

DOCTRINE

Btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen

Loulou GEBOERS¹ en Stein DE MAEIJER²

SAMENVATTING

De uitoefening van het recht op btw-aftrek door gemengde btw-belastingplichtigen is doorheen de jaren uitgebreid aan bod gekomen in de rechtspraak op Europees en nationaal niveau alsook in de administratieve richtlijnen van de Belgische btw-administratie. Met dit artikel wensen de auteurs, zonder de pretentie te hebben volledig te zijn, bij wijze van opfrissing en update een overzicht te geven van de belangrijkste principes die gelden voor gemengde btw-belastingplichtigen.

RESUME

Au fil des ans, l'exercice du droit à déduction de la TVA par les assujettis mixtes a été largement traité dans la jurisprudence au niveau européen et national ainsi que dans les directives administratives de l'administration belge de la TVA. Par le biais de cet article, sans prétendre à l'exhaustivité, les auteurs souhaitent donner un aperçu des principes les plus importants qui s'appliquent aux assujettis à la TVA mixte, à titre de mise à jour et de rafraîchissement des connaissances.

I. Inleiding: wat is een “gemengde belastingplichtige”?

Op grond van de Europese en Belgische btw-wetgeving is belastingplichtig “eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit wetboek [het Btw-Wetboek] zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend”³.

De hoedanigheid van btw-belastingplichtige wordt met name toegekend als gevolg van het verrichten van economische activiteiten door een natuurlijke of rechtspersoon. Daarnaast kennen artikelen 8 en 8bis WBTW ook de hoedanigheid van “toevallige” belastingplichtige toe voor het verrichten van welbepaalde handelingen.

De hoedanigheid van belastingplichtige zal toelaten om, al dan niet gedeeltelijk, het recht op btw-aftrek uit te oefenen ten aanzien van investeringen en kosten opgelopen in het kader van de verrichte activiteiten. Het recht op btw-aftrek is aldus principieel voorbehouden aan de hoedanigheid van belastingplichtige⁴ en ontstaat zelfs van zodra de intentie bestaat om op een later tijdstip aan btw onderworpen handelingen te verrichten die recht op btw-aftrek verlenen⁵. Denk bijvoorbeeld aan een onderneming die speciaal wordt opgericht om een nieuw medicijn op de markt te brengen en in een

eerste fase uitsluitend kosten oploopt. Zelfs indien het medicijn nooit op de markt zou worden gebracht, zou deze onderneming principieel recht op btw-aftrek moeten kunnen uitoefenen. Uiteraard moet de intentie om in de toekomst een economische activiteit uit te oefenen voldoende onderbouwd kunnen worden.

Er kunnen 4 soorten belastingplichtigen worden onderscheiden:

1. De “volledige belastingplichtige” die uitsluitend handelingen verricht die recht op aftrek verlenen, zijnde btw-belaste handelingen en/of handelingen die kwalificeren onder een btw-vrijstelling met recht op btw-aftrek als bedoeld in artikelen 39-42 WBTW (zgn. “oneigenlijke” vrijstellingen)⁶. Bijgevolg heeft deze belastingplichtige recht op 100% btw-aftrek. Van het recht op aftrek zijn slechts uitgesloten: (i) de btw op privé of andere dan beroepsuitgaven en (ii) de btw waarvoor een aftrekbeperking of -uitsluiting geldt op grond van artikel 45, § 2 en 3 WBTW.
2. De “vrijgestelde belastingplichtige” die uitsluitend btw-vrijgestelde handelingen verricht. Dit zijn handelingen die binnen het btw-toepassingsgebied vallen, maar geen recht op btw-aftrek verlenen (zogenaamde “eigenlijke” vrijstellingen)⁷. Voor bepaalde vrijgestelde handelingen voorziet de btw-wetgeving evenwel in een behoud van recht op btw-aftrek, met name wanneer deze handelin-

1. Advocaat Tiberghien.

2. Advocaat Tiberghien.

3. Art. 9, 1. richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna “btw-richtlijn”); art. 4 Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde van 3 juli 1969 (hierna “WBTW”).

4. Art. 45, § 1 WBTW. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 3, 1.

5. Zie o.a. HvJ 14 februari 1985, C-268/83, *Rompelman*; Cass. 18 januari 2018, F.16.0032.N en Gent 10 november 2010.

6. Art. 45, § 1, 1°-5° WBTW. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 3, 2, A.

7. Art. 44 en 44bis WBTW. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 3, 2, B.



gen worden verricht ten aanzien van afnemers gevestigd in een derde land⁸. Daarnaast heeft men voor betalings- en ontvangstverrichtingen ook de keuze om deze te onderwerpen aan btw⁹ en desgevallend ook recht op btw-aftrek uit te oefenen voor de kosten die hierop betrekking hebben.

3. De “gemengde belastingplichtige” die zowel handelingen die recht op btw-aftrek verlenen als btw-vrijgestelde handelingen zonder recht op btw-aftrek verricht¹⁰. Deze belastingplichtigen hebben slechts een gedeeltelijk recht op btw-aftrek.

Klassiek voorbeeld zijn de financiële instellingen. Deze verrichten enerzijds btw-belaste diensten zoals vermogensbeheer, verhuur van safeloketten, leasingactiviteiten, betalings- en ontvangstverrichtingen waarvoor zij voor btw gekozen hebben (zie *supra*) enz., en anderzijds btw-vrijgestelde diensten inzake bank- en kredietverrichtingen. Een ander voorbeeld zijn de medische beroepsbeoefenaars die medische handelingen uitvoeren met zowel een therapeutisch als een esthetisch karakter, of die bijkomstig bij de medische behandelingen ook geneesmiddelen of medische toebehoren verkopen¹¹; ondernemingen die zich bezighouden met de ontwikkeling en het beheer van vastgoed, enz.

4. De gemengde belastingplichtige onderscheidt zich – o.a. terminologisch – van de “gedeeltelijke belastingplichtige”. Laatstgenoemde verricht zowel handelingen die binnen het btw-toepassingsgebied vallen en welke hem de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verlenen¹², als handelingen die buiten het btw-toepassingsgebied vallen en aldus niet de hoedanigheid van belastingplichtige toekennen¹³. Als voorbeeld kan worden gegeven een gemeente die naast haar eigenlijke activiteiten als overheid ook btw-belaste handelingen verricht (bv. de exploitatie van een niet op de openbare weg gelegen parkeerplaats¹⁴).

De handelingen buiten het btw-toepassingsgebied die geen aanleiding geven tot de hoedanigheid van btw-belastingplichtige, verlenen in geen geval recht op aftrek van btw. Dit kan ook *a contrario* worden afgeleid uit de bepalingen in de Belgische btw-wetgeving inzake de uitoefening van het recht op aftrek, waarin telkens sprake is van het begrip “belastingplichtige”¹⁵. Worden aldus niet bedoeld in deze bepalingen,

de handelingen die geen aanleiding geven tot btw-belastingplicht. Het gaat zelfs verder dan dat. In de zaak *Waterschap Zeeuws-Vlaanderen*¹⁶ heeft het Europees Hof van Justitie beslist dat er geen positieve btw-herziening kan worden doorgevoerd wanneer aan een bedrijfsmiddel een nieuwe bestemming wordt gegeven die recht op btw-aftrek toelaat voor zover dit bedrijfsmiddel oorspronkelijk in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige werd aangekocht. Hoewel het Hof dit standpunt in een meer recente uitspraak¹⁷ lijkt te nuanceren, is het wel duidelijk dat de intentie bij de aankoop van belang is.

De Europese btw-richtlijn, en de daarop gebaseerde Belgische btw-wetgeving, voorzien evenwel nergens in een specifieke wettelijke bepaling inzake de uitoefening van het recht op aftrek door gedeeltelijke btw-belastingplichtigen. Dit werd ook bevestigd door het Europees Hof van Justitie in zijn rechtspraak ter zake¹⁸. Niettemin kan men zich hier in zekere mate beroepen op de principes die toepassing vinden in hoofde van de gemengde belastingplichtige. In de Belgische rechtspraak en de administratieve commentaren wordt de uitoefening van de btw-aftrek volgens de methode van het werkelijk gebruik evenwel verplicht vooropgesteld bij gedeeltelijke belastingplichtigen (zie *infra*, II.B.2.)¹⁹.

In onderstaand artikel beperken we ons tot een uiteenzetting van het recht op btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen.

II. Hoe wordt het recht op btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen bepaald?

A. Principes

1. Europese btw-richtlijn

Voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek door gemengde belastingplichtigen dient in eerste instantie te worden teruggegrepen naar de Europese regelgeving. Op grond van artikel 168 van de btw-richtlijn is een belastingplichtige gerechtigd de btw af te trekken van goederen en diensten die worden gebruikt voor btw-belaste handelingen.

Ten aanzien van de gemengde belastingplichtigen bepaalt artikel 173, 1. van de btw-richtlijn hier vooreerst dat²⁰:

8. Zie art. 44, § 3, 4°-10° WBTW en art. 45, § 1, 4° WBTW; zie ook aanschrijving nr. 10 d.d. 26 juli 1995 inzake de uitoefening van het recht op aftrek door banken en financiële instellingen.

9. Art. 44, § 3, 8° WBTW. Aanschrijving nr. 18 d.d. 26 oktober 1979, randnr. 4.

10. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 3, 2, D, a en Afdeling 15, 1.

11. Art. 44, § 1, 1°, tweede lid en § 2, 1°, a), tweede lid WBTW. Besl. ET 127.740 d.d. 22 maart 2016; Besl. ET 127.740/2 d.d. 31 mei 2016.

12. Ook hier kan nog een onderscheid worden gemaakt naargelang deze handelingen al dan niet vrijgesteld zijn van btw. Zo kan een holdingvennootschap naast haar activiteiten als passieve holding ook btw-belaste managementdiensten verrichten en terzelfdertijd ook kredieten verlenen, waarop de btw-vrijstelling in art. 44, § 3, 5° WBTW toepassing vindt.

13. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 3, 2, D, b.

14. Zie Circ. nr. 2017/C/91 van 22 december 2017, FAQ nr. 14.

15. Art. 45 *et seq.* WBTW.

16. Zie HvJ 2 juni 2005, C-378/02, *Waterschap Zeeuws-Vlaanderen*.

17. Zie HvJ 25 juli 2018, C-140/17, *Gmina Ryjewo*.

18. HvJ 13 maart 2008, C-437/06, *Securenta*, 33; HvJ 6 september 2012, C-496/11, *Portugal Telecom*, 47.

19. Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 16 en Circ. nr. 42/2015 van 17 december 2015, randnr. 48.

20. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, 2, A.



“Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

Op basis van de Europese regels, is er met name sprake van de toepassing van een evenredige aftrek of een pro rata ten aanzien van goederen en diensten die tegelijk worden gebruikt voor handelingen met én zonder recht op btw-aftrek²¹. Het gaat dan om zogeheten “gemengde kosten” die niet uitsluitend kunnen worden toegewezen aan de btw-belaste of de btw-vrijgestelde handelingen. Dat de toepassing van de evenredige aftrek strikt moet worden geïnterpreteerd en aldus beperkt moet blijven tot de gemengde kosten, werd door het Europees Hof van Justitie ook bevestigd in zijn rechtspraak ter zake²².

Wanneer de aangekochte goederen of diensten daarentegen uitsluitend worden aangewend ten behoeve van activiteiten die recht op btw-aftrek verlenen respectievelijk vrijgestelde activiteiten zonder recht op btw-aftrek, dient de btw-aftrek te gebeuren overeenkomstig het bestemmingsbeginsel. Dit houdt in dat moet worden gekeken naar het werkelijk gebruik van de goederen of diensten. Concreet betekent dit dat voor de kosten die uitsluitend worden bestemd voor de activiteiten die recht op aftrek verlenen, er in beginsel 100% btw-aftrek mogelijk moet zijn. Ten aanzien van de kosten die specifiek worden bestemd voor de vrijgestelde activiteiten is er geen btw-aftrek mogelijk. Enkel ten aanzien van de kosten die niet uitsluitend aan de ene of de andere activiteit kunnen worden toegewezen (gemengde kosten), moet de btw-aftrek geprorateerd worden. Deze Europese houding ten aanzien van de uitoefening van het recht op btw-aftrek volgt ook uit artikel 173, 2. van de btw-richtlijn. Deze bepaling biedt aan de lidstaten achtereenvolgens de volgende methoden aan in afwijking van artikel 173, 1. van de btw-richtlijn:

- a) “de belastingplichtige toestaan een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een aftrekbaar gedeelte te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;
- c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;
- d) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens de in lid 1, eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;
- e) bepalen dat, indien de btw die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

Het lid 2. van artikel 173 van de btw-richtlijn bepaalt in de punten a) en b) vooreerst dat lidstaten de belastingplichtige kunnen toestaan of verplichten om per sector een aparte boekhouding te voeren en aldus daarmee samenhangend een pro rata te bepalen²³.

Vervolgens wordt in punt c) van artikel 173, 2. van de btw-richtlijn de methode van het werkelijk gebruik vooropgesteld. De lidstaten hebben opnieuw de keuze om dit toe te staan of te verplichten aan de belastingplichtige. Pas daarna, in punt d), komt de evenredige aftrek bedoeld in artikel 173, 1. aan bod en dit voor alle goederen en diensten gebruikt voor alle handelingen, i.e. btw-belaste dan wel btw-vrijgestelde handelingen (en dus niet beperkt tot uitsluitend gemengde kosten)²⁴. In de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie werd evenwel bevestigd dat de lidstaten deze laatste berekeningsmethode, waarbij een evenredige aftrek plaatsvindt op basis van omzet ten aanzien van alle handelingen van de belastingplichtige, verplicht kunnen opleggen in de nationale wetgeving²⁵.

In punt e) wordt tot slot aan de lidstaten de mogelijkheid geboden om een integraal recht op btw-aftrek toe te staan indien het bedrag aan niet-aftrekbare btw onbeduidend is.

Op grond van de Europese regels, en conform het bestemmingsbeginsel, moet de belastingplichtige die goederen of diensten afneemt die rechtstreeks kunnen worden toegewezen aan zijn btw-belaste respectievelijk btw-vrijgestelde activiteit, in principe zijn recht op btw-aftrek dienovereenkomstig bepalen (i.e. 100% of 0% btw). Enkel ten aanzien van goederen of diensten met een gemengd gebruik zal toepassing moeten worden gemaakt van een evenredige aftrek.

21. I. LEJEUNE, “De gemengde btw-plicht in Europees en Belgisch perspectief – Toepassing voor banken en financiële instellingen”, *TFR* 1995, nr. 135, 180-182; H. VANDEBERGH, “Aftrek van btw door een gemengde belastingplichtige; algemeen verhoudingsgetal en/of werkelijk gebruik”, *TFR* 2010, nr. 379-380, 408-409.

22. HvJ 6 april 1995, C-4/94, *BLP Group plc*, 27: “Met betrekking tot het argument ontleend aan artikel 19 van de zesde richtlijn [op heden art. 174 btw-richtlijn, dat de berekening van de pro rata in art. 173, 1. btw-richtlijn regelt], moet ten slotte worden opgemerkt, dat deze bepaling onderstelt, dat de belastingplichtige de goederen of diensten heeft gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor dat niet het geval is.”; HvJ 22 februari 2001, C-408/98, *Abbey National*, 37; HvJ 27 maart 2001, C-16/00, *Cibo Participations*; HvJ 18 december 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, 17; HvJ 6 september 2012, C-496/11, *Portugal Telecom*, 40; HvJ 8 november 2012, C-511/10, *BLC Baumarkt*, 13; HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14, *Larentia + Minerva en Marenave Schiffart*, 26; HvJ 9 juni 2016, C-332/14, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, 26; HvJ 24 januari 2019, C-165/17, *Morgan Stanley*, 40.

23. I. LEJEUNE, “De gemengde btw-plicht in Europees en Belgisch perspectief – Toepassing voor banken en financiële instellingen”, *TFR* 1995, nr. 135, 181.

24. Opmerkelijk detail: in de Belgische Btw-commentaar worden de methoden onder c) en d) in de omgekeerde volgorde opgesomd (cf. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, A, b).

25. HvJ 14 december 2016, C-378/15, *Mercedes Benz Italia*; zie o.a. randnr. 38.



2. Belgische wetgeving en administratieve commentaren

Overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn, bepaalt artikel 45, § 1 WBTW dat elke belastingplichtige de btw geheven van de aan hem geleverde goederen of verleende diensten, de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, in aftrek mag brengen in de mate dat die goederen en diensten worden aangewend voor het verrichten van btw-belaste handelingen of andere handelingen die recht op btw-aftrek toestaan in hoofde van de belastingplichtige.

Hieraan voegt artikel 46, § 1 WBTW toe dat de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit “ook andere handelingen verricht” dan de handelingen die recht op btw-aftrek verlenen als bedoeld in artikel 45, § 1 WBTW, de btw op de goederen en diensten gebruikt voor die activiteit slechts in aftrek kan brengen naar verhouding van de breuk bestaande uit het bedrag van de handelingen die een recht op btw-aftrek toestaan (teller) en het totale bedrag van de door de belastingplichtige verrichte handelingen (noemer)²⁶.

Onder de “andere handelingen” waarnaar wordt verwezen in artikel 46, § 1 WBTW, dienen in beginsel te worden verstaan de handelingen onderworpen aan de btw-vrijstelling als bedoeld in artikelen 44 en 44bis WBTW. Zoals eerder aangehaald, verlenen deze in principe geen recht op btw-aftrek aan de belastingplichtige (tenzij bepaalde van deze handelingen worden verricht ten aanzien van afnemers in derde landen (zie *supra*)).

Uit deze formulering blijkt duidelijk dat de Belgische btw-wetgever een minder strikte interpretatie hanteert ten aanzien van de methode van de evenredige btw-aftrek. In tegenstelling tot de Europese regels, beperkt zij de methode niet tot de kosten die uitsluitend gemengd worden gebruikt. Voor de toepassing van deze methode – bij wijze van algemene regel – volstaat het daarentegen dat de belastingplichtige naast btw-belaste ook btw-vrijgestelde handelingen verricht²⁷. De Belgische btw-administratie vereist aldus geen kosten met een uitsluitend gemengd gebruik opdat een algemeen verhoudingsgetal kan worden toegepast.

De administratieve commentaren verduidelijken wel dat de btw-aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal kan leiden tot ongelijkheid van heffing van de belasting, zowel in

het nadeel van de belastingplichtige, aangezien hij ingevolge de toegepaste breuk niet de btw-aftrek kan verrichten waarop hij recht had indien rekening zou worden gehouden met het werkelijk gebruik van de goederen en diensten, als in zijn voordeel, wanneer ingevolge het algemeen verhoudingsgetal meer btw-aftrek kan worden uitgeoefend dan het geval zou zijn gelet op het werkelijk gebruik van de goederen en diensten²⁸. We denken aan de belastingplichtige die een zeer omvangrijke btw-belaste activiteit heeft en daarnaast ook btw-vrijgestelde handelingen met een zeer beperkte omzet verricht. In de mate de omvang van de goederen en diensten die worden verworven in het kader van deze vrijgestelde activiteit omgekeerd evenredig is met de omzet die hieruit wordt gegenereerd of alleszins niet hiermee in verhouding staat, zal de belastingplichtige meer btw-aftrek kunnen genieten over deze goederen en diensten dan waar hij recht op zou hebben gehad op grond van het bestemmingsbeginsel.

Daarom voorziet artikel 46, § 2 WBTW vooreerst dat – in afwijking van de algemene regel in artikel 46, § 1 WBTW – de belastingplichtige zelf kan verzoeken om het recht op btw-aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. Hiertoe dient door de belastingplichtige een verzoek om toestemming te worden gericht aan de afdeling beheer van het Centrum waaronder de belastingplichtige ressorteert²⁹.

In de btw-wetgeving noch in de administratieve commentaren wordt verduidelijkt op welk tijdstip om de toepassing van de methode van het werkelijk gebruik door de belastingplichtige moet worden verzocht. We denken hier aan de belastingplichtige die heeft nagelaten de voormelde formaliteit na te komen of de “volledige” belastingplichtige waarbij de gemengde belastingplicht naar aanleiding van een btw-controle wordt vastgesteld.

In een arrest van 2012 heeft het Hof van Cassatie evenwel bevestigd dat dit door de belastingplichtige nog voor het eerst kan worden gevraagd in het antwoord op de regularisatieopgave opgesteld in het kader van een lopende btw-controle³⁰. De toestemming (vergunning) met het verzoek tot het uitoefenen van de btw-aftrek op grond van het werkelijk gebruik kan bovendien ook voor het verleden worden toegekend en dit zelfs nadat reeds een dwangbevel (op heden de opname in het innings- en invorderingsregister) uitgevaardigd werd in het kader van een controle³¹. Indien de toepassing voor het verleden wordt geweigerd, moet dit duidelijk worden gemotiveerd door de btw-administratie³². Interes-

26. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, 2, B.

27. H. VANDEBERGH, “Aftrek van btw door een gemengde belastingplichtige; algemeen verhoudingsgetal en/of werkelijk gebruik”, *TFR* 2010, nr. 379-380, 408.

28. Aanschrijving nr. 103 d.d. 31 december 1970, § 88. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, 4, A.

29. Merk op dat ook de manier waarop dit moet gebeuren niet wordt verduidelijkt in de wet en ook niet steeds eenduidig blijkt uit de administratieve commentaren. Zo bepaalt aanschrijving nr. 103 d.d. 31 december 1970 hierover dat de belastingplichtige “die optie uitoefent in een stuk dat hij voegt bij de eerste aangifte waarin hij ervan gebruik maakt” (§ 89). In de praktijk volstaat het evenwel om een schrijven te richten aan de btw-administratie.

30. Cass. 10 februari 2012, F.10.0125.F.

31. RvS 3 november 1997, nr. 69.334, *FJF*, No. 98/146; Rb. Antwerpen 2 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2014, 527; H. VANDEBERGH *et al.*, *BTW-Handboek 2019*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1177-1183. In een recent arrest heeft het Europees Hof van Justitie evenwel bevestigd dat een lidstaat kan weigeren om de btw-aftrekmethode te wijzigen naar de methode van het werkelijk gebruik nadat de btw-aftrek reeds werd vastgesteld op basis van het (definitief) algemeen verhoudingsgetal (HvJ 30 april 2020, C-661/18, *CTT – Correios de Portugal*).

32. Bv. een boekhouder-accountant die ook verzekeringshandelingen stelt en wiens activiteiten aldus dermate verweven zijn dat de methode van het werkelijk gebruik niet logisch blijkt; zie in dit verband Gent 9 maart 1984, *FJF*, No. 84/182. Het hof neemt in dit arrest evenwel ook een striktere houding aan t.a.v. het voorafgaand karakter van het verzoek als voorwaarde om toepassing te kunnen maken van de methode van het werkelijk gebruik.



sante kanttekening hierbij is echter in welke mate de toepassing van de methode van het werkelijk gebruik kan worden afgedwongen door de belastingplichtige met verwijzing naar de ongelijkheid in heffing die hij ondergaat. Op grond van een letterlijke lezing van artikel 46, § 2 WBTW lijkt deze mogelijkheid om dit op dwingende wijze op te leggen namelijk uitsluitend voorbehouden aan de btw-administratie, terwijl de belastingplichtige in principe steeds toelating moet vragen en dit alsnog geweigerd kan worden door de btw-administratie³³. Dit terwijl de Europese regelgeving het werkelijk gebruik als uitgangspunt vooropstelt...

Artikel 46, § 2 WBTW voorziet met name ook dat de belastingplichtige kan worden verplicht door de btw-administratie om toepassing te maken van de methode van het werkelijk gebruik, “wanneer de aftrek naar verhouding van de § 1 [van artikel 46 WBTW] genoemde breuk leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting”. In tegenstelling tot de vrijwillige toepassing, wordt de ongelijkheid in de heffing van de btw hier aldus als een criterium opgenomen om het werkelijk gebruik verplicht toe te passen. De btw-administratie moet de belastingplichtige hiervan in kennis stellen bij gemotiveerde beslissing. Deze kennisgeving vermeldt ook vanaf welke datum ze uitwerking heeft.

Ook bij de verplichte toepassing van de methode van het werkelijk gebruik stelt zich de vraag naar de werking in de tijd van deze bepaling. Tot op welk moment kan de btw-administratie de methode van het werkelijk gebruik opleggen en kan zij dit ook nog verplichten voor het verleden? De (verplichte) wijziging van de methode voor het bepalen van de btw-aftrek kan met name de nodige moeilijkheden met zich brengen voor een btw-belastingplichtige.

Zoals hiervoor reeds aangehaald in het kader van de vrijwillige toepassing van de methode van het werkelijk gebruik, kan deze methode met name ook verplicht worden opgelegd door de btw-administratie naar aanleiding van een btw-controle.

In de rechtsleer wordt evenwel doorgaans gesteld dat een verplichte toepassing van het werkelijk gebruik enkel voor de toekomst kan gelden³⁴. Ook het gegeven dat in de administratieve commentaren ter zake wordt gesteld dat de btw-administratie de verplichte toepassing bij gemotiveerde beslissing moet kennisgeven aan de belastingplichtige en hierin moet aangeven vanaf welke datum deze beslissing uitwerking heeft, doet vermoeden dat de methode van het werkelijk gebruik niet retroactief kan worden opgelegd. Daarnaast kunnen ook argumenten voor het niet retroactief verplichten tot het toepassen van een berekeningswijze voor de btw-aftrek worden gevonden in de rechtspraak³⁵.

Niettemin hebben zich in de rechtspraak enkele evoluties

voorgedaan ingevolge waarvan het voormelde standpunt enigszins genuanceerd dient te worden.

Zo oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Aarlen in 2015 dat door de btw-administratie terecht de methode van het werkelijk gebruik (retroactief) werd opgelegd aan een btw-eenheid die haar recht op aftrek had uitgeoefend op basis van een algemeen verhoudingsgetal³⁶. De rechtbank benadrukte hierbij dat de aftrek volgens het werkelijk gebruik mogelijk was aangezien de kosten perfect toerekenbaar zijn aan de belastbare en niet-belastbare handelingen en dat de leden, alvorens toe te treden tot de btw-eenheid, vrijwillig toepassing hebben gemaakt van de methode van het werkelijk gebruik.

Ook in de Europese rechtspraak lijkt eenzelfde standpunt te worden ingenomen. In de zaak *Wolfgang und Wilfried Rey* heeft het Europees Hof van Justitie met name geoordeeld dat het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel zich er niet tegen verzetten dat ingevolge een wijziging van de nationale regelgeving een andere berekeningsmethode wordt opgelegd aan een gemengde btw-belastingplichtige voor het bepalen van het verhoudingsgetal voor het recht op btw-aftrek en dit met terugwerkende kracht, wanneer dit tot een nauwkeuriger resultaat zou leiden³⁷.

Op grond van deze tendens in de rechtspraak lijkt het niet uitgesloten dat de toepassing van de methode van het werkelijk gebruik ook voor het verleden verplicht kan worden opgelegd aan de gemengde btw-belastingplichtige. Het is dan maar de vraag of in een dergelijk scenario administratieve boetes kunnen worden opgelegd aan de belastingplichtige in het kader van een controle. Door het recht op btw-aftrek uit te oefenen op grond van het algemeen verhoudingsgetal heeft de belastingplichtige namelijk de algemene regel zoals vooropgesteld in de Belgische btw-wetgeving toegepast.

3. *Btw-richtlijn vs. Belgische wetgeving: tegenstrijdige default-regel*

Uit het voorgaande volgt duidelijk dat de “default-regel” die wordt opgelegd door de Belgische wetgever afwijkt van het bestemmingsbeginsel dat wordt vooropgesteld in de Europese btw-richtlijn.

Het uitgangspunt dat het recht op btw-aftrek wordt bepaald overeenkomstig het bestemmingsbeginsel, werd ook door het Europees Hof van Justitie herhaaldelijk bevestigd in zijn rechtspraak. Het is dan ook om deze reden dat bepaalde rechtsleer stelt dat de Europese richtlijn geen “gemengde belastingplichtigen” als zodanig kent, maar enkel belastingplichtigen die naast btw-belaste handelingen ook vrijgestelde handelingen stellen en in dit kader aan inkomende zijde mo-

33. Btw VANDEWINCKELE, “Artikel 46 – Aftrek in geval van gemengde belastingplicht”, www.monKEY.be; H. VANDEBERGH en A. LEWANDOWSKI, “Bestaan er wel gemengde belastingplichtigen?”, Commentaar onder HvJ 22 juni 1993, *Fisc.Koer.* 2019, 1-3, 115.

34. H. VANDEBERGH *et al.*, *BTW-Handboek 2019*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1177; M. GOVERS, F. BORGER en P. RAES, *Handboek btw 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2018; Btw VANDEWINCKELE, “Artikel 46 – Aftrek in geval van gemengde belastingplicht”, www.monKEY.be.

35. Antwerpen 24 april 2007, rolnr. 2005/AR/1545, www.monKEY.be. De belastingplichtige beroept zich hier op de beginselen van behoorlijk bestuur, waarin ook het rechtzekerheidsbeginsel vervat zit.

36. Rb. Aarlen 24 juni 2015, rolno. 12/476/A en 12/477/A, *Fisc.Koer.* 2015, 883-886.

37. HvJ 9 juni 2016, C-332/14, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*.



gelijk kosten oplopen die betrekking hebben op beide activiteiten³⁸.

Men zou dan ook kunnen stellen dat een algemene pro rata als default regel in strijd is met de btw-richtlijn.

Dit blijkt ook enigszins uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie, waarin het Hof in het verleden een ander standpunt heeft ingenomen dan de Belgische wetgever. Zo verduidelijkte het Hof een eerste keer in het *Rodenbach*-arrest als volgt³⁹:

“Overwegende dat artikel 46, § 1 WBTW [btw-aftrek volgens algemeen verhoudingsgetal] bepaalt: ‘Wanneer de belastingplichtige in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid ook andere handelingen verricht dan handelingen waarvoor op grond van artikel 45 aanspraak op aftrek bestaat, wordt de belasting ter zake van de voor die werkzaamheid gebruikte goederen en diensten in aftrek gebracht naar verhouding van de breuk gevormd door het bedrag van de laatstbedoelde handelingen en het totale bedrag van de door de betrokkene verrichte beroepshandelingen’;

Dat deze wetsbepaling niet afdoet aan de regel van artikel 45 van hetzelfde wetboek, maar alleen een wijze van berekening bepaalt; dat derhalve, voor zover hier van belang, in beginsel alleen in aftrek mag worden gebracht de belasting geheven van de aan de betrokkene geleverde goederen en verleende diensten, voor zover hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van handelingen onderworpen aan de belasting;

[...]

Dat aan het vorenstaande niet afdoet dat de minister krachtens artikel 46, § 2 van het wetboek [btw-aftrek volgens methode van het werkelijk gebruik] in individuele gevallen kan of moet afwijken van de berekeningsregel van artikel 46, § 1; Dat derhalve, wanneer de verhoudingsgewijze berekening van artikel 46, § 1 niet wordt toegepast, het werkelijk gebruik van de geleverde goederen en verleende diensten in acht moet worden genomen.”

Het Hof van Cassatie beroept zich hier op het basisprincipe opgenomen in artikel 45 WBTW en lijkt het bestemmingsbeginsel naar voren te schuiven, met name de btw-belastingplichtige mag de btw op goederen en diensten die hij (uitsluitend) gebruikt voor zijn btw-belaste activiteiten in aftrek brengen. Het Hof lijkt hiermee voorrang te geven aan de aftrek volgens het werkelijk gebruik in plaats van de evenredige aftrek zoals vooropgesteld in artikel 46, § 1 WBTW. Het heeft dit standpunt bevestigd in een arrest van 1997⁴⁰.

Niettemin is er ook latere cassatierechtspraak waaruit men zou kunnen afleiden dat het Hof alsnog de interpretatie door de Belgische wetgever hanteert met betrekking tot de toepas-

sing van de evenredige btw-aftrek als bedoeld in artikel 46, § 1 WBTW⁴¹:

“Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, [wordt] aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (pro rata). Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

Hiermee wijkt het Hof van Cassatie opnieuw af van de Europese zienswijze waarbij in eerste instantie naar het werkelijk gebruik van de goederen en diensten wordt gekeken. Niettemin verwijzen wij hier ook opnieuw naar het Europese arrest *Mercedes Benz Italia* waarin het Europees Hof van Justitie bevestigd heeft dat lidstaten wel degelijk de mogelijkheid hebben om een algemeen verhoudingsgetal op te leggen aan gemengde belastingplichtigen voor alle door hen opgelopen kosten.

B. Berekeningswijze

1. Algemeen verhoudingsgetal

a) Samenstellen van de breuk

De regels voor de berekening van het algemeen verhoudingsgetal in geval van een evenredige btw-aftrek zijn opgenomen in artikel 174 van de btw-richtlijn en de artikelen 12 tot 18 van KB nr. 3⁴².

Het algemeen verhoudingsgetal wordt met name gevormd door een breuk die rekening houdt met de omzet van de belastingplichtige per kalenderjaar⁴³. Deze breuk heeft (i) als teller het totaalbedrag van de handelingen, exclusief btw, waarvoor recht op aftrek bestaat als bedoeld in de artikelen 168 en 169 btw-richtlijn en artikel 45, § 1, 1^o-5^o WBTW en (ii) als noemer het totaalbedrag van de handelingen die zijn opgenomen in de teller, exclusief btw, alsmede de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat⁴⁴. De bedragen opgenomen in de teller en in de noemer worden elk afgerond naar het hogere tiental.

Het algemeen verhoudingsgetal wordt vervolgens uitgedrukt in een percentage en wordt desgevallend ook op zijn beurt afgerond naar de hogere eenheid. Ingevolge beslissing nr. ET 76.705 d.d. 23 augustus 1995 heeft de btw-administratie zich op dit punt aangesloten bij hetgeen wordt bepaald in artikel 175, 1. van de btw-richtlijn en de Europese recht-

38. H. VANDEBERGH en A. LEWANDOWSKI, “Bestaan er wel gemengde belastingplichtigen?”, commentaar onder HvJ 22 juni 1993, *Fisc.Koer.* 2019, 1-3, 107.

39. Cass. 2 december 1988, nr. 6004, *Brouwerij Rodenbach NV / Belgische Staat*; H. VANDEBERGH, “Aftrek van btw door een gemengde belastingplichtige; algemeen verhoudingsgetal en/of werkelijk gebruik”, *TFR* 2010, nr. 379-380, 409.

40. Cass. 27 november 1997, C.94.0150.N, *Belgische Staat / Zakenkantoor De Brabantse NV*.

41. Cass. 10 februari 2012, F.10.0125.F, *Belgische Staat / B.M.C. SA*.

42. Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

43. HvJ 26 mei 2005, C-536/03, *Antonio Jorge*.

44. Art. 174, 1. btw-richtlijn; art. 12 KB nr. 3.



spraak ter zake⁴⁵. In het verleden bepaalde aanschrijving nr. 103/1970 met name dat het verhoudingsgetal naar de hogere dan wel de lagere eenheid moest worden afgerond en dit afhankelijk van de cijfers na de komma.

Door de afronding van het verhoudingsgetal naar de hogere eenheid zal een btw-belastingplichtige die een beperkte btw-vrijgestelde omzet heeft van minder dan 1% van de totale omzet alsnog een volledig recht op btw-aftrek kunnen uitoefenen.

De vraag die zich regelmatig stelt bij het berekenen van het algemeen verhoudingsgetal is welke handelingen precies moeten worden opgenomen in de teller dan wel in de noemer van deze breuk.

Zo somt artikel 13 van KB nr. 3 vooreerst een aantal “incidentele” verrichtingen op die expliciet worden uitgesloten bij de berekening van het algemeen verhoudingsgetal⁴⁶. Het betreft met name:

- 1) de opbrengst van het afstoten van bedrijfsmiddelen die in de onderneming werden gebruikt en waarvan de verkoop niet tot de gewone activiteit van de belastingplichtige behoort⁴⁷ (bv. het occasioneel afstoten van een bedrijfsvoertuig);
- 2) opbrengsten en inkomsten uit onroerende verrichtingen (bv. bij de eenmalige verkoop van een onroerend goed) en financiële verrichtingen (bv. beursverrichtingen m.b.t. de eigen portefeuille van de belastingplichtige), tenzij deze behoren tot de specifieke economische activiteit van de belastingplichtige;
- 3) bepaalde handelingen die in het buitenland worden verricht en waarvoor de uitgaven niet rechtstreeks worden toegerekend aan de Belgische zetel.

Hiertegenover staat uiteraard dat de belastingplichtige geen btw-aftrek kan uitoefenen ten aanzien van de goederen en diensten die zij uitsluitend bestemt voor deze incidentele handelingen⁴⁸.

De vraag naar welke handelingen nu precies moeten worden opgenomen in het algemeen verhoudingsgetal is ook veelvuldig aan bod gekomen in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie inzake financiële transacties⁴⁹.

Hoe zit het bijvoorbeeld met interesten die worden ontvangen door een gemengde belastingplichtige? Ook hier is het van belang om na te gaan of deze inkomsten de vergoeding uitmaken van een economische activiteit van de gemengde

belastingplichtige dan wel of zij een louter incidenteel karakter hebben en dus niet moeten worden opgenomen in het verhoudingsgetal (*cf. supra*, art. 13 KB nr. 3). Dit laatste is bijvoorbeeld het geval voor kredieten die door een holdingvennootschap intra-groep worden verstrekt aan haar dochterondernemingen, zonder dat dit een hoofdactiviteit uitmaakt in hoofde van de holdingvennootschap⁵⁰. Wanneer het ter beschikking stellen van kapitaal aan een derde echter de eigenlijke activiteit uitmaakt van een belastingplichtige of hier het rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van uitmaakt, moet met deze inkomsten rekening worden gehouden bij het bepalen van het verhoudingsgetal⁵¹. Het spreekt voor zich dat dit onderscheid in de praktijk niet altijd even makkelijk te maken is.

Eenzelfde oefening moet worden gemaakt voor opbrengsten die worden ontvangen uit het verkopen en/of het ter beschikking stellen van onroerende goederen.

Ook de invloed van subsidies op het recht op aftrek van de gemengde belastingplichtige komt in dit kader aan bod. Hierbij moet er een onderscheid worden gemaakt tussen subsidies die rechtstreeks verband houden met een prijs (ook “prijssubsidies” genoemd) enerzijds en algemene werkingstoelagen die worden toegekend zonder enige tegenprestatie anderzijds.

Prijssubsidies worden geacht deel uit te maken van de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 26 WBTW. Deze worden opgenomen in zowel de teller als de noemer van het algemeen verhoudingsgetal wanneer zij betrekking hebben op btw-belaste handelingen waarvoor de belastingplichtige een recht op aftrek heeft. Ingeval deze prijssubsidies betrekking zouden hebben op de prijs voor btw-vrijgestelde handelingen moeten deze enkel in de noemer worden opgenomen. Bijvoorbeeld: een belastingplichtige met een algemeen verhoudingsgetal van 20% (20/100) ontvangt prijssubsidies ten bedrage van 100. In het eerste geval zal het verhoudingsgetal wijzigen naar 60% (120/200). In het laatste geval, met name prijssubsidies gelinkt aan btw-vrijgestelde handelingen, zal het verhoudingsgetal afnemen tot 10% (20/200).

Hoewel de btw-richtlijn daartoe de mogelijkheid biedt aan de lidstaten, moeten de algemene werkingstoelagen op grond van de Belgische regelgeving daarentegen niet worden opgenomen in het algemeen verhoudingsgetal⁵². Wanneer deze subsidies echter specifiek zouden aangewend worden voor

45. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Afdeling 15, 3, B: “*Is het resultaat geen geheel getal, dan wordt het afgerond naar de hogere eenheid*” (i.t.t. de afrondingsregel in aanschrijving nr. 103/1970, § 80). Zie ook HvJ 18 december 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, 21 et seq.; HvJ 16 juni 2016, C-186/15, *Kreissparkasse Wiedenbrück*; H. VANDEBERGH *et al.*, *Btw-Handboek 2019*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 1166.

46. Art. 174, 2. btw-richtlijn; art. 49, 4° WBTW. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, 3, C.

47. Zie in dit verband HvJ 6 maart 2008, C-98/07, *Nordania Finans A/S*, waarin werd geoordeeld dat het aankopen van voertuigen om deze te leasen en na afloop van het leasecontract te verkopen een gebruikelijke economische activiteit uitmaakt van de belastingplichtige.

48. HvJ 6 april 1995, C-4/94, *BLP Group*.

49. Zie in dit verband ook I. LEJEUNE, “De gemengde btw-plicht in Europees en Belgisch perspectief – Toepassing voor banken en financiële instellingen”, *TFR* 1995, 177-202.

50. HvJ 14 november 2000, C-142/99, *Floridiemie SA en Berginvest SA*; HvJ 29 april 2004, C-77/01, *EDM*; HvJ 29 oktober 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*; HvJ 14 december 2016, C-378/15, *Mercedes Benz Italia*. Het Europees Hof van Justitie heeft in deze zaken criteria aangereikt om het bijkomstig karakter te beoordelen, zoals het beperkt gebruik van goederen en diensten waarover btw verschuldigd is, de omvang van de opbrengsten die worden verkregen uit deze verrichtingen, de samenstelling van de omzet van de belastingplichtige, het rechtstreeks verband met diens belastbare activiteiten, enz.

51. HvJ 11 juli 1996, C-306/94, *Régie Dauphinoise*.

52. Art. 174, 1., tweede lid btw-richtlijn; Parl.Vr. nr. 314, NYSSENS, 22 december 1999; zie in dit verband ook HvJ 16 februari 2012, C-25/11, *Varzim Sol* (het betrof hier evenwel een gemengde belastingplichtige die toepassing had gemaakt van de methode van het werkelijk gebruik).



het stellen van gratis handelingen moeten deze subsidies wel mee opgenomen worden in de noemer van het verhoudingsgetal⁵³.

b) Voorlopig vs. definitief verhoudingsgetal

Zoals hiervoor verduidelijkt, wordt het algemeen verhoudingsgetal berekend op basis van de jaarlijkse omzet van de belastingplichtige. Aangezien men de omzet doorheen het jaar nog niet kent, moet er worden gewerkt met een voorlopig verhoudingsgetal dat overeenstemt met het definitief verhoudingsgetal van het voorbije kalenderjaar of, indien dit niet mogelijk blijkt, op basis van een raming van de verwachte omzet voor het betreffende jaar⁵⁴. Het verhoudingsgetal wordt vervolgens definitief vastgesteld uiterlijk op 20 april van het volgende kalenderjaar en door middel van een berekeningsblad dat in principe gecommuniceerd moet worden aan de bevoegde btw-controle.

De correctie van de uitgeoefende btw-aftrek naar boven dan wel naar beneden wordt door de belastingplichtige uiterlijk doorgevoerd in de btw-aangifte van de maand maart van dat jaar, indien het gaat om een maandaangever, of in de btw-aangifte voor het eerste kwartaal, indien het gaat om een kwartaalaangever.

Ook ten aanzien van de bedrijfsmiddelen, waarvoor een 5-jarige (roerende bedrijfsmiddelen en inrichtings- en renovatiewerken die niet ingrijpend van aard zijn), 15-jarige (onroerende bedrijfsmiddelen) of 25-jarige (onroerende bedrijfsmiddelen die worden verhuurd onder het optioneel btw-belaststelsel) herzieningstermijn geldt, zal de gemengde belastingplichtige de nodige herzieningen dienen te verrichten. De geldende regels werden op dit vlak recent nog gewijzigd⁵⁵.

Zo gebeurt de btw-aftrek ten aanzien van bedrijfsmiddelen in eerste instantie op basis van het voorlopig algemeen verhoudingsgetal van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat (dit is gewoonlijk bij ontvangst van de factuur)⁵⁶. Deze aftrek wordt vervolgens voor een eerste maal en ten belope van het volledige in aftrek gebrachte bedrag herzien op basis van het definitief algemeen verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming (“eerste herziening”)⁵⁷. Waar het jaar van ingebruikneming voorheen enkel van belang was voor onroerende bedrijfsmiddelen, vormt dit sedert 1 januari 2019 het aanvangstijdstip en referentiepunt bij de herzieningen van toepassing op zowel onroerende als roerende bedrijfsmiddelen.

Het afgetrokken en aan herziening onderworpen btw-bedrag zal vervolgens telkens ten belope van 1/5, 1/15 of 1/25 worden herzien op basis van het definitief verhoudingsgetal dat geldt voor elk van de volgende jaren van de lopende herzieningstermijn. Voor het berekenen van die jaarlijkse herzieningen zal het definitief verhoudingsgetal van het betrokken jaar steeds worden afgezet tegen het definitief algemeen verhoudingsgetal van het jaar van ingebruikneming van het bedrijfsmiddel⁵⁸.

In het kader van de jaarlijkse herzieningen voorziet artikel 17, § 1 van KB nr. 3 evenwel in een ontheffing van de herziening op basis van het definitief algemeen verhoudingsgetal wanneer het verschil tussen de in aanmerking te nemen verhoudingsgetallen niet meer dan 10% bedraagt⁵⁹. Deze ontheffingsmogelijkheid geldt zowel voor de gewone kosten als voor de bedrijfsmiddelen. De ontheffing is evenwel niet van toepassing indien het voorlopig algemeen verhoudingsgetal werd berekend op basis van de verwachte omzet.

De gemengde belastingplichtige die zijn aftrek uitoefent volgens het algemeen verhoudingsgetal kan niettemin afstand doen van deze ontheffingsmogelijkheid. Een dergelijke verzaking aan de ontheffing van de herziening moet worden gecommuniceerd aan de btw-administratie in het berekeningsblad en geldt voor minstens 5 opeenvolgende jaren.

2. Methode van het werkelijk gebruik

De gemengde belastingplichtige die zijn recht op btw-aftrek bepaalt volgens de methode van het werkelijk gebruik krijgt met minder regels te maken. Noch de btw-richtlijn, noch de Belgische wet en KB nr. 3 bepalen hier namelijk of en hoe het bijzonder verhoudingsgetal (of zelfs meerdere bijzondere verhoudingsgetallen) voor het bepalen van de btw-aftrek ten aanzien van kosten met een gemengd gebruik moeten worden berekend. Ook de publiekrechtelijke lichamen die als gedeeltelijke belastingplichtige kwalificeren en verplicht toepassing moeten maken van de methode van het werkelijk gebruik worden met deze lacune in de btw-wetgeving geconfronteerd.

De administratieve commentaren bepalen enkel dat de bijzondere verhoudingsgetallen en de berekeningswijze ervan ter kennis moeten worden gebracht van de btw-administratie, desgevallend in hetzelfde stuk waarin om toepassing van de methode van het werkelijk gebruik wordt verzocht⁶⁰.

53. Zie Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N; I. MASSIN, “Cassatie bevestigt: subsidies tellen mee voor berekening btw-aftrek”, *Fiscooloog*, nr. 1395, 2014.

54. Art. 175 btw-richtlijn; art. 48, § 1 WBTW; art. 15 KB nr. 3. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, E en Hoofdstuk 12, Afdeling 5, 4, A, a.

55. Art. 3 van koninklijk besluit van 12 mei 2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 3 en 14 met betrekking tot belasting over de toegevoegde waarde wat de herzieningen betreft (BS 27 mei 2019).

56. Het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat kan verschillen van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen, bv. bij de constructie van een onroerend goed of de ontwikkeling van software gespreid over meerdere jaren.

57. Art. 16, eerste lid KB nr. 3; Circ. nr. 2019/C/134 van 17 december 2019 FAQ betreffende de aanpassingen aan het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de afbrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, op het vlak van herziening van de aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, punt 8.

58. Art. 16, tweede lid KB nr. 3.

59. Hoewel Circ. nr. 2019/C/134 de ontheffing van herziening niet specifiek bespreekt, blijft deze regel op basis van de geldende regelgeving van toepassing ten aanzien van gemengde belastingplichtigen die hun aftrek bepalen volgens een algemeen verhoudingsgetal.

60. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, Hoofdstuk 11, Afdeling 15, 4, B, c.



Ten aanzien van deze methode zijn de voormelde regels voor het bepalen van het algemeen verhoudingsgetal in beginsel niet als zodanig van toepassing⁶¹. Het vaststellen van een (of meerdere) bijzonder(e) verhoudingsgetal(len) voor de btw-aftrek t.a.v. gemengd gebruikte goederen en diensten zal steeds geval per geval moeten gebeuren. Zo kan men een percentage vaststellen op basis van specifieke factoren zoals oppervlakte van het gebouw, tewerkgesteld personeel, gepresteerde uren, kostprijs van de werken, enz. Dit zal steeds goed onderbouwd moeten worden om latere discussies met de btw-administratie te vermijden.

In de praktijk stelt men vast dat vaak wordt gewerkt met een bijzonder verhoudingsgetal dat alsnog rekening houdt met de omzet. Desgevallend wordt het bijzonder verhoudingsgetal berekend overeenkomstig de regels van het algemeen verhoudingsgetal. De vraag die zich hier stelt, is of alle regels inzake de berekening van het algemeen verhoudingsgetal, zoals bijvoorbeeld de afronding naar de hogere eenheid en de termijn voor het berekenen van het definitief verhoudingsgetal, één op één kunnen doorgetrokken worden naar de berekening van het bijzonder verhoudingsgetal. Hierover durft er al eens discussie ontstaan met de btw-administratie. In een recent gepubliceerde voorafgaande beslissing lijkt de dienst voorafgaande beslissingen alvast te aanvaarden dat ook een bijzonder verhoudingsgetal naar de hogere eenheid kan worden afgerond⁶². Wanneer men ervoor kiest om het bijzonder verhoudingsgetal te berekenen overeenkomstig de regels die gelden voor het algemeen verhoudingsgetal komt het er o.i. vooral op aan om een consequente houding aan te nemen. Wanneer toepassing wordt gemaakt van de regels die in het voordeel spelen van de btw-belastingplichtige (bv. de afronding naar de hogere eenheid) lijkt het logisch dat ook alle andere regels die gelden voor de berekening van het algemeen verhoudingsgetal (zoals bv. de termijn voor het berekenen van het definitief verhoudingsgetal) in acht worden genomen⁶³.

Wanneer het bijzonder verhoudingsgetal wordt berekend op basis van omzet stelt zich ook hier de vraag naar de invloed van subsidies. Wat betreft de algemene werkingstoelagen verduidelijkt de administratieve commentaar dat, net zoals bij de btw-aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal, het bedrag van de subsidies niet moet worden opgenomen in het bijzonder verhoudingsgetal⁶⁴. Prijssubsidies moeten in principe wel opgenomen worden in het bijzonder verhoudingsgetal. Indien er echter met meerdere bijzondere verhoudingsgetallen wordt gewerkt, zal dit enkel het geval zijn voor de bijzondere verhoudingsgetallen die worden toegepast op de gemengde kosten die deels voor de gesubsidieerde activiteit worden bestemd.

Tot slot merken we nog op dat de recent gepubliceerde circulaire 2019/C/134 heel wat situaties m.b.t. de btw-aftrek op basis van een bijzonder verhoudingsgetal door een gemengde belastingplichtige en de mogelijke herzieningen die zich in dit verband kunnen voordoen (bv. wijziging van de bestemming van een gemengd gebruikt onroerend goed), onbesproken laat. De btw-administratie laat hier o.i. enkele interessante mogelijkheden onbenut om dieper in te gaan op deze problematiek. Zo bespreekt zij in circulaire 2019/C/134 enkele voorbeelden met betrekking tot de herziening van de btw-gevolge een wijziging van bestemming van (autonome gedeelten van) gebouwen. Zij gaat evenwel niet in detail in op de problematiek van de herziening bij gemeenschappelijk gebruikte delen van gebouwen, waarvoor het recht op btw-aftrek werd bepaald op grond van een bijzonder verhoudingsgetal.

3. Wat met buitenlandse filialen?

In wat voorafging bespraken we de regels inzake het bepalen van het recht op btw-aftrek bij gemengde belastingplichtigen. In zijn recent arrest *Morgan Stanley & Co International plc* heeft het Europees Hof van Justitie de voormelde regels naar een hoger niveau getild voor wat betreft het recht op aftrek van buitenlandse filialen van een gemengde belastingplichtige⁶⁵.

De discussie in deze zaak ging over het recht op btw-aftrek van een filiaal van de belastingplichtige dat uitgaven verrichtte voor het hoofdhuis in een andere lidstaat. Het filiaal had zelf 100% recht op btw-aftrek. De uitgaven die zij maakte voor en doorrekende aan het hoofdhuis, werden door deze laatste in de andere lidstaat bestemd voor zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde handelingen.

Het Hof is van oordeel dat het filiaal op grond van artikel 169, a) van de btw-richtlijn recht heeft op btw-aftrek in de mate handelingen in het buitenland ook recht op aftrek zouden doen ontstaan in de lidstaat van vestiging van het filiaal.

Aangezien het filiaal en het hoofdhuis een enkele belastingplichtige uitmaken voor btw-doeleinden⁶⁶, is het Hof van oordeel dat met betrekking tot de uitgaven door het filiaal de volgende twee-traps-regel moet worden toegepast:

- eerste vraag: geven de handelingen van het hoofdhuis in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis recht op aftrek van btw?
- tweede vraag: zouden deze handelingen ook recht op aftrek geven in de lidstaat van vestiging van het filiaal indien zij hier werden verricht? Noteer hier dat het Hof bevestigt dat hier ook rekening mag worden gehouden

61. Zie in het kader van gedeeltelijke belastingplichtigen hierover: HvJ 13 maart 2008, C-437/06, *Securenta*; HvJ 6 september 2012, C-496/11, *Portugal Telecom*.

62. Voorafg. Besliss. nr. 2019.0716 d.d. 28 januari 2020 (randnrs. 87 en 88).

63. Zie evenwel Voorafg. Besliss. nr. 2019.1166 d.d. 7 april 2020 (randnr. 19). Opmerkelijk aan deze voorafgaande beslissing is dat er een afwijkende regel werd bepaald voor de herzieningsverplichting (wanneer het verschil tussen de in aanmerking te nemen verhoudingsgetallen niet meer dan 5% bedraagt i.p.v. 10%).

64. Btw-commentaar d.d. 1 juli 2018, hoofdstuk 11, Afdeling 17, 2, A en B. Noteer bovendien dat dit afwijkt van hetgeen de Belgische btw-administratie oplegt aan gedeeltelijke belastingplichtige, die deze werkingssubsidies aanwenden voor het verrichten van gratis handelingen. In dergelijk geval is het aangewezen dat deze subsidies worden opgenomen in de noemer van het (bijzonder) verhoudingsgetal. Zie ook Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N.

65. HvJ 24 januari 2019, C-165/17, *Morgan Stanley & Co International plc*.

66. HvJ 23 maart 2006, C-210/04, *FCE Bank*.



met het feit dat het filiaal in de lidstaat van vestiging heeft geopteerd voor belastingheffing.

Op basis van deze vragen wordt een bijzonder verhoudingsgetal bepaald voor deze uitgaven met (i) als noemer de omzet, exclusief btw, uit de btw-belaste en btw-vrijgestelde handelingen van het hoofdhuis waarvoor die uitgaven door het filiaal worden bestemd (dus zonder rekening te houden met de overige handelingen van het hoofdhuis) en (ii) als teller, de belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis én in de lidstaat van vestiging van het filiaal, indien ze daar zouden zijn verricht.

Het bijzonder verhoudingsgetal dat wordt bepaald voor de uitgaven die het filiaal maakt voor het hoofdhuis en dat het hoofdhuis bestemt aan specifieke uitgaande handelingen wijkt dan nog af van het verhoudingsgetal dat het filiaal moet toepassen in de lidstaat van vestiging op de algemene kosten die worden gebruikt voor handelingen van het filiaal en het hoofdhuis. Volgens het Hof moet hier in de noemer en teller rekening worden gehouden met alle handelingen van het filiaal alsook deze van het hoofdhuis waarvoor zij werkt. Opnieuw moet hier voor de btw-belaste handelingen in de

teller worden gewerkt met de dubbele test, waaruit moet blijken dat zowel in de lidstaat van vestiging van het hoofdhuis als in de lidstaat van vestiging van het filiaal btw opeisbaar zou worden over deze handelingen.

Volledigheidshalve merken wij op dat het Europees Hof van Justitie in het verleden heeft geoordeeld dat een hoofdhuis in de omgekeerde zin geen rekening dient te houden met de handelingen door zijn buitenlandse filialen⁶⁷. Deze redenering blijft ingevolge de specifieke omstandigheden in het hiervoor aangehaalde arrest – gelukkig – behouden.

III. Conclusie

Het uitoefenen van de btw-aftrek in hoofde van een gemengde belastingplichtige is vaak een zeer complexe oefening. Voor ondernemingen die als gemengde belastingplichtige kwalificeren is het dan ook vaak onbegonnen werk om deze principes te integreren in de gebruikte ERP- en IT-systemen. Dit is zeker het geval wanneer de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat uit verschillende deelactiviteiten of wanneer zij beschikt over buitenlandse filialen.

67. HvJ 29 oktober 2009, C-29/08, *Le Crédit Lyonnais*.

