan de hand van het aantal gepresteerde werkdagen en de normale afstand van het woon-werktraject.
Er moet aandacht worden besteed aan het arbeidsstatuut van de betrokken werknemer, in het bijzonder wat betreft leerkrachten en personen die slechts deeltijds werken of die minder dagen werken, maar langere werkdagen presteren (bv.: 3 x 12 uur per week).
De belastingplichtigen die op bepaalde werkdagen meerdere verplaatsingen afleggen of die verschillende vaste plaatsen van tewerkstelling hebben, moeten door middel van bewijskrachtige bescheiden (kalenders, uurroosters, werkplanning, rittenschema's, agenda's, attesten van de werkgever(s) enz.) de aanslagambtenaar ten genoege van recht de redelijke overtuiging van het aantal afgelegde kilometers voor woon-werkverkeer bijbrengen.
B. Bewijs inzake andere beroepsmatige autokosten
1. Algemeen
66/71
Een belastingplichtige die niet alleen kosten voor woon-werkverplaatsingen wil aftrekken maar ook autokosten voor andere beroepsverplaatsingen, moet naast het aantal kilometers voor woon-werkverkeer, het werkelijke bedrag van die andere autokosten bewijzen of m.a.w. de totale autokosten en het aandeel daarin van de andere beroepsmatige autokosten dan voor woon-werkverkeer rechtvaardigen. Dit aandeel blijft ook aan de aftrekbeperking van 75 % onderworpen.
66/72
De taxatieambtenaar mag zich daarbij niet mengen in de keuze van het vervoermiddel, maar hij moet evenwel onderzoeken of het aantal door de betrokkene beweerde verplaatsingen wel met de werkelijkheid strookt.
Hoewel echter de belastingplichtige krachtens art. 49, WIB 92, de echtheid en het bedrag van zijn beroepskosten moet bewijzen, mag van hem geen negatief, onredelijk of onmogelijk bewijs worden gevraagd; voorts wordt gewezen op de mogelijkheid om ter zake een individueel akkoord af te sluiten.
Er wordt in dit verband verwezen naar de bewijsvoering en het individueel akkoord inzake de beroepskosten.
2. Opmerkingen inzake zelfstandigen
66/73
De aanslagdiensten mogen de aangegeven kosten die verband houden met het gebruik van auto’s door personen die een zelfstandig beroep uitoefenen (exploitanten van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen en beoefenaars van vrije beroepen) niet zonder grondig onderzoek aannemen. Veel van die belastingplichtigen overdrijven het bedrag van die zogezegde beroepskosten. Stellig wijst het gebruik van een voertuig van groot vermogen of van een luxe-auto bij de gebruiker ogenschijnlijk op een welvarende toestand, doch dit gegeven mag niet a priori worden ingeroepen en tenslotte moet telkens met de werkelijkheid rekening worden gehouden. Daarenboven kunnen de zogezegde beroepskosten slechts worden aangenomen voorzover ze werkelijk een dusdanige aard hebben, daargelaten alle beschouwing van persoonlijke of huishoudelijke aard.
66/74
Het valt de beoefenaars van een zelfstandig beroep evenwel niet steeds gemakkelijk het gedeelte van hun autokosten te bepalen die veroorzaakt zijn door het uitoefenen van hun beroep.
In de meeste gevallen zal de verhouding beroep/privé forfaitair moeten worden vastgesteld met inachtneming van de noodwendigheden van het beroep, de belangrijkheid en de spreiding van het cliënteel.
Bijvoorbeeld, sommige geneesheren- specialisten bezoeken weinig of geen patiënten, maar geven bijna uitsluitend aan huis of in ziekenhuizen consult, in welk geval dus alleen de forfaitaire bepaling van de kosten voor woon-werkverkeer van 0,15 euro per km kan worden aanvaard (zie ook 66/6 e.v.).
C. Uitgesloten bewijsmiddelen
1. Algemene regel
66/75
De belastingplichtige mag zich inzake het te leveren bewijs van beroepsmatige autokosten in principe (zie evenwel 66/78, tweede lid, 1° en 2°) niet beroepen op de in art. 18, KB/WIB 92, vermelde bedragen (zie commentaar van art. 36); die bedragen gelden uitsluitend voor de bepaling van het voordeel van alle aard wegens een gratis aan de belastingplichtige ter beschikking gesteld voertuig (zie ook PV nr. 133, 12.03.1990, Sen. de Clippele, Bull. 698, blz. 2845).
Die uitsluiting als bewijsmiddel geldt zowel inzake de autokosten voor woon-werkverkeer als inzake de andere beroepsmatige autokosten.
Er wordt tevens herinnerd aan het feit dat art. 49, WIB 92, formeel een methode uitsluit die erin bestaat de als beroepskosten aftrekbare autokosten aan te tonen door middel van de kilometervergoeding van het rijkspersoneel. Dit standpunt werd door het Hof van Cassatie bijgetreden in zijn arrest van 08.01.1980 inzake Diels (Bull. 600, blz. 2495 - zie ook Antwerpen, 27.06.1989, Geel C., Bull. 693, blz. 1014).
2. Beschikking over een firmawagen
66/76
In de meeste gevallen zal deze wagen zowel worden gebruikt:
1° voor privé-verplaatsingen;
2° voor verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer;
3° voor beroepsmatige verplaatsingen in opdracht van de werkgever of de vennootschap (bijvoorbeeld het bezoeken van klanten, leveranciers enz.).
66/77
Inzake de belastbaarheid van dit voordeel bij de werknemer enz. die de wagen ter beschikking heeft, wordt slechts rekening gehouden met de in 66/76, tweede lid, 1° en 2°, hierboven bedoelde verplaatsingen.
66/78
Wat de aftrek van de beroepskosten betreft kan de werknemer enz. alleen de in 66/76, tweede lid, 2°, bedoelde verplaatsingen in rekening brengen.
De beroepskosten met betrekking tot de in 66/76, tweede lid, 2°, bedoelde verplaatsingen forfaitair worden bepaald op 0,15 euro per km, ongeacht het bedrag per km van het belastbare voordeel.
D. Combinatie van woon-werkverplaatsingen en andere beroepsmatige verplaatsingen
66/79
In de praktijk kunnen de totale beroepsmatige verplaatsingen bestaan uit een combinatie van enerzijds verplaatsingen in het kader van het woon-werkverkeer en anderzijds andere beroepsmatige verplaatsingen. Dit is namelijk het geval voor een belastingplichtige (in het bijzonder een zelfstandige) die met zijn wagen rijdt:
-     van zijn woonplaats naar een vaste plaats van tewerkstelling (bv. een winkel, kantoor, praktijk, werkhuis enz.);
-     van daaruit naar één of meer plaatsen die met zijn beroepswerkzaamheid verband houden, maar die geen vaste plaats van tewerkstelling zijn (bv. klant, cliënt, patiënt, werf enz.).
66/80
Uit de voorgaande bespreking (zie 66/3 tot 11) blijkt reeds dat de autokosten voor dergelijke belastingplichtigen in drie bestanddelen moeten worden uitgesplitst, namelijk:
1° de kosten met betrekking tot het woon-werkverkeer, die forfaitair op 0,15 euro per km worden geraamd;
2° de kosten met betrekking tot de overige beroepsverplaatsingen waarvoor de aftrek van de werkelijke kosten (met bijhorende aftrekbeperking tot 75 % - zie 66/71) regel blijft;
3° de niet-aftrekbare kosten met betrekking tot privé-verplaatsingen.
66/81 tot 66/107 (…)