

Gedeeltelijke btw-aftrek volgens de regel van het werkelijk gebruik: belangrijke wijzigingen vanaf 1 januari 2023

Lopende dossiers: kennisgeving vereist uiterlijk op 30 juni 2023!

Via de wet van 27 december 2021 geldt vanaf 1 januari t.a.v. gemengde en gedeeltelijke belastingplichtigen een nieuwe procedure voor de uitoefening van de btw-aftrek op basis van de regel van het werkelijk gebruik (zie eerdere [nieuwsbrief](#)). Een nieuw KB van 26 oktober 2022 bepaalt nu in detail de uitvoeringsmaatregelen voor deze nieuwe procedure.

Deze nieuwe regelgeving zal een belangrijke impact hebben voor alle sectoren met gemengde of gedeeltelijke btw-plicht, zoals onder meer vastgoed, financiële dienstverlening, overheden, onderwijs, medische dienstverlening, holdings, ...

Wat wijzigt er?

De toepassing van de regel van het werkelijk gebruik bij gemengde of gedeeltelijke btw-plicht houdt in dat de btw-aftrek in eerste instantie wordt bepaald door de allocatie van kosten aan de onderscheiden activiteiten (in tegenstelling tot een algemeen verhoudingsgetal, waar op basis van omzet de btw-aftrek m.b.t. alle kosten wordt bepaald).

De huidige regels schrijven voor dat een belastingplichtige die het recht op aftrek van btw wenst uit te oefenen volgens de regel van het werkelijk gebruik, een schriftelijk verzoek dient te richten aan de bevoegde btw-controle. Op basis van rechtspraak kan dergelijk verzoek ook achteraf worden ingediend. De wet van 27 december 2021 past dit mechanisme aan: vanaf 1 januari 2023 is een **voorafgaande kennisgeving** verplicht.

Het KB van 26 oktober bepaalt nu in detail hoe deze nieuwe regels moeten worden toegepast. We vatten de voornaamste elementen hierna samen:

- **De voorafgaande kennisgeving dient via elektronische weg (via formulier E604A of E604B) ingediend te worden** vóór het einde van het eerste aangiftetijdperk van het lopende kalenderjaar of het eerste aangiftetijdperk bij aanvang of wijziging van de activiteit. De kennisgeving heeft uitwerking op 1 januari van het lopende kalenderjaar of vanaf de eerste dag van de aangifteperiode volgend op de aanvang of wijziging van de activiteit.



- De belastingplichtige dient bovendien via Intervat **gedetailleerde info** mee te delen over de wijze van de uitoefening van het recht op aftrek van de btw bij de indiening van btw-aangifte van het eerste kwartaal of één van de eerste drie maanden van het lopende kalenderjaar (onder meer info m.b.t. het vorige algemene verhoudingsgetal, percentages toerekening kosten aan de verschillende bedrijfsafdelingen, bijzondere verhoudingsgetallen).
- **Belangrijk:** indien de kennisgeving en/of mededeling van de gevraagde info niet tijdig gebeurt, kan de regel van het werkelijk gebruik ten vroegste worden uitgeoefend vanaf 1 januari van het daaropvolgende kalenderjaar. **Een retroactieve toepassing wordt de facto uitgesloten.**
- Belastingplichtigen kunnen terug overschakelen naar een algemeen verhoudingsgetal maar dit ten vroegste op 31 december van het derde jaar volgend op de datum van de uitwerking van de eerdere kennisgeving. Deze beëindiging (al dan niet geheel of gedeeltelijk) vereist een kennisgeving die pas uitwerking krijgt op 1 januari van het jaar volgend op deze kennisgeving.
- De administratie verstuurt enkel een **ontvangstbevestiging, i.e. geen goedkeuring**, m.b.t. de kennisgeving voor de toepassing of stopzetting van de regel van het werkelijk gebruik. De administratie heeft evenwel het recht om de voorgestelde werkwijze inzake de uitoefening van de btw-aftrek te weigeren tot 31 december van het jaar volgend op het jaar waarin de initiële kennisgeving uitwerking heeft gehad, met retroactieve uitwerking. Bovendien behoudt de administratie zich het recht voor om onder de normale verjaringstermijnen de uitoefening van het recht op aftrek te controleren.
- De administratie kan zelf de toepassing van **de regel van het werkelijk gebruik opleggen via een gemotiveerde beslissing**, per aangetekende brief, die uitwerking heeft vanaf de eerste dag van het betreffende aangiftetijdvak. Maar deze beslissing kan retroactief uitwerking hebben indien de administratie van oordeel is dat de gegevens in de aangifte van aanvang of wijziging van activiteit of aanvraag van een btw-entiteit onjuist zijn. Via circulaire kan een bedrijfssector of groep belastingplichtigen verplicht worden de regel van het werkelijk gebruik toe te passen.
- Zoals al in de wet wordt voorzien: **belastingplichtigen die per 31 december 2022 reeds de regel van het werkelijk gebruik toepassen, moeten vóór 1 juli 2023 een kennisgeving en mededeling van de gevraagde gegevens doen** waarin de toepassing van de regel van het werkelijk gebruik bevestigd wordt. We merken op dat de termijn in het KB afwijkt van de termijn in de wet (vóór 30 juni 2023).

Gevolgen en aandachtspunten

Deze nieuwe bepalingen zullen een belangrijke impact hebben voor de praktijk. Zoals aangegeven zal een retroactieve toepassing van de regel van het werkelijk gebruik volgens de nieuwe regels niet langer mogelijk zijn, wat de mogelijkheden van belastingplichtigen in belangrijke mate beperkt. Wanneer bv. bij een controle blijkt dat een onderneming een verdoken gemengde btw-plichtige is die geen 100% recht op aftrek kan uitoefenen, zal de administratie in principe een algemeen verhoudingsgetal opleggen en kan de regel van het werkelijk gebruik niet langer worden ingeroepen voor het verleden om de impact op het recht op aftrek bij de belastingplichtige te matigen.

De nieuwe regels maken dit alles ook veel formalistischer. Bv. bij wijziging van een activiteit vereist dit een tijdige en correcte indiening van het formulier E604B, om te vermijden dat men de regel van het werkelijk gebruik pas het daaropvolgend kalenderjaar kan toepassen. De vraag stelt zich ook wat de exacte werkwijze is wanneer een belastingplichtige in de loop van een kalenderjaar, bv. op 30/06, haar activiteiten aanvangt of wijzigt (na voorafgaande kennisgeving volgt de gedetailleerde info pas het volgend kalenderjaar).

Daarnaast bieden de nieuwe regels geen grotere rechtszekerheid omdat de administratie een lange termijn heeft om de kennisgeving al dan niet te weigeren (tot 31 december van het volgende jaar). Bovendien, zoals verduidelijkt in het verslag aan de Koning, kan een weigeringsbeslissing ook worden opgesteld in de vorm van een correctieopgave of proces-verbaal binnen de gewone verjaringstermijnen. De facto komt dit er o.i. op neer dat de administratie steeds retroactief de toepassing van de regel van het werkelijk gebruik, of de gehanteerde principes ter zake, kan verwerpen indien deze van oordeel is dat dit niet met de werkelijkheid overeenstemt. De opmerking van de Raad van State in het licht van het vertrouwensbeginsel lijkt ons hiermee niet afgedekt.

De administratie zelf kan in principe geen retroactieve toepassing van de regel van het werkelijk gebruik opleggen, tenzij de gegevens in aangiftes 604A (aanvang btw-plicht), 604B (wijziging activiteiten) of 606A (btw-eenheid) onjuist zijn. We zien hierover al de nodige discussies ontstaan (wat is “onjuist” in de visie van de administratie?). Hoe dit alles zich zal verhouden met de bevoegdheden van de administratie in het licht van een gewone btw-controle is niet volledig duidelijk. Daarbij stelt zich ook de vraag naar de mogelijke sanctie: kan er wel een boete worden opgelegd worden indien de administratie niet akkoord is met de toegepaste werkwijze (op zich wordt de wet niet geschonden?).

Nog heel wat vragen dus. Zoals steeds, we verwachten hierover nog een gedetailleerde circulaire die de praktische toepassing van de nieuwe regels zal toelichten. Gelet op de inwerkingtreding van de nieuwe regels, hopen we dat deze circulaire nog dit jaar wordt gepubliceerd.

Last but not least, belastingplichtigen die momenteel de regel van het werkelijk gebruik toepassen, moeten uiterlijk op 30 juni 2023 een kennisgeving en mededeling van informatie doen. Het is hierbij duidelijk de bedoeling dat de administratie de toegepaste werkwijze opnieuw zal checken en mogelijk aanpassingen zal opleggen of, in worst case, de toepassing van de regel van het werkelijk gebruik zal weigeren. Een laattijdige kennisgeving zal leiden tot de tijdelijke onmogelijkheid van toepassing van de regel van het werkelijk gebruik. **Een proactieve check van de huidige btw-positie en een goede voorbereiding van de kennisgeving en informatie is o.i. daarom aangewezen om niet met onaangename verrassingen geconfronteerd te worden.**

Het Tiberghien btw-team kan u assisteren bij het onderzoek van uw btw-statuuut en de werkwijze inzake de uitoefening van het recht op aftrek van de btw in het licht van deze nieuwe striktere regels.

Bron: Wet van 27 december 2021 houdende diverse bepalingen inzake btw (BS 31 december 2021); KB van 26 oktober 2022 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 3, 4, 10, 19, 22 en 59 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (BS 10 november 2022).