

HARMONISATIE VAN DE BTW WETGEVING

Richtlijn 2006/112/EG.

Richtlijn 2008/8/EG.

DIENSTEN

Makelaar.

Lasthebber.

Tussenpersoon.

PLAATS VAN DE DIENST

Diensten verricht voor een belastingplichtige "Business to Business".

Diensten verricht voor een eindconsument "Business to Consumer".

OPEISBAARHEID VAN DE BELASTING

Belastbaar feit.

Datum van opeisbaarheid van de BTW.

VOLDOENING VAN DE BELASTING

Schuldenaar van de BTW.

Dienstverrichter.

Belastingplichtige ontvanger van de dienst.

Verlegging van de heffing.

Aan alle taxatiediensten van de sector BTW.

Inhoudstafel

HOOFDSTUK 1 : INLEIDING

A. Inhoud van deze aanschrijving

B. DEFINITIES

1. De lasthebber
2. De makelaar
3. De commissionair
 - a. Commissionair bij leveringen van goederen
 - b. Commissionair bij dienstverrichtingen
 - c. Het belasten van door een commissionair verrichte handelingen

C. Basisprincipes betreffende de nieuwe regels inzake plaatsbepaling van diensten

HOOFDSTUK II. TOEPASSELIJKE REGELING WANNEER DE ONTVANGER EEN BELASTINGPLICHTIGE IS (IN DE ZIN VAN ARTIKEL 21, § 1, VAN HET BTW WETBOEK)

A. Plaatsbepaling van diensten verricht door tussenpersonen

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 21 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling
Uitzondering: De makelaar of lasthebber komt tussen bij een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed

B. Schuldenaar van de BTW

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 51 van het BTW-Wetboek

2. Toepasselijke regeling

C. Belastbaar feit en opeisbaarheid van de BTW

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 22 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling
3. Voorbeeld

D. Praktische toepassingen

1. Voorbeeld nr. 1
2. Voorbeeld nr. 2
3. Voorbeeld nr. 3
4. Voorbeeld nr. 4
5. Voorbeeld nr. 5
6. Voorbeeld nr. 6
7. Voorbeeld nr. 7
8. Voorbeeld nr. 8
9. Voorbeeld nr. 9

D. Vrijstelling

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 41 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling
Artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek
Artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek
Artikel 41, § 2, c van het BTW-Wetboek
3. Bewijs van de vrijstelling
4. Praktische toepassingen
 - a. Voorbeeld nr. 1
 - b. Voorbeeld nr. 2
 - c. Voorbeeld nr. 3
 - d. Voorbeeld nr. 4
 - e. Voorbeeld nr. 5

HOOFDSTUK III. TOEPASSELIJKE REGELING WANNEER DE ONTVANGER GEEN BELASTINGPLICHTIGE IS IN DE ZIN VAN ARTIKEL 21, § 1 VAN HET BTW-WETBOEK

A. Plaatsbepaling bij diensten verricht door tussenpersonen

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 21bis van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling
Uitzondering: De makelaar of lasthebber komt tussen bij een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed

B. Schuldenaar van de BTW

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 51 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling

C. Belastbaar feit en opeisbaarheid van de BTW

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 22 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling

D. Praktische toepassingen

1. Voorbeeld nr. 1
2. Voorbeeld nr. 2
3. Voorbeeld nr. 3
4. Voorbeeld nr. 4
5. Voorbeeld nr. 5
6. Voorbeeld nr. 6
7. Voorbeeld nr. 7
8. Voorbeeld nr. 8
9. Voorbeeld nr. 9
10. Voorbeeld nr. 10
11. Voorbeeld nr. 11
12. Voorbeeld nr. 12

D. Vrijstelling

1. Wettelijke bepalingen
Artikel 41 van het BTW-Wetboek
2. Toepasselijke regeling
Artikel 41 van het BTW-Wetboek
3. Voorbeelden
 - a. Voorbeeld nr. 1
 - b. Voorbeeld nr. 2

HOOFDSTUK 1: INLEIDING

A. Inhoud van deze aanschrijving

1. Sinds 1 januari 2010 zijn de regels voor de taxatie van diensten gewijzigd. Deze wijzigingen vloeien voort uit richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Deze richtlijn werd omgezet in Belgisch recht door de Wet van 26 november 2009 tot wijziging van het BTW-Wetboek, zoals gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 4 december 2009.

Ingevolge deze nieuwe regeling is de taxatie van de diensten verricht door in naam en voor rekening van iemand anders handelende tussenpersonen (makelaars en lasthebbers) welke niet optreden als commissionair in de zin van artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek voortaan onderworpen aan nieuwe regels.

2. Deze aanschrijving heeft tot doel de nieuwe op deze handelingen toepasselijke regels uiteen te zetten. Ze behandelt echter niet de regeling toepasselijk op reisbureaus of tussenpersonen in reizen, zelfs wanneer deze handelen als lasthebber of makelaar.

Hoofdstuk V, afdeling 4 (nrs. 186 tot 215) van circulaire nr. 13 van 13 juli 1993 waarin de diensten van tussenpersonen behandeld werden, wordt opgeheven vanaf 1 januari 2010.

B. DEFINITIES

3. In deze aanschrijving wordt de taxatie geanalyseerd van de diensten **verricht door tussenpersonen handelend in naam en voor rekening van iemand anders; Hiermee worden de lasthebbers en makelaars bedoeld.**

4. Daarentegen maken dienstverrichtingen die worden verricht door tussenpersonen die wel in eigen naam handelen, maar voor rekening van **hun committent (opdrachtgever) of voor om het even welke tussenpersoon** zoals bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek, niet het voorwerp uit van deze circulaire. Deze tussenpersonen worden voor de toepassing van de BTW aanzien als commissionairs, welke niet onderworpen zijn aan de hierna uiteengezette regeling.

Ter verduidelijking worden hierna de begrippen lasthebber, makelaar en commissionair nader gedefinieerd.

1. De lasthebber

5. De lasthebber is een tussenpersoon, welke belast is met het stellen van **een juridische handeling in naam en voor rekening van iemand anders** (de lastgever).

De lastgeving is een dienst bedoeld in artikel 18, §1, 2^e lid, 3^o van het BTW-Wetboek.

Er hoeft geen onderscheid te worden gemaakt naargelang de lasthebber tussenkomst verleent bij een belastbare dan wel een niet-belastbare handeling. Zo wordt in artikel 18, §1, 2^e lid, 3^o van het BTW-Wetboek de verbintenis beoogd die een agentschap voor paardenwedrennen aangaat jegens de organisator van totalisatorweddenschappen (parimutuel) om tegen vergoeding de inzetten voor weddenschappen op Belgische paardenwedrennen in te zamelen (z. aanschrijving nr. 15 van 2 oktober 1974), alsook de tussenkomst van verdelers en onderverdelers die loterijbiljetten verkopen in naam en voor rekening van de nationale loterij (z. aanschrijving nr. 9 van 7 oktober 1997).

2. De makelaar

6. De makelaar is de tussenpersoon die door zijn opdrachtgever belast wordt om hem in het kader van een zakelijke transactie in contact te brengen met mogelijke medecontractanten (kopers/verkopers). In tegenstelling tot een lasthebber **verricht een makelaar geen enkele rechtshandeling in naam en voor rekening van zijn opdrachtgever.**

De tussenkomst van een makelaar is een dienst bedoeld in artikel 18, §1, 2^e lid, 1^o van het BTW-Wetboek.

Er moet geen onderscheid gemaakt worden naargelang de makelaar tussenkomt bij een belastbare handeling (effectief belast of vrijgesteld), dan wel bij een niet belastbare handeling.

3. De commissionair

7. **Een commissionair is een tussenpersoon** belast met de aankoop of de verkoop van goederen dan wel het verrichten of ontvangen van diensten **in zijn eigen naam, maar voor rekening van zijn committent**

Volgens het burgerlijk recht en het handelsrecht is een commissionair in diensten of een commissionair in goederen in de betrekking met zijn opdrachtgever (committent) enkel een lasthebber.

Voor de toepassing van de BTW worden aangemerkt als commissionair, niet alleen hij die op eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt, maar ook de tussenpersoon bij inkoop of de tussenpersoon bij verkoop, die in enigerlei hoedanigheid een op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt (artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek).

Anderzijds is het wel zo dat slechts als commissionair kan worden aangemerkt, de persoon die in gelijk welke hoedanigheid effectief tussengekomen is bij het tot stand komen van de overeenkomst (koop-verkoop).

Hetzelfde geldt voor de tussenpersonen bij dienstverrichtingen. (artikel 20, §1 van het BTW-Wetboek).

a. Commissionair bij leveringen van goederen

8. Voor de toepassing van de BTW:

- wordt de inkoopcommissionair aangemerkt als koper en ten opzichte van zijn opdrachtgever (committent) als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht;
- wordt de verkoopcommissionair aangemerkt als verkoper en ten opzichte van zijn opdrachtgever (committent) als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht.

b. Commissionair bij dienstverrichtingen

9. Artikel 20, §1 van het BTW-Wetboek bepaalt dat een commissionair of een andere tussenpersoon in de zin van artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek, die tussenbeide komt in dienstverrichtingen bedoeld in artikel 18 van het BTW-Wetboek, geacht wordt die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt.

Komt eenzelfde handeling tot stand door tussenkomst van verscheidene commissionairs, dan is de dienst eveneens belastbaar in de onderlinge betrekkingen van de commissionairs.

c. Het belasten van door een commissionair verrichte handelingen

10. Commissionairs worden geacht de goederen persoonlijk te hebben gekocht en geleverd wanneer ze tussenkomen bij leveringen van goederen of worden geacht de

dienst zelf te hebben ontvangen en verricht wanneer ze tussenkomen bij dienstverrichtingen.

C. Basisprincipes betreffende de nieuwe regels inzake plaatsbepaling van diensten

11. Sinds 1 januari 2010 hangen de regels inzake plaatsbepaling van dienstverrichtingen in essentie af van de hoedanigheid van de ontvanger van de dienst. In het nieuwe artikel 21 van het BTW-Wetboek wordt de toepasselijke regeling uiteengezet wanneer de ontvanger een belastingplichtige is, terwijl in het nieuwe artikel 21bis van het BTW-Wetboek deze bepaalt wanneer de ontvanger geen belastingplichtige is.

12. In artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek voorziet de wetgever dat belastingplichtigen die eveneens niet-belastbare activiteiten stellen voor de toepassing van deze nieuwe regels inzake de plaatsbepaling van diensten (cfr. artikelen 21 en 21 bis van het BTW-Wetboek), voor al de aan hen verrichte diensten beschouwd worden als belastingplichtigen. Evenzo dient de niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor BTW doeleinden geïdentificeerd is als belastingplichtige te worden aanzien. Het spreekt voor zich dat deze bepalingen niet gelden voor de diensten welke verricht worden voor een belastingplichtig natuurlijk persoon en waarbij de betrokken diensten exclusief bestemd zijn voor zijn eigen privé-doeleinden of die van zijn personeel.

13. Hierna worden de diverse toepasselijke taxatieregels uiteengezet inzake de diensten verricht door tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek, naargelang de ontvanger van de dienst al dan niet een belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek.

HOOFDSTUK II. TOEPASSELIJKE REGELING WANNEER DE ONTVANGER EEN BELASTINGPLICHTIGE IS (IN DE ZIN VAN ARTIKEL 21, § 1, VAN HET BTW WETBOEK)

A. Plaatsbepaling van diensten verricht door tussenpersonen

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 21 van het BTW-Wetboek

14. §1 *Voor de toepassing van deze bepaling en artikel 21bis, moet onder « belastingplichtige » worden verstaan de persoon bedoeld in artikel 4, de belastingplichtige die ook werkzaamheden verricht die niet als handelingen bedoeld in artikel 2 worden aangemerkt, evenals de niet belastingplichtige rechtspersoon die voor BTW doeleinden is geïdentificeerd.*

§2 De plaats van diensten, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

§3. In afwijking van paragraaf 2 wordt als plaats van de dienst aangemerkt :

1° de plaats waar het onroerend goed is gelegen, wanneer het gaat om een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed. Zijn inzonderheid bedoeld het werk in onroerende staat, de diensten bedoeld in artikel 18, §1, 2° lid, 8° tot 10° of 15°, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, de diensten van experts en makelaars in onroerende goederen of de diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden, te coördineren of er toezicht op te houden;

2° tot 6°

2. Toepasselijke regeling

15. Voor de toepassing van de in artikel 21 van het BTW Wetboek opgenomen regels inzake plaatsbepaling, dient de ontvanger van de dienst van de tussenpersoon (de opdrachtgever van de makelaar of de lastgever)in zijn relatie tot deze tussenpersoon een als zodanig handelende belastingplichtige te zijn in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek¹ , te weten hetzij :

- een persoon bedoeld in artikel 4 van het BTW-Wetboek; dit wil zeggen eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, hoofdzakelijk of aanvullend, met of zonder winstoogmerk leveringen van goederen of diensten verricht die in het BTW-wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend (artikel 4, §1 van het BTW-Wetboek), de BTW-eenheid in de zin van artikel 4, §2 van het BTW-Wetboek inbegrepen.

Wordt dus niet alleen bedoeld de belastingplichtige die gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften, maar evenzeer de belastingplichtige bedoeld in artikel 44 van het BTW-Wetboek welke uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht welke hem geen recht op aftrek verlenen, de vrijgestelde belastingplichtige zoals bedoeld in artikel 56, §2 van het BTW-Wetboek, de belastingplichtige onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling zoals bedoeld in artikel 57 van het BTW-Wetboek, en iedere andere belastingplichtige onderworpen aan een regeling waarbij hij niet gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften;

- een belastingplichtige die ook activiteiten of handelingen verricht die niet beschouwd worden als handelingen in de zin van artikel 2 van het BTW-Wetboek. Wordt hier bedoeld de persoon die de hoedanigheid van belastingplichtige heeft in de zin van artikel 4 van het BTW-Wetboek voor een deel van zijn activiteit, maar die deze hoedanigheid niet heeft voor de rest van zijn activiteiten;
- een niet belastingplichtige rechtspersoon, welke ingevolge artikel 50, §1, eerste lid,

¹ Of de makelaar of de lasthebber nu tussenkomt bij een hoofdverrichting tussen belastingplichtigen dan wel tussen een belastingplichtige en een niet belastingplichtige speelt geen rol.

2° van het BTW-Wetboek geïdentificeerd is voor BTW doeleinden (omdat hij de jaarlijkse drempel van 11.200 EUR voor intracommunautaire verwervingen overschreden heeft of omdat hij geopteerd heeft voor het belastingen van al zijn intracommunautaire verwervingen overeenkomstig artikel 25ter, §1, 2° lid, 2° van het BTW-Wetboek)

16. De plaats van de dienst verricht door makelaars of lasthebbers die niet handelen zoals bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek ten behoeve van een als dusdanig handelende belastingplichtige wordt, overeenkomstig de algemene regel van artikel 21, §2 van het BTW-Wetboek, geacht plaats te vinden waar deze belastingplichtige de zetel van zijn economische activiteit gevestigd heeft.

17. Niettemin, wanneer de belastingplichtige ontvanger van de dienst over een vaste inrichting beschikt, welke zich bevindt in een ander land dan dat waar hij de zetel van zijn economische activiteit gevestigd heeft en de dienst verricht wordt voor deze vaste inrichting, zal de dienst geacht worden plaats te vinden daar waar deze vaste inrichting zich bevindt. Onder "een vaste inrichting ten behoeve waarvan een dienst wordt verstrekt", wordt verstaan een inrichting die een voldoende graad van bestendigheid heeft en een aangepaste structuur in termen van menselijke en technische middelen om de verstrekte diensten te kunnen ontvangen en te verbruiken, met andere woorden de bedoelde inrichting moet in staat zijn om de diensten materieel te ontvangen en te verbruiken (de juridische bekwaamheid speelt ter zake geen rol).

De aanknopingspunt aan de vaste inrichting veronderstelt dat de dienst wordt verstrekt voor de behoeften van de vaste inrichting en niet voor deze van de zetel van de economische activiteit van de belastingplichtige. Men moet derhalve ook het feit in overweging nemen dat het contract werd afgesloten door de vaste inrichting zelf (of dat de bestelbon uitgaat van deze laatste), dat de handeling wordt gefactureerd met vermelding van de naam, het adres en het BTW-identificatienummer van deze inrichting en dat de betaling wordt gedaan via een op naam van deze inrichting geopende rekening. In elk geval is de plaats van de vaste inrichting als aanknopingspunt voor de plaats van de dienst ondergeschikt en wordt ze maar toegepast van zodra het criterium van de zetel van de economische activiteit niet tot een rationele oplossing leidt inzake de plaats waar de werkelijke gebruiker van de dienst gevestigd is.

Voor een meer uitvoerige commentaar op de noties belastingplichtige, zetel van de economische activiteit en vaste inrichting wordt verwezen naar Circulaire AFZ nr. 19 van 22 december 2010)

Uitzondering: De makelaar of lasthebber komt tussen bij een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed

18. Artikel 21, § 3, 1°, van het BTW-Wetboek bepaalt dat de plaats van diensten verricht aan een als zodanig handelende belastingplichtige, als uitzondering op artikel 21, § 2, van het BTW-Wetboek geacht wordt plaats te vinden *waar het onroerend goed gelegen is, wanneer het gaat om een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed. Zijn inzonderheid bedoeld het werk in onroerende staat, de diensten bedoeld in artikel 18, §1, 2° lid, 8° tot 10° of 15°, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, de diensten van experts en makelaars in onroerende goederen of de diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden, te coördineren of er toezicht op te houden;*

19. Iedere dienst verricht door een tussenpersoon die niet handelt zoals bedoeld in

artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek en die tussenkomt bij een dienst bedoeld in artikel 21, § 3, 1° van het BTW-Wetboek of artikel 21bis, § 2, 1° van het BTW-Wetboek of bij de vestiging of de overdracht van zakelijke rechten of rechten van genot op een uit zijn aard onroerend goed wordt overeenkomstig artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek geacht plaats te vinden waar het onroerend goed gelegen is (cfr. Circulaire AFZ nr. 19 van 22 december 2009).

B. Schuldenaar van de BTW

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 51 van het BTW-Wetboek

20. § 1 De belasting is verschuldigd :

1° door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht;

2° tot 3° ...

§2 In afwijking van §1,1°, is de belasting verschuldigd:

1° door de ontvanger van de dienst wanneer de dienstverrichter een belastingplichtige is die niet in België is gevestigd en de dienst krachtens artikel 21, §2 geacht wordt in België plaats te vinden ;

2° tot 4° ...

5° door de in België gevestigde medecontractant die gehouden is tot het indienen van de aangifte bedoeld in artikel 53, §1, eerste lid, 2°, of door de niet in België gevestigde medecontractant die een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft laten erkennen overeenkomstig artikel 55, §§1- 2, wanneer het gaat om een levering van goederen of een dienst verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige en de hier te lande belastbare handeling niet onder 1°, 2° en 6° van deze paragraaf is bedoeld, noch vrijgesteld is of verricht met vrijstelling van de belasting ingevolge de artikelen 39 tot 44bis;

6°...

Voor de toepassing van het eerste lid, 1°, 5° en 6°, wordt een belastingplichtige die in België een vaste inrichting heeft, aangemerkt als een niet in België gevestigde belastingplichtige als deze inrichting niet betrokken is bij de levering van de goederen of de dienst.

2. Toepasselijke regeling

21. De toepasselijke regeling voor de bepaling van de schuldenaar van de BTW op door tussenpersonen die niet handelen zoals bedoeld in de artikelen 13, §2 van het BTW-Wetboek verrichte diensten aan als zodanig handelende belastingplichtigen, komt overeen met de algemene op dienstverrichtingen toepasselijke regeling.

22. Merk op dat de verlegging van de heffing bedoeld in artikel 51, §2, eerste lid, 1° van het BTW-Wetboek enkel kan toegepast worden wanneer de dienstverrichting

geacht wordt in België plaats te vinden op grond van artikel 21, §2 van het BTW-Wetboek;

23. Bijgevolg worden hier dus niet bedoeld de diensten van tussenpersonen welke tussenkomen bij een hoofdhandeling die betrekking heeft op een onroerend goed uit zijn aard, welke gelokaliseerd wordt op grond van artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek en die in voorkomend geval vallen onder de toepassing van artikel 51, §2, 5° van het BTW-Wetboek².

24. Onderstaande tabellen geven een overzicht van de regels inzake de plaatsbepaling van diensten en de aanwijzing van de schuldenaar van de belasting, zoals die sinds 1 januari 2010 van toepassing zijn.

Diensten van tussenpersonen welke niet tussenkomen bij een handeling die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed en waarbij de ontvanger een belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek		
Plaats waar de dienstverrichter gevestigd is	Plaats van de dienst ?	Schuldenaar van de BTW
De dienstverrichter is enkel gevestigd in het land waar de ontvanger van de dienst gevestigd is	Plaats waar de ontvanger gevestigd is (art. 21, §2 BTW-Wetboek – art. 44 van Richtlijn 2006/112/EG)	Dienstverrichter (art. 51, §1, 1° BTW-Wetboek – art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)
De dienstverrichter heeft geen vaste inrichting in het land waar de ontvanger van de dienst gevestigd is	Plaats waar de ontvanger gevestigd is (art. 21, §2 BTW-Wetboek – art. 44 van Richtlijn 2006/112/EG)	Ontvanger (art. 51, §2, 1° lid, 1° BTW-Wetboek – art. 196 van Richtlijn 2006/112/EG)
De dienstverrichter is een onderneming naar buitenlands recht, welke beschikt over een vaste inrichting in het land waar de ontvanger van de dienst gevestigd is, doch deze vaste inrichting had geen deel in de verrichting	Plaats waar de ontvanger gevestigd is (art. 21, §2 BTW-Wetboek – art. 44 van Richtlijn 2006/112/EG)	Ontvanger (art. 51, §2, 1° lid, 1° BTW-Wetboek – art. 196 van Richtlijn 2006/112/EG)
De dienstverrichter is een onderneming naar buitenlands recht, welke beschikt over een vaste inrichting in het land waar de ontvanger van de dienst gevestigd is en deze vaste inrichting nam rechtstreeks of onrechtstreeks deel aan de handeling	Plaats waar de ontvanger gevestigd is (art. 21, §2 BTW-Wetboek – art. 44 van Richtlijn 2006/112/EG)	Dienstverrichter (art. 51, §1, 1° BTW-Wetboek – art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)

² Artikel 51, §2, 1° lid, 5° van het BTW-Wetboek vloeit voort uit de implementatie van het artikel 194 van Richtlijn 2006/112/EG welk de Lidstaten toelaat om naar eigen keuze de medecontractant als schuldenaar aan te wijzen van de BTW wanneer de handeling verricht wordt door een belastingplichtige die niet gevestigd is in de Lidstaat waarin de BTW verschuldigd is. Deze bepaling is optioneel en is derhalve niet noodzakelijk uniform van toepassing in alle Lidstaten.

Diensten van tussenpersonen welke tussenkomen bij een handeling die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed en waarbij de ontvanger een belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek

Plaats waar de dienstverrichter gevestigd is	Plaats van de dienst ?	Schuldenaar van de BTW
De dienstverrichter is enkel gevestigd in het land waar het onroerend goed zich bevindt.	Plaats waar het onroerend goed zich bevindt (artikel 21, §2, 3° BTW-Wetboek – art. 47 van Richtlijn 2006/112/EG)	<p><u>Het onroerend goed bevindt zich in de Gemeenschap</u></p> <p>Dienstverrichter Art. 51, §1, 1° BTW-Wetboek – art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p><u>Het onroerend goed bevindt zich in een derdelandsgebied of een derdeland</u></p> <p>Geen voorwerp</p>
De dienstverrichter heeft geen vaste inrichting in het land waar het onroerend goed zich bevindt	Plaats waar het onroerend goed zich bevindt (artikel 21, §2, 3° BTW-Wetboek – art. 47 van Richtlijn 2006/112/EG)	<p><u>Het onroerend goed bevindt zich in België</u></p> <p>Ontvanger in de mate deze gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften (art. 51, § 2, 1° lid, 5° BTW-Wetboek - art. 196 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p>Dienstverrichter in de mate de ontvanger niet gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften (art. 51, § 1, 1° BTW-Wetboek - art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p><u>Het onroerend goed bevindt zich in een landere Lidstaat van de Gemeenschap</u></p> <p>Ontvanger dan wel dienstverrichter naargelang deze Lidstaat al dan niet de optie van artikel 196 van Richtlijn 2006/112/EG gelicht heeft</p> <p><u>Het onroerend goed is gelegen in een derdelandsgebied of een derdeland</u></p> <p>Geen voorwerp</p>
De dienstverrichter is een onderneming naar buitenlands recht welke beschikt over een vaste inrichting in het land waar het onroerend goed zich bevindt, doch deze vaste inrichting had geen deel in de verrichting	Plaats waar het onroerend goed gelegen is (artikel 21, §2, 3° BTW-Wetboek – art. 47 van Richtlijn 2006/112/EG)	<p><u>Het onroerend goed bevindt zich in België</u></p> <p>Ontvanger in de mate deze gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften (art. 51, § 2, 1° lid, 5° BTW-Wetboek - art. 196 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p>Dienstverrichter in de mate de</p>

		<p>ontvanger niet gehouden is tot de indiening van periodieke aangiftes (art. 51, § 1, 1° BTW-Wetboek - art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p><u>Het onroerend goed bevindt zich in een andere Lidstaat van de Gemeenschap</u></p> <p>Ontvanger dan wel dienstverrichter naargelang deze Lidstaat al dan niet de optie van artikel 196 van Richtlijn 2006/112/EG gelicht heeft</p> <p><u>Het onroerend goed bevindt zich in een derdelandsgebied of een derdeland</u></p> <p>Geen voorwerp</p>
De dienstverrichter is een onderneming naar buitenlands recht welke beschikt over een vaste inrichting in het land waar het onroerend goed zich bevindt, en deze vaste inrichting nam rechtstreeks of onrechtstreeks deel aan de handeling	Plaats waar het onroerend goed zich bevindt (artikel 21, §2, 3° BTW-Wetboek – art. 47 van Richtlijn 2006/112/EG)	<p><u>Het onroerend goed bevindt zich binnen de Gemeenschap</u> Dienstverrichter (art. 51, § 1, 1° BTW-Wetboek - art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)</p> <p><u>Het onroerend goed bevindt zich in een derdelandsgebied of een derdeland</u></p> <p>Geen voorwerp</p>

C. Belastbaar feit en opeisbaarheid van de BTW

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 22 van het BTW-Wetboek

25. § 1. Voor diensten vindt het belastbare feit plaats op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.

Bij doorlopende diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, wordt de dienst als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft.

Bij doorlopende diensten gedurende een periode langer dan één jaar die geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode en waarvoor de belasting wordt verschuldigd door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, wordt de dienst evenwel als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elk kalenderjaar zolang de dienst doorloopt.

§ 2. De belasting wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.

Wordt de prijs of een deel ervan vóór dat tijdstip gefactureerd of ontvangen, dan wordt in afwijking van het eerste lid, de belasting over het gefactureerde of ontvangen bedrag opeisbaar, al naar het geval, op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van de incassering.

Deze afwijking is evenwel niet van toepassing ingeval van facturering voor de diensten waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°.

§§3 en 4 ...

2. Toepasselijke regeling

26. Voor diensten door tussenpersonen die niet handelen zoals bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek verricht ten behoeve van een als zodanig handelende belastingplichtige, en die overeenkomstig artikel 21, §2 van het BTW-Wetboek gelokaliseerd worden waar de belastingplichtige ontvanger van de dienst de zetel van zijn economische activiteit gevestigd heeft, worden het belastbaar feit en de opeisbaarheid van de BTW als volgt bepaald.

27. Het belastbaar feit inzake BTW vindt plaats op het ogenblik waarop de dienstverrichting van de tussenpersoon voltooid is.

28. De BTW met betrekking tot de dienst van de tussenpersoon wordt opeisbaar op het ogenblik waarop het belastbaar feit plaatsvindt (het ogenblik waarop de dienst voltooid is).

29. Niettemin bestaan er subsidiaire oorzaken welke de BTW eveneens opeisbaar maken nog vóór de dienstverrichting voltooid is. Deze regels verschillen naargelang de persoon die schuldenaar van de BTW is.

- **wanneer de dienstverrichter schuldenaar is van de BTW, maken de gehele of gedeeltelijke facturering of incassering vóór het belastbaar feit de BTW opeisbaar** op het ogenblik van uitreiking van de factuur of van de incassering, over het gefactureerde of geïncasseerde bedrag.

- **wanneer de ontvanger van de dienst, overeenkomstig artikel 51, §2, eerste lid, 1° van het BTW-Wetboek, schuldenaar is van de BTW, maakt enkel de gehele of gedeeltelijke incassering vóór het belastbaar feit de BTW opeisbaar** op het ogenblik van de incassering en dit over het geïncasseerde bedrag; in dit geval is de **facturering op het tijdstip waarop het belastbaar feit zich nog niet heeft voorgedaan geen oorzaak van opeisbaarheid van de belasting**³.

30. De voorgaande bijzondere regels zijn echter niet van toepassing op diensten van tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek, wanneer ze tussenkomen bij hoofdhandelingen die verband houden met een onroerend goed uit zijn aard, welke overeenkomstig artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek gelokaliseerd worden waar het onroerend goed gelegen is.

³ Deze regels inzake de opeisbaarheid werden enkel ingevoerd voor diensten die op grond van de algemene regel (artikel 21, §2) gelokaliseerd worden en waarvoor de ontvanger van de dienst de schuldenaar van de BTW is. Ze beogen enerzijds het moment waarop de dienstverrichter de handeling dient op te nemen in zijn periodieke aangifte en in zijn intracommunautaire opgave en anderzijds het moment waarop de ontvanger van de dienst de handeling dient aan te geven in zijn periodieke of bijzondere aangifte gelijktijdig te laten plaatsvinden.

In dergelijk geval is de BTW altijd opeisbaar op het ogenblik waarop de dienst voltooid is en in subsidiaire orde, in geval van gehele of gedeeltelijke facturering of incassering vóór het belastbaar feit, op het moment waarop de factuur wordt uitgereikt of het bedrag wordt geïnd.

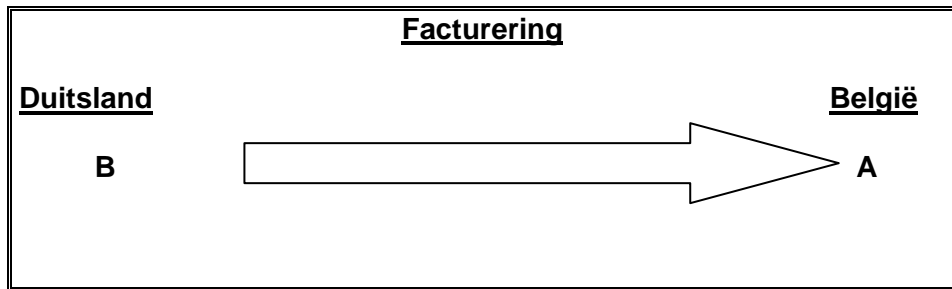
3. Voorbeeld

31. Belastingplichtige (A) verricht een dienst van tussenkomst (tussenkomst bij een andere hoofdhandeling dan een die betrekking heeft op een onroerend goed uit zijn aard) voor rekening van (B), een belastingplichtige in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek en dit voor een bedrag van 300 EUR.

De dienst is voltooid op 10 maart 2010

DATUM VAN OPEISBAARHEID VAN DE BTW MBT EEN DIENST VAN EEN TUSSENPERSOON WAARBIJ DE ONTVANGER EEN BELASTINGPLICHTIGE IS IN DE ZIN VAN ARTIKEL 21, §1 VAN HET BTW-WETBOEK		
Beoogde situatie	Dienstverrichter A is de schuldenaar	De ontvanger van de dienst B is de schuldenaar
Voorbeeld nr. 1		
<i>Facturering van 100 EUR op 20 februari 2010</i>	20 februari 2010 voor een bedrag van 100 EUR	
<i>Betaling na het belastbaar feit</i>	10 maart 2010 voor een bedrag van 200 EUR	10 maart 2010 voor een bedrag van 300 EUR
Voorbeeld nr. 2		
<i>Betaling van een voorschot van 100 EUR op 20 februari 2010</i>	20 februari 2010 voor een bedrag van 100 EUR	20 februari 2010 voor een bedrag van 100 EUR
<i>Facturering van dit voorschot op 1 maart 2010</i>		
<i>Facturering van het saldo en betaling hiervan na het belastbaar feit</i>	10 maart 2010 voor het saldo (200 EUR)	10 maart 2010 voor het saldo (200 EUR)
Voorbeeld nr. 3		
<i>Facturering van 100 EUR op 30 januari 2010 -</i>	30 januari 2010 voor een bedrag van 100 EUR	
<i>Betaling van deze factuur op 20 februari 2010</i>		20 februari 2010 voor een bedrag van 100 EUR
<i>Facturering en betaling van het saldo na het belastbaar feit</i>	10 maart 2010 voor het saldo (200 EUR)	10 maart 2010 voor het saldo (200 EUR)
D. Praktische toepassingen		

32. In de hierna volgende voorbeelden wordt onder de term « belastingplichtige » verstaan de in artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek bedoelde persoon (cfr. artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG).



Een in België gevestigde belastingplichtige (A) vraagt een Duitse tussenpersoon (B) hem een leverancier te zoeken van bepaalde goederen die hij dringend nodig heeft. De tussenpersoon vindt een belastingplichtige Luxemburgse leverancier. De door A gekochte goederen worden vervoerd van Luxemburg naar België. De Duitse tussenpersoon beschikt niet over een vaste inrichting in België.

36. **Plaats van de dienst verricht door de tussenpersoon (B):** in België (plaats van vestiging van de ontvanger – artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 21, §2 van het BTW-Wetboek).

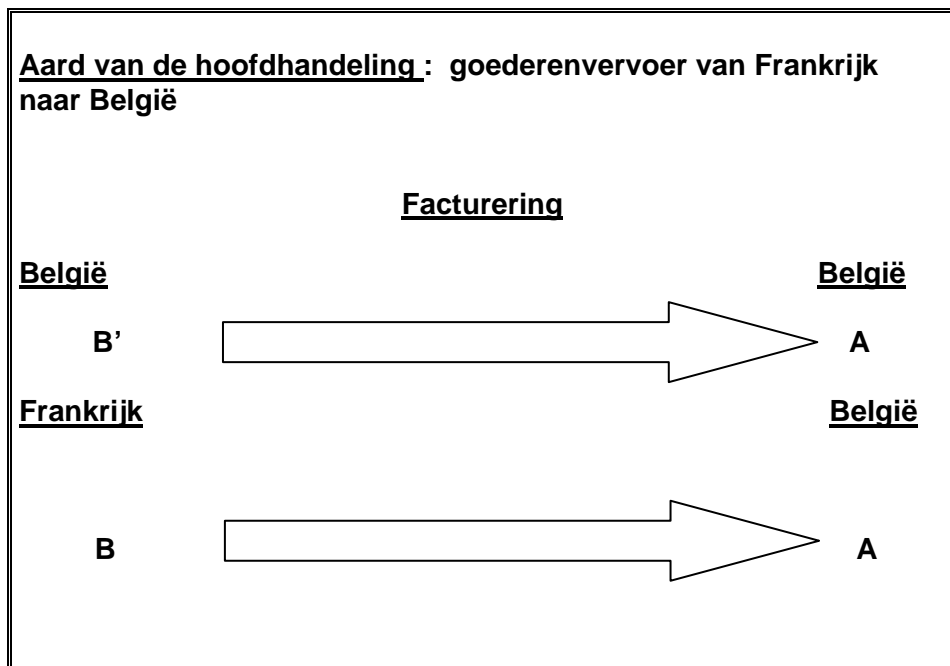
Schuldenaar: de ontvanger (A) aangezien de dienstverrichter niet in België is gevestigd (artikel 196 van richtlijn 2006/112/EG- cfr. artikel 51, § 2, eerste lid, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

In de mate A gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften, neemt hij deze dienstverrichting op in rooster 82, alsook in rooster 88 van zijn periodieke aangifte. De verschuldigde BTW wordt opgenomen in rooster 55 van dezelfde periodieke aangifte en kan in aftrek gebracht worden in rooster 59 overeenkomstig de gewone regeling.

In de mate A gehouden is tot het indienen van bijzondere aangiften, neemt A de dienstverrichting op in rooster 74 van zijn bijzondere aangifte. De verschuldigde BTW wordt opgenomen in rooster 80 van diezelfde bijzondere aangifte.

4. Voorbeeld nr. 4



Een in België gevestigde belastingplichtige (A) belast een als tussenpersoon handelende Franse onderneming (B), met het zoeken van een vervoersonderneming voor een goederentransport van Toulouse (Frankrijk) naar Aalst (België). Onderneming (B) heeft een vaste inrichting in België (B')

38. **Plaats van de dienst verricht door de tussenpersoon (B)** : in België (plaats waar de ontvanger van de dienst gevestigd is - artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar:

- De dienstverrichter (B'), in de mate dat de vaste inrichting van (B) in België direct of indirect heeft deelgenomen aan de handeling (artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 51, § 1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen: B' vermeldt deze handeling in rooster 03 en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn periodieke aangifte.

In de mate A gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften, neemt hij de dienstverrichting op in rooster 82 van zijn periodieke aangifte en oefent hij zijn recht op aftrek uit in rooster 59 overeenkomstig de normale regelgeving.

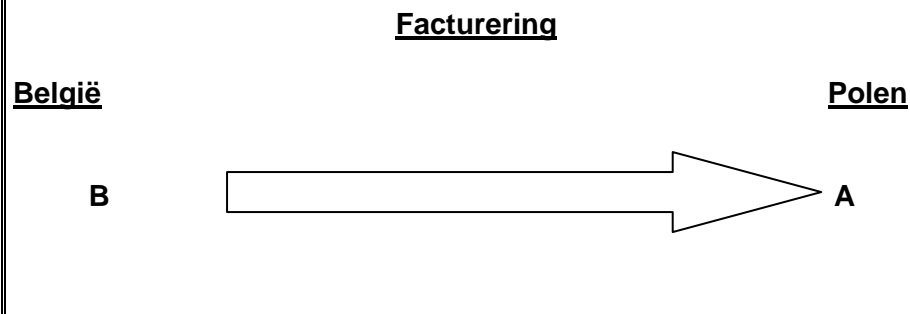
- de ontvanger (A), voor zover de vaste inrichting van (B) in België onder geen enkel beding betrokken was bij de verrichting (artikel 196 van Richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 51, § 2, eerste lid, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen: In de mate A gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften, neemt hij deze dienstverrichting op in rooster 82, alsook in rooster 88 van zijn periodieke aangifte. De verschuldigde BTW wordt opgenomen in rooster 55 van dezelfde periodieke aangifte en kan in aftrek worden gebracht in rooster 59 overeenkomstig de gewone regeling.

In de mate A gehouden is tot het indienen van bijzondere aangiften, neemt A de dienstverrichting op in rooster 74 van zijn bijzondere aangifte. De verschuldigde BTW wordt opgenomen in rooster 80 van diezelfde bijzondere aangifte.

5. Voorbeeld nr. 5

Aard van de hoofdhandeling : verhuur op korte termijn van een vervoermiddel in België:



Een in Polen gevestigde belastingplichtige (A) belast een als tussenpersoon handelende Belgische onderneming (B) met het zoeken naar een firma die voertuigen verhuurt voor een korte termijn en dit om een van haar medewerkers toe te laten om 10 dagen rond te rijden in België en Frankrijk. Onderneming B die geen vaste inrichting heeft in Polen, vindt een Belgische verhuurfirma.

39. Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B) : Polen (plaats van vestiging van de ontvanger van de dienst-artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21, §2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de ontvanger van de dienst (A) omdat de dienstverrichter niet in Polen gevestigd is (artikel 196 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 51, §2, 1^o lid, 1^o van het BTW-Wetboek).

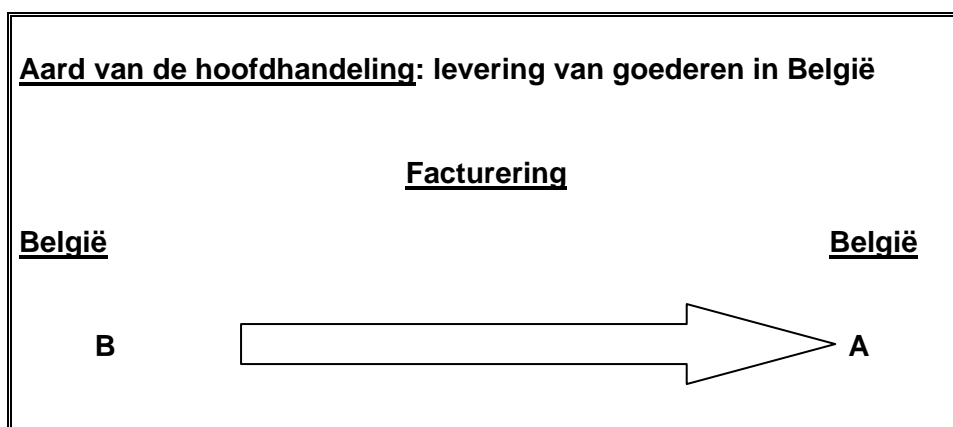
Verplichtingen :

B vermeldt deze verrichting in rooster 44 van zijn periodieke aangifte (handelingen verricht in het buitenland) en neemt de handeling op in zijn intracommunautaire opgave onder code S met vermelding van het BTW-identificatienummer van zijn klant A.

6. Voorbeeld nr. 6

Aard van de hoofdhandeling: reclamecampagne in Spanje

7. Voorbeeld nr. 7



Een in België gevestigde belastingplichtige, ondernemer in onroerend goed (A), doet een beroep op een eveneens in België gevestigde tussenpersoon (B) in het kader van de aankoop van grote houten steunbalken. (B) vindt een in België gevestigde leverancier (C) welke de gewenste steunbalken bestelt bij een in Noorwegen gevestigde leverancier (D). De goederen worden voor rekening van C rechtstreeks van Noorwegen vervoerd naar de werf van (A). (C) is de geadresseerde bij de invoer van de steunbalken in België.

41. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B):** in België (plaats van vestiging van de ontvanger van de dienst - artikel 44 van Richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de dienstverrichter (B) omdat hij in België gevestigd is (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG - cfr. artikel 51, § 1, 1^o van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

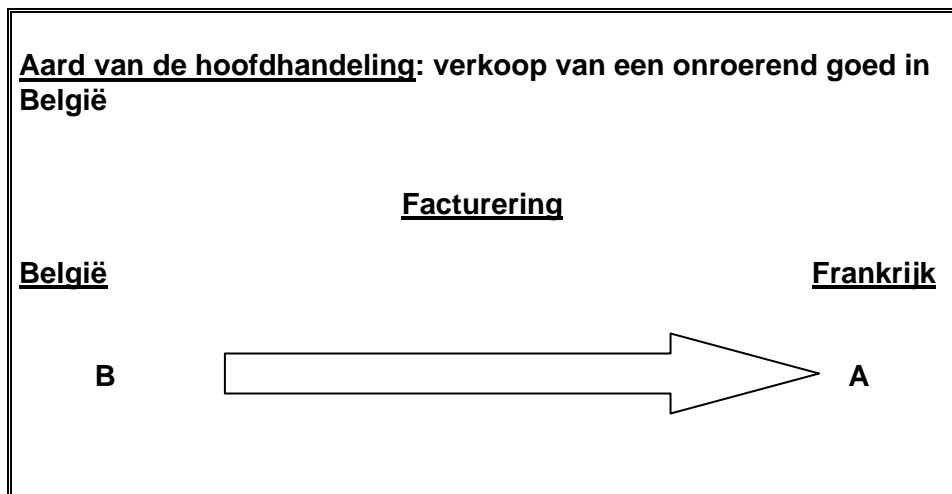
B vermeldt deze handeling in rooster 03, en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn periodieke aangifte⁴.

In de mate A gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften, neemt hij deze dienstverrichting op in rooster 82 van zijn periodieke aangifte en oefent hij zijn recht op aftrek uit in rooster 59 overeenkomstig de gewone regeling.

⁴ Aangezien C, op grond van artikel 6, § 2, 2^o lid van het koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, optreedt als geadresseerde bij de invoer, wordt de levering C-A, krachtens artikel 15, § 3 van het BTW-Wetboek, geacht plaats te vinden in België. Derhalve is ze onderworpen aan de BTW. Hieruit volgt dat de dienst van (B) niet kan genieten van de vrijstelling van belasting bedoeld in artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek.

Overigens maken de inkoopcommissies betaald door de geadresseerde aan makelaars of lasthebbers die tussenkomen bij de verkrijging van ingevoerde goederen, deel uit van de maatstaf van heffing bij invoer. Aangezien tussenpersoon (B) in dit geval vergoed wordt door A die niet de geadresseerde is, moet zijn dienst niet opgenomen worden in deze maatstaf van heffing. Bijgevolg kan ze ook niet genieten van de vrijstelling bedoeld in artikel 41, § 1, 1^o lid, 2^o van het BTW-Wetboek (z. nr.52).

8. Voorbeeld nr. 8



Een in Frankrijk gevestigde belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) met het zoeken naar een koper voor zijn te Moeskroen (België) gelegen onroerend goed. De tussenpersoon vindt een koper (C), welke in België gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften. Belastingplichtige (A) sluit vervolgens een verkoopovereenkomst met de koper (C).

42. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B):** België (plaats waar het onroerend goed gelegen is, artikel 47 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek).

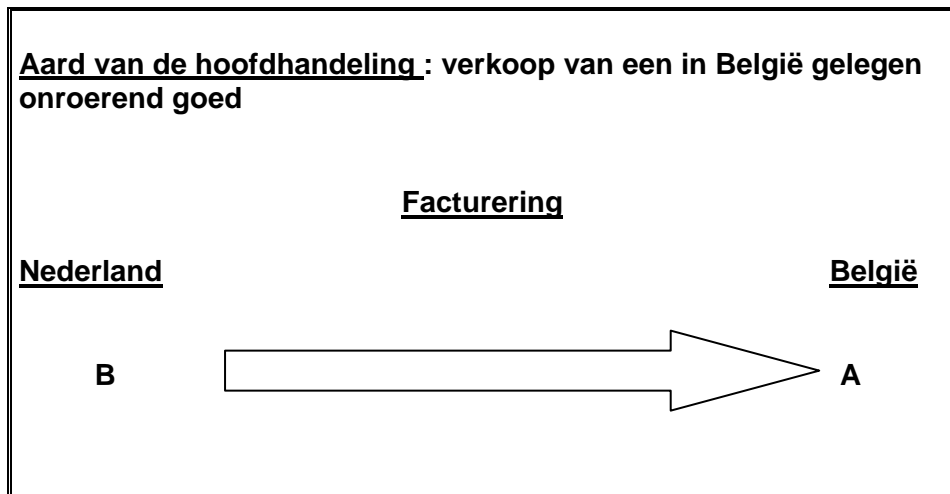
Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

B vermeldt deze handeling in rooster 03, en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn periodieke aangifte.

In de mate A een belastingplichtige is met recht op aftrek, kan A een verzoek tot teruggaaf van de Belgische BTW indienen op grond van Richtlijn 2008/9/EG van de raad van 12 februari 2008.

9. Voorbeeld nr. 9



Een Belgische belastingplichtige (A) die eigenaar is van een te verhuren pand, dat gelegen is in de Belgische Ardennen vraagt een Nederlandse tussenpersoon (B) zonder vaste inrichting in België potentiële Nederlandse kopers te zoeken voor dit pand. (B) vindt een geïnteresseerde (C) met wie (A) een verkoopsovereenkomst aangaat.

43. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B):** België (plaats waar het onroerend goed gelegen is, artikel 47 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de ontvanger van de dienst (A) omdat de dienstverrichter niet in België gevestigd is (artikel 194 van Richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 51, §2, 1° lid, 5° van het BTW-Wetboek) en omdat de ontvanger bovendien gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften.

Verplichtingen:

A neemt deze dienstverrichting op in rooster 82 en 87 van zijn periodieke aangifte. De verschuldigde BTW wordt opgenomen in rooster 56 van dezelfde periodieke aangifte en kan in aftrek worden gebracht in rooster 59 overeenkomstig de gewone regeling.

D. Vrijstelling

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 41 van het BTW-Wetboek

44. § 1. ...

§ 2. Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2, wanneer die makelaars en lasthebbers tussenkomst verlenen bij:

- a) leveringen van goederen of diensten die buiten de Gemeenschap plaatsvinden;*
- b) leveringen van goederen of diensten die vrijgesteld zijn ingevolge de artikelen 39, 39quater, 40, 41 en 42;*
- c) leveringen van goederen of diensten die in een andere lidstaat plaatsvinden en die in die lidstaat zijn vrijgesteld ingevolge een nationale bepaling die de artikelen 146 tot en met 152 van de Richtlijn 2006/112/EG omzet.*

2. Toepasselijke regeling

45. Artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek vormt de omzetting in Belgisch recht van de artikelen 144, 153 en 159 van de Richtlijn 2006/112/EG.

Richtlijn 2008/8/EG heeft geen enkel van deze artikelen gewijzigd.

46. Niettemin vindt de dienst van een tussenpersoon die niet handelt als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek, ingevolge de nieuwe regels inzake de plaatsbepaling van diensten, meer dan in het verleden plaats in een andere lidstaat dan deze waar de handeling plaatsvindt waarin hij tussenkomt. Omdat de dienst van de tussenpersoon, indien hij tussenkomst verleent bij diensten die in een andere lidstaat dan België plaatsvinden, op grond van communautaire bepalingen in bepaalde gevallen eveneens vrijgesteld moet worden, werd de draagwijdte van artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek uitgebreid tot dergelijke situaties door toevoeging van een punt c dat sinds 1 januari 2010 van kracht is.

47. De vrijstelling van artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek is enkel van toepassing indien de dienst van makelaar of lasthebber geacht wordt plaats te vinden in België.

48. Bovendien beoogt de vrijstelling enkel de tussenkomsten van makelaars en lasthebbers bij leveringen van goederen of diensten. Deze handelingen die buiten de Gemeenschap (artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek), in België (artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek) of in een andere lidstaat van de Gemeenschap (artikel 41, § 2, c van het BTW-Wetboek) kunnen plaatsvinden, worden gelokaliseerd op basis van de criteria bepaald door de artikelen 15, 21 of 21bis van het BTW-Wetboek.

Artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek

49. Artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek stelt vrij van de belasting de diensten van

makelaars en lasthebbers die in België plaatsvinden wanneer deze tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek, tussenkomst verlenen bij de levering van goederen of diensten die buiten de Gemeenschap plaatsvinden in de zin van artikel 1, §§ 2 tot 5 van het BTW-Wetboek.

Deze bepaling behoeft geen bijzondere commentaar.

50. Er moet niettemin opgemerkt worden dat indien de tussenpersoon tussenkomt bij een levering van goederen die het voorwerp uitmaken van een invoer in de Gemeenschap, hij tussenkomt bij een levering van goederen die in principe buiten de Gemeenschap plaatsvindt op de plaats waar de verzending of het vervoer naar de verkrijger aanvangt. Zijn dienst kan in dit geval vrijgesteld worden door artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek⁵.

51. Indien evenwel de levering van de ingevoerde goederen, overeenkomstig artikel 15, § 3 van het BTW-Wetboek, verlegd wordt naar de lidstaat van invoer van de goederen of, overeenkomstig artikel 15, § 6 van het BTW-Wetboek, naar de lidstaat van aankomst van de goederen, kan de dienst van de makelaar of lasthebber niet meer genieten van de vrijstelling bedoeld in artikel 41, § 2, a van het BTW-Wetboek.

52. In voorkomend geval kan deze dienst nochtans binnen de werkingsfeer vallen van de vrijstelling die bedoeld is in:

- artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek indien de gedelokaliseerde levering vrijgesteld wordt krachtens een van de bepalingen bedoeld in dit artikel (z. nr 53 tot 59);
- artikel 41, § 1, 1^e lid, 2^o van het BTW-Wetboek indien de dienst van de tussenpersoon opgenomen moet worden in de maatstaf van heffing bij invoer⁶.

Artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek

53. Artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek stelt vrij van de belasting de diensten van makelaars en lasthebbers die in België plaatsvinden, wanneer deze tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek, tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of diensten die:

- in België plaatsvinden;
- en die bovendien worden vrijgesteld door:
 - artikel 39 van het BTW-Wetboek (vrijstellingen bij uitvoer van goederen);
 - artikel 39quater van het BTW-Wetboek (vrijstellingen inzake de regeling

⁵ De vrijstelling van de dienst van de tussenpersoon kan ook gebaseerd worden op artikel 41, § 1, 1^e lid, 2^o van het BTW-Wetboek in de mate dat het gaat om commissiekosten betaald door de geadresseerde om de goederen te verkrijgen en waarvan de waarde opgenomen moet worden in de maatstaf van heffing bij invoer (z. ook voetnoot 6 hierna).

⁶ Artikel 41, § 1, 1^e lid, 2^o van het BTW-Wetboek stelt vrij van de belasting de diensten die opgenomen moeten worden in de maatstaf van heffing voor ingevoerde goederen krachtens:

- artikel 34, § 2, 2^o, van het BTW-Wetboek, indien het gaat om een invoer in België ;
- de nationale bepaling van een andere lidstaat van de Gemeenschap die de omzetting vormt van artikel 86, § 1, b, van de Richtlijn 2006/112/EG, in geval van invoer in een andere lidstaat. Commissiekosten, die de vergoedingen vormen die door de geadresseerde zijn betaald aan makelaars en lasthebbers voor hun prestaties bij het verkrijgen van de ingevoerde goederen of bij diensten aan deze goederen, maken deel uit van de maatstaf van heffing bij invoer.

BTW-entrepot);

- artikel 40 van het BTW-Wetboek (vrijstellingen inzake opschortende douane en fiscale regelingen) ;
- artikel 41 van het BTW-Wetboek (vrijstellingen gerelateerd aan invoer, uitvoer en bepaalde internationale vervoeren);
- artikel 42 van het BTW-Wetboek (vrijstellingen voor zee en binnenschepen, vliegtuigen watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen, buitenlandse diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten, internationale instellingen, NAVO-strijdkrachten, centrale banken, menslievende, liefdadige of opvoedkundige organisaties, parels en edelstenen).

54. Wanneer makelaars en lasthebbers tussenkomen bij handelingen bedoeld in artikel 39, § 2 of 39quater van het BTW-Wetboek, worden hun diensten vrijgesteld door artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek niettegenstaande het feit dat de vrijstelling van de handeling waarin ze tussenkomen, slechts voorlopig wordt verleend (z. artikelen 11 tot 13 van het koninklijk besluit nr. 18 van 29 december 1992 wat betreft artikel 39, § 2 van het BTW-Wetboek en artikel 7, § 1, van het koninklijk besluit nr. 54 wat betreft artikel 39quater van het BTW-Wetboek).

Omdat de tussenpersonen, om evident praktische redenen, onmogelijk het resultaat van deze voorlopige vrijstellingen kunnen kennen, aanvaardt de administratie bovendien dat geen enkele regularisatie verricht moet worden in het geval de voorlopig toegekende vrijstellingen niet definitief worden.

55. Er moet ook onderlijnd worden dat geen enkele vrijstelling van toepassing is wanneer een tussenpersoon tussenkomt bij een intracommunautaire handeling.

Artikel 41, § 2, c van het BTW-Wetboek

56. Artikel 41, § 2, c van het BTW-Wetboek stelt vrij van de belasting de diensten van makelaars en lasthebbers die in België plaatsvinden, wanneer deze tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek, tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of diensten die:

- in een andere lidstaat dan België plaatsvinden ;
- en die in deze lidstaat bovendien zijn vrijgesteld krachtens een nationale bepaling die de omzetting vormt van de artikelen 146 tot 152 van de Richtlijn 2006/112/EG.

57. De artikelen 146 tot 152 van de Richtlijn 2006/112/EG stellen vrij van de belasting de uitvoer, de handelingen met betrekking tot internationaal vervoer evenals de met uitvoer gelijkgestelde handelingen. Deze artikelen moeten door alle lidstaten verplicht worden toegepast.

58. De handelingen in kwestie zijn in wezen deze die in het Belgisch recht het voorwerp uitmaken van de vrijstellingen bedoeld in de artikelen 39, § 1, 41, § 1, 1^e lid, 3^o tot 5^o, en 42 van het BTW-Wetboek.

59. Men stelt dus vast dat de draagwijdte van de vrijstelling verleend door punt c van artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek minder ver gaat dan deze van punt b van voormeld artikel, dat eveneens een vrijstelling verleent wanneer de tussenpersoon tussenkomt bij een levering van goederen of bij een dienst die in België plaatsvindt en die vrijgesteld wordt door de artikelen 39, § 2, 39quater of 40, § 2 van het BTW-Wetboek. Dit volgt uit het feit dat deze vrijstellingen voortvloeien uit de artikelen 156 tot

161 van de Richtlijn 2006/112/EG die voor de lidstaten facultatieve bepalingen zijn waarvan de toepassingsvoorwaarden niet in het communautaire recht zijn geharmoniseerd. Hoewel België, via de artikelen 39, § 2, 39quater of 40, § 2 van het BTW-Wetboek, er voor geopteerd heeft deze handelingen vrij te stellen wanneer ze in België plaatsvinden, is dit niet noodzakelijk in alle lidstaten het geval.

3. Bewijs van de vrijstelling

60. Overeenkomstig artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 6 van 27 december 1977, genomen ter uitvoering van artikel 41, § 3, van het BTW-Wetboek, moet de vrijstelling bedoeld in artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek worden aangetoond aan de hand van stukken en bescheiden waarvan de aard en de vorm worden bepaald door of vanwege de Minister van Financiën.

61. In casu is elk bewijskrachtig document toegelaten en is geen enkel document op zich voldoende of noodzakelijk om aan te tonen dat de dienst van een makelaar of lasthebber beantwoordt aan de voorwaarden die zijn voorgeschreven door artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek.

62. Het bewijs van vrijstelling moet derhalve door de schuldenaar van de belasting geleverd worden door middel van een geheel van bewijskrachtige documenten. In dit verband zijn kopieën van handels-, douane- of fiscale documenten met betrekking tot de handeling waarbij de tussenpersoon tussenkomt, elementen die, naast andere, in het kader van deze bewijsvoering gebruikt kunnen worden.

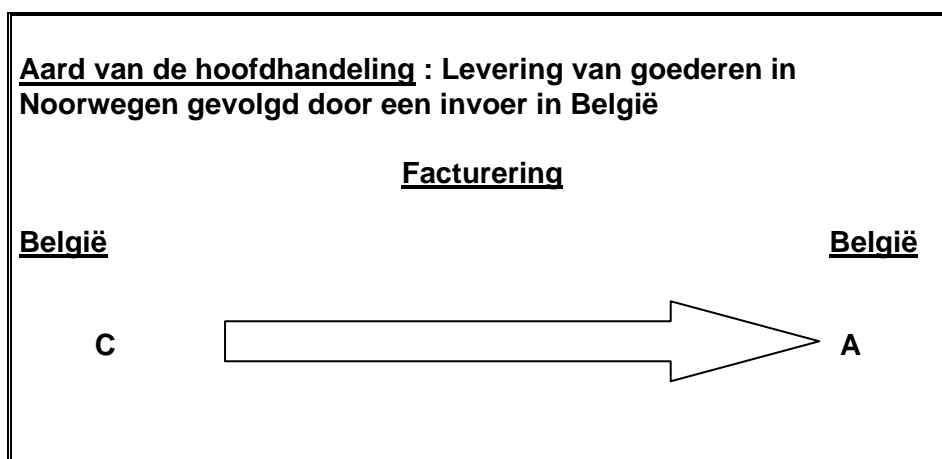
4. Praktische toepassingen

63. In de hiernavolgende voorbeelden wordt verstaan onder “belastingplichtige”, de persoon bedoeld in artikel 21, § 1 van het BTW-Wetboek (z. artikel 43 van Richtlijn 2006/112/EG).

64. Onder het begrip “tussenpersoon” wordt verstaan, de tussenpersoon die niet handelt als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek.

65. De toepassing van de in deze voorbeelden aangehaalde vrijstellingen is vanzelfsprekend altijd onderworpen aan het bezit door de schuldenaar van de BTW van bewijskrachtige elementen die hem toelaten zijn recht te verantwoorden.

b. Voorbeeld nr. 2



Een in België gevestigde belastingplichtige (A) koopt van een in Noorwegen gevestigde belastingplichtige (B) een partij hout aan. Om deze aankoop te realiseren doet (A) een beroep op een makelaar (C) die eveneens in België is gevestigd. Het hout wordt per schip naar België vervoerd waar het op naam van (A) voor het verbruik wordt aangegeven.

67. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (C)** : in België (Plaats waar de ontvanger is gevestigd - artikel 44 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar : de dienstverrichter (C) omdat hij in België is gevestigd (artikel 193 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 51, § 1, 1° van het BTW-Wetboek).

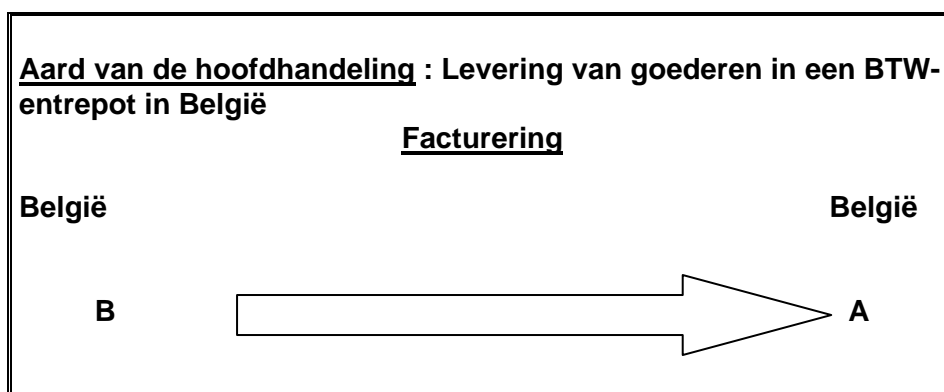
Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat de tussenpersoon (C) is tussengekomen bij een levering van goederen die niet in de Gemeenschap plaatsvindt (artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, a) van het BTW-Wetboek)⁸.

Verplichtingen : C vermeldt deze handeling in rooster 47 van de periodieke BTW-aangifte (andere vrijgestelde handelingen).

In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van periodieke BTW-aangiften, neemt A de dienst op in rooster 82 van zijn aangifte.

⁸ De vrijstelling van de dienst van tussenpersoon C kan ook gebaseerd worden op artikel 41, § 1, 1° lid, 2° van het BTW-Wetboek, aangezien het gaat om commissiekosten betaald door de geadresseerde om de goederen te verkrijgen en waarvan de waarde, overeenkomstig artikel 34, § 2, 2° van het BTW-Wetboek, opgenomen moet worden in de maatstaf van heffing bij invoer.

c. Voorbeeld nr. 3



Een Belgische belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) met het vinden van een koper voor goederen die zich te Zaventem (België) onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (BTW-entrepot) bevinden. De tussenpersoon vindt in Slowakije een belastingplichtige koper (C). De goederen worden door (A) aan onderneming (C) verkocht met handhaving van de regeling BTW-entrepot waarin ze zich bevinden.

68. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B)** : in België (Plaats waar de ontvanger is gevestigd - artikel 44 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

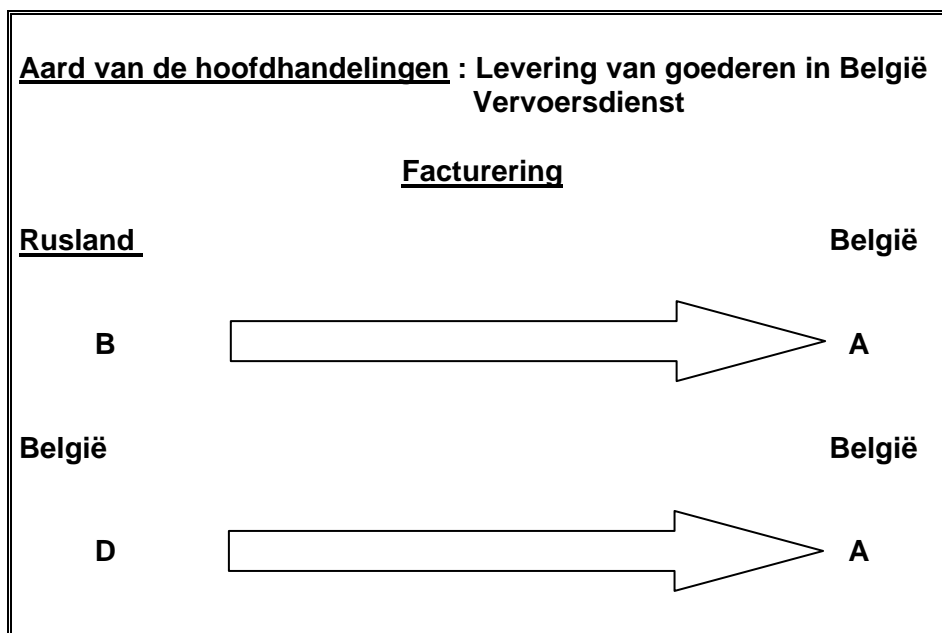
Schuldenaar : de dienstverrichter (B) omdat hij in België is gevestigd (artikel 193 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 51, § 1, 1° van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat de tussenpersoon (B) is tussengekomen bij een levering van goederen die in België plaatsvindt en die is vrijgesteld van de BTW krachtens artikel 39quater, § 1, 2° van het BTW-Wetboek (artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b) van het BTW-Wetboek)

Verplichtingen : B vermeldt deze handeling in rooster 47 van de periodieke BTW-aangifte (andere vrijgestelde handelingen).

In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van periodieke BTW-aangiften, neemt A de dienst op in rooster 82 van zijn aangifte.

d. Voorbeeld nr. 4



Een in België gevestigde belastingplichtige (A) doet een beroep op een in Rusland gevestigde tussenpersoon (B) om voor hem in dat land een koper te vinden voor zijn communautaire goederen die in België zijn opgeslagen. (B) vindt in Vladivostok (Rusland) een koper (C) aan wie (A) zijn goederen franco bestemming Vladivostok verkoopt. (A) geeft de goederen voor uitvoer aan op het Belgisch douanekantoor dat bevoegd is voor de plaats waar hij is gevestigd en belast de Belgische tussenpersoon (D) om voor hem een schip te vinden om de goederen te vervoeren. Ingevolge het zoekwerk van (D), sluit (A) een overeenkomst met de Belgische zeetransportonderneming (E). (B) heeft geen vaste inrichting in België.

Relatie A-B

69. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B)** : in België (Plaats waar de ontvanger is gevestigd - artikel 44 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar : de ontvanger (A) omdat de dienstverrichter niet in België is gevestigd (artikel 196 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 51, § 2, 1e lid, 1° van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat tussenpersoon (B) is tussengekomen bij een levering van goederen die in België plaatsvindt en die is vrijgesteld van de BTW krachtens artikel 39, § 1, 1° van het BTW-Wetboek (artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b) van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen : In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van periodieke BTW-aangiften, neemt A de dienst op in rooster 82 van zijn periodieke BTW-aangifte. Aangezien de dienst vrijgesteld is van de BTW, vermeldt A geen enkel bedrag in de roosters 88, 55 en 59 van zijn periodieke BTW-aangifte.

In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van bijzondere BTW-aangiften, vermeldt A geen enkel bedrag in zijn bijzondere BTW-aangifte, aangezien de dienst vrijgesteld

is van de BTW.

Relatie A-D

Plaats van de dienst van de tussenpersoon (D) : in België (Plaats waar de ontvanger is gevestigd - artikel 44 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

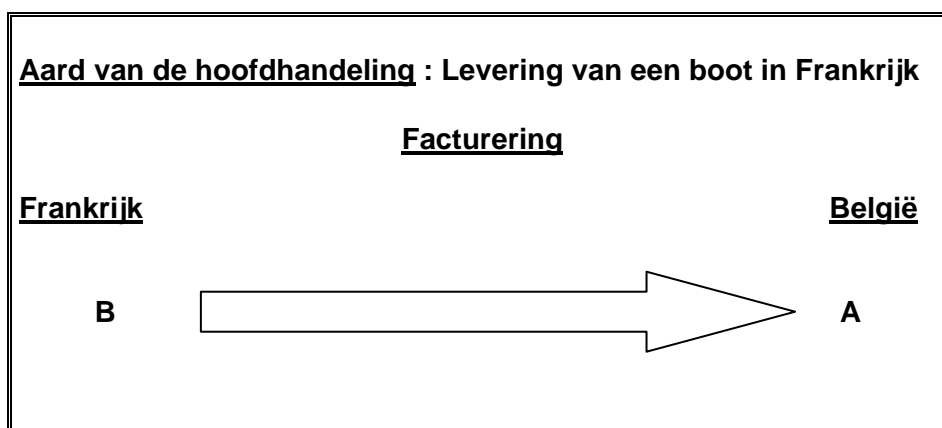
Schuldenaar : de dienstverrichter (D) omdat hij in België is gevestigd (artikel 193 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 51, § 1, 1° van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat tussenpersoon (D) is tussengekomen bij een dienst van vervoer die in België plaatsvindt en die is vrijgesteld van de BTW krachtens artikel 41, § 1, 1° lid, 3° van het BTW-Wetboek (artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b) van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen : D vermeldt deze handeling in rooster 47 van de periodieke BTW-aangifte (andere vrijgestelde handelingen).

In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van periodieke BTW-aangiften, neemt A de dienst op in rooster 82 van zijn aangifte.

e. Voorbeeld nr. 5



Een Belgische belastingplichtige (A) bezit, onder Belgische vlag, een schip voor de visvangst in volle zee dat zich in de haven van Marseille (Frankrijk) bevindt. (A) belast een Franse tussenpersoon (B) om een Franse rederij te vinden die geïnteresseerd is in de aankoop van deze boot. Een Franse belastingplichtige (C) koopt de boot aan. (B) heeft geen vaste inrichting in België.

70. **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B)** : in België (Plaats waar de ontvanger is gevestigd - artikel 44 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 21, § 2 van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar : de ontvanger (A) omdat de dienstverrichter niet in België is gevestigd (artikel 196 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 51, § 2, 1e lid, 1° van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat tussenpersoon (B) is tussengekomen bij een levering van goederen die in Frankrijk plaatsvindt en die is

vrijgesteld van de BTW krachtens artikel 148, c, van de Richtlijn 2006/112/EG (artikel 153, 1^e lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b) van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen : in de mate dat hij gehouden is tot de indiening van periodieke BTW-aangiften, neemt A de dienst op in rooster 82 van zijn periodieke BTW-aangifte. Aangezien de dienst vrijgesteld is van de BTW, vermeldt A geen enkel bedrag in de roosters 88, 55 en 59 van zijn periodieke BTW-aangifte

In de mate dat hij gehouden is tot de indiening van bijzondere BTW-aangiften, vermeldt A geen enkel bedrag in zijn bijzondere BTW-aangifte, aangezien de dienst vrijgesteld is van de BTW.

HOOFDSTUK III. TOEPASSELIJKE REGELING WANNEER DE ONTVANGER GEEN BELASTINGPLICHTIGE IS IN DE ZIN VAN ARTIKEL 21, § 1 VAN HET BTW-WETBOEK

A. Plaatsbepaling bij diensten verricht door tussenpersonen

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 21bis van het BTW-Wetboek

71. §1 De plaats van diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

§2. In afwijking van paragraaf 1 wordt als plaats van de dienst aangemerkt:

1° de plaats waar het onroerend goed is gelegen, wanneer het gaat om een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed. Zijn inzonderheid bedoeld het werk in onroerende staat, de diensten bedoeld in artikel 18, §1, tweede lid, 8° tot 10° of 15°, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, de diensten van experts en makelaars in onroerende goederen of de diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden, te coördineren of er toezicht op te houden;

2° tot 11°...

12° de plaats waar de hoofdhandeling wordt verricht wanneer het de tussenkomst betreft van een tussenpersoon die niet handelt als bedoeld in artikel 13, §2.

2. Toepasselijke regeling

72. Opdat de in artikel 21bis van het BTW-Wetboek bepaalde regels van toepassing zouden zijn, mag de ontvanger van de dienst van de tussenpersoon (de opdrachtgever van de makelaar of de lastgever) geen als zodanig handelende belastingplichtige zijn in de zin van 21, §1 van het BTW-Wetboek⁹.

73. Dit betekent dat de ontvanger van de dienst één van de volgende personen moet zijn:

- een particulier met het statuut van een niet-belastingplichtige fysieke persoon ;
- een niet belastingplichtig rechtspersoon, welke op grond van artikel 50, § 1, eerste lid, 2° van het BTW-Wetboek niet voor BTW- doeleinden geregistreerd is, omdat hij de jaarlijkse drempel van 11.200 EUR aan intracommunautaire verwervingen niet heeft overschreden of niet geopteerd heeft om al zijn intracommunautaire verwervingen conform artikel 25ter, § 1, 2^e lid, 2° van het BTW-Wetboek aan de belasting te onderwerpen. Onder deze niet- belastingplichtige rechtspersonen bedoeld in artikel 21bis van het BTW-Wetboek bevinden zich eveneens de in artikel 42, §3, 1^e lid, 1° tot 6° van het BTW-Wetboek bedoelde ambassades, consulaten, internationale organisaties en hun leden;
- een belastingplichtige natuurlijke persoon in de mate hij **exclusief** voor zijn privé doeleinden handelt.

74. De door een makelaar of een lasthebber aan een van deze personen verrichte dienst die niet handelt als bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek wordt, overeenkomstig artikel 21bis, § 2, 12° van het BTW-Wetboek geacht plaats te vinden waar de hoofdhandeling waarbij de tussenpersoon tussenkomt, plaatsvindt.

75. Het heeft geen belang of de hoofdhandeling aan de BTW onderworpen is, dat het een niet belastbare handeling of een handeling buiten het toepassingsgebied van de BTW betreft. Inderdaad, de in artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek bepaalde regel is van toepassing ongeacht de hoedanigheid van de persoon die de hoofdhandeling verricht waarbij de tussenpersoon tussenkomt.

76. De hoofdhandeling kan een levering van goederen, een dienstverrichting of een intracommunautaire verwerving van goederen zijn waarvan de plaats gelokaliseerd wordt op grond van de artikelen 15, 21, 21bis of 25quiquies van het BTW-Wetboek.

77. Merk dienaangaande op dat :

- de in de artikelen 15, 21, 21bis of 25quinquies van het BTW-Wetboek opgenomen criteria inzake de plaatsbepaling toepasselijk zijn, ongeacht de hoedanigheid van de medecontractanten (al dan niet belastingplichtige);
- Wanneer de hoofdhandeling een intracommunautaire handeling is (andere dan een verkoop op afstand), dient te worden nagegaan wie de ontvanger is van de door de tussenpersoon verrichte dienst. Wanneer de tussenpersoon op vraag van de verkoper tussenkomt, betreft de hoofdhandeling een intracommunautaire levering van goederen welke geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik waarop de verzending of het vervoer wordt aangevat. Wanneer de tussenpersoon tussenkomt op vraag van de koper, betreft de hoofdhandeling een intracommunautaire verwerving van goederen welke geacht wordt plaats te vinden

⁹ Of de makelaar of de lasthebber nu tussenkomt bij een hoofdverrichting tussen niet-belastingplichtigen dan wel tussen een belastingplichtige en een niet belastingplichtige speelt geen rol.

waar het goed zich bevindt op het ogenblik waarop de goederen via verzending of vervoer aankomen bij de bestemming;

- Wanneer de hoofdhandeling een dienst is, wordt deze gelokaliseerd overeenkomstig:

de in artikel 21 van het BTW-Wetboek opgenomen regels wanneer de ontvanger van de dienst een belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek (ongeacht de hoedanigheid van de dienstverrichter (belastingplichtige of niet)); opdat in dit geval zijn dienstverrichting gelokaliseerd wordt op grond van artikel 21bis van het BTW-Wetboek, dient de tussenpersoon noodzakelijkerwijs te handelen voor rekening van een niet-belastingplichtige dienstverrichter van de hoofdhandeling,

de in artikel 21bis van het BTW-Wetboek opgenomen regels wanneer de ontvanger van de dienst geen belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek (ongeacht de hoedanigheid van de dienstverrichter (belastingplichtige of niet)); opdat in dit geval zijn dienstverrichting gelokaliseerd wordt op grond van artikel 21bis van het BTW-Wetboek, kan de tussenpersoon zowel handelen voor rekening van een niet belastingplichtige dienstverrichter van de hoofdhandeling als voor rekening van een niet belastingplichtige ontvanger van de dienst welke de hoofdhandeling uitmaakt.

- Wanneer de hoofdhandeling een invoer van goederen is, komt de tussenpersoon tussen bij een levering van ingevoerde goederen die in principe buiten de Gemeenschap plaatsvindt. Niettemin kan deze levering geacht worden plaats te vinden binnen de Gemeenschap bij toepassing van artikel 15, §3 van het BTW-Wetboek, en in bepaalde gevallen van artikel 15, §6 van het BTW-Wetboek, in de mate dat de naar aanleiding van de invoer verschuldigde BTW werd voldaan door de verkoper van de goederen.

Uitzondering: De makelaar of lasthebber komt tussen bij een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed

78. Artikel 21,bis, §2, 1° van het BTW-Wetboek bepaalt dat de plaats van de dienstverrichtingen die gepresteerd worden voor een niet belastingplichtige opdrachtgever in afwijking van paragraaf 1 aangemerkt worden plaats te vinden "waar het onroerend goed is gelegen, wanneer het gaat om een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed. Zijn inzonderheid bedoeld het werk in onroerende staat, de diensten bedoeld in artikel 18, §1, tweede lid, 8° tot 10° of 15°, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed, de diensten van experts en makelaars in onroerende goederen of de diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden, te coördineren of er toezicht op te houden";

79. Iedere dienst verricht door een tussenpersoon die niet handelt zoals bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek, welke verricht wordt voor rekening van een niet belastingplichtige en waarvan het voorwerp de tussenkomst is bij een dienst bedoeld in artikel 21, §3, 1° van het BTW-Wetboek of artikel 21bis, §2, 1° van het BTW-Wetboek of bij de vestiging of de overdracht van zakelijke rechten of rechten van genot op een uit zijn aard onroerend goed, wordt overeenkomstig artikel 21bis, §2, 1° van het BTW-Wetboek geacht plaats te vinden waar het onroerend goed gelegen is (cfr. circulaire AFZ nr. 19 van 22 december 2009)

B. Schuldenaar van de BTW

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 51 van het BTW Wetboek

80. § 1 De belasting is verschuldigd :

1° door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht;

2° tot 3° ...

2. Toepasselijke regeling

81. Onderstaande tabel geeft een overzicht van de regels inzake de plaatsbepaling van diensten en de aanwijzing van de schuldenaar van de belasting, zoals die sinds 1 januari 2010 van toepassing zijn.

Diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst geen belastingplichtige is in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek		
Aard van de hoofdhandeling waarbij tussengekomen wordt	Plaats van de dienst ?	Schuldenaar van de BTW
De tussenpersoon komt tussen bij een dienst die geen verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed	Plaats waar de hoofdhandeling wordt verricht (art. 21bis, §2, 12° BTW-Wetboek – ,– art. 46 van Richtlijn 2006/112/EG)	Dienstverrichter (art. 51, §1, 1° BTW-Wetboek – art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)
De tussenpersoon komt tussen bij een dienst die verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed	Plaats waar het onroerend goed gelegen is (art. 21bis, §2, 1° BTW-Wetboek – art. 47 van Richtlijn 2006/112/EG)	Dienstverrichter (art. 51, §1, 1° BTW-Wetboek – art. 193 van Richtlijn 2006/112/EG)

C. Belastbaar feit en opeisbaarheid van de BTW

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 22 van het BTW-Wetboek

82. § 1. *Voor diensten vindt het belastbare feit plaats op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.*

Bij doorlopende diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, wordt de dienst als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft.

Bij doorlopende diensten gedurende een periode langer dan één jaar die geen aanleiding geven tot afrekeningen of betalingen in die periode en waarvoor de belasting wordt verschuldigd door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, wordt de dienst evenwel als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elk kalenderjaar zolang de dienst doorloopt.

§ 2. *De belasting wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid.*

Wordt de prijs of een deel ervan vóór dat tijdstip gefactureerd of ontvangen, dan wordt in afwijking van het eerste lid, de belasting over het gefactureerde of ontvangen bedrag opeisbaar, al naar het geval, op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van de incassering.

Deze afwijking is evenwel niet van toepassing ingeval van facturering voor de diensten waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger krachtens artikel 51, § 2, eerste lid, 1°.

§§3 en 4

2. Toepasselijke regeling

83. Voor diensten verricht door tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek gestelde voorwaarden verricht aan een persoon die niet wordt aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek, worden het belastbaar feit en de opeisbaarheid van de BTW als volgt bepaald.

84. Het belastbaar feit inzake BTW vindt plaats op het ogenblik waarop de dienst van de tussenpersoon voltooid is.

85. De BTW met betrekking tot de dienst van de tussenpersoon wordt opeisbaar op het ogenblik waarop het belastbaar feit plaatsvindt (het ogenblik waarop de dienst voltooid is).

86. Niettemin maken **de gedeeltelijke of de gehele facturering of inning vóór het belastbaar feit de BTW reeds opeisbaar** op het ogenblik van de uitreiking van de factuur of de inning van het bedrag ten belope van het gefactureerde of geïnde bedrag.

87. Wat ten slotte de diensten betreft verricht door een tussenpersoon die gewoonlijk aan particulieren goederen levert of diensten verstrekt waarvoor hij niet verplicht is een

factuur uit te reiken en waarvoor hij geen factuur heeft uitgereikt wordt de belasting opeisbaar naarmate van de incassering van de prijs of van de subsidies als bedoeld in artikel 26, eerste lid van het BTW-Wetboek (artikel 17 van koninklijk besluit nr. 1 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde).

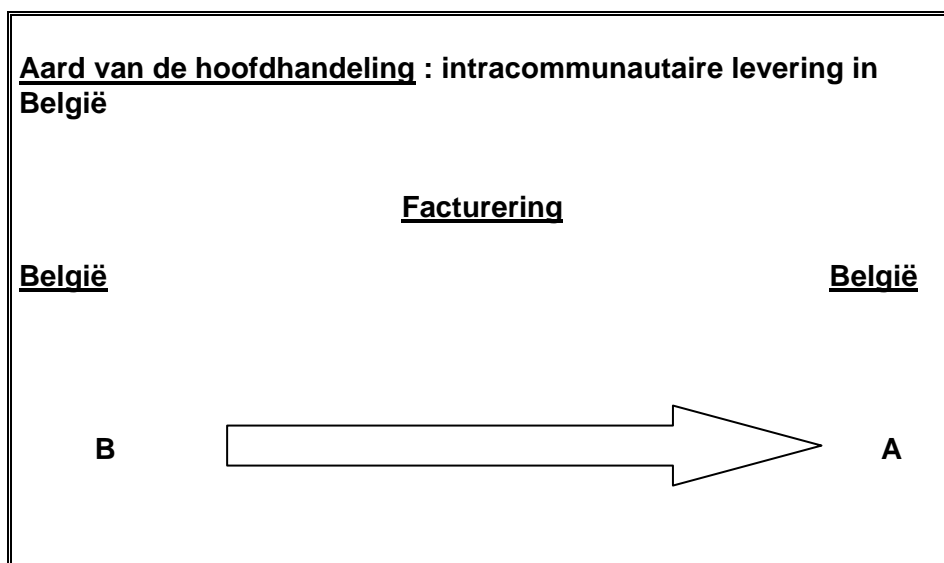
D. Praktische toepassingen

88. In de hierna volgende voorbeelden wordt met de term «niet-belastingplichtige » iedere persoon bedoeld die niet geïndiceerd wordt in artikel 21, §1 van het BTW-Wetboek (cfr. artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG).

89. Met de term “tussenpersoon” wordt de tussenpersoon beoogd welke niet handelt zoals bedoeld in artikel 13, §2 van het BTW-Wetboek.

90. Bovendien zijn de in de voorbeelden bedoelde goederen afkomstig uit het BTW-gebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 1, §§2 tot 5 van het BTW-Wetboek of zijn ze in dit gebied ingevoerd en ten verbruik aangegeven.

1. Voorbeeld nr. 1



Een in België gevestigde niet-belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) met het zoeken van een koper voor zijn wagen. Het voertuig is geen nieuw voertuig meer in de zin van artikel 8bis, §2, 2° van het BTW-Wetboek. De tussenpersoon vindt een belastingplichtige koper in Denemarken. De wagen wordt door de koper van België naar Denemarken vervoerd.

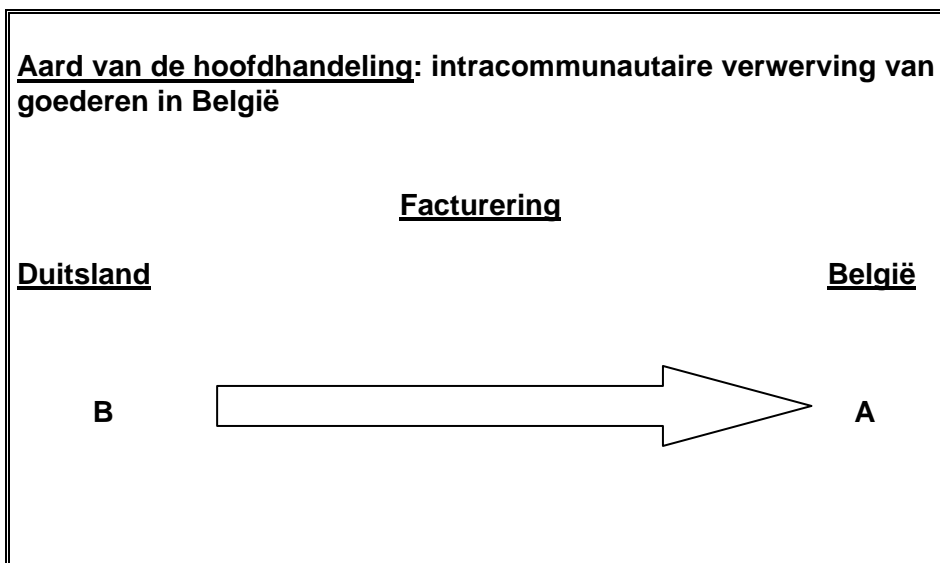
91. - **Plaats van de hoofdhandeling (de intracommunautaire levering van de goederen)** : in België (plaats van vertrek van het vervoer – artikel 32, 1° lid van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 15, §2, 2° lid, 1° van het BTW-Wetboek).

- **Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst** : in België (plaats waar de hoofdhandeling waarin hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen: B vermeldt deze handeling in rooster 03, en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn periodieke aangifte.

2. Voorbeeld nr. 2



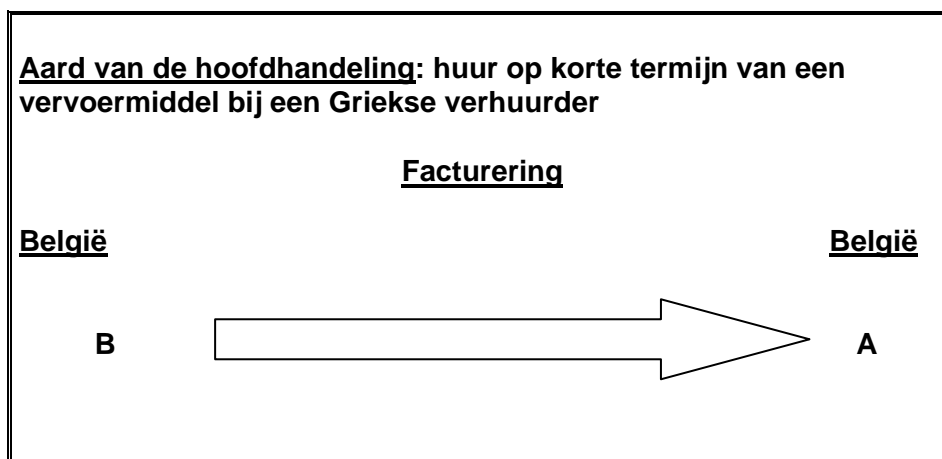
Een in België gevestigde niet-belastingplichtige (A) belast een Duitse tussenpersoon (B) met het zoeken naar een bepaald wapen voor zijn verzameling. De tussenpersoon vindt een Luxemburgse belastingplichtige leverancier. Het wapen wordt voor rekening van de koper verzonden van het Groot-Hertogdom Luxemburg naar België.

92. - **Plaats van de hoofdhandeling (de intracommunautaire verwerving van de goederen)** : in België (plaats van aankomst van de verzending – artikel 40 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 25, quinquies, §2, van het BTW-Wetboek).

BTW aan te rekenen aan zijn klant A.

B vermeldt deze handeling in rooster 03, en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn in België in te dienen periodieke aangifte.

4. Voorbeeld nr. 4



Een in België gevestigde niet-belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) om hem een huurwagen te zoeken die hij in Griekenland zal gebruiken. De tussenpersoon (B) vindt een Griekse verhuurder (C). De Griekse verhuurder (C) sluit met (A) een verhuurovereenkomst voor een termijn van 15 dagen af en stelt het voertuig ter beschikking in Athene (Griekenland).

94. - **Plaats van de hoofdhandeling (verhuur op korte termijn van een vervoermiddel):** in Griekenland (plaats waar het vervoermiddel effectief ter beschikking wordt gesteld van de ontvanger – artikel 56 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 7° van het BTW-Wetboek).

- **Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst:** in Griekenland (plaats waar de hoofdhandeling waarin hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

B dient zich in principe voor BTW doeleinden te identificeren in Griekenland en de Griekse BTW aan te rekenen aan zijn klant A.

B vermeldt deze handeling in rooster 47 van zijn periodieke aangifte (handelingen verricht in het buitenland).

5. Voorbeeld nr. 5

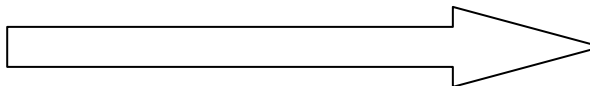
Aard van de hoofdhandeling : verhuur op lange termijn van een vervoermiddel door een Belgische verhuurder

Facturering

Nederland

Nederland

B



A

Een in Nederland gevestigde niet-belastingplichtige (A) belast een Nederlandse tussenpersoon (B) ermee om hem een gespecialiseerde verhuurder van luxewagens te zoeken voor een verhuur op lange termijn van een luxewagen. De tussenpersoon (B) vindt een Belgische verhuurder (C). De Belgische verhuurder (C) sluit een verhuurovereenkomst voor 3 jaar met (A). Het voertuig zal voornamelijk gebruikt worden in Nederland.

95. - ***Plaats van de hoofdhandeling (verhuur op lange termijn van een vervoermiddel)*** : in België (plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit gevestigd heeft – artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §1 van het BTW-Wetboek).

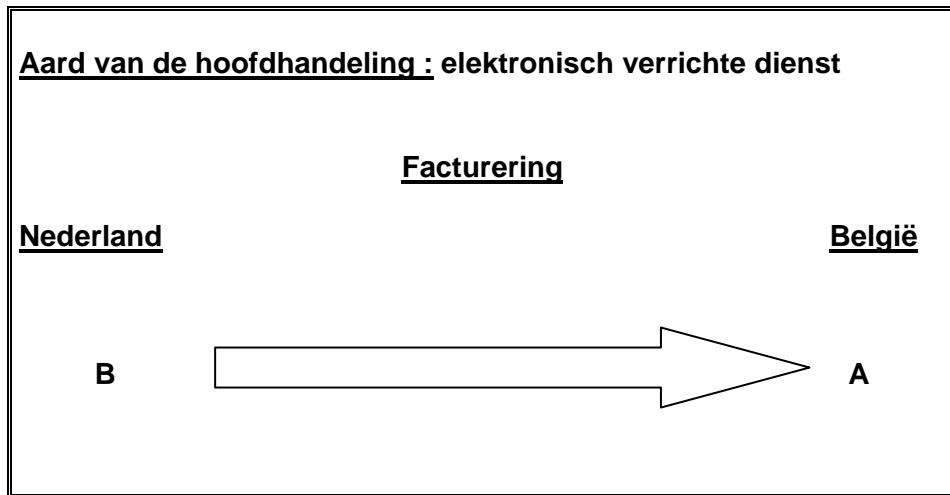
- ***Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst*** : in België (plaats waar de hoofdhandeling waarin hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

B dient zich in principe voor BTW doeleinden te identificeren in België en de Belgische BTW aan te rekenen aan zijn klant A.

B vermeldt deze handeling in rooster 03, en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn in België in te dienen periodieke aangifte.



Een in België gevestigde particulier (A) belast een Nederlandse als tussenpersoon handelende onderneming (B) ermee om hem een softwareprogramma te zoeken. Onderneming (B) vindt een Canadese dienstverrichter (C) van een dergelijk programma. De Belgische particulier (A) downloadt het programma via de website van de Canadese leverancier (C).

98. - ***Plaats van de hoofdhandeling*** (per elektronische weg verrichte diensten): in België (plaats waar de niet belastingplichtige ontvanger gevestigd is of gedomicileerd is of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft –artikel 58 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 9° van het BTW-Wetboek).

- ***Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst*** : in België (plaats waar de hoofdhandeling waarin hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek).

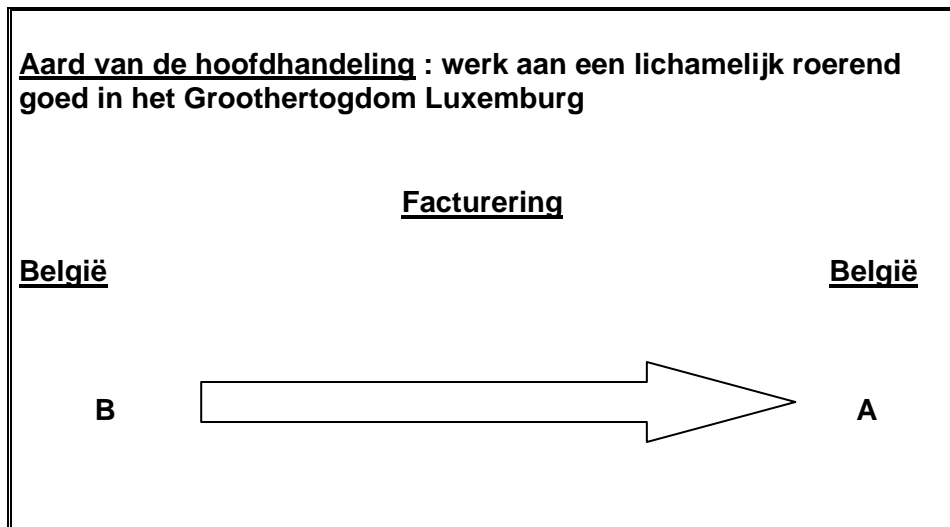
Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

Dienstverrichter B dient zich in principe voor BTW doeleinden te identificeren in België en de Belgische BTW aan te rekenen aan zijn klant (A).

B vermeldt deze handeling in rooster 03 en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn in België in te dienen periodieke aangifte.

9. Voorbeeld nr. 9



Een in België gevestigde particulier (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) ermee hem een hersteller van kunstwerken te zoeken om een schilderij te restaureren. De tussenpersoon (B) vindt een Luxemburgse restaurateur (C). Het schilderij wordt naar het Groothertogdom Luxemburg verzonden alwaar de herstelling materieel wordt uitgevoerd.

99. - ***Plaats van de hoofdhandeling (werk aan een lichamelijk roerend goed):*** in het Groot-Hertogdom Luxemburg (plaats waar het werk materieel werd uitgevoerd - artikel 53 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 6° c) van het BTW-Wetboek).

- ***Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst :*** in het Groot-Hertogdom Luxemburg (plaats waar de hoofdhandeling waarbij hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12° van het BTW-Wetboek).

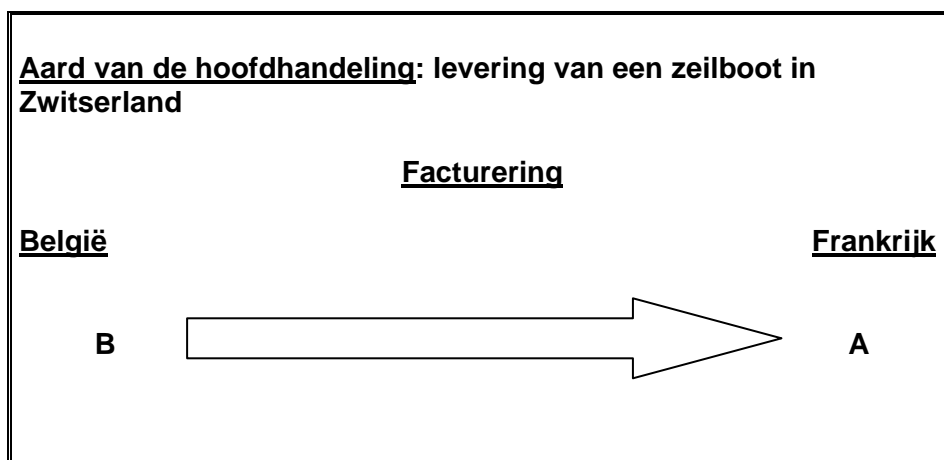
Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen:

Dienstverrichter (B) dient zich in principe voor BTW doeleinden te identificeren in het Groot-Hertogdom Luxemburg en de Luxemburgse BTW aan te rekenen aan zijn klant (A).

B vermeldt deze handeling in rooster 47 van zijn periodieke aangifte (handelingen verricht in het buitenland).

10. Voorbeeld nr. 10



Een Franse particulier (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) met het zoeken naar een koper voor een te Neuchâtel (Zwitserland) opgeslagen zeilboot, waarmee hij 's zomers vaart op het meer van Neuchâtel. De tussenpersoon (B) vindt een koper in Geneve (Zwitserland); de zeilboot wordt per aanhangwagen vervoerd van Neuchâtel naar Geneve om aldaar te worden gebruikt op het meer van Léman.

100.-**Plaats van de hoofdhandeling (levering van goederen):** in Zwitserland (plaats van vertrek van het vervoer - artikel 32, 1^o lid van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 15, §2, 2^o lid, 1^o van het BTW-Wetboek).

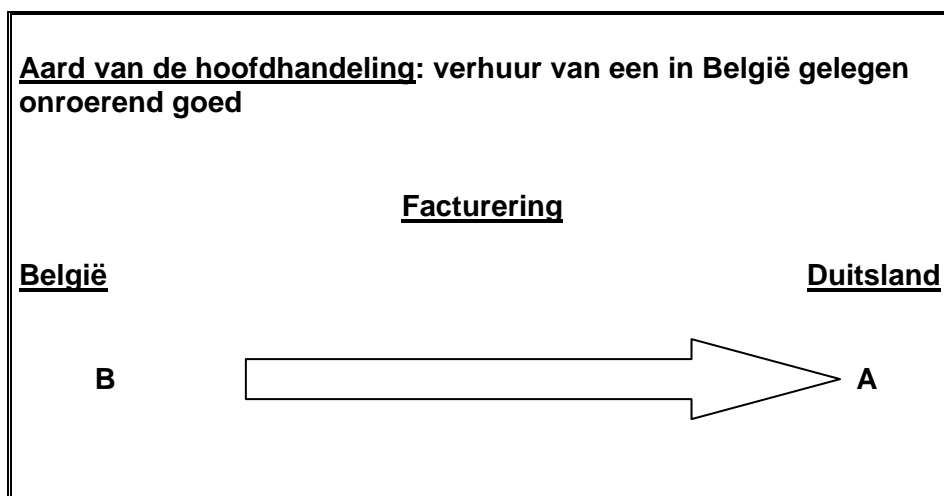
- **Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst:** in Zwitserland (plaats waar de hoofdhandeling waarin hij tussenkomt wordt gelokaliseerd – artikel 46 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 12^o van het BTW-Wetboek).

Schuldenaar: geen voorwerp

Verplichtingen:

(B) vermeldt deze verrichting in rooster 47 van zijn periodieke aangifte (handelingen verricht in het buitenland).

11. Voorbeeld nr. 11



Een in Duitsland gevestigde particulier (A) belast een Belgische onderneming (B) met het zoeken van een huurder voor zijn villa in Oostende (België). De tussenpersoon (B) vindt een in Frankrijk wonende particulier als huurder (C). De particulier (A) sluit vervolgens een overeenkomst met de huurder (C).

101. -**Plaats van de hoofdhandeling (verhuur van een onroerend goed)**:: in België (plaats waar het onroerend goed gelegen is - artikel 47 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 1° van het BTW-Wetboek).

- **Plaats van de door de tussenpersoon (B) verrichte dienst** : in België (plaats waar het onroerend goed gelegen is – artikel 47 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. artikel 21bis, §2, 1° van het BTW-Wetboek), aangezien hij tussenkomt bij een dienst die verband houdt met een onroerend goed uit zijn aard.

Schuldenaar: de dienstverrichter (B) (artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG – cfr. Artikel 51, §1, 1° van het BTW-Wetboek)

Verplichtingen:

B vermeldt deze handeling in rooster 03 en de verschuldigde BTW in rooster 54 van zijn periodieke aangifte.

D. Vrijstelling

1. Wettelijke bepalingen

Artikel 41 van het BTW-Wetboek

103. § 1. ...

§ 2. *Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten door makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2, wanneer die makelaars en lasthebbers tussenkomst verlenen bij:*

a) ...

b) *leveringen van goederen of diensten die vrijgesteld zijn ingevolge de artikelen 39, 39quater, 40, 41 en 42;*

c) ...

2. Toepasselijke regeling

Artikel 41 van het BTW-Wetboek

104. Artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek maakt geen onderscheid naargelang de ontvanger van de dienst een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige is.

105. De commentaar aangaande artikel 41, § 2 van het BTW-Wetboek (z. nrs.45 tot 59 hiervoor) betreffende de diensten van makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek verricht voor een ontvanger belastingplichtige in de zin van artikel 21, § 1, van het BTW-Wetboek, is integraal van toepassing indien de ontvanger geen belastingplichtige is in de zin van deze bepaling. Er wordt derhalve naar deze commentaar verwezen.

106. Niettemin moet er opgemerkt worden dat de vrijstellingen bedoeld in artikel 41, § 2, a en in artikel 41, § 2, c van het BTW-Wetboek geen zin hebben en bijgevolg feitelijk niet toegepast zullen worden wanneer de ontvanger van de dienst van de makelaar of van de lasthebber geen belastingplichtige is in de zin van artikel 21, § 1 van het BTW-Wetboek. Inderdaad, aangezien de plaats van de dienst van de tussenpersoon samenvalt met deze van de hoofdhandeling, vindt de dienst van de tussenpersoon in deze gevallen niet in België plaats.

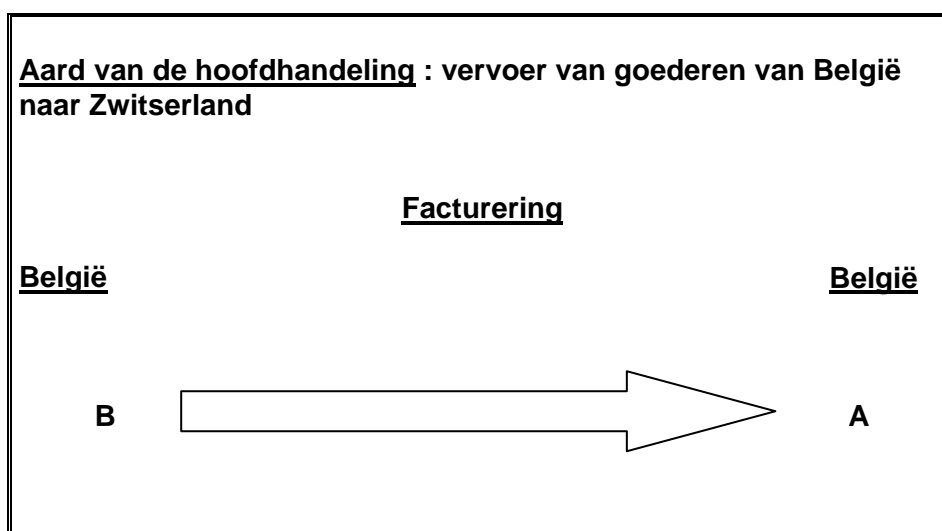
3. Voorbeelden

107. In de hiernavolgende voorbeelden wordt verstaan onder “niet-belastingplichtige”, de persoon die niet bedoeld is in artikel 21, § 1 van het BTW-Wetboek (z. artikel 43 van de *Richtlijn 2006/112/EG*).

108. Onder het begrip “tussenpersoon” wordt verstaan, de tussenpersoon die niet handelt als bedoeld in artikel 13, § 2 van het BTW-Wetboek.

109. De toepassing van de in deze voorbeelden aangehaalde vrijstellingen is vanzelfsprekend altijd onderworpen aan het bezit door de schuldenaar van de BTW van bewijskrachtige elementen die hem toelaten zijn recht te verantwoorden.

a. Voorbeeld nr. 1



Een Belgische niet-belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) om hem een vervoerder te vinden voor de meubelen die hij in het kader van een verhuis naar Zwitserland wenst te vervoeren. De lasthebber vindt een Duitse vervoerder die de goederen van Verviers (België) via het Groot-Hertogdom Luxemburg en Duitsland naar Bern (Zwitserland) vervoert. De goederen worden in België onder de douaneregeling uitvoer geplaatst.

110.-**Plaats van de hoofdhandeling (goederenvervoer andere dan intracommunautair goederenvervoer)** : België, het Groot-Hertogdom Luxemburg en Duitsland (Plaats waar het vervoer plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden - artikel 49 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 21bis, § 2, 2°, van het BTW-Wetboek).

- **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B)** : België, het Groot-Hertogdom Luxemburg en Duitsland (plaats van de hoofdhandeling waarbij hij tussenkomt - artikel 46 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 21bis, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek)

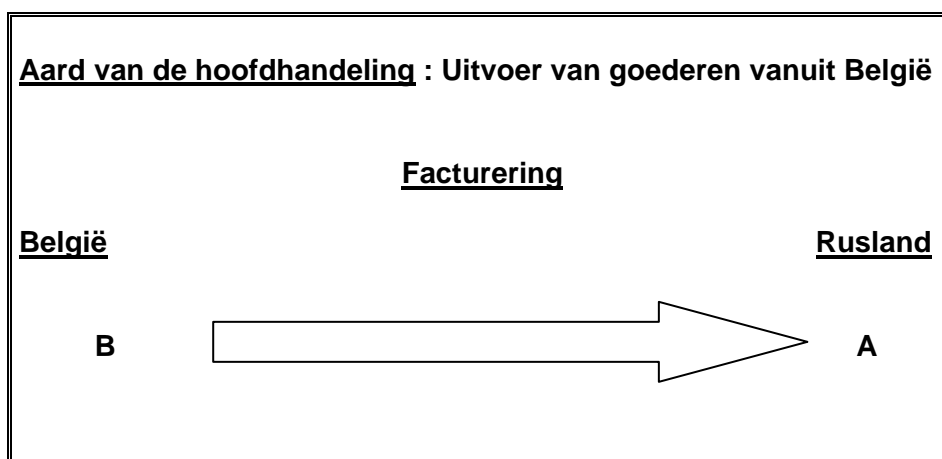
Schuldenaar : de dienstverrichter (B) (artikel 193 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 51, § 1, 1° van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : het gedeelte van de dienst van (B) dat in België plaatsvindt¹¹, is vrijgesteld van de BTW omdat de tussenpersoon (B) is tussengekomen bij een vervoer dat vrijgesteld is door artikel 41, § 1, 1° lid, 3° van het BTW-Wetboek (artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen : B vermeldt deze handeling in rooster 47 van zijn periodieke BTW-aangifte (andere vrijgestelde handelingen voor het gedeelte dat in België plaatsvindt en handelingen verricht in het buitenland voor het overige).

¹¹ Artikel 153, 1° lid, van de Richtlijn 2006/112/EG verplicht alle lidstaten een identieke vrijstelling te verlenen voor het gedeelte van de dienst dat geacht wordt op hun grondgebied plaats te vinden. De dienst van de tussenpersoon is dus vrijgesteld voor het gedeelte dat in de Gemeenschap plaatsvindt en niet onderworpen aan de communautaire BTW voor het gedeelte dat buiten de Gemeenschap plaatsvindt.

b. Voorbeeld nr. 2



Een Russische niet-belastingplichtige (A) belast een Belgische tussenpersoon (B) met het vinden in België van een luxewagen. De Belgische tussenpersoon vindt een leverancier (C) in België. Na de douaneformaliteiten bij uitvoer te hebben vervuld, wordt het verkochte voertuig voor rekening van de koper per schip rechtstreeks van België naar Sint-Petersburg (Rusland) vervoerd.

111.-**Plaats van de hoofdhandeling (levering van goederen)** : in België (plaats van de aanvang van het vervoer - artikel 32, 1^o lid van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 15, § 2, 2^o lid 2, 1^o van het BTW-Wetboek).

- **Plaats van de dienst van de tussenpersoon (B)** : in België (plaats van de hoofdhandeling waarbij hij tussenkomt - artikel 46 van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 21bis, § 2, 12^o, van het BTW-Wetboek)

Schuldenaar : de dienstverrichter (B) (artikel 193 van de Richtlijn 2006/112/EG – z. artikel 51, § 1, 1^o van het BTW-Wetboek).

Vrijstelling : de handeling is vrijgesteld van de BTW omdat de tussenpersoon (B) is tussengekomen bij een levering die vrijgesteld is door artikel 39, § 1, 2^o van het BTW-Wetboek (artikel 153, 1^o lid, van de Richtlijn 2006/112/EG - z. artikel 41, § 2, b van het BTW-Wetboek).

Verplichtingen : B vermeldt deze handeling in rooster 47 van zijn periodieke BTW-aangifte (andere vrijgestelde handelingen).

Namens de Minister :

Voor de Administrateur-generaal van de fiscaliteit d.d.:

De Auditeur-generaal van financiën,

P. HAZEBROUCQ