

Mobiliteit: 10 praktische vragen, evenveel antwoorden...

Roger Lassaux

Opmerkingen, suggesties: R.Lassaux@iec-iab.be

Omdat iedereen vrij is om het vervoermiddel dat hem het meest geschikt lijkt te kiezen en zijn vervoermiddelen te combineren (auto, trein, tram, bus, carpoolen, fiets, motorfiets of voet), zijn de aftrekmogelijkheden uitgebreid en gevarieerd voor een belastingplichtige die zijn werkelijke beroepskosten bewijst in de plaats van forfaitaire kosten af te trekken. Deze problematiek, die ingewikkelder is dan op het eerste gezicht lijkt, vormt ons eerste aandachtspunt.

Vraag 1. Welke aftrek voor welk verplaatsingsmiddel?

Voor deze, op het eerste gezicht eenvoudige vraag, moet nochtans een dubbel onderscheid worden gemaakt. Ten eerste volgens de soort verplaatsing: bedrijfsmatig of privé. Privéverplaatsingen omvatten zowel louter private verplaatsingen als de verplaatsing tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling. Een ander onderscheid gebeurt voor deze verplaatsingen in het woon-werkverkeer, naargelang de werknemer, bedrijfsleider of zelfstandige al dan niet zijn “eigen voertuig” gebruikt en al dan niet bewijsstukken wenst voor te leggen. Die twee kernbegrippen, namelijk de verplaatsingen in het woon-werkverkeer en het “eigen voertuig” van de belastingplichtige, definiëren we meteen in het licht van de circulaire [Ci.RH.241/573.243 \(AOIF 46/2007\) van 6 december 2007](#) en [Ci.RH.241/555.223 \(AOIF 19/2004\) van 8 april 2004](#):

- Luidens artikel 66, § 5, WIB 92 wordt geacht “eigen voertuig” te zijn, elke personenwagen, auto voor gemengd gebruik of minibus, 1) waarvan de belastingplichtige de eigenaar is; 2) op zijn naam is ingeschreven of toebehoort aan of ingeschreven is op naam van zijn echtgenoot, wettelijk samenwonende of zijn ouders; 3) die door een huur- of leasingovereenkomst bestendig of gewoonlijk te zijner beschikking is; 4) die aan zijn werkgever of vennootschap toebehoort en het eventueel voordeel voortspruitend uit het gebruik van dat voertuig op zijn naam wordt belast.
- Werkelijke verblijfplaats, de woonplaats valt niet noodzakelijk samen met de plaats van inschrijving in het bevolkingsregister, maar wel met de werkelijke verblijfplaats, bijvoorbeeld een in de nabijheid van de plaats van tewerkstelling gehuurd appartement. Die feitelijke woonplaats wordt bepaald op grond van het geheel van de feitelijke gegevens en omstandigheden.
- Voor de bepaling van het, nochtans duidelijk gedefinieerd begrip “vaste plaats van tewerkstelling”, moet een beroep worden gedaan op de “40-dagenregel”! Het is (zijn) de plaats(en) waar de aanwezigheid van de werknemer gedurende het belastbare tijdperk 40 dagen of meer bedraagt die niet noodzakelijk op elkaar moeten volgen. Die plaats(en) is (zijn) afhankelijk van feitelijke en juridische omstandigheden van de beroepswerkzaamheid van de werknemer of bedrijfsleider: bepalingen van de arbeidsovereenkomst (bijvoorbeeld modaliteiten inzake toegestaan telewerk), andere contractuele en reglementaire bepalingen, de taak- of functieomschrijving, frequentie en regelmaat van de verplaatsingen naar een zelfde plaats van tewerkstelling, duur dat hij op die plaats wordt ingezet, enz. De plaats waar de werknemer minder dan 40 dagen per

belastbaar tijdperk tewerkgesteld is, mag daarentegen niet als een vaste plaats van tewerkstelling worden beschouwd en de bijzondere regel van de aftrek van de verplaatsingen woonplaats – vaste plaats van tewerkstelling mag er bijgevolg niet op worden toegepast. Volgens de minister van Financiën zal de controle gebeuren op basis van alle door het gemeenrecht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed ([Beknopt verslag, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, nr. 52 – COM 189 van 29 april 2008, p. 2, Mondelinge vraag nr. 4880, Luk Van Biesen](#)).

Na de uiteenzetting van deze belangrijke terminologische toelichtingen die we moeten onthouden, zullen we zien hoe het er in de praktijk aan toegaat.

1. Zuivere privéverplaatsingen

Dergelijke verplaatsingen (vakantie, boodschappen, vrijetijdsbesteding) geven geen recht op aftrek van beroepskosten.

2. Beroepsmatige verplaatsingen

De beroepskosten in verband met het gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, met inbegrip van de lichte bestelwagens, zijn slechts aftrekbaar ten belope van 75 % (artikel 66, § 1, WIB 92). Maar daarnaast kan de administratie het zwaard van Damocles hanteren om te bewijzen dat ze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen (artikel 53, 10°, WIB 92). Dezelfde regeling geldt voor de minderwaarden op deze voertuigen. Welke kosten vallen onder deze beperking van 75 %? De afschrijving van het voertuig en het toebehoren; de verzekeringspremie; de belastingen; de huur of de afschrijving van een garage; de onderhoudskosten; de kosten voor het wassen van het voertuig; de kosten van de technische controle; de parkeerkosten; de bijdrage aan de pechverhelpingsdiensten; de kosten van het slepen, enz. En de verplaatsingen? Alle in België of in het buitenland beroepsmatig afgelegde afstanden, behalve deze afgelegd tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, alsook de trajecten die een belastingplichtige met zijn persoonlijk voertuig aflegt wanneer hij zich vanuit zijn woonplaats rechtstreeks naar een klant begeeft zonder zijn kantoor of de zetel van de vennootschap die hem tewerkstelt aan te doen. Belangrijk: die beperkte aftrek is niet van toepassing op de autokosten die, overeenkomstig artikel 5, § 1, 3° van het van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, vrijgesteld zijn van de verkeersbelasting: de brandstofkosten en, door een administratieve toegeeflijkheid, de financieringskosten en de mobilfoonkosten. De aftrekbeperking is evenmin van toepassing op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd en die huur voor de derde een belastbaar voordeel van alle aard uitmaakt (art. 66, § 2, 3°, WIB 92) en op, terloops gezegd, de kosten in verband met een motorfiets ([circulaire Ci.RH.241/559.092 \(AOIF 29/2004\) van 9 juli 2004](#)).

En alsof het nog niet ingewikkeld genoeg was, werd deze eenvormige beperking sinds 1 april 2008 in het algemeen en een jaar eerder voor sommige voertuigen, in de vennootschapsbelasting en in de belasting der niet-inwoners - vennootschappen, vervangen door een variabel tarief van 60 % tot 90 %, afhankelijk van het aantal gram CO₂ dat door het betrokken voertuig per kilometer wordt uitgestoten (art. 198*bis* WIB 92 – zie vraag nr. 3).

Wat de bewijslast en de modaliteiten ervan betreft, herinneren we er alleen aan dat de betrokken beroepsmatige autokosten uiteraard slechts aftrekbaar zijn onder de algemene toepassingsvoorwaarden¹ van artikel 49 WIB 92.

¹ Overeenkomstig artikel 49 WIB 92 zijn als beroepskosten aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken. Indien hij geen bewijsstukken kan voorleggen, door alle door het gemeenrecht toegelaten middelen, met uitzondering van de eed.

3. Privéverplaatsingen van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling

De toestand is anders naargelang de verplaatsing wordt afgelegd met de auto of met enig ander vervoermiddel. Wanneer de auto wordt gebruikt, wordt een onderscheid gemaakt naargelang het al dan niet het “eigen voertuig” van de belastingplichtige, in de zin van artikel 66, § 5 WIB 92 betreft. En, zoals we in vraag 2 zullen zien, wordt het nog ingewikkelder bij carpooling, want wat voor de chauffeur geldt, geldt niet noodzakelijk voor de meerrijdende passagier.

3.1. “Eigen voertuig”

In afwijking van de algemene tot 75 % beperkte aftrekregeling worden de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een personenauto, auto voor dubbel gebruik of minibus forfaitair op 0,15 EUR per afgelegde kilometer bepaald, ongeacht het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten (art. 66, § 4, WIB 92). Deze forfaitaire aftrek, die voorbehouden is aan werknemers, bedrijfsleiders en beoefenaars van vrije beroepen, kan slechts worden toegekend indien het gebruikte voertuig het “eigen voertuig” is in de zin van artikel 66, § 5 WIB 92, waardoor bestelwagens, vrachtwagens, trekkers, aanhangwagens, opleggers, autobussen, autocars, enz. dus zijn uitgesloten. Indien zulks het geval is, moet de belastingplichtige alleen nog bewijzen dat hij zijn voertuig voor het woon-werkverkeer heeft gebruikt en het aantal daartoe gereden 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 (Com.IB 92, nr. 66/70 en Gent, 20 mei 2008, e.a.). Hoewel dit bewijs voor belastingplichtigen-pendelaars die elke werkdag hetzelfde woon-werktraject afleggen gemakkelijk te leveren is, moet het, over het algemeen, met een zekere soepelheid of met gezond verstand kunnen worden beoordeeld (Luik, 2 april 2003). Wanneer geen toereikende bewijsstukken worden voorgelegd, kan de toekenning van het forfait worden geweigerd (Hasselt, 5 maart 2003 en 12 september 2007). Wanneer een belastingplichtige het woon-werktraject meer dan één maal per dag heen en terug aflegt, en dus vier maal per dag om ‘s middags thuis te gaan eten, geldt het forfait in principe voor elk van die trajecten. Bijzondere aandacht zal echter worden besteed aan de praktische mogelijkheid van verplaatsingen tijdens de middagpauze, gelet op de normale duur van de verplaatsing, van het ophouden thuis en van de toegelaten werkonderbreking. Die werkonderbreking kan onder meer worden aangetoond aan de hand van het arbeidsreglement, uurroosters, prikkaarten, enz. ([Circulaire Ci.RH.241/555.223 \(AOIF 19/2004\) van 8 april 2004](#)).

3.2. Ander voertuig, trein, bus, motorfiets, fiets, te voet, enz.

Wanneer de verplaatsingen in het woon-werkverkeer worden afgelegd met een andere auto dan het “eigen voertuig”, of met een ander vervoermiddel (openbaar vervoer, fiets, motorfiets, te voet, door de werkgever of een groep van werkgevers georganiseerd collectief vervoer, of bedrijfswagen van het type bestelwagen, jeep, pick-up), is het forfait van 0,15 EUR per km insgelijks van toepassing, maar wel onder de striktere toepassingsvoorwaarden van artikel 66*bis* WIB 92: de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling per enkel traject en per werkdag wordt begrensd tot 100 km (art. 43/1 KB/WIB 92 en 66*bis* WIB 92). Die beperking, die sinds aanslagjaar 2007 geleidelijk werd opgetrokken van 25 km tot 100 km, geldt alleen voor verplaatsingen afgelegd met een ander vervoermiddel dan het eigen voertuig.

We wijzen erop dat dit begrensd forfait van toepassing is bij gebrek aan bewijsstukken. Voor de kilometers afgelegd tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling met een auto die niet kan worden gelijkgesteld met een eigen voertuig, of met enig ander

vervoermiddel, beschikt de belastingplichtige ook over het recht om het werkelijk bedrag van de kosten, behoorlijk gestaafd door bewijsstukken, af te trekken, voor een hoger bedrag dan 0,15 EUR per kilometer (aftrek zoals ingeschreven in artikel 49 WIB 92), maar desgevallend met toepassing van de bijzondere beperkingen inzake de aftrek van de autokosten, ingeschreven in artikel 66, § 1, WIB 92.

Dit waren de grote beginselen! Maar al snel rijzen een aantal vragen en voor een optimale en correcte toepassing van deze verschillende aftrekregels mogen de antwoorden daarop niet uit het oog worden verloren!

Kan een belastingplichtige die over eenzelfde woon-werktraject meerdere vervoermiddelen gebruikt, de twee aftrekopties combineren? Bijvoorbeeld 0,15 EUR per km aftrekken voor de trajecten die worden afgelegd met de trein en de aftrek van zijn werkelijke kosten, op basis van bewijsstukken (aankoopfactuur, onderhoudsfactuur, verzekering), vorderen voor de met de motorfiets afgelegde verplaatsing tussen zijn woonplaats en het station? Luidens [circulaire Ci.RH.241/555.223 \(AOIF 19/2004\) van 8 april 2004](#) is dergelijke combinatie niet toegestaan², en het omgekeerde trouwens evenmin. Maar niets belet, bij gebrek aan bewijsstukken, om de twee aftrekken, de onbegrensde en de begrensde, van 0,15 EUR per afgelegde km te combineren. Zulks geldt wanneer hij zijn persoonlijk voertuig gebruikt om zich naar het station te begeven en hij vervolgens de trein neemt om naar zijn werk te gaan. Met dien verstande, uiteraard, dat, aangezien het forfait van 0,15 EUR per km met een ander voertuig alleen van toepassing is bij gebrek aan bewijsstukken, zoals in de voormelde circulaire gesteld, het niet mogelijk is het forfait voor de eerste 50 kilometer (enkele reis) te combineren met de bewezen beroepskosten voor het gedeelte van de verplaatsingen dat die maximumgrenzen overschrijft. Maar niets belet om voor een welbepaald belastbaar tijdperk de werkelijke beroepskosten aan de hand van bewijskrachtige stukken te bepalen en voor een ander belastbaar tijdperk artikel 66*bis* WIB 92 in te roepen ([circulaire Ci.RH.241/559.092 \(AOIF 29/2004\) van 9 juli 2004](#)).

En indien er in eenzelfde belastbaar tijdperk meerdere vaste plaatsen van tewerkstelling zijn? De berekening moet pro rata worden gemaakt, rekening gehouden met de mogelijke diverse vaste plaatsen van tewerkstelling (+/- 25 km tussen die opeenvolgende plaatsen en de woonplaats) over 220 werkdagen. Dezelfde regel geldt wanneer de werknemer verhuist ([Integraal Verslag, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, 2007-2008, nr. 52 – COM 100 van 13 februari 2008, p. 25 – Mondelinge vraag nr. 2057, Hendrik Bogaert](#)).

Een andere klassieke vraag: wat dekt het forfait van 0,15 EUR per kilometer afgelegd tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling? Alle kosten? Het antwoord is volledig positief, zeker nu de Wet van 22 december 2008 houdende diverse bepalingen (*B.S.* van 29 december 2008, 4de editie), om alle onduidelijkheid op te heffen, uitdrukkelijk bepaalde dat de op die voertuigen geleden minderwaarden, bedoeld in artikel 66, § 1, WIB 92, in het forfait zijn vervat. Daarbij werd het administratieve standpunt bevestigd (*Com.IB 92 nr. 66/64 en Memorie van toelichting, Parl.St., Kamer, 2008-2009, nr. 52-1608/001, p. 92*).

In feite omvat dit forfait dus alle rechtstreekse en onrechtstreekse kosten in verband met het gebruik van het voertuig voor dergelijke verplaatsing, ongeacht het fiscaal vermogen ervan (de afschrijvingen van de auto en alle toebehoren en uitrusting zoals de radio, het open dak, de LPG-installatie, enz.; de verzekeringspremie; de belastingen; de huur of de afschrijving van een garage; de brandstofkosten, olie en smeermiddelen; de onderhoudskosten; de kosten voor het wassen; de kosten van de technische controle; de parkeerkosten; de bijdragen aan de pechverhelpingsorganisaties; de sleepkosten). Uitzonderingen: de

² Het forfait van 0,15 EUR per kilometer voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een ander voertuig dan dit bedoeld bij artikel 66, § 5, WIB 92, is, overeenkomstig artikel 66*bis* WIB 92, enkel van toepassing bij gebrek aan bewijzen.

financieringskosten en de mobilfoonkosten (gsm-kosten of kosten van installatie van de gsm) kunnen bovenop het aldus berekend forfait worden afgetrokken.

Mag men de toepassing van het forfait vragen, hoewel de werkelijk gemaakte kosten aanzienlijk lager zijn? Bijvoorbeeld, wanneer de woon-werkverplaatsing geheel of gedeeltelijk met de fiets wordt afgelegd, in welk geval het forfait vanaf aanslagjaar 2010 0,20 EUR per km bedraagt? Het antwoord is bevestigend, zoals de minister van Financiën duidelijk stelde en daarbij het voorbeeld van een treinabonnement vermeldde ([QRVA, Kamer, buitengewone zitting 2001-2002, nr. 134 van 27 augustus 2002, p. 16849-16850 - PV nr. 1046 van 5 juli 2002](#)).

VRAAG 2. Wat met carpooling?

Omdat het gezellig, milieubewust en goedkoop is, leggen steeds meer mensen gezamenlijk de verplaatsing naar hun werk af, en dit met de auto die eigendom is van één van hen of door de werkgever of het bedrijf ter beschikking wordt gesteld. Het kan om een gehuwd paar, een wettelijk samenwonend stel of om derde personen gaan. Ook kan degene die de ene week chauffeur is, de andere week passagier zijn. Wie kan wat en hoe aftrekken? Zoals we zullen zien is het antwoord³ niet zo vanzelfsprekend. Integendeel!

We beginnen meteen met een uitsluiting: wanneer twee echtgenoten, geheel of gedeeltelijk, samen de weg van de woonplaats naar het werk en/of van het werk naar de woonplaats met de wagen afleggen, kan één van beide niet het totaalbedrag van de werkelijke beroepskosten aftrekken, terwijl de andere niet voor het algemeen kostenforfait van artikel 51 WIB 92 kan opteren (Cass., 7 september 1989 en Beroep, Brussel, 26 oktober 2006). We hebben gezien dat, wanneer de werknemer, als chauffeur, de woon-werkverplaatsingen met zijn "eigen voertuig" (in de zin van artikel 66, § 5, WIB 92, dus met inbegrip van de bedrijfswagen waarover hij ook voor zijn andere privéverplaatsingen beschikt) aflegt, de beroepskosten in verband hiermede, overeenkomstig artikel 66, § 4, WIB 92, forfaitair op 0,15 EUR per km worden vastgesteld. Hoewel deze aftrek "eigen voertuig" slechts "aan één enkele belastingplichtige mag worden toegekend voor het gezamenlijk afgelegde traject" (art. 66, § 5, lid 2, WIB 92), staat het feit dat occasioneel of geregeld door de passagier een vergoeding wordt betaald, niet in de weg dat de laatstgenoemde, zonder beperking van afstand, het forfaitair bedrag aftrekt.

Maar geldt, wat geldt voor de chauffeur, ook voor de passagier? Met andere woorden, kan de aftrek van 0,15 EUR per km, voor eenzelfde traject en eenzelfde wagen, tweemaal worden toegekend, desgevallend, onbegrensd en begrensd? Hoewel het antwoord bevestigend is, moet het in geval van carpooling serieus worden gerelativeerd. In [circulaire Ci.RH.241/555.223 \(AOIF 19/2004\) van 8 april 2004](#) staat immers duidelijk dat zich verschillende gevallen kunnen voordoen:

- *De meerrijdende passagier draagt niet bij in de autokosten:* de chauffeur kan 0,15 EUR per km als beroepskosten aftrekken; de passagier moet rekening houden met een grens van 200 km per werkdag om de aftrek op basis van het forfait van 0,15 EUR per km te berekenen (art. 66bis WIB 92 - [QRVA, Kamer, 2001-2002, nr. 105 van 8 januari 2002, p. 12322-12323, PV nr. 583 van 2 februari 2001](#));

³ Naast de aftrekmodaliteiten van de werkelijke beroepskosten in verband met de afgelegde kilometers, die we in deze vraag bestuderen, zowel in hoofde van de chauffeur als van de passagier, werpt deze wijze van verplaatsing naar de plaats van tewerkstelling nog andere vragen op. Enerzijds de vrijstelling van de terugbetalingen van de kosten voor de woon-werkverplaatsingen door de werkgever, besproken in vraag 9 en, anderzijds, de eventuele belasting in hoofde van de chauffeur van de ontvangen occasionele of geregelde vergoeding van de meerrijdende passagier, die we in vraag 12 zullen behandelen.

- *De passagier betaalt al eens een tankbeurt:* de chauffeur behoudt het onbeperkt recht om 0,15 EUR per afgelegde km af te trekken. Mits de passagier het bewijs van de werkelijke betaling (pompticket, factuur, enz.) ervan voorlegt, kan hij het bedrag van de tankbeurt ofwel 0,15 EUR per km aftrekken, waarbij hij rekening moet houden met de grens van 200 km per dag, aangezien het gebruikte voertuig niet zijn “eigen voertuig” is in de zin van artikel 66, § 5, WIB 92;
- *De passagier betaalt regelmatig een vaste kilometervergoeding:* voor de chauffeur blijft alles gelijk maar de passagier kan ofwel de aftrek van 0,15 EUR per km, begrensd tot 100 km per enkel traject en per werkdag aftrekken, ofwel desgevallend 75 % van de aan de chauffeur betaalde vergoeding aftrekken mits hij het bewijs van de betaling ervan kan leveren ([QRVA, Kamer, 1999-2000, nr. 4 van 25 oktober 1999, p. 365-367, PV nr. 27 van 9 september 1999](#)).

Dan rest de vraag of de omdeling van de toepassing van de twee mogelijke aftrekken van het forfait van 0,15 EUR per km, de ene onbegrensd, de andere begrensd, vrij kan worden gekozen om de belangen van de belastingplichtigen het best te dienen. Voor een gehuwd koppel of wettelijk samenwonenden blijkt uit de samenlezing van de artikelen 66, § 4 en 66bis WIB 92 dat ze inderdaad vrij kunnen kiezen, zonder in aanmerking te nemen wie de eigenaar is, wie van beiden de onbegrensde versie (eigen voertuig) of de begrensde versie (ander voertuig) van het forfait van 0,15 EUR per km gebruikt (Fiscoloog, nr. 994 van 16 september 2005). Maar wanneer het gebruikte voertuig een bedrijfswagen is, kan enkel degene die er de beschikking over heeft zonder kilometerbegrenzing 0,15 EUR per km aftrekken, terwijl de echtgenoot of wettelijk samenwonende, die onder de regeling “andere vervoermiddelen” valt, rekening moet houden met de grens van 100 km per enkel traject en per werkdag.

En als ze van auto wisselen, de ene week de ene, de andere week de andere? Gelet op hetgeen voorafgaat, moet een onderscheid worden gemaakt tussen de weken waarin de chauffeur zijn “eigen voertuig” in de zin van artikel 66, § 5 WIB 92 en de weken waarin hij een ander voertuig gebruikt. In dat laatste geval moet bij de berekening immers de grens van 200 km per werkdag worden toegepast.

Een laatste opmerking over carpooling: de kilometers die bovenop het normaal woon-werktraject worden afgelegd om zich naar de carpoolparking te begeven om de carpooler op te pikken worden fiscaal als dienstverplaatsingen beschouwd. Met uitzondering van de brandstofkosten zijn de kosten ervan, overeenkomstig artikel 66, § 1, WIB 92, aftrekbaar ten belope van 75 % ([QRVA, Kamer, 2006-2007, nr. 163 van 23 april 2007, p. 31824-31828, PV nr. 1494 van 7 december 2006](#)).

VRAAG 3. Verhoogde of verlaagde aftrekken in de vennootschapsbelasting: welke kosten, welk voertuig, welke weerslag op de berekening van de meer- of minderwaarden?

We hebben gezien dat de kosten van de verplaatsingen van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling, afgelegd met een personenwagen, een auto voor gemengd gebruik of een minibus slechts aftrekbaar zijn ten belope van 75 % van het beroeps gedeelte ervan.

Tot 1 april 2008 was deze regel eenvormig van toepassing op de personenbelasting en de vennootschapsbelasting. Maar deze goede verstandhouding behoort tot het verleden! De programmawet van 27 april 2007 (*B.S.* van 8 mei 2007, 3de editie, p. 25173) heeft dit alles gewijzigd door de mogelijkheid te bieden op een verhoogde aftrek, maar vaker het aftrekniveau van de personenwagens in de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners - vennootschappen te verlagen: alle rechtstreekse of onrechtstreekse kosten in verband met het gebruik van personenwagens, auto's voor dubbel gebruik of minibussen in

België en in het buitenland, zijn momenteel nog slechts aftrekbaar volgens een variabel tarief van minimum 60 % en maximum 90 %, naargelang het aantal gram CO₂ dat door het betrokken voertuig wordt uitgestoten (artikel 198bis WIB 92). Concreet betekent dit dat, des te hoger de vervuilingsgraad van de benzine- of dieselmotor, des te meer de aftrek van de kosten die voorheen door artikel 66 § 1, WIB 92 tot het vast aftrekpercentage van 75 % werd beperkt, wordt vermindert. Des te geringer de vervuilingsgraad, des te hoger de aftrek, zoals blijkt uit onderstaande tabel.

CO ₂ -uitstoot		Aftrek
Diesel	Benzine	
< 105 g	< 120 g	90 %
105 – 115 g	120 – 130 g	80 %
115 – 145 g	130 – 160 g	75 %
145 – 175 g	160 – 190 g	70 %
175 g >	190 g	60 %

De CO₂-uitstoot nagaan is helemaal niet moeilijk: de elektronische versie van de CO₂-Gids van de Auto⁴, die regelmatig wordt geüpdated, geeft de CO₂-uitstoot aan van alle op de Belgische markt beschikbare nieuwe wagens. Voor de na 2001 aangekochte nieuwe wagens staat de CO₂-uitstoot op het gelijkvormigheidsattest. En wat indien er voor oudere wagens geen enkel gegeven betreffende de CO₂-uitstoot beschikbaar is? Dan geldt het laagste aftrektarief, hetzij 60 % (artikel 198bis, 1ste lid, 1°, a, WIB 92, gewijzigd door de Wet van 22 december 2008 houdende diverse bepalingen – B.S., 29 december 2008, p. 68722).

Nu het principe is uiteengezet, verdienen drie punten bijzondere aandacht. Ze betreffen het toepassingsgebied, de inwerkingtreding van de nieuwe variabele aftrek en de weerslag ervan op de berekening van de meer- en minderwaarden op deze voertuigen.

- **Eerste vraag: alle autokosten?** Helemaal niet! Voor de kosten die niet onderworpen waren aan de vroegere eenvormige aftrek van 75 %, hetzij wettelijk, hetzij bij administratieve toegeeflijkheid, verandert er helemaal niets. Brandstof, aankoop en installatie van een mobilfoon, financieringskosten, interesten van leningen en bankkosten wegens de aankoop (of leasing) blijven volledig aftrekbaar (Com.IB 92, nr. 66/44 en 45 – [Beknopt Verslag, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, 2007-2008, nr. 52 – COM 263 van 17 juni 2008, p. 3-4, PV nr. 6101, Jenne De Potter](#)). Worden ook gespaard: a) de kosten betreffende minibussen, aangewend voor het door de werkgever of een groep van werkgevers⁵ georganiseerd collectief vervoer in het woon-werkverkeer (art. 38, § 1, 9°, WIB 92); b) 30 % van de door de werkgever aan de personeelsleden betaalde vergoeding wegens dienstverplaatsingen die geacht wordt het deel van de brandstofkosten te vertegenwoordigen; c) 60 % van de kosten betreffende het gebruik van directiewagens; d) de taxikosten voor het vervoer van niet begeleide pakjes; e) de parkeerkosten van het cliënteel; f) het deel van de kosten dat overeenstemt met het bij de verkrijger belastbare bedrag van het voordeel van alle aard (Com.IB 92 nr. 66/41 en [QRVA, Kamer, 2005-2006, nr. 121 van 15 mei 2006, p. 23475-23477, PV nr. 1206 van 27 maart 2006](#)).

Geldt de variabele aftrek ook voor de aan derden terugbetaalde kosten van dezelfde aard? Artikel 198bis WIB 92 voorziet enkel in een verhoging of een verlaging van het in artikel 66 vermelde aftrekpercentage. In de wetenschap dat de andere toepassingsvoorwaarden van dit artikel niet gewijzigd zijn, omvatten de te beperken kosten ook de aan derden terugbetaalde autokosten (artikel 66, § 3, WIB 92 - [QRVA, Kamer, 2007-2008, nr. 14 van 18 maart 2008, p. 2482, PV nr. 201 van 13 maart 2008](#)). En wat volgt daaruit? Wanneer een

⁴ Zie <http://portal.health.fgov.be> Zie onder "Milieu", "Duurzame productie en consumptie", "Wagens" en de website www.voitureprope.be.

⁵ Dit begrip en de gevolgen ervan worden uiteengezet in vraag 6.

werkgever of een vennootschap aan een werknemer of een bedrijfsleider een kostenvergoeding betaalt wegens het gebruik van zijn privévoertuig voor dienstverplaatsingen, is de variabele beperking van toepassing op het deel van de andere kosten dan brandstofkosten en financiële lasten. Het praktisch gevolg daarvan is dat de onderneming een extracomptabele opgave moet bijhouden van alle voertuigen die voor de verplaatsing van de werknemers en bedrijfsleiders dienen en waarvoor ze een vergoeding ontvangen. Indien die vergoeding forfaitair is, slaat de beperking enkel op 70 % van het bedrag van de terugbetaalde kosten, aangezien 30 % ervan beschouwd wordt als de terugbetaling van de brandstofkosten, die steeds volledig aftrekbaar zijn (Com.IB 92, nr. 66/51). In de praktijk kan de inachtneming van deze verplichting handig worden verlicht door met de fiscale administratie een akkoord af te sluiten, waardoor het gemiddelde van de CO₂-uitstoot van de bedrijfsfleet kan worden gehanteerd.

En de parkeerkosten? De variabele aftrek van artikel 66, § 1, WIB 92 is van toepassing op de kosten van de staanplaatsen waarop de bedrijfsvoertuigen parkeren, ongeacht of de onderneming eigenaar, leasingnemer of huurder is, evenals de terugbetaling door de werkgever van de parkeerkosten die door de personeelsleden tijdens hun dienstverplaatsingen worden gemaakt. Dit geldt niet voor de afschrijvingen en huurkosten van parkings of garages die worden ingenomen door voertuigen die toebehoren aan personeelsleden ([QRVA, Kamer, 2007-2008, nr. 8 van 4 februari 2008, p. 500-501, PV nr. 5 van 8 januari 2008](#)).

Om pragmatische redenen wordt voor taxikosten steeds een aftrekbeperking van 75 % toegepast. De klant had, zowel voor de trajecten in België als in het buitenland, aan de bezorger maar systematisch naar de CO₂-uitstoot moeten vragen ([Beknopt Verslag, Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, nr. 52 – COM 263, p. 3-4, PV nr. 6101 van 17 juni 2008](#), Jenne De Potter).

- Tweede vraag: alle auto's? Tijdens een overgangperiode, gaande van 1 april 2007 tot 31 maart 2008, waren deze verlaagde of verhoogde aftrekpercentages niet van toepassing op de kosten in verband met vóór 1 april 2007 gekochte of gebouwde personenwagens, auto's voor dubbel gebruik, minibussen of kleine bestelwagens. Sinds 1 april 2008 worden al deze voertuigen door de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners - vennootschappen beoogd. Het is van weinig belang of het nieuwe, oude, tweedehandse, gekochte, gehuurde of geleasede voertuigen, uitgerust met een diesel- of benzinemotor, desgevallend gekoppeld aan een LPG-installatie, betreft ([Beknopt Verslag, Kamercommissie voor de Financiën en de begroting, 2007-2008, nr. 52 – COM 263, p. 3-4, PV nr. 6101 van 17 juni 2008, Jenne De Potter](#)).

Uiteraard doet dergelijke inwerkingtreding, in de loop van het belastbaar tijdperk, twee praktische aftrekproblemen ontstaan. Moeten, voor het jaar 2007, voor bepaalde wagens, twee verschillende aftrekpercentages worden toegepast, namelijk 75 % voor de periode van 1 januari 2007 tot 31 maart 2007, en het, afhankelijk van de CO₂-uitstoot van het betrokken voertuig variabel tarief van 60 % tot 90 %, vanaf 1 april 2007? En hoe zit het ten andere met het gedeelte van de autokosten die betrekking hebben op de twee aftrekperioden van het kalenderjaar 2008 (1 januari 2008 – 31 maart 2008 en 1 april 2008 – 31 december 2008), zoals de jaarlijkse verzekeringspremie en de verkeersbelasting? Ondervraagd over het feit of de berekening desgevallend moet worden gemaakt op basis van de datum van inschrijving, de datum van betaling, of pro rata temporis, antwoordde de minister van Financiën zeer gevat, door te wijzen op het leidend beginsel dat ter zake prevaleert, met name de datum waarop de kosten worden betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden hebben verkregen. Indien die datum vóór 31 maart 2008 valt, is de 75 %-regel van toepassing. Nadien is de aftrek afhankelijk van de CO₂-uitstoot. Voor het jaar 2007 zijn de vóór 1 april gekochte of vervaardigde auto's pas vanaf 1 april 2008 aan de variabele aftrek van artikel 198bis WIB 92 onderworpen. Die aftrek is van toepassing op de na 31 maart 2008

geboekte afschrijvingen ([Integraal Verslag; Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, 2008-2009, nr. 52 – COM 437 van 28 januari 2009, p. 41 – Mondelinge vraag nr. 10288, Ine Somers](#) en [QRVA, Kamer, 2007-2008, nr. 14 van 18 maart 2008, p. 2482, PV nr. 201 van 13 maart 2008](#)).

- Derde bron van moeilijkheden: de weerslag op de meer- en minderwaarden op deze voertuigen? Het is logisch dat deze nieuwe beperking van de aftrek van de andere dan in artikel 66, § 2, WIB 92 beoogde, in artikel 65 WIB 92 bedoelde autokosten, een proportionele weerslag zal hebben op de berekening van de verwezenlijkte meerwaarden (artikel 183, 185^{ter} en 24, 3de lid, WIB 92 en artikel 74, 2de lid, eerste streepje, KB/WIB 92) en van de niet aftrekbare minderwaarden (art. 198^{bis}, 1ste lid, 2°, WIB 92).

In de vennootschapsbelasting wordt de onvoorwaardelijke en definitieve vrijstelling van het niet-belastbaar gedeelte van de op personenwagens, auto's voor gemengd gebruik en minibussen verwezenlijkte meerwaarden technisch bekomen door de toestand van de reserves in het begin van het belastbare tijdperk met een bepaald percentage van deze meerwaarde te verhogen (vak I.a.j., code 007). Tot dusver was dit steeds 25 % van de meerwaarde, aangezien ze slechts ten belope van 75 % van het nettobedrag ervan in het fiscaal resultaat moest worden opgenomen. Voor de auto's die vóór 1 april 2007 zijn aangekocht of vervaardigd en uiterlijk op 31 maart 2008 werden vervreemd wordt dit percentage behouden. Wanneer de auto's na voornoemde datum werden vervreemd of indien ze vanaf 1 januari 2007 werden aangeschaft, is de meerwaarde belastbaar ten belope van een percentage gelijk aan de verhouding uitgedrukt in percenten, tussen de bedragen van de vóór de vervreemding fiscaal aanvaarde afschrijvingen en het bedrag van de boekhoudkundige afschrijvingen over de ermee overeenstemmende belastbare tijdperken (art. 185^{ter}, lid 1 WIB 92).

Naar analogie is het gedeelte van de minderwaarden dat in de verworpen uitgaven moet worden opgenomen (code 032) niet meer automatisch gelijk aan 25 % van het bedrag, maar moet het worden bepaald door de fiscale minderwaarde te vermenigvuldigen met een percentage, gelijk aan de verhouding uitgedrukt in percenten, tussen het bedrag van de vóór de verkoop fiscaal aanvaarde afschrijvingen en het bedrag van de boekhoudkundige afschrijvingen over de ermee overeenstemmende belastbare tijdperken (art. 198^{bis}, lid 1, 2°, WIB 92). In het thans frequent voorkomend geval dat een auto, vóór de verkoop ervan, aan twee aftrekregelingen was onderworpen (75 % - art. 66, § 2, WIB 92 en "van 60 % tot 90 %" – art. 198^{bis}, WIB 92), moet de eruit voortvloeiende minderwaarde desgevallend worden berekend aan de hand van het gewogen gemiddelde van de vóór de verkoop fiscaal aanvaarde afschrijvingen in verhouding tot de boekhoudkundige afschrijvingen. Dit geldt voor de auto's die vóór 1 april 2007 zijn aangekocht en uiterlijk op 31 maart 2008 zijn vervreemd.

Vraag 4. Andere mogelijkheden van verhoogde aftrek? Gemeenschappelijk vervoer georganiseerd door de werkgever, gebruik van een fiets...

Bepaalde kosten kunnen voor een hoger bedrag worden afgetrokken dan het werkelijk gedragen bedrag, namelijk 120 %. Dit geldt onder meer voor het aftrekbaar gedeelte van de kosten die door een werkgever of een groep van werkgevers worden gedaan voor het gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling (art. 64^{ter} WIB 92). Sinds 1 januari 2009 geldt deze verhoogde aftrek ook voor "de kosten die specifiek zijn gedaan of gedragen om het gebruik van de fiets door de personeelsleden voor hun verplaatsingen tussen hun woonplaats en hun plaats van tewerkstelling aan te moedigen in de mate dat deze gedaan of gedragen zijn om:

- een onroerend goed te verwerven, te bouwen of te verbouwen dat bestemd is voor het stallen van fietsen tijdens de werkuren van de personeelsleden of voor het ter

beschikking stellen van die personeelsleden van een kleedruimte of sanitair, al dan niet met douches;

- fietsen en hun toebehoren te verwerven, te onderhouden en te herstellen die ter beschikking gesteld worden van de personeelsleden (art. 64ter, lid 1, 3°, WIB 1992).

De bedoelde “fietsen” worden afgeschreven “met vaste annuïteiten waarvan het aantal niet minder dan drie mag bedragen” (art. 64ter, lid 3, WIB 92) en het aftrekbare bedrag per belastbaar tijdperk wordt bekomen door het normale bedrag van de afschrijvingen van dat tijdperk met 20 % te verhogen. De afschrijvingen die aldus worden aanvaard boven de aanschaffings- of beleggingswaarde van de materiële vaste activa, komen niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden en minderwaarden op die materiële vaste activa (art. 64ter, 5de lid, WIB 92).

Vraag 5. CO₂-bijdrage: berekening en aftrek?

Sinds 1 januari 2005 is elke werkgever een maandelijkse forfaitaire werkgeversbijdrage verschuldigd, beter bekend onder de naam CO₂-bijdrage, wanneer hij, rechtstreeks of onrechtstreeks, een voertuig bestemd voor een ander dan strikt beroepsmatig gebruik⁶, ter beschikking van zijn werknemer stelt, en dit ongeacht de bijdrage van de werknemer in de financiering of het gebruik ervan.

Type voertuig	Berekeningsformule
Benzine	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 768 / 12 \times 1.1085$
Diesel	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 600 / 12 \times 1.1085$
LPG	$(Y \times 9 \text{ EUR}) - 990 / 12 \times 1.1085$
Elektrisch	23,09 EUR

De bijdrage geldt zowel voor wagens die eigendom zijn van de onderneming als voor wagens die worden geleased, en zowel voor individuele als voor collectieve verplaatsingen, indien de bedrijfswagen uitsluitend bestemd is voor door de werkgever georganiseerd collectief vervoer. De berekeningswijze van de bijdrage ervan wordt uiteengezet in bovenstaande tabel en voor het jaar 2009 mag ze niet minder dan 23,09 EUR bedragen. Het bedrag ervan is gekoppeld aan de gezondheidsindex van september en wordt jaarlijks op 1 januari aangepast. De bijdrage wordt als een wettelijk verschuldigde sociale last, met name als met de bezoldigingen van de personeelsleden verbandhoudende kosten, beschouwd (art. 52, 3°, a, WIB 92). De bijdrage, die overigens elk kwartaal samen met de gewone socialezekerheidsbijdragen moet worden betaald, ontsnapt aan de aftrekbeperving van de autokosten (artikel 66, § 1 en 198bis, WIB 92 – [QRVA, Kamer, buitengewone zitting 2007-2008, nr. 11 van 3 maart 2008, PV nr. 56 van 11 januari 2008, p. 1609-1610](#)).

Vraag 6. Komen alle werknemers in aanmerking voor de volledige of gedeeltelijke vrijstelling van de terugbetaling van hun woon-werkverplaatsingen door de werkgever?

Met deze kernvraag, zetten we de deur op een kier voor een aantal beschouwingen over de “vrijstellingen”. Eerst een bondige herhaling van de grenzen en nuances... om onverwachte tegenvallers te vermijden!

⁶ Dit vermoeden kan enkel worden weerlegd indien de werkgever aantoont dat het ander dan strikt beroepsmatig gebruik uitsluitend wordt verricht door een persoon die niet onder het toepassingsgebied van de sociale zekerheid der werknemers valt, of dat het gebruik van het voertuig strikt beroepsmatig is.

De algemene vrijstellingsregeling van de werkgeversbijdrage (fiche 281.10, code 254) in de woon-werkverplaatsing is voor de werknemers doorgaans voordelig (art. 38, § 1, 1ste lid, 9°, WIB 92). Het betreft de vergoedingen door de werkgever toegekend als terugbetaling of betaling van reiskosten van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling, ongeacht of ze vrij, verplicht, wettelijk, buitenwettelijk, reglementair, statutair of anderszinds zijn, en ongeacht het gebruikte vervoermiddel. De bijdrage kan de vorm aannemen van een terugbetaling of een rechtstreekse tenlasteneming (stelsel van de derdebetaler).

Toch worden niet alle vergoedingen gelijk behandeld, want voor de vrijstelling is vereist dat de werknemer opteert voor de forfaitaire beroepskosten van artikel 51 WIB 92. Daaruit volgt dat, wanneer de werknemer zijn werkelijke kosten aftrekt, de terugbetaalde bedragen belastbaar zijn, met uitzondering evenwel van de fietsvergoeding. Maar de algemene vrijstelling kan voor dezelfde verplaatsing of voor een deel hiervan niet worden gecumuleerd met de vrijstelling van de fietsvergoeding (art. 38, § 1, 2de lid, WIB 92).

Daarenboven mag de vrijstelling nooit hoger zijn dan het bedrag van de werkgeversbijdrage, zoals we zullen zien bij nadere beschouwing van de circulaires [Ci.RH 241/550.265 \(AOIF 20/2002\) van 18 juli 2002](#) en [Ci.RH.241/590.395 \(AOIF 5/2008\) van 21 februari 2008](#). Zoals uit de onderstaande tabel blijkt, is, voor bepaalde vervoermiddelen, de vrijstelling voorts afhankelijk van de prijs van het openbaar vervoer, terwijl het overschot een belastbaar voordeel van alle aard uitmaakt.

Vervoerwijze	Bedrag van de vrijstelling
Openbaar gemeenschappelijk vervoer (trein, tram, bus, metro)	Volledig bedrag van de vergoedingen
Georganiseerd collectief vervoer	Treinabonnement in eerste klasse, voor een afstand gelijk aan de met het collectief vervoer afgelegde afstand
Ander vervoermiddel (bedrijfswagen, eigen wagen, motorfiets, carpooling, enz.)	170 EUR maximum ((350 EUR voor aanslagjaar 2010 voor de fiets)
Fiets (specifieke vrijstelling)	Forfait van 0,15 EUR per km (0,20 EUR per km voor aanslagjaar 2010)

Wanneer de belastingplichtige verschillende vervoermiddelen voor zijn woon-werkverplaatsing gebruikt, moeten de vrijgestelde bedragen voor elk gebruikt vervoermiddel worden bepaald en vervolgens opgeteld. De werknemer zou dus de vrijstelling voor openbaar vervoer en de 170 EUR (350 EUR voor aj. 2010) voor de “andere vervoermiddelen” kunnen combineren, indien hij het openbaar vervoer slechts voor een deel van de verplaatsing of tijdens een welbepaalde periode van het belastbaar tijdperk gebruikt. Dat geldt bijvoorbeeld als hij zich te voet of met de fiets naar het station begeeft, daar de trein neemt en het laatste deel van het woon-werktraject met de metro aflegt. Of nog, wanneer hij in de loop van het jaar van de trein op carpooling of de motorfiets overschakelt om zich naar het werk te begeven.

Onthoud dat alle combinaties mogelijk zijn en dat de vrijstelling van 170 EUR (350 EUR voor aj. 2010) noch van het gebruikte vervoermiddel, noch van de te voet, met de fiets, met carpooling, enz. afgelegde afstand afhankelijk is, mits de specifieke toepassingsvoorwaarden van elk vervoermiddel worden nageleefd en cumulatie voor dezelfde verplaatsing of voor een deel hiervan niet verboden is.

- 1) Hoewel de volledige vrijstelling “gemeenschappelijk vervoer” openbare vervoerbedrijven zoals de NMBS, de MIVB, de TEC en De Lijn beoogt, is het niet noodzakelijk een abonnement te hebben of geregeld het gemeenschappelijk vervoer te gebruiken, noch de verplaatsingen volledig of voornamelijk met het

gemeenschappelijk vervoer af te leggen. Wanneer de werkgever een woon-werkvergoeding betaalt via het systeem van de derdebetaler, heeft ze uitsluitend betrekking op de woon-werkverplaatsingen afgelegd met het gemeenschappelijk vervoer die volledig vrijgesteld zijn ([QRVA, Kamer, buitengewone zitting 2008-2009, nr. 53 van 16 maart 2009, p. 116-118, PV nr. 214 van 19 januari 2009](#)).

- 2) Bij carpooling, ook wanneer gebruikt wordt gemaakt van een bedrijfswagen, wordt de vrijstelling van de door de werkgever toegekende vergoedingen tot terugbetaling of betaling van de verplaatsingen in het woon-werkverkeer slechts toegestaan, indien gecarpoold wordt onder de voorwaarden van een door de werkgever of een groep van werkgevers georganiseerd collectief vervoer. Luidens circulaire [Ci.RH.241/550.265 \(AOIF 20/2002\) van 18 juli 2002](#), wordt carpooling alleen als georganiseerd gemeenschappelijk vervoer aangemerkt, voor zover het traject door tenminste 2 werknemers wordt afgelegd, ongeacht de eigenaar van het voertuig (de vennootschap, de chauffeur of de passagier) of het een persoonlijk voertuig of een "ander voertuig" van de chauffeur betreft. De enige vereiste is dat het vervoer georganiseerd moet zijn: de werkgever moet de regels en de modaliteiten voor het gebruik van het collectief vervoer vastleggen en anderzijds toezien 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. De werknemers moeten hun werkgevers of hiërarchische meerderen dus voorafgaandelijk schriftelijk mededelen dat ze gebruik maken van carpooling (circulaire [Ci.RH.241/550.265 \(AOIF 20/2002\) van 18 juli 2002](#)). Indien zulks het geval is, geldt de vrijstelling, zonder toepassing van de beperking tot het bedrag van een treinabonnement eerste klasse voor dezelfde trajecten, voor het traject dat ten minste met één andere werknemer wordt afgelegd, inclusief met de motorfiets. Vrij georganiseerde carpooling komt daarentegen niet in aanmerking voor vrijstelling van de door de werkgever toegekende terugbetalingen.
- 3) Voor belastingplichtigen die hun woon-werkverplaatsingen gedeeltelijk afleggen met het openbaar gemeenschappelijk vervoer en hun (opvouwbare) fiets meenemen op het openbaar gemeenschappelijk vervoer om daarmee een ander gedeelte van hun woon-werkverplaatsingen af te leggen, wordt de vergoeding die ze hiervoor van de werkgever krijgen als betaling of terugbetaling van de kosten voor die verplaatsingen volledig vrijgesteld, dus met inbegrip van de kosten voor het meenemen van de fiets, mits ze geen werkelijke beroepskosten aftrekken en toepassing maken van het forfait overeenkomstig artikel 51 WIB 92 ([circulaire Ci.RH.241/565.608 \(AOIF 38/2004\) van 29 september 2004](#)).
- 4) De vrijstelling, beoogd bij artikel 38, § 1, 1ste lid, 14°, WIB 92, die een werkgever, trouwens volledig aftrekbaar en vrijgesteld van sociale lasten, aan zijn personeel specifiek en uitdrukkelijk toekent wegens het gebruik van de fiets voor de woon-werkverplaatsingen, houdt verband met het feit dat ze opgenomen is in de collectieve arbeidsovereenkomst of in de individuele overeenkomst. Het totaalbedrag, het aantal km, het feit dat de fiets voor het volledig traject wordt gebruikt, of slechts voor een deel ervan, bijvoorbeeld, in aanvulling op het met de trein, tram, bus of metro afgelegd gedeelte, is weinig relevant. Het is evenmin van belang dat de fiets het hele jaar door of slechts bij mooi weer wordt gebruikt

Om het gebruik van de fiets in het woon-werkverkeer nog meer te stimuleren, werd die vrijstelling zopas opgetrokken van 0,15 EUR tot 0,20 EUR per km, en dit vanaf aanslagjaar 2010. Het resterend bedrag wordt als een belastbare bezoldiging beschouwd dat onder het bedrag T van fiche 281.10 moet worden opgenomen. Niettegenstaande deze specifieke

vrijstelling, kunnen de betrokkenen, indien zij opteren voor de aftrek van hun werkelijke beroepskosten, trouwens ook aanspraak maken op de aftrek ten bedrage van 0,15 EUR per afgelegde km tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een maximum van 200 km (heen en terug) van artikel 66, § 1, WIB 92 ([Circulaire Ci.RH.241/550.265 \(AOIF 20/2002\) van 13 december 2002](#)).

Hoe gaat men te werk als de werkgever een globale vergoeding voor de verschillende wijzen van verplaatsing betaalt? Ze moet in eerste instantie worden aangewend voor een traject met een ander vervoermiddel ("niet-eigen" personenauto, motorfiets, te voet, carpooling, enz.), vervolgens voor een wijze van openbaar vervoer en ten slotte voor een georganiseerd collectief vervoer.

Verlies alleszins niet uit het oog dat, als een werknemer zijn werkelijke beroepskosten bewijst, die keuze de belasting teweegbrengt van de bedragen die zijn werkgever hem uitkeert als terugbetaling of betaling van zijn kosten in het woon-werkverkeer (artikel 38, § 1, 1ste lid, 9°, WIB 92). Met als enige uitzondering op deze regel: de fiets. Maar dat is nochtans niet de enige voetangel! Wanneer de werknemer de beschikking heeft over een firmawagen, heeft de aftrek van werkelijke kosten invloed op de berekening van het voordeel in natura wegens het privégebruik van het betrokken voertuig. Men moet immers coherent blijven: men kan niet het forfait van 5 000 en 7 500 km per jaar invoeren, en werkelijke kosten aftrekken die verband houden met, bijvoorbeeld, 10 000 km per jaar.

Vraag 7. Privégebruik van een bedrijfswagen: berekening op basis van het werkelijk aantal afgelegde kilometers?

En, last but not least, sluiten we deze analyse af met de wijze van aanslag van de bedrijfswagens en –fietsen.

Het privégebruik van een voertuig dat door de vennootschap/werkgever kosteloos ter beschikking van de bedrijfsleider/werknemer wordt gesteld, wordt beschouwd als een in de personenbelasting belastbaar voordeel van alle aard waarop bedrijfsvoorheffing moet worden ingehouden (art. 36 WIB 92). Onder privéverplaatsingen worden zowel de verplaatsingen van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling als de loutere privéverplaatsingen, zoals vakanties, boodschappen en andere huishoudelijke verplaatsingen verstaan. De administratie moet het positieve bewijs leveren van het feit dat de belastingplichtige het bedrijfsvoertuig werkelijk voor dergelijke doeleinden heeft gebruikt (Gent, 30 juni 1999 en 13 mei 2007, e.a.).

Indien zulks het geval is, is het bedrag van dit belastbaar voordeel gelijk aan een kilometerforfait, dat afhangt van het fiscaal vermogen van het voertuig en waarvan de bedragen zijn opgenomen als bijlage I, afdeling III van het KB/WIB 92, vermenigvuldigd met het werkelijk aantal voor privédoeleinden afgelegde kilometers. Deze tarieven, die jaarlijks bij koninklijk besluit worden geïndexeerd, zien er voor het jaar 2009 als volgt uit (KB van 20 januari 2009 – B.S., 26 januari 2009).

Fiscale Pk	Forfaitaire prijs per km Geïndexeerd tarief vanaf 01/01/2009
4	0,1750 euro
5	0,2054 euro
6	0,2270 euro
7	0,2511 euro
8	0,2739 euro
9	0,2980 euro
10	0,3297 euro

11	0,3614 euro
12	0,3830 euro
13	0,4071 euro
14	0,4223 euro
15	0,4401 euro
16	0,4527 euro
17	0,4616 euro
18	0,4730 euro
19 en meer	0,4819 euro

Voor de berekening van dit voordeel worden de voor privédoeleinden gebruikte bedrijfswagens geacht een minimum van 5 000 km per jaar voor privédoeleinden te hebben afgelegd, zonder dat het tegenbewijs kan worden geleverd (art. 18, § 3, 9°, KB/WIB 92).

Sinds 1 januari 2005 aanvaardt de administratie dat het in aanmerking te nemen aantal privékilometers forfaitair wordt vastgesteld op 5 000 km, indien de afstand tussen de woonplaats en de "vaste" plaats van tewerkstelling, bepaald met toepassing van de 40-dagenregel (plaats waar de werknemer ten minste 40, niet noodzakelijk elkaar opvolgende, dagen aanwezig is) minder bedraagt dan 25 km per enkel traject, en op 7 500 km indien die afstand meer bedraagt dan 25 km, met inbegrip van het geval dat, zoals gebruikelijk is, de begunstigde ook over een "brandstofkaart" beschikt. Maar hoe te werk gaan bij verandering van voertuig in de loop van het jaar? De omdeling houdt rekening met begonnen maanden. Voor de maand van verandering wordt het voertuig dat het meest voor de privéverplaatsingen werd gebruikt in aanmerking genomen ([Circ. Ci.RH.241.561/364 \(AOIF 8/2004\) van 5 februari 2004](#)).

Indien belanghebbende de werkelijke kostprijs van deze verplaatsingen in het woon-werkverkeer als beroepskosten aftrekt, moet het voordeel van alle aard alleszins worden berekend op basis van de werkelijk afgelegde kilometers.

Vraag 8. Als de werknemer bijdraagt in de prijs van de opties van de bedrijfswagen?

Zoals aangegeven in artikel 18, § 4, KB/WIB 92, moet het aldus berekend voordeel van alle aard worden verminderd met het bedrag van de bijdrage van de werknemer (benzine, onderhoud, maandelijks looninhouding, enz.). Indien de door de werknemer betaalde bijdrage echter hoger is dan het vastgesteld voordeel, mag het negatieve saldo niet in mindering worden gebracht van de belastbare bezoldigingen, noch van eventuele andere belastbare voordelen van alle aard.

In deze gedachtegang moet de bijdrage van de werknemer in de prijs van een optie worden afgetrokken van het bedrag van het voordeel in natura. Indien de optie rechtstreeks door de leasingmaatschappij wordt gefactureerd, moet de werknemer in zijn aangifte in de personenbelasting, de prijs ervan aftrekken van het bedrag van het op zijn loonfiche vermelde voordeel. Uiteraard zal hij het bewijs van de werkelijkheid van zijn bijdrage en zijn betaling in de loop van het betrokken jaar moeten leveren. Indien de opties in eenmaal werden betaald, impliceert de naleving van het jaarlijkheidsbeginsel van de belasting dat ze worden afgetrokken van het voordeel van het jaar van betaling, en niet over de hele duur van de leasing ([QRVA, Kamer, 2007-2008, nr. 25 van 7 juli 2008, PV nr. 186 van 22 mei 2008, p. 5845-5846](#)).

Dergelijke persoonlijke bijdrage in de prijs van de bijkomende opties heeft geen invloed op het fiscaal vermogen van het voertuig, noch op de toekenning van het administratief beginsel van de 5 000 of 7 500 km bij de berekening van het belastbaar voordeel van alle aard

[\(QRVA, Kamer, 2008-2009, nr. 46 van 20 januari 2009, PV nr. 92 van 14 januari 2009, p. 49-51\).](#)

Vraag 9. 5 000 km, absoluut minimum? 5 000 km of 7 500 km?

Deze vraag kan op het eerste gezicht verrassend overkomen, aangezien de regel duidelijk geformuleerd lijkt. Zoals we in artikel 18, § 3, 9°, KB/WIB 92 hebben gezien, wordt dit voordeel onweerlegbaar vermoed 5 000 km te bedragen wanneer de bedrijfswagen werkelijk voor privédoeleinden werd gebruikt en de afstand van het woon-werktraject maximum 25 km bedraagt. En als die afstand meer bedraagt? 7 500 km, ongeacht het aantal privékilometers dat werkelijk met de firmawagen werd afgelegd.

Maar het is wel een feit dat rechtspraak, parlementaire vragen en talrijke circulaires ([Ci.RH.241/561.364 \(AOIF 8/2004\) van 5 februari 2004](#) en [Ci.RH.241/573.243 \(AOIF 46/2007\) van 6 december 2007](#)) heel wat preciseringen en nuances ter zake hebben aangebracht waarmee voor de praktische toepassing van de regel rekening moet worden gehouden!

a) 5 000 km echt onontkoombaar? Neen, antwoordde het Hof van Beroep van Bergen op 22 november 2006, weliswaar in een geïsoleerd geval. In casu was het de werknemer niet toegestaan het voertuig voor strikte privéverplaatsingen te gebruiken en kon hij aantonen dat het aantal kilometers afgelegd tussen zijn woonplaats en zijn plaats van tewerkstelling ruim onder de 5 000 km lag. In dat geval schendt het minimaal forfaitair kilometeraantal het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en non-discriminatie zodat de belastingplichtige moest worden belast op een voordeel, op basis van een lager aantal werkelijk afgelegd kilometers voor zijn verplaatsingen tussen zijn woonplaats en zijn plaats van tewerkstelling.

Het wettelijk minimum van 5 000 km moet niettemin wel worden toegepast, wanneer de werknemer geen woon-werktraject aflegt met de bedrijfswagen, maar die wagen wel gebruikt voor zijn privéverplaatsingen (zoals hobby's, boodschappen, vakantie, enz.). Dit geldt eveneens wanneer de werknemer geen vaste plaats van tewerkstelling heeft (bijvoorbeeld een vertegenwoordiger die zich rechtstreeks naar de klant begeeft).

b) 5 000 km of 7 500 km? Indien de werknemer de bedrijfswagen gebruikt tot aan de opstapplaats voor het openbaar vervoer om vervolgens de bus of de trein te nemen om de rest van het woon-werktraject af te leggen, moet het belastbaar voordeel worden bepaald op 5 000 km indien de afstand tot aan de opstapplaats voor het openbaar vervoer minder is dan of gelijk aan 25 km en op 7 500 km indien die afstand meer bedraagt dan 25 km ([QRVA, Kamer, 2008-2009, 16 maart 2009, nr. 53, PV QP nr. 214 van 19 januari 2009, p. 116-118](#)). Met andere woorden, voor de berekening van het belastbaar voordeel primeert het werkelijk aantal werkelijk afgelegde kilometers soms op de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling. Zoals dit trouwens vaak het geval is bedraagt de afstand tussen de woonplaats en de opstapplaats voor het openbaar vervoer, in casu, niet meer dan 25 km, terwijl de afstand tot de vaste plaats van tewerkstelling meer bedraagt dan 25 km. Naar analogie kan dezelfde redenering worden gevolgd, indien de werknemer zich niet naar het station of een bushalte begeeft, maar naar de carpoolparking.

c) Overbrenging van de maatschappelijke zetel? Wanneer de werkgever eenzijdig beslist om zijn exploitatiezetel te verplaatsen, zullen, voor de werknemers die reeds in dienst waren vóór de overbrenging van de activiteiten en waaraan de werkgever een voertuig ter beschikking stelt, de bijkomende kilometers naar de nieuwe vestigingsplaats niet in aanmerking worden genomen, voor zover de afstand (enkel) tussen de woonplaats en de vroegere vaste plaats van tewerkstelling vóór de overbrenging van de maatschappelijke zetel of exploitatiezetel niet meer bedroeg dan 25 km. In dit geval zal het voordeel van alle aard bij de begunstigde op 5 000 km op jaarbasis worden berekend, voor zover de afstand (enkel)

tussen de woonplaats en de vroegere vaste plaats van tewerkstelling vóór de overbrenging van de maatschappelijke zetel of exploitatiezetel niet meer bedroeg dan 25 km. Een gewone standplaatsverandering op grond van de bepalingen van een individuele arbeidsovereenkomst voldoet evenwel niet aan die voorwaarde ([QRVA, Kamer, buitengewone zitting 2008-2009, nr. 25 van 7 juli 2008, PV nr. 185 van 22 mei 2008, p. 5844-5845](#)).

d) Carpooling? Wanneer de bedrijfswagen wordt aangewend voor door de werkgever of een groep van werkgevers georganiseerd personenvervoer, mag echter worden afgezien van het belasten van een voordeel bij de chauffeur voor de verplaatsingen die hij alleen heeft afgelegd⁷ voor zover de volgende voorwaarden worden vervuld (circulaire [Ci.RH.241/569.802 \(AOIF 32/2005\) van 23 augustus 2005](#)): a) het gemeenschappelijk vervoer wordt door de werkgever georganiseerd; b) de werknemer wordt door de werkgever aangeduid om het voertuig te besturen; c) het voertuig wordt uitsluitend voor het gemeenschappelijk vervoer aangewend (geen enkel persoonlijk gebruik van het voertuig); d) een reglement benadrukt duidelijk dat het voertuig op geen enkele wijze anders dan in het beroepsmatig kader (boodschappen, weekend, vakanties, enz.) mag worden gebruikt.

De geldsom die de passagier occasioneel of geregeld aan de chauffeur betaalt (of de tenlasteneming van de tankbeurten) is bij de chauffeur niet belastbaar, behalve als het bedrag zo groot is dat men van bezoldigd personenvervoer zou kunnen gewagen, in welk geval die vergoeding voor de chauffeur een belastbaar inkomen is dat hij in zijn aangifte moet vermelden ([QRVA, Kamer, 1999-2000, nr. 4 van 25 oktober 1999, p. 365-367, PV nr. 27 van 9 september 1999](#) en [QRVA, Kamer, 2006-2007, nr. 163 van 23 april 2007, p. 31824-31828, PV nr. 1494 van 7 december 2006](#)).

Vraag 10. En de bedrijfsfietsen?

In plaats van tussen te komen in de kosten van het gebruik van de persoonlijke fiets van de werknemers, verkiezen sommige werkgevers hun een fiets ter beschikking te stellen waarvan de werkgever de eigenaar is, zonder dat de begunstigden financieel bijdragen.

Dit initiatief wordt door de economische herstelwet (*B.S.* van 7 april 2009) aangemoedigd. Luidens artikel 38, § 1, 1ste lid, 14°, WIB 92, wordt het voordeel dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een fiets en de toebehoren, met inbegrip van de onderhouds- en stallingskosten, die daadwerkelijk wordt gebruikt voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, vrijgesteld, alleszins voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling. Hoewel de tekst het niet uitdrukkelijk vermeldt, en, a priori, dat artikel 31 WIB 92 alles wat voor de werknemer de opbrengst is van zijn arbeid in dienst van een werkgever belastbaar stelt, zou het, om duidelijk pragmatische redenen, coherent zijn, mocht de vrijstelling ook van toepassing zijn op de met deze fiets afgelegde loutere privéverplaatsingen.

Deze vrijstelling, die van toepassing is vanaf aanslagjaar 2010, mag worden gecumuleerd met de algemene vrijstelling van de kilometervergoeding voor het gebruik van een fiets voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling (170 EUR, voor het aanslagjaar 2010 op 350 EUR gebracht).

⁷ We herinneren eraan dat de omweg die hij moet maken om zijn collega(s) op te pikken, gelijkgesteld wordt met een dienstverplaatsing voor rekening van de werkgever, die dus geen aanleiding geeft tot de aanrekening van een voordeel van alle aard.