

Properties

Title : Circulaire 2020/C/50 betreffende het btw-stelsel van het B2B intracommunautair handelsverkeer van goederen

Summary : Deze circulaire bespreekt de herwerkte administratieve richtlijnen inzake het btw-stelsel van het intracommunautair handelsverkeer van goederen tussen belastingplichtigen, waaronder de zogenaamde quick fixes.

Keywords : [intracommunautaire handeling](#), [vrijstelling](#), [preuve](#), [bewijs van de intracommunautaire levering](#), [intracommunautaire levering](#), [intracommunautaire verwerving](#), [call-off stock](#), [driehoeksverkeer](#), [intracommunautair driehoeksverkeer](#), [gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving](#)

Document date : 02/04/2020

Publication date : 02/04/2020

Come into force date : 01/01/2020

Date Fisconet plus : 02/04/2020

Circulaire 2020/C/50 betreffende het btw-stelsel van het B2B intracommunautair handelsverkeer van goederen

Deze circulaire bespreekt de herwerkte administratieve richtlijnen inzake het btw-stelsel van het intracommunautair handelsverkeer van goederen tussen belastingplichtigen, waaronder de zogenaamde quick fixes.

intracommunautaire levering van goederen ; vrijstelling ; bewijs ; intracommunautaire verwerving van goederen ; overbrenging ; met een intracommunautaire verwerving van goederen gelijkgestelde bestemming ; intracommunautair driehoeksverkeer ; voorraad op afroep (call-off stock)

FOD Financiën, 02.04.2020

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Beperkte inhoudstafel

1. [Inleiding](#)

2. [Terminologie](#)

3. [De intracommunautaire levering van goederen](#)
4. [De intracommunautaire verwerving van goederen](#)
5. [Handelingen die al dan niet worden gelijkgesteld met een intracommunautaire levering of verwerving](#)
6. [De regeling inzake voorraad op afroep](#)
7. [Intracommunautaire ketentransacties en intracommunautair driehoeksverkeer](#)
8. [Bijzonderheden inzake intracommunautaire handelingen door een Belgische btw-eenheid](#)
9. [Wijzigingen betreffende de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)
10. [Opheffingsbepaling](#)
11. [Inwerkingtreding](#)

Volledige inhoudstafel

1. Inleiding

2. Terminologie

[2.1. Gemeenschap \(btw-gebied\)](#)

[2.2. Belastingplichtige](#)

[2.3. Belastingplichtige-indiener](#)

[2.4. Groep van vier](#)

[2.5. Nieuw vervoermiddel](#)

[2.6. Accijnsproducten](#)

[2.7. Consignatievoorraad](#)

[2.8. Voorraad op afroep](#)

[2.9. Consignant](#)

[2.10. Consignataris](#)

[2.11. Tussenhandelaar](#)

[2.12. Tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek](#)

3. De intracommunautaire levering van goederen

[3.1. Het begrip intracommunautaire levering van goederen](#)

[3.2. Aan de btw onderworpen intracommunautaire leveringen van goederen](#)

[3.3. Plaats van een intracommunautaire levering](#)

[3.4. Tijdstip van een intracommunautaire levering en belastbaar feit](#)

[3.4.1. Verzending of vervoer door de leverancier of voor zijn rekening](#)

[3.4.2. Verzending of vervoer door de afnemer of voor zijn rekening](#)

[3.4.3. Doorlopende levering](#)

[3.4.3.1. Levering is niet vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek](#)

[3.4.3.2. Levering is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek](#)

[3.5. Tijdstip van opeisbaarheid van een belasting](#)

[3.5.1. Levering is niet vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek](#)

[3.5.2. Levering is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek \(2\)](#)

[3.6. Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen](#)

[3.6.1. De vrijstelling van intracommunautaire leveringen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.6.1.1. Grondvoorwaarden](#)

[3.6.1.2. Bewijs dat een levering van goederen heeft plaatsgevonden](#)

[3.6.1.3. Hoedanigheid en btw-identificatienummer van de afnemer \(voorwaarde 2 en 3\)](#)

[3.6.1.3.1. Algemene principes](#)

[3.6.1.3.2. Retroactieve schrapping van het btw-identificatienummer van de afnemer](#)

[3.6.1.3.3. De afnemer beschikt over een geldig btw-nummer maar heeft het niet meegedeeld](#)

[3.6.1.3.4. Btw-nummer van de afnemer is in aanvraag op het tijdstip van de levering \(7\)](#)

[3.6.1.3.5. De afnemer beschikt niet over een btw-identificatienummer op het tijdstip van de levering, maar wil zich nadien in regel stellen](#)

[3.6.1.3.6. Interactie met de richtlijn 2008/9/EG en 13de richtlijn wanneer de voorwaarde van artikel 39bis, eerste lid, 1°, b\), van het Btw-Wetboek niet vervuld is](#)

[3.6.1.4. Het vervoer of de verzending van de goederen \(voorwaarde 4\)](#)

[3.6.1.4.1. Algemeen principe](#)

[3.6.1.4.2. Beperving van de aansprakelijkheid voor de te goeder trouw handelende leverancier ingeval van fraude door de afnemer](#)

[3.6.1.4.3. Wettelijk vermoeden van verzending of vervoer van artikel 45bis van de uitvoeringsverordening](#)

[3.6.1.4.4. Bestemmingsdocument](#)

[3.6.1.5. Opname van de levering in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen \(voorwaarde 6\)](#)

[3.6.1.6. Bijzondere situaties bij de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.6.1.6.1. Gietvormen, modellen en andere reproductiematerieel](#)

[3.6.1.6.2. Levering in België van brandstof aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige](#)

[3.6.1.6.3. Levering met montage in België van autobanden, radio, motor, alarm, LPG- of CNG-installatie ... voor belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat](#)

[3.6.2. De vrijstelling van intracommunautaire B2C-leveringen van nieuwe vervoermiddelen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.6.3. De vrijstelling van intracommunautaire levering van accijnsproducten aan bepaalde categorieën personen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.6.4. De vrijstelling voor overbrengingen van goederen bedoeld in artikel 39bis, § 1, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.7. Verplichtingen die voortvloeien uit de intracommunautaire levering in België die vrijgesteld is door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek](#)

[3.7.1. Opname in de periodieke btw-aangifte](#)

[3.7.2. Opname in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)

[3.8. Hoofdelijke aansprakelijkheid van de globale aansprakelijke vertegenwoordiger](#)

[3.8.1. Algemeen](#)

3.8.2. Voorwaarden

4. De intracommunautaire verwerving van goederen

4.1. Begrip 'intracommunautaire verwerving'

4.1.1. Algemene definitie

4.1.2. Gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving van handelingen die overeenkomstig artikel 10, § 2, van het Btw-Wetboek met een levering worden gelijkgesteld

4.1.3. Gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving van leveringen die in België plaatsvinden in het kader van de regeling voorraad op afroep

4.2. Voorwaarden waaronder intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw zijn onderworpen

4.2.1. De belastbare intracommunautaire verwerving van goederen bedoeld in artikel 25ter, § 1, van het Btw-Wetboek

4.2.1.1. Intracommunautaire verwervingen van goederen die aan de btw zijn onderworpen (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek)

4.2.1.2. Intracommunautaire verwervingen van goederen die niet aan de btw zijn onderworpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek)

4.2.1.2.1. Intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot en met 8°, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld

4.2.1.2.2. Intracommunautaire verwerving van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' dat de drempel van 11.200 euro niet heeft overschreden en niet heeft geopteerd

4.2.1.2.3. Intracommunautaire verwerving van goederen in het kader van de vereenvoudigingsregeling bij het intracommunautair driehoeksverkeer

4.2.1.2.4. Intracommunautaire verwerving van goederen in het kader van de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van toepassing op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en tweedehandse vervoermiddelen

4.2.2. Intracommunautaire verwervingen van goederen bedoeld in artikel 25ter, § 2, van het Btw-Wetboek

4.2.3. Overzicht in functie van de hoedanigheid van de afnemer

4.2.3.1. Intracommunautaire verwerving verricht door een belastingplichtige-indiener

4.2.3.2. Intracommunautaire verwerving verricht door een lid van de 'groep van vier'

4.2.3.2.1. Principe

4.2.3.2.2. Berekening van de drempel van 11.200 euro

4.2.3.2.3. Overschrijding van de drempel van 11.200 euro

4.2.3.2.4. Gelijktijdige overschrijding van de drempel van de verkopen op afstand en de drempel van de intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro

4.2.3.2.5. Optie door een lid van de 'groep van vier' om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen

4.2.3.2.6. Onweerlegbaar vermoeden van optie

4.2.3.2.7. Publiekrechtelijke lichamen die gedeeltelijk belastingplichtig zijn

4.2.3.2.8. Bijzondere btw-aangifte nr. 629

[4.2.3.3. Intracommunautaire verwerving verricht door een belastingplichtige die onder een bijzondere administratieve regeling valt die hem van de indiening van periodieke btw-aangiften ontheft](#)

[4.3. Plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen](#)

[4.3.1. Hoofdregel](#)

[4.3.2. Veiligheidsbepaling](#)

[4.3.3. Door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen die uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door hem worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst](#)

[4.3.4. Vermoedens](#)

[4.3.5. Gevolgen voor de btw-heffing in België](#)

[4.4. Tijdstip en belastbaar feit van een intracommunautaire verwerving van goederen](#)

[4.4.1. Verzending of vervoer door of voor rekening van de afnemer](#)

[4.4.2. Verzending of vervoer door of voor rekening van de leverancier](#)

[4.4.3. Doorlopende levering](#)

[4.5. Tijdstip van opeisbaarheid](#)

[4.6. Maatstaf van heffing van een intracommunautaire verwerving](#)

[4.7. Btw-tarief van een intracommunautaire verwerving](#)

[4.8. Vrijstellingen van een intracommunautaire verwerving van goederen](#)

[4.8.1 De vrijstellingen van artikelen 39, 39quater en 40 van het Btw-Wetboek](#)

[4.8.1.1. Vrijstelling van een intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om onder een opschortende douaneregeling te worden geplaatst](#)

[4.8.1.2. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder de regeling van het btw-entrepot](#)

[4.8.1.3. Vrijstellingen onder artikel 40 van het Btw-Wetboek](#)

[4.8.1.3.1. Vrijstelling van een intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in het binnenland in elk geval is vrijgesteld](#)

[4.8.1.3.2. Vrijstelling van een intracommunautaire verwervingen van goederen die een definitieve vrijstelling genieten op grond van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering](#)

[4.8.1.3.3. Vrijstelling van een intracommunautaire verwerving van goederen die het voorwerp hebben uitgemaakt van een overbrenging naar een andere lidstaat en die, om welke reden ook, in dezelfde staat terugkeren naar België](#)

[4.8.1.3.4. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen die vanaf het binnenkomen in de gemeenschap werden geplaatst onder één van de in artikel 23, §§ 4 en 5, van het Btw-Wetboek bedoelde regelingen](#)

[4.8.2. De vrijstelling van intracommunautaire verwerving van artikel 40bis van het Btw-Wetboek](#)

[4.8.3. De vrijstelling van intracommunautaire verwerving van artikel 42, § 3, 9°, van het Btw-Wetboek](#)

[4.8.4. intracommunautaire verwerving van recuperatiestoffen en -producten.](#)

[4.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de belastbare intracommunautaire verwerving](#)

[4.9.1. Mededeling btw-identificatienummer aan de leverancier](#)

[4.9.1.1. Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen](#)

[4.9.1.2. Leden van de groep van vier waarop de afwijking van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek van toepassing is en die reeds beschikken over een btw-identificatienummer](#)

[4.9.2. Opname in de periodieke btw-aangifte](#)

[4.9.2.1. Belaste intracommunautaire verwervingen in België](#)

[4.9.2.2. Niet-belastbare intracommunautaire verwervingen in België](#)

[4.9.2.3. Vrijgestelde intracommunautaire verwervingen in België](#)

[4.9.2.3.1. Intracommunautaire verwervingen die niet moeten worden opgenomen in rooster 86](#)

[4.9.2.3.2. Intracommunautaire verwervingen die moeten worden opgenomen in rooster 86](#)

[4.9.2.3.3. Recuperatiestoffen en -producten](#)

[4.9.2.4. Creditnota's en negatieve of positieve verbeteringen](#)

[4.9.3. Opname in de bijzondere btw-aangifte \(nr. 629\)](#)

[4.9.4. Verklaring van overschrijding van de drempel van 11.200 euro \(artikelen 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992\)](#)

[4.9.5. Keuzeverklaring bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek \(artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992\)](#)

[4.9.6. Wachtdocument](#)

5. Handelingen die al dan niet worden gelijkgesteld met een intracommunautaire levering of verwerving

[5.1. Beschrijving en doelstellingen van het stelsel](#)

[5.2. Soevereiniteit](#)

[5.3. Overbrenging van goederen vanuit België naar een andere lidstaat](#)

[5.3.1. Begrip overbrenging](#)

[5.3.1.1. Bedoelde personen](#)

[5.3.1.1.1. Algemeen](#)

[5.3.1.1.2. Eén of beide inrichtingen van eenzelfde belastingplichtige maken deel uit van een btw- eenheid in de lidstaat waar zij gevestigd zijn](#)

[5.3.1.2. Bedoelde goederen](#)

[5.3.1.3. Voor bedrijfsdoeleinden](#)

[5.3.1.4. Vervoer of verzending van de goederen](#)

[5.3.2. Plaats van een overbrenging](#)

[5.3.3. Tijdstip en belastbare feit van een overbrenging](#)

[5.3.4. Tijdstip van opeisbaarheid](#)

[5.3.4.1. De overbrenging is niet vrijgesteld overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek](#)

[5.3.4.2. De overbrenging is vrijgesteld overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek](#)

[5.3.5. Maatstaf van heffing](#)

[5.3.6. Vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek](#)

[5.3.7. Gevallen van niet-overbrenging](#)

[5.3.7.1. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering met installatie of montage of van een verkoop op afstand \(artikel 12bis, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.2. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van de levering van deze goederen aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein en tijdens het gedeelte van een binnen de gemeenschap verricht passagiersvervoer \(artikel 12bis, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.3. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering van goederen die voldoet aan de voorwaarden van één van de vrijstellingen van artikelen 39, § 1, 39bis, en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek \(artikel 12bis, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.3.1. Algemeen](#)

[5.3.7.3.2. Bewegingen zonder overdracht van eigendom van een lidstaat naar een derde land wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek](#)

[5.3.7.4. Verzending of vervoer van een goed naar een andere lidstaat met het oog op een dienstverrichting in verband met expertises of werkzaamheden betreffende dat goed, die materieel worden verricht op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover het goed na expertise of bewerking opnieuw wordt verzonden naar de onderneming opdrachtgever in België vanwaar het oorspronkelijk was verzonden of vervoerd \(artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.4.1. Algemeen](#)

[5.3.7.4.2. Verzending goederen voor herstelling onder garantie](#)

[5.3.7.5. De verzending of het vervoer naar een andere lidstaat van een goed om daar tijdelijk te worden gebruikt voor een dienstverrichting, door een belastingplichtige die in België is gevestigd of er voor btw-doeleinden is geïdentificeerd \(artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.6. De verzending of het vervoer naar een andere lidstaat van een goed bestemd om tijdelijk te worden gebruikt in deze andere lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten \(artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.6.1. Algemeen](#)

[5.3.7.6.2. Definitieve terugkeer van goederen vóór aanvaarding](#)

[5.3.7.6.3. Verkopen op proef en zendingen op zicht](#)

[5.3.7.7. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering van gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, van een levering van elektriciteit of van een levering van warmte of koude via warmte- of koudenetten, onder de in artikel 14bis van het Btw-Wetboek bepaalde voorwaarden \(artikel 12bis, tweede lid, 7°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.3.7.8. Omvorming van een niet-overbrenging naar een overbrenging](#)

[5.3.7.8.1. Principe](#)

[5.3.7.8.2. Toepassingsgevallen](#)

[5.3.7.8.3. De belastingplichtige heeft geen btw-identificatienummer in de lidstaat waar de goederen zich bevinden](#)

[5.3.7.9. Overbrenging van materialen door een in een andere lidstaat gevestigde aannemer in het kader van een werk in onroerende staat in België](#)

[5.3.7.10. Terugzending van de goederen door de afnemer ingeval van annulering van de initiële intracommunautaire levering](#)

[5.3.8. Verplichtingen in België die voortvloeien uit vrijgestelde overbrengingen](#)

[5.3.8.1. Opname in de periodieke btw-aangifte](#)

[5.3.8.2. Opname in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)

[5.3.8.3. Overbrengingsdocument](#)

[5.3.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de niet-overbrengingen bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 4° tot 6°, van het Btw-Wetboek](#)

[5.4. Bestemming van goederen die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel](#)

[5.4.1. Begrip bestemming van goederen](#)

[5.4.1.1. Beoogde personen](#)

[5.4.1.2. Beoogde goederen](#)

[5.4.1.3. Voor bedrijfsdoeleinden](#)

[5.4.1.4. Verzending of vervoer van de goederen](#)

[5.4.2. Voorwaarden waaronder de bestemming van goederen in België aan de btw is onderworpen](#)

[5.4.3. Plaats van een bestemming van goederen](#)

[5.4.4. Tijdstip en belastbaar feit van een bestemming van goederen](#)

[5.4.5. Tijdstip van opeisbaarheid van een bestemming van goederen](#)

[5.4.6. Maatstaf van heffing van een bestemming van goederen](#)

[5.4.7. Vrijstelling van een bestemming van goederen](#)

[5.4.8. Gevallen waarin er geen gelijkstelling is met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel](#)

[5.4.8.1. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd in het kader van een levering met installatie of montage of van een verkoop op afstand \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.2. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden vervoerd in het kader van een levering van goederen verricht aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein, tijdens het in de gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.3. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd in het kader van een levering van goederen die, indien zij in België had plaatsgevonden, zou kunnen genieten van één van de vrijstellingen voorzien in de artikelen 39, § 1, 39bis en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.3.1. Algemeen](#)

[5.4.8.3.2. Bewegingen zonder overdracht van eigendom van een lidstaat naar een derde land wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via België](#)

[5.4.8.4. Het bestemmen van goederen om ze het voorwerp te laten uitmaken van een dienstverrichting in verband met expertises of werkzaamheden betreffende die goederen, die materieel in België worden verricht, voor zover de goederen na expertise of bewerking opnieuw worden verzonden naar de belastingplichtige opdrachtgever in een andere lidstaat vanwaar ze oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.4.1. Algemeen](#)

[5.4.8.4.2. Tolerantie aangaande goederen die in België het voorwerp uitmaken van laboratoriumonderzoeken en vervolgens worden vernietigd](#)

[5.4.8.4.3. Verzending van goederen voor herstelling onder garantie](#)

[5.4.8.5. Het bestemmen van goederen met het oog op hun tijdelijk gebruik in België ten behoeve van diensten verricht door een belastingplichtige die gevestigd of voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van vertrek van de goederen \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.6. Het bestemmen van goederen met het oog op hun tijdelijk gebruik in België in omstandigheden die, indien de goederen in België zouden zijn ingevoerd, in aanmerking zouden komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.6.1. Algemeen](#)

[5.4.8.6.2. Definitieve terugkeer van goederen vóór aanvaarding](#)

[5.4.8.6.3. Verkopen op proef en zendingen op zicht](#)

[5.4.8.7. Het bestemmen van goederen in het kader van een levering van gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, de levering van elektriciteit of de levering van warmte of koude via warmte- of koudenetten \(artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 12bis, tweede lid, 7°, van het Btw-Wetboek\)](#)

[5.4.8.8. Omvorming van een niet-bestemming van goederen naar een bestemming van goederen](#)

[5.4.8.9. Het bestemmen van materialen door een in een andere lidstaat gevestigde aannemer in het kader van een werk in onroerende staat in België](#)

[5.4.8.10. Terugzending van de goederen door de afnemer ingeval van annulering van de initiële intracommunautaire levering](#)

[5.4.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de bestemming van goederen](#)

[5.4.9.1. Btw-identificatienummer](#)

[5.4.9.2. Opname in de periodieke btw-aangifte](#)

[5.4.9.3. Opname in de bijzondere btw-aangifte](#)

[5.4.9.4. Verklaring van overschrijding van de drempel van 11.200 euro \(artikelen 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992\)](#)

[5.4.9.5. Keuzeverklaring bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek \(artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992\)](#)

[5.4.9.6. Wachtdocument](#)

[5.4.10. Register van ontvangen materialen](#)

[5.5. Vereenvoudigingsmaatregel betreffende het opsplitsen van een intracommunautaire levering in een overbrenging in de lidstaat van vertrek gevolgd door een bestemming en een lokale levering in de lidstaat van aankomst van de goederen](#)

[5.5.1. Tolerantie](#)

[5.5.2. België is lidstaat van aankomst](#)

[5.5.3. Duitse toepassing van de tolerantie](#)

6. De regeling inzake voorraad op afroep

[6.1. Btw-behandeling zonder vereenvoudigingsregeling](#)

[6.1.1. Verzending van een voorraad op afroep van België naar een andere lidstaat](#)

[6.1.1.1. Situatie](#)

[6.1.1.2. Gevolgen volgens de normale regels](#)

[6.1.2. Verzending van een voorraad op afroep vanuit een andere lidstaat naar België](#)

[6.1.2.1. Situatie](#)

[6.1.2.2. Gevolgen volgens de normale regels](#)

[6.2. Bijzondere regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.1. De voorraad op afroep wordt verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat](#)

[6.2.1.1. Grondvoorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.1.1.1. Hoedanigheid van de consignant](#)

[6.2.1.1.2. Hoedanigheid van de consignataris](#)

[6.2.1.1.3. Verzending of vervoer van de goederen naar een andere lidstaat door of voor rekening van de consignant](#)

[6.2.1.1.4. Bestemming van de goederen op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt](#)

[6.2.1.1.5. Opname van de verzending of het vervoer in het consignantenregister en in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)

[6.2.1.2. Werking van de regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.1.3. Termijn waarbinnen de levering moet plaatsvinden](#)

[6.2.1.3.1. Algemeen](#)

[6.2.1.3.2. Berekening van 12-maandentermijn](#)

[6.2.1.3.3. Gevolgen](#)

[6.2.1.3.4. Voorbeelden](#)

[6.2.1.4. Terugzending van de goederen](#)

[6.2.1.5. Vervanging van de consignataris](#)

[6.2.1.6. Gevolgen wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.1.1. en 6.2.1.5. niet langer zijn vervuld](#)

[6.2.1.6.1. Algemene regel \(artikel 12ter, § 7, eerste lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.1.6.2. Levering aan een andere persoon \(artikel 12ter, § 7, tweede lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.1.6.3. Verzending of vervoer van de goederen naar ander land \(artikel 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.1.6.4. Vernietiging, verlies of diefstal van de goederen \(artikel 12ter, § 7, vierde lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.2. De voorraad op afroep wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat naar België](#)

[6.2.2.1. Grondvoorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.2.1.1. Hoedanigheid van de consignant](#)

[6.2.2.1.2. Hoedanigheid van de consignataris](#)

[6.2.2.1.3. Verzending of vervoer van de goederen vanuit een andere lidstaat naar België door of voor rekening van de consignant](#)

[6.2.2.1.4. Bestemming van de goederen op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt](#)

[6.2.2.1.5. Opname van de verzending of het vervoer in het consignantenregister en in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)

[6.2.2.2. Werking van de regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.2.3. Termijn waarbinnen de levering moet plaatsvinden](#)

[6.2.2.3.1. Algemeen](#)

[6.2.2.3.2. Berekening van de 12-maanden termijn](#)

[6.2.2.3.3. Gevolgen](#)

[6.2.2.3.4. Voorbeelden](#)

[6.2.2.4. Terugzending van de goederen](#)

[6.2.2.5. Vervanging van de consignataris](#)

[6.2.2.6. Gevolgen wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.2.1. en 6.2.2.5. niet langer vervuld zijn](#)

[6.2.2.6.1. Algemene regel \(artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, eerste lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.2.6.2. Levering aan een andere persoon \(artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, tweede lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.2.6.3. Verzending of vervoer van de goederen naar een ander land \(artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.2.6.4. Vernietiging, verlies of diefstal van de goederen \(artikelen 25quater, § 1, tweede lid en 12ter, § 7, vierde lid, van het Btw-Wetboek\)](#)

[6.2.3. Verplichtingen betreffende de regeling inzake voorraad op afroep](#)

[6.2.3.1. Het consignantenregister](#)

[6.2.3.2. Het consignatarisregister](#)

[6.2.3.3. Opname van de verzending in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen](#)

[6.2.3.3.1. Verzending consignatievoorraad van België naar een andere lidstaat](#)

[6.2.3.3.2. Levering van het goed aan de consignataris wanneer goederen werden verzonden vanuit België naar een andere lidstaat](#)

[6.2.3.4. Opname in de periodieke btw-aangifte](#)

[6.2.3.4.1. Levering door de consignant wanneer de goederen van België naar een andere lidstaat werden verzonden](#)

[6.2.3.4.2. Intracommunautaire verwerving door de consignataris wanneer de goederen van een andere lidstaat naar België werden verzonden](#)

[6.2.3.5. Opmaken van het stuk van artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992](#)

[6.2.4. Overgangsregeling](#)

[6.2.4.1. Het vervoer van de goederen van België naar een andere lidstaat vangt aan vóór 01.01.2020](#)

[6.2.4.2. Het vervoer van de goederen van een andere lidstaat naar België vangt aan vóór 01.01.2020 verzonden](#)

[6.2.4.2.1. De vereenvoudigingsregeling van hoofdstuk 3 van de aanschrijving nr. 16/1994 werd niet toegepast](#)

[6.2.4.2.2. De vereenvoudigingsregeling van hoofdstuk 3 van de aanschrijving nr. 16/1994 werd wel toegepast](#)

[7. Intracommunautaire ketentransacties en intracommunautair driehoeksverkeer](#)

[7.1. Begrip intracommunautaire ketentransacties en intracommunautair driehoeksverkeer](#)

[7.2. Algemene principes van een intracommunautaire ketentransactie](#)

[7.2.1. Slechts één levering is een levering met intracommunautair vervoer](#)

[7.2.2. Levering waaraan het intracommunautair vervoer wordt toegerekend](#)

[7.2.2.1. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste leverancier \(A\)](#)

[7.2.2.2. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste tussenhandelaar \(B\)](#)

[7.2.2.2.1. Hoofdregeel](#)

[7.2.2.2.2. Afwijkende regel](#)

[7.2.2.3. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de tweede tussenhandelaar \(C\)](#)

[7.2.2.3.1. Hoofdregeel](#)

[7.2.2.3.2. Afwijkende regel](#)

[7.2.2.4. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eindafnemer \(D\)](#)

[7.3. Btw-behandeling van niet-vereenvoudigd driehoeksverkeer](#)

[7.3.1. België is de lidstaat van vertrek van de goederen \(lidstaat 1\)](#)

[7.3.2. België is de lidstaat waar de tussenhandelaar is gevestigd \(lidstaat 2\)](#)

[7.3.3. België is de lidstaat van aankomst van de goederen \(lidstaat 3\)](#)

[7.4. Vereenvoudigingsmaatregelen voor intracommunautair driehoeksverkeer](#)

[7.4.1. Vereenvoudigingsmaatregelen in de btw-richtlijn](#)

[7.4.2. Belgische vereenvoudigingsmaatregelen](#)

[7.4.3. Werking en voorwaarden van de vereenvoudigingsregeling in België, als België de lidstaat van aankomst van de goederen is](#)

[7.4.3.1. Situatie waarbinnen de vereenvoudiging kan worden toegepast](#)

[7.4.3.2. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België](#)

[7.4.3.3. Voorwaarden](#)

[7.4.3.3.1. De intracommunautaire verwerving van goederen in België wordt verricht door een niet in België gevestigde maar voor btw-doeleinden in een andere lidstaat \(die bovendien een andere lidstaat is dan die van waaruit de goederen worden vervoerd of](#)

verzonden) geïdentificeerde belastingplichtige (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, eerste zin en b), van het Btw-Wetboek]

7.4.3.3.2. De intracommunautaire verwerving van goederen in België wordt verricht met het oog op een volgende levering van deze goederen in België door de tussenhandelaar (B) (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, a), van het Btw-Wetboek]

7.4.3.3.3. De aldus door de tussenhandelaar (B) verworven goederen worden rechtstreeks uit een andere lidstaat (lidstaat 1) dan die waarin hij voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (lidstaat 2), verzonden of vervoerd naar de eindafnemer (C), voor wie hij (B) de volgende levering (B-C) verricht (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, b), van het Btw-Wetboek]

7.4.3.3.4. De eindafnemer (C) is een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, c), van het Btw-Wetboek]

7.4.3.3.5. De eindafnemer C, is aangewezen als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) die is verricht door de tussenhandelaar B (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, d), van het Btw-Wetboek]

7.4.3.4. Btw-behandeling indien de voorwaarden vervuld zijn

7.4.4. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België als België niet de lidstaat van vertrek, noch van aankomst van de goederen is (lidstaat 2)

7.4.4.1. Situatie

7.4.4.2. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België

7.4.4.3. Voorwaarden opdat de veiligheidsbepaling niet van toepassing is

7.4.4.3.1. De intracommunautaire verwerving van goederen is verricht in een andere lidstaat (lidstaat 3) door een belastingplichtige (B) die voor de btw-doeleinden in België is geïdentificeerd (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 1°, van het Btw-Wetboek]

7.4.4.3.2. De intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een volgende levering van deze goederen in die andere lidstaat (lidstaat 3) door de tussenhandelaar (B) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 2°, van het Btw-Wetboek]

7.4.4.3.3. De door de tussenhandelaar (B) verworven goederen worden rechtstreeks uit een andere lidstaat (lidstaat 1) dan België verzonden of vervoerd naar de eindafnemer (C) (in lidstaat 3) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 3°, van het Btw-Wetboek]

7.4.4.3.4. De eindafnemer (C) is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van bestemming (lidstaat 3) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 4°, van het Btw-Wetboek]

7.4.4.3.5. De eindafnemer (C) is door de tussenhandelaar (B) aangewezen als schuldenaar van de btw over de door B verrichte levering (B-C) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 5°, van het Btw-Wetboek).

7.4.4.3.6. De tussenhandelaar (B) heeft voor de levering die hij verricht (B-C) de aangifteverplichtingen bedoeld in artikel 53sexies, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek nageleefd (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 6°, van het Btw-Wetboek]

7.4.4.4. Btw-behandeling indien de voorwaarden vervuld zijn

7.5. Onecht driehoeksverkeer

7.5.1. De tussenhandelaar (B) is gevestigd in de lidstaat van vertrek van de goederen

7.5.1.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

7.5.1.2. Het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

7.5.2. De goederen blijven in de lidstaat van aankoop

[7.5.3. De tussenhandelaar is gevestigd in een derde land](#)

[7.5.3.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering \(A-B\)](#)

[7.5.3.2. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering \(B-C\)](#)

[7.6. Vereenvoudigd driehoeksverkeer in een ketentransactie met meer dan drie partijen](#)

[7.6.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering \(A-B\)](#)

[7.6.1.1. Principe](#)

[7.6.1.2. Vereenvoudigingsregeling](#)

[7.6.2. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering \(B-C\)](#)

[7.6.2.1. Principe](#)

[7.6.2.2. Vereenvoudigingsregeling](#)

[7.6.3. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de derde levering \(C-D\)](#)

[7.6.3.1. Principe](#)

[7.6.3.2. Geen mogelijkheid tot toepassing van de vereenvoudigingsregeling](#)

8. Bijzonderheden inzake intracommunautaire handelingen door een Belgische btw-eenheid

[8.1. Algemeen](#)

[8.2. Afbakening begrip 'interne en externe handelingen'](#)

[8.3. Interne intracommunautaire handelingen die geacht worden in België plaats te vinden](#)

[8.3.1. Tussen leden onderling in België verrichte intracommunautaire leveringen](#)

[8.3.2. Door een Belgisch lid verrichte overbrengingen van goederen naar een andere lidstaat](#)

[8.3.3. Intracommunautaire verwerving in België in het kader van een tussen leden van een btw-eenheid in een andere lidstaat verrichte levering](#)

[8.3.4. Bestemming gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving in het kader van een door een lid van de btw-eenheid verrichte overbrenging van een andere lidstaat naar België](#)

[8.4. Externe intracommunautaire handelingen](#)

[8.4.1. Algemeen](#)

[8.4.2. Voor het geheel van hun activiteit vrijgestelde leden van een btw-eenheid ingevolge artikel 44 van het Btw-Wetboek](#)

[8.4.3. Vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer](#)

[8.4.3.1 België is lidstaat 1](#)

[8.4.3.2. België is lidstaat 3](#)

[8.4.3.3. België is lidstaat 2](#)

[8.4.4. Kettingverkopen tussen twee leden van een btw-eenheid en een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige](#)

[8.4.4.1. Voorbeeld 1](#)

[8.4.4.1.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B](#)

[8.4.4.1.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C](#)

[8.4.4.2. Voorbeeld 2](#)

[8.4.4.2.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B](#)

[8.4.4.2.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C](#)

[8.4.4.3. Voorbeeld 3](#)

[8.4.4.3.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B](#)

[8.4.4.3.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C](#)

[8.4.4.3.3. Het vervoer vindt plaats in de relatie C-D](#)

[8.4.4.4. Voorbeeld 4](#)

[8.4.4.5. Voorbeeld 5](#)

[8.4.4.5.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B](#)

[8.4.4.5.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C](#)

[8.4.4.5.3. Het vervoer vindt plaats in de relatie C-D](#)

9. Wijzigingen betreffende de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

[9.1. Algemeen](#)

[9.2. Deel 1 van de btw-opgave](#)

[9.2.1. Code](#)

[9.2.2. Verwijzing betreffende diensten](#)

[9.2.3. Rechtzetting materiële vergissing\(en\) in de btw-opgave](#)

[9.2.3.1. Correctie mogelijk binnen indieningstermijn van foutieve btw-opgave](#)

[9.2.3.2. Correctie na indieningstermijn van foutieve opgave](#)

[9.2.4. Wijze van indiening](#)

[9.3. Deel 2 van de btw-opgave](#)

10. Opheffingsbepaling

11. Inwerkingtreding

1. Inleiding

Deze circulaire bespreekt het btw-stelsel dat van toepassing is op de intracommunautaire handelingen met betrekking tot goederen in een B2B-context, met name:

- intracommunautaire leveringen van goederen (zie punt 3.);
- intracommunautaire verwervingen van goederen (zie punt 4.);
- met intracommunautaire leveringen of verwervingen gelijkgestelde verrichtingen (overbrenging en bestemming) (zie punt 5.);
- de regeling inzake voorraad op afroep (zie punt 6.);
- intracommunautaire ketentransacties en de vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer (zie punt 7.);
- bijzonderheden inzake intracommunautaire transacties door een Belgische btw-eenheid (zie punt 8.).

In deze circulaire komen ook een aantal specifieke verplichtingen en formaliteiten aan bod die voortvloeien uit bovenvermelde handelingen. Het is evenwel niet de bedoeling alle mogelijke verplichtingen en formaliteiten te beschrijven.

Maken geen deel uit van deze aanschrijving (tenzij het noodzakelijk is voor de uiteenzetting):

- de modaliteiten voor de bijzondere regelingen die van toepassing zijn op de intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen door particulieren en leden van de groep van vier die er niet toe gehouden zijn om hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten aan de btw te onderwerpen;
- de bijzondere regeling van de verkopen op afstand (zie aanschrijving nr. 7 van 25.04.1995);
- intracommunautair goederenvervoer en diensten die hiermee samenhangen (zie circulaire AOIF nr. 3/2010 (nr. E.T.117.619) van 07.01.2010 gewijzigd door circulaire 2018/C/68 van 31.05.2018);
- maakloonwerk en intracommunautaire dienstverrichtingen met betrekking tot lichamelijke roerende goederen (zie circulaire 2019/C/97 van 27.09.2019);
- het intracommunautair verkeer van accijnsproducten komende van andere lidstaten ter bestemming van België (zie aanschrijving nr. 8 van 08.10.1998);
- de intracommunautaire diensten.

De btw-overgangsregeling voor het intracommunautair handelsverkeer van goederen die voortvloeit uit de afschaffing van de fiscale grenzen op 01.01.1993, is nog steeds van toepassing in afwachting van het definitieve btw-stelsel voor het intracommunautair handelsverkeer van goederen.

Deze regeling wordt gekenmerkt door:

- de afschaffing van elke controle en van elke fiscale formaliteit bij het overschrijden van de intracommunautaire grenzen;
- het verdwijnen van de noties 'invoer' en 'uitvoer' in het kader van de intracommunautaire verrichtingen. Deze begrippen blijven enkel hun betekenis behouden voor de transacties tussen een lidstaat enerzijds en een derde land ten opzichte van de gemeenschap anderzijds;
- de afschaffing van de intracommunautaire vrijstellingen voor particulieren. De aankopen die in een andere lidstaat worden verricht door een particulier zijn enkel en alleen onderworpen aan de btw in de lidstaat van aankoop. Er moet evenwel voorbehoud gemaakt worden voor de bijzondere regeling voor nieuwe vervoermiddelen en voor de bijzondere regeling voor de verkopen op afstand, die werden uitgewerkt om de eventuele concurrentieverstorende gevolgen te vermijden die kunnen voortvloeien uit de btw-regeling die geldt voor aankopen door particulieren;
- de invoering van de intracommunautaire verwerving als een afzonderlijke belastbare handeling;
- een regeling in te voeren voor de handelingen die worden verricht door de belastingplichtigen die enkel vrijgestelde handelingen verrichten waarvoor ze geen recht op aftrek hebben, de forfaitaire landbouwers, de kleine ondernemingen die onder de toepassing vallen van de vrijstellingsregeling en de niet-belastingplichtige rechtspersonen, die enerzijds identiek is aan degene die geldt voor particulieren, zolang het totale bedrag van hun intracommunautaire verwervingen een welbepaalde drempel niet overschrijdt en die anderzijds identiek is aan de behandeling die geldt voor belastingplichtigen-indieners, van zodra zij deze drempel wél overschrijden. Deze 4 categorieën van deelnemers aan het economische verkeer kunnen er ook voor opteren dat hun intracommunautaire verwervingen inzake btw, zonder overschrijding van die drempel, behandeld worden zoals deze die worden verricht door een belastingplichtige-indiener.

Eenzelfde intracommunautaire handeling met betrekking tot goederen wordt op btw-vlak opgedeeld in twee belastbare handelingen wanneer ze onder bezwarende titel wordt verwezenlijkt tussen een als zodanig handelende belastingplichtige en een andere als zodanig handelende belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die ertoe gehouden is al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen in de lidstaat van aankomst van de goederen, met name:

- een belastbare intracommunautaire levering van goederen die onder bepaalde voorwaarden wordt vrijgesteld in de lidstaat van vertrek (artikel 39bis van het Btw-Wetboek);
- de intracommunautaire verwerving van goederen die onder bepaalde voorwaarden aan de btw is onderworpen in de lidstaat van aankomst (artikel 25bis en volgende van het Btw-Wetboek).

Bovendien wordt de loutere verzending door een belastingplichtige van een goed van haar bedrijf naar een andere lidstaat voor bedrijfsdoeleinden in principe gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel in de lidstaat van vertrek en met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de lidstaat van aankomst, behalve in enkele specifieke gevallen

Aangezien het nog een aantal jaren zal duren voordat het definitieve btw-stelsel voor het intracommunautair handelsverkeer zal kunnen worden ingevoerd, zijn er in afwachting recent enkele specifieke aanpassing doorgevoerd aan de bestaande overgangsregeling om deze te verbeteren en fraudebestendiger te maken. Deze zijn gekend als de '**quick fixes**'.

Deze aanpassingen zijn doorgevoerd via:

- Richtlijn 2018/1910/EU van de raad van 04.12.2018 tot wijziging van de richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten. Deze richtlijn is omgezet in Belgisch recht via de wet van 03.11.2019 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde ter omzetting van de richtlijn EU/2019/475 en van de richtlijn EU/2018/1910 (BS 13.11.2019).
- Uitvoeringsverordening EU/1912/2018 van de raad van 04.12.2018 tot wijziging van uitvoeringsverordening EU/282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen. Deze verordening heeft een rechtstreekse werking waardoor geen omzetting in het Belgisch recht nodig is.
- Verordening EU/1909/2018 van de raad van 04.12.2018 tot wijziging van verordening EU/904/2010 wat betreft de uitwisseling van informatie met het oog op toezicht op de juiste toepassing van de regelingen inzake voorraad op afroep. Deze verordening heeft een rechtstreekse werking waardoor geen omzetting in het Belgisch recht nodig is.

Deze aanpassingen (quick fixes) spitsen zich toe tot de volgende onderwerpen:

- de verzending van een **voorraad op afroep** tussen belastingplichtigen vanuit België naar een andere lidstaat of omgekeerd (zie punt 6.);
- **ketentransacties** waarbij een goed het voorwerp uitmaakt van opeenvolgende leveringen van goederen die aan één enkel intracommunautair vervoer zijn onderworpen (zie 7.2.2.);
- het **btw-identificatienummer** van de **afnemer** (zie 3.6.1.3.) en de opname van de intracommunautaire levering van goederen in de **btw-opgave van de intracommunautaire handelingen** (zie 3.6.1.5.), als bijkomende grondvoorwaarden voor de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van artikel 39bis, eerste lid, 1° en 4°, van het Btw-Wetboek;

- de wettelijke vermoedens dat de **goederen**, die het voorwerp uitmaken van een door artikel 39bis van het Btw-Wetboek vrijgestelde intracommunautaire levering, werden **verzonden of vervoerd** buiten België **naar een andere lidstaat** van de goederen (zie 3.6.1.4.3.).

In het kader van deze quick fixes werden ook aanpassingen doorgevoerd aan:

- koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 betreffende de verplichtingen (zie het koninklijk besluit van 11.12.2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 3, en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat de registers in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, de herzieningen inzake onroerende bedrijfsmiddelen en de niet-proportionele fiscale geldboeten met betrekking tot overtredingen inzake de verplichting tot indiening van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen en de lijst van de intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen (BS 23.12.2019);
- koninklijk besluit nr. 44 van 09.07.2012 met betrekking tot de niet-proportionele geldboeten (zie het koninklijk besluit van 11.12.2019 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 3, en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat de registers in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, de herzieningen inzake onroerende bedrijfsmiddelen en de niet-proportionele fiscale geldboeten met betrekking tot overtredingen inzake de verplichting tot indiening van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen en de lijst van de intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen (BS 23.12.2019);
- koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019 met betrekking tot de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (BS 23.12.2019);
- koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 met betrekking tot de bewijsregeling inzake de vrijstellingen betreffende de intracommunautaire leveringen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen en met betrekking tot de vrijstelling van intracommunautaire verwervingen van goederen en de ermee gelijkgestelde handelingen, op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde (BS 23.12.2019).

[\[Top\]](#)

2. Terminologie

Voor de toepassing van deze circulaire worden volgende begrippen als volgt gedefinieerd:

2.1. Gemeenschap (btw-gebied)

De **gemeenschap** zoals bedoeld in deze circulaire is het gebied waarbinnen het communautair btw-stelsel van toepassing is (zie artikel 1, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek). Het betreft met andere woorden de territoriale werkingssfeer van de btw zoals omschreven in artikel 1, §§ 2 tot en met 5, van het Btw-Wetboek (btw-gebied) en verschilt van het douanegebied.

Naam	Maakt deel uit van de gemeenschap (btw- gebied)
België	Ja
Bulgarije	Ja
Cyprus (zoals gedefinieerd in het toetredingsverdrag van 2003) (incl. de zones Akrotiri en Dhekalia die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk vallen)	Ja
Denemarken	Ja
Denemarken - Faroëreilanden	Nee
Denemarken - Groenland	Nee
Duitsland	Ja
Duitsland - het eiland Helgoland	Nee
Duitsland - het grondgebied van Büsingen	Nee
Estland	Ja
Finland	Ja
Finland - Ålandeilanden	Nee
Frankrijk - Franse overzeese gebieden	Nee
Frankrijk - Guadeloupe, Frans Guyana - Martinique - Réunion - Mayotte - Sint-Maarten	Nee
Frankrijk (incl. Monaco)	Ja
Griekenland	Ja
Griekenland - de Berg Athos	Nee
Groot-Hertogdom Luxemburg	Ja
Hongarije	Ja
Ierland	Ja
Italië	Ja
Italië - Campione d'Italia	Nee
Italië - de nationale wateren van het meer Lugano	Nee
Italië - Livigno	Nee
Kroatië	Ja
Letland	Ja
Litouwen	Ja
Malta	Ja
Nederland	Ja
Nederland - Nederlandse Antillen	Nee
Oostenrijk	Ja
Polen	Ja
Portugal	Ja
Portugal - Azoren	Ja
Portugal - Madeira	Ja
Roemenië	Ja
Slovakije	Ja

Slovenië	Ja
Spanje	Ja
Spanje - Canarische eilanden	Nee
Spanje - Ceuta	Nee
Spanje - Melilla	Nee
Tsjechische Republiek	Ja
Verenigd Koninkrijk - Kanaaleilanden	Nee
Verenigd Koninkrijk (incl. het Eiland Man)	Ja
Zweden	Ja

Behoren niet tot de gemeenschap (btw-gebied): San Marino, Gibraltar, de Falklandeilanden, Andorra en Vaticaanstad.

De meest actuele lijst kan worden geraadpleegd (in het Engels) op de website van de Europese Commissie:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/territorial-status-eu-countries-certain-territories_en

2.2. Belastingplichtige

Onder **belastingplichtige** wordt begrepen de btw-belastingplichtige zoals bedoeld in artikelen 4 en 6, lid 2 en 3, van het Btw-Wetboek (cf. artikel 9 en 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

2.3. Belastingplichtige-indiener

Onder **belastingplichtige-indiener** wordt begrepen de btw-belastingplichtige bedoeld in artikelen 4 en 6, lid 2 en 3, van het Btw-Wetboek die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-maand- of kwartaal aangiften zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek (cf. artikel 250 van de richtlijn 2006/112/EG).

2.4. Groep van vier

De **groep van vier** omvat:

- landbouwondernemers onderworpen aan de bijzondere landbouwregeling bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek (cf. artikelen 295 tot en met 305 van de richtlijn 2006/112/EG);
- belastingplichtigen onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek (cf. artikelen 282 tot en met 292 van de richtlijn 2006/112/EG);
- belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44 van het Btw-Wetboek en waarvoor zij geen recht op aftrek hebben (artikelen 132 tot en met 137 van de richtlijn 2006/112/EG). Tot deze categorie behoren ook de btw-eenheden die uitsluitend

uitgaande (externe) handelingen verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en hen geen recht op aftrek verlenen;

- de niet-belastingplichtige rechtspersonen, met name:

* de publieke overheden (staten, gewesten, gemeenschappen, agglomeraties, provincies, gemeenten en openbare instellingen) en de andere publiekrechtelijke lichamen die niet als belastingplichtige worden aangemerkt overeenkomstig artikel 6, eerste lid, van het Btw-Wetboek (artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG), onder voorbehoud van de uitzonderingen voorzien in artikel 6, tweede en derde lid, van het Btw-Wetboek (artikel 13, lid 1, tweede en derde alinea, van de richtlijn 2006/112/EG);

* bepaalde andere rechtspersonen, zoals de passieve holdings waarvan de activiteit zich beperkt tot het aanhouden van deelnemingen.

2.5. Nieuw vervoermiddel

Worden als een **nieuw vervoermiddel** beschouwd (zie artikel 8bis, § 2, van het Btw-Wetboek) voor het personen- of goederenvervoer bestemde:

- **schepen** met een lengte van meer dan 7,5 meter, met uitzondering van:

* schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit;

* reddingsboten en -schepen voor hulpverlening op zee en schepen voor kustvisserij;

wanneer hun levering plaatsvindt binnen de drie maanden na de datum van hun eerste ingebruikneming of die niet meer dan 100 uren hebben gevaren;

- **luchtvaartuigen** met een totaal opstijggewicht van meer dan 1550 kg, met uitzondering van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen die bestemd zijn voor het gebruik luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer van personen en van goederen tegen betaling en niet bestemd zijn om door de staat te worden gebruikt, wanneer hun levering plaatsvindt binnen de drie maanden na de datum van hun eerste ingebruikneming of die niet meer dan 40 uren hebben gevlogen;
- **landvoertuigen** met een motor met een cilinderinhoud van meer dan 48 cc of met een vermogen van meer dan 7,2 kilowatt, wanneer hun levering plaatsvindt binnen de zes maanden na de datum van de eerste ingebruikneming of die niet meer dan 6000 km hebben afgelegd.

2.6. Accijsproducten

Accijsproducten zijn de volgende producten zoals omschreven in de vigerende communautaire bepalingen (zie artikel 1, § 6, 4°, van het Btw-Wetboek):

- **energieproducten** met uitzondering van gas dat geleverd wordt via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net;
- **alcohol en alcoholhoudende dranken;**
- **tabaksfabrikaten.**

2.7. Consignatievoorraad

Consignatievoorraad is de situatie waarbij een leverancier goederen overbrengt naar een andere lidstaat waar hij niet gevestigd is, met als doel ze daar te verkopen in een later stadium en na aankomst ervan in de lidstaat van bestemming.

2.8. Voorraad op afroep

Voorraad op afroep is een specifieke categorie binnen het algemene begrip consignatievoorraad dat verwijst naar de situatie waarbij de leverancier op het tijdstip van vervoer van de goederen naar een andere lidstaat reeds de identiteit kent van de afnemer aan wie de goederen in een later stadium en na aankomst ervan in de lidstaat van bestemming zullen worden geleverd (1).

(1) In aanschrijving nr. 16/1994 van 04.07.1994 werd het begrip consignatiezending enger gedefinieerd dan het begrip consignatievoorraad nu. De consignatiezendingen en overbrengingen van voorraden uit hoofdstuk 1, afdeling 1, rubrieken A en C, van die aanschrijving maken nu deel uit van de categorie voorraad op afroep.

2.9. Consignant

De **consignant** is in deze circulaire de belastingplichtige die goederen naar een andere lidstaat verzendt of vervoert of voor zijn rekening laat verzenden of vervoeren in het kader van een verzending van een **voorraad op afroep**.

2.10. Consignataris

De **consignataris** is in deze circulaire de belastingplichtige aan wie goederen, die in het kader van een verzending van een **voorraad op afroep** werden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat, in een later stadium en na aankomst ervan in de lidstaat van bestemming zullen worden geleverd.

2.11. Tussenhandelaar

De **tussenhandelaar** is een andere leverancier in een ketentransactie dan de eerste leverancier.

2.12. Tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek

De **tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek** (cf. artikel 36bis, lid 3, van de richtlijn 2006/112/EG) is een andere leverancier in een ketentransactie dan de eerste leverancier in de keten, die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel voor zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren.

3. De intracommunautaire levering van goederen

3.1. Het begrip intracommunautaire levering van goederen

Noch richtlijn 2006/112/EG, noch het Btw-Wetboek definiëren het begrip intracommunautaire levering, zoals dat wel het geval is voor zijn tegenhanger, de intracommunautaire verwerving van goederen.

Er kan worden gesteld dat er sprake is van een intracommunautaire levering van goederen wanneer er een overdracht of een overgang is van de macht om als een eigenaar over een lichamelijk goed te beschikken, en:

- het goed door de leverancier, de afnemer of voor hun rekening van een lidstaat naar een andere lidstaat wordt verzonden of vervoerd;
- de plaats van de levering niet wordt geacht zich in de lidstaat van bestemming of in een andere lidstaat te bevinden, ingevolge de regeling van toepassing op de:

* leveringen met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier (artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek);

* verkopen op afstand (artikel 15 van het Btw-Wetboek);

* leveringen van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net op het grondgebied van de gemeenschap, van elektriciteit of van warmte of koude via warmte- of koudnetten (artikel 14bis van het Btw-Wetboek).

Voorbeelden:

- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt goederen aan een particulier uit lidstaat 1 die de goederen zelf vanuit België naar lidstaat 1 vervoert. De Belgische belastingplichtige verricht een intracommunautaire levering van goederen.*
- *Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige X verkoopt goederen aan een in lidstaat 2 gevestigde belastingplichtige-indiener Y. De goederen worden voor rekening van X vanuit België naar een door Y aangeduide opslagplaats in lidstaat 3 vervoerd. X verricht vanuit België een intracommunautaire levering van goederen.*
- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt goederen aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige-indiener. De Belgische belastingplichtige verricht zelf het vervoer van de goederen, of laat ze voor zijn rekening vervoeren, vanuit België naar die andere lidstaat. De Belgische belastingplichtige verricht een intracommunautaire levering van goederen.*
- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt goederen aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige-indiener. Laatstgenoemde neemt de goederen in België in ontvangst en vervoert ze naar zijn lidstaat van vestiging. De Belgische belastingplichtige verricht een intracommunautaire levering van goederen.*
- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt goederen aan een in een andere lidstaat gevestigd lid van de 'groep van vier', dat er niet gehouden is en er niet geopteerd heeft om zijn*

intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting te onderwerpen. De Belgische belastingplichtige verricht zelf het vervoer van de goederen, of laat ze voor zijn rekening vervoeren, vanuit België naar die andere lidstaat. Hij heeft de drempel inzake de regeling van de verkopen op afstand (zoals bedoeld in artikel 15, § 2, 2°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) niet overschreden en heeft niet voor de toepassing van die regeling geopteerd (zie artikel 15, § 2, 2°, tweede lid, b), van het Btw-Wetboek). De Belgische belastingplichtige verricht een intracommunautaire levering van goederen.

- *Zelfde voorbeeld als het vorige, maar de in België gevestigde belastingplichtige-indiener heeft in de lidstaat van aankomst de drempel inzake de regeling van de verkopen op afstand (zoals bedoeld in artikel 15, § 2, 2°, eerste lid, van het Btw-Wetboek) overschreden of heeft voor de toepassing van die regeling geopteerd (zie artikel 15, § 2, 2°, tweede lid, b), van het Btw-Wetboek). De Belgische belastingplichtige verricht geen intracommunautaire levering van goederen, maar wel een verkoop op afstand.*
- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt goederen aan een in een andere lidstaat gevestigde persoon. Hij vervoert de goederen naar die andere lidstaat en verricht er hun installatie. De Belgische belastingplichtige verricht geen intracommunautaire levering van goederen. Het betreft immers een levering met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier, waarbij de plaats van de levering zich in die andere lidstaat bevindt, overeenkomstig artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek.*
- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verkoopt aardgas aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige-indiener die het gas wenst te verbruiken. De Belgische belastingplichtige staat in voor het vervoer via een aardgassysteem (of een op een dergelijk systeem aangesloten net) op het grondgebied van de gemeenschap. De Belgische belastingplichtige verricht geen intracommunautaire levering van goederen. De plaats van de levering bevindt zich immers in de lidstaat van verbruik van het gas op grond van artikel 14bis, b), van het Btw-Wetboek.*

3.2. Aan de btw onderworpen intracommunautaire leveringen van goederen

In het kader van de bespreking van de vrijstellingen voor intracommunautaire leveringen van goederen van artikel 39bis van het Btw-Wetboek, wordt opgemerkt dat er logischerwijs slechts sprake kan zijn van een vrijstelling voor zover de intracommunautaire levering onderworpen is aan de btw (zie artikel 2 van het Btw-Wetboek). Opdat de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek van toepassing zou kunnen zijn, is er (naast het vervullen van de voorwaarden van die vrijstelling) in de eerste plaats vereist dat de intracommunautaire levering:

- **wordt verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige**

Hierbij wordt voor de volledigheid opgemerkt dat overeenkomstig artikel 8bis, § 1, van het Btw-Wetboek om het even wie, die onder bezwarende titel een nieuw vervoermiddel levert onder de voorwaarden van artikel 39bis van het Btw-Wetboek, eveneens als een belastingplichtige wordt beschouwd (toevallige belastingplichtige).

- **plaatsvindt in België**

In de basisdefinitie van de intracommunautaire levering is het vervoer of de verzending van de goederen van de ene lidstaat naar de andere lidstaat een essentieel element. Het gaat dus steeds om een levering waarbij de goederen door de leverancier, de verkrijger of een derde voor hun rekening worden vervoerd

of verzonden. Bijgevolg vindt de intracommunautaire levering steeds plaats daar waar het vervoer of de verzending naar de afnemer aanvangt overeenkomstig artikel 14, § 2, van het Btw-Wetboek.

- **wordt verricht onder bezwarende titel**

Er mag niet uit het oog worden verloren dat bepaalde verzendingen van goederen vanuit een bepaalde lidstaat naar een andere lidstaat met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld (zie artikel 12bis van het Btw-Wetboek en artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG) en zodoende een belastbare intracommunautaire levering uitmaken.

- **niet van de belasting is vrijgesteld door een andere bepaling van algemene draagwijdte**

De **vrijstellingen voorzien in artikel 40, § 2, artikel 42, §§ 1, 2 en 3, 1° tot 8° van het Btw-Wetboek** hebben voorrang op de vrijstelling voor intracommunautaire levering van artikel 39bis van het Btw-Wetboek.

Hetzelfde geldt ten aanzien van de **vrijstelling van artikel 44 van het Btw-Wetboek** (zie artikelen 132 tot 136 van de richtlijn 2006/112/EG) (zie in dit verband de door België onderschreven richtsnoeren van het 56ste btw-comité van 13-14.10.1998 XXI/98/1871 punt 6.2. en schriftelijke parlementaire vraag nr. 302 van de heer Volksvertegenwoordiger Christian Brotcorne van 08.03.2013).

Voorbeelden:

- *Ziekenhuis X verricht een intracommunautaire levering onder bezwarende titel van menselijk bloed aan een ziekenhuis in lidstaat 1 dat zijn, geldig door die lidstaat toegekend btw-identificatienummer, meedeelt. De levering wordt vrijgesteld door artikel 44, § 2, 1^{ter}, van het Btw-Wetboek en deze vrijstelling heeft voorrang op de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek.*
- *Tandarts A verkoopt een tandartsenstoel die hij voor zijn praktijk heeft gebruikt (en waarvoor hij geen enkel recht op aftrek heeft gehad bij de aankoop) aan een in lidstaat 1 gevestigde tandarts B die daar gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.*

De goederen worden voor rekening van de koper vervoerd naar B. Aangezien de tandartsstoel werd gebruikt voor een door artikel 44, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek vrijgestelde activiteit die A geen enkel recht op aftrek verschaft, wordt de levering vrijgesteld door artikel 44, § 2, 13^o, van het Btw-Wetboek. Deze vrijstelling heeft voorrang op de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek.

- *De zaak die aan bod kwam in het arrest Eurodental, zaak C-240/05, van 07.12.2006 van het Hof van Justitie van de Europese Unie van het Hof van Justitie van de Europese Unie betreft een in Luxemburg gevestigde vennootschap waarvan de hoofdactiviteit bestaat in het vervaardigen en repareren van tandprothesen in opdracht van in Duitsland gevestigde cliënten.*

De bevoegde belastingdienst had Eurodental aftrek geweigerd van voorbelasting ter zake van goederen die zijn aangewend voor de levering van goederen en het verrichten van diensten ten behoeve van in Duitsland gevestigde cliënten, op grond dat de vrijstelling van artikel 132, lid 1, e) van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 44, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek) voorrang heeft boven artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek).

De toevallige **intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel** in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2^o, van het Btw-Wetboek door een belastingplichtige die het goed uitsluitend heeft gebruikt voor een door artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgestelde activiteit zonder recht op aftrek, zal daarentegen niet bij voorrang worden vrijgesteld door artikel 44, § 2, 13^o, van het Btw-Wetboek, wanneer de voorwaarden van artikel 39bis, eerste lid 1^o of 2^o, van het Btw-Wetboek vervuld zijn. **Het bijzondere**

stelsel met betrekking tot nieuwe vervoermiddelen is dan van toepassing, wat onder meer inhoudt dat de intracommunautaire levering wordt vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1° of 2°, van het Btw-Wetboek en de leverancier een begrensd recht op aftrek (zie artikel 45, § 2, tweede lid, k), van het Btw-Wetboek) kan uitoefenen met betrekking tot de btw geheven over de eerdere aankoop van dat nieuw vervoermiddel.

Ook de **vrijstelling inzake beleggingsgoud van artikel 44bis van het Btw-Wetboek** primeert boven de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek (zie aanschrijving nr. 3/2000 van 12.10.2000, randnummer 16).

Voorbeeld:

Een producent van goud die in België gevestigd is en die niet geopteerd heeft voor de belastingheffing van zijn leveringen van beleggingsgoud, verkoopt en vervoert goudstaven naar een bank gevestigd in lidstaat 1. Deze levering is vrijgesteld door artikel 44bis van het Btw-Wetboek en heeft voorrang op de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek.

3.3. Plaats van een intracommunautaire levering

Wanneer het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek als plaats van levering aangemerkt, de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer (plaats waar het vervoer van het goed aanvangt).

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat artikel 14, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek afwijkt van het eerste lid. Volgens die bepaling wordt de plaats van de levering, door de persoon op wiens naam de wegens de invoer verschuldigde belasting regelmatig is voldaan, evenals de plaats van eventuele daaropvolgende leveringen, geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen, wanneer de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen in een derdelandsgebied of een derde land ligt.

3.4. Tijdstip van een intracommunautaire levering en belastbaar feit

3.4.1. Verzending of vervoer door de leverancier of voor zijn rekening

Wanneer de verzending of het vervoer van de goederen gebeurt door of voor rekening van de leverancier, vindt de levering plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer of overnemer (artikel 16, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek). Op dat tijdstip vindt het belastbaar feit plaats.

Een belastingplichtige-indiener A levert goederen aan een belastingplichtige-indiener B in lidstaat 1. De levering gebeurt 'franco ter plaatse' (Delivered At Place). De goederen worden voor rekening van de verkoper naar A van België naar lidstaat 1 verzonden. De intracommunautaire levering van goederen vindt plaats op het tijdstip waarop de goederen bij B aankomen. Op dat tijdstip bevinden de goederen zich dus in lidstaat 1.

3.4.2. Verzending of vervoer door de afnemer of voor zijn rekening

Wanneer de verzending of het vervoer van de goederen gebeurt door de afnemer of voor zijn rekening, vindt de levering plaats op het tijdstip waarop de levering van het goed wordt verricht. De levering wordt verricht op het tijdstip waarop het goed ter beschikking van de afnemer wordt gesteld (artikel 16, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een belastingplichtige-indiener A levert goederen aan belastingplichtige-indiener B in lidstaat 1. De levering gebeurt 'af fabriek' (Ex Works). B vervoert de goederen met zijn eigen vervoermiddelen van België naar lidstaat 1. De intracommunautaire levering van goederen vindt plaats op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van B worden gesteld, m.a.w. op een tijdstip waarop de goederen zich nog steeds in België bevinden.

3.4.3. Doorlopende levering

3.4.3.1. Levering is niet vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek

Doorlopende intracommunautaire levering van goederen die de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek niet genieten en die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft. Deze regel geldt niet wanneer het een huurkoop of verkoop op afbetaling betreft.

3.4.3.2. Levering is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek

Doorlopende intracommunautaire leveringen van goederen gedurende een periode langer dan een kalendermaand, waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat, met vrijstelling onder de in artikel 39bis van het Btw-Wetboek vastgestelde voorwaarden, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke kalendermaand totdat de levering van goederen wordt beëindigd (artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A levert via een pijplijn vanuit Antwerpen grondstoffen in vloeibare vorm, zoals polypropyleen, aan een belastingplichtige-indiener B in haar inrichtingen in lidstaat 1. Het contract voorziet in een doorlopende levering van 01.02.2019 tot 30.06.2019. De leveringen worden verricht onder de voorwaarden van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek en zijn bijgevolg vrijgesteld.

De leveringen worden geacht te zijn verricht en het belastbaar feit doet zich voor bij het verstrijken van elke kalendermaand van februari tot juni 2019 bijvoorbeeld op basis van maandelijkse opnamen van de meters die de geleverde hoeveelheid vaststellen (artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

3.5. Tijdstip van opeisbaarheid van een belasting

3.5.1. Levering is niet vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek

Indien de intracommunautaire levering niet is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek, dan wordt de btw opeisbaar:

- op het tijdstip van het belastbaar feit (artikel 16, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek)
- wat de leveringen van goederen betreft waarvoor de belastingplichtige is gehouden een factuur uit te reiken, over het gefactureerde bedrag op het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt, ongeacht of de uitreiking van de factuur plaatsvindt vóór of na het tijdstip waarop de levering wordt verricht.

De belasting wordt in elk geval opeisbaar op de vijftiende dag van de maand volgend op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden wanneer geen factuur werd uitgereikt vóór deze datum.

Wanneer de prijs of een deel ervan wordt ontvangen vóór het tijdstip waarop de levering van de goederen wordt verricht, wordt de belasting evenwel opeisbaar over het ontvangen bedrag, op het tijdstip waarop de betaling wordt ontvangen (artikel 17, § 1, van het Btw-Wetboek)

- over het ontvangen bedrag op het tijdstip waarop de betaling of de subsidies als bedoeld in artikel 26, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek worden ontvangen, voor de leveringen van roerende goederen verricht door een belastingplichtige die gewoonlijk goederen levert aan particulieren en waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken (artikel 17, § 3, van het Btw-Wetboek)
- over het ontvangen bedrag op het tijdstip waarop de betaling of een deel ervan wordt ontvangen, voor de leveringen van roerende goederen verricht door een belastingplichtige aan publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in artikel 6 van het Btw-Wetboek (artikel 17, § 4, van het Btw-Wetboek).

3.5.2. Levering is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek (2)

(2) Zie ook randnummer 67 tot 69 van circulaire 2019/C/65 d.d. 09.07.2019.

Voor de intracommunautaire leveringen van goederen die onder de voorwaarden van artikel 39bis van het Btw-Wetboek zijn verricht, wordt de belasting opeisbaar op het **tijdstip van uitreiking van de factuur die de handeling vaststelt en betrekking heeft op de gehele prijs.**

De belasting wordt in elk geval opeisbaar op **de vijftiende dag** van de **maand volgend** op de maand waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden, wanneer **geen factuur** werd uitgereikt vóór deze datum (zie artikel 17, § 2, van het Btw-Wetboek) (3).

(3) Bij doorlopende leveringen zoals bedoeld onder 3.4.3.2. doet de opeisbaarheid zich dus voor telkens op de dag van de uitreiking van de factuur die elk belastbaar feit vaststelt of, bij afwezigheid van een factuur, telkens uiterlijk op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin elk belastbaar feit zich heeft voorgedaan overeenkomstig artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek.

In tegenstelling tot andere dan vrijgestelde intracommunautaire leveringen, is de ontvangst van voorschotten (ook de betaling van een totaal voorschot) vóór het belastbare feit geen oorzaak van opeisbaarheid van de belasting.

Ingeval van een vrijgestelde intracommunautaire levering is de leverancier verplicht overeenkomstig artikel 53, § 2, van het Btw-Wetboek om een factuur uit te reiken die de levering (het belastbaar feit) vaststelt en betrekking heeft op de gehele prijs. Er bestaat geen verplichting om een factuur uit te reiken bij ontvangst van een voorschot (zelfs een totaal voorschot, m.a.w. de betaling van de volledige prijs vóór het belastbare feit).

De factuur mag dus in principe pas worden uitgereikt of opgesteld van zodra het belastbare feit zich heeft voorgedaan (4). Er kan omwille van conformiteit met de richtlijn, in principe, geen enkele tolerantie maatregel worden overwogen.

(4) Overeenkomstig artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 moet de factuur worden uitgereikt of opgesteld uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de levering werd verricht.

Als enige pragmatische tolerantie aanvaardt de administratie om de factuur die uiterlijk 7 dagen vóór het belastbare feit wordt uitgereikt (bijvoorbeeld bij aanvang van de verzending of het vervoer) te beschouwen als een document dat beantwoordt aan de voorschriften van het Btw-Wetboek en zijn besluiten.

De administratie aanvaardt eveneens dat, indien het in de praktijk niet mogelijk is om de precieze datum van het belastbare feit te bepalen, op de factuur enkel de datum van haar uitreiking wordt vermeld en niet die van het belastbare feit.

Er wordt opgemerkt dat de uitreiking van een factuur vóór het belastbare feit, de leverancier niet vrijstelt van de uitreiking van de factuur die het belastbare feit vaststelt wanneer de levering zich heeft voorgedaan (behalve dan wanneer de hierboven vermelde 7-dagentolerantie van toepassing is).

In elk geval dient de leverancier de handeling verplicht op te nemen in de periodieke aangifte en de intracommunautaire opgave met betrekking tot de periode waarin de wettelijke oorzaak van opeisbaarheid heeft plaatsgevonden. Bij de toepassing van de hierboven vermelde 7-dagentolerantie wordt het tijdstip van de uitreiking van de factuur geacht overeen te komen met het tijdstip van het belastbare feit. Daarom moet er bij toepassing van de tolerantie in de praktijk worden gekeken naar het tijdstip van het belastbare feit om te bepalen in welke btw-aangifte de verschuldigde/aftekbare btw moet worden opgenomen.

3.6. Vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen

3.6.1. De vrijstelling van intracommunautaire leveringen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek

3.6.1.1. Grondvoorwaarden

De vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek is onderworpen aan volgende grondvoorwaarden:

1. De levering wordt verricht **door een belastingplichtige**, met uitzondering van de belastingplichtige die onderworpen is aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen van artikel 56bis van het Btw-Wetboek.

Onder belastingplichtige valt dus ook de toevallige belastingplichtige van artikel 8bis, § 1, van het Btw-Wetboek of de belastingplichtige onderworpen aan de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen van artikel 57 van het Btw-Wetboek.

De vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek is niet van toepassing op intracommunautaire leveringen die worden verricht door belastingplichtigen die onderworpen zijn aan

de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen van artikel 56bis van het Btw-Wetboek. Deze kleine ondernemingen leveren altijd belasting inbegrepen, met inbegrip van de restbelasting die noodzakelijkerwijze deel uitmaakt van de verkoopprijs, ongeacht de hoedanigheid van de verwerper en de lidstaat van bestemming. Een uitzondering hierop is de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek. Wanneer zulke levering onder de voorwaarden van artikel 39bis van het Btw-Wetboek wordt verricht, worden ze voor die handeling uitgesloten van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen van artikel 56bis van het Btw-Wetboek (zie artikel 56bis, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek). De vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek kan dus wel degelijk van toepassing zijn op de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel door een belastingplichtige die onderworpen is aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen voor zover de overige voorwaarden voldaan zijn.

2. De levering wordt verricht **voor een in een andere lidstaat dan België als zodanig handelende belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon** die ertoe is gehouden of ervoor heeft geopteerd zijn intracommunautaire verwervingen in die lidstaat te onderwerpen aan de btw.

3. De **afnemer** is **voor btw-doeleinden geïdentificeerd** in een **andere lidstaat** dan België en heeft dat **btw-identificatienummer meegedeeld** aan de leverancier.

4. De goederen worden **verzonden of vervoerd van België naar een andere lidstaat** van de gemeenschap:

- hetzij door de verkoper of voor zijn rekening;
- hetzij door de koper of voor zijn rekening.

5. De levering is **niet onderworpen aan de bijzondere regeling van de belasting over de winstmarge** zoals voorzien in artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek.

6. Overeenkomstig artikel 39bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek geldt de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek niet indien de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 53sexies, § 1, 53octies, § 1, en 57, § 7 van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019 neergelegde verplichting om de **btw-opgave van de intracommunautaire handelingen** in te dienen of indien de door hem ingediende opgave niet de vereiste correcte informatie betreffende de levering bevat. De vrijstelling wordt evenwel niet verworpen wanneer de leverancier eventuele tekortkomingen terdege ten genoegen van de administratie kan verantwoorden.

De **leverancier** die de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek inroept, moet het **bewijs** leveren dat de in dat artikel vermelde grondvoorwaarden voldaan zijn (zie artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).

Voorwaarden **1** en **5** stellen geen bijzondere problemen.

Voorwaarden **2**, **3**, **4** en **6** worden hieronder toegelicht.

3.6.1.2. Bewijs dat een levering van goederen heeft plaatsgevonden

Het is nogal vanzelfsprekend dat de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1° tot 3° van het Btw-Wetboek slechts kan worden toegepast, voor zover er daadwerkelijk een levering van goederen heeft plaatsgevonden.

De intracommunautaire levering kan slechts worden vrijgesteld, wanneer onder meer (naast alle andere voorwaarden) de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan (Hof

van Justitie van de Europese Unie, Arrest Teleos, zaak C-409/04, van 27.09.2007, punt 42.; Arrest X, zaak C-84/09, van 18.11.2010, punt 27., Arrest Mecsek-Gabona, zaak C-273/11, van 06.09.2012, punt 31.; Arrest Santogal, zaak C-26/16, van 14.06.2017, punt 43.).

De leverancier moet steeds in het bezit zijn van alle documenten waaruit de echtheid van de levering van goederen blijkt. Die stukken omvatten onder meer de contracten, de bestelbonnen, de facturen en de betalingsdocumenten (zie artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).

3.6.1.3. Hoedanigheid en btw-identificatienummer van de afnemer (voorwaarde 2 en 3)

3.6.1.3.1. Algemene principes

Eén van de grondvoorwaarden voor de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek bestaat erin dat de levering wordt verricht voor een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreden in een andere lidstaat en daar gehouden zijn om hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

Dit is bijvoorbeeld het geval voor:

- een als zodanig handelende belastingplichtige-indiener;
- een als zodanig handelend lid van de groep van vier dat gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen in een andere lidstaat, omdat hij:

* de door die lidstaat bepaalde drempel heeft overschreden gedurende het lopende of vorige kalenderjaar (artikel 3, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG);

* in die lidstaat geopteerd heeft om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (artikel 3, lid 3, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze hierboven vermelde voorwaarde van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek vertoont een dubbel aspect. Enerzijds dient de koper een persoon te zijn die de hoedanigheid bezit van belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, en anderzijds dient de koper 'als zodanig' te handelen, dit wil zeggen in de uitoefening van die hoedanigheid.

Uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat een belastingplichtige 'als zodanig' handelt wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteiten (zie Arrest Profitube, zaak C-165/11, van 08.11.2012, punt 52.).

De Belgische leverancier kan zelf moeilijk vaststellen of de afnemer al dan niet 'als zodanig' handelt.

Voorbeeld

De koper schaft zich een bureelmeubel aan. Dit kan zowel bestemd zijn voor zijn handelszaak als voor de privé-behoefte van zijn zoon die studeert.

Het feit dat de afnemer als zodanig handelt, wordt geacht te zijn bewezen wanneer de afnemer een btw-identificatienummer opgeeft dat aan hem toebehoort en dat rechtsgeldig werd afgeleverd door een andere lidstaat dan België.

Met betrekking tot de **oude versie** van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in het verleden bevestigd dat een lidstaat als voorwaarde voor de toepassing

van de vrijstelling voor intracommunautaire levering mag stellen dat de leverancier beschikt over het geldig btw-identificatienummer van de afnemer. Deze voorwaarde werd evenwel als een formele voorwaarde beschouwd (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest VSTR, zaak C-587/10, van 27.09.2012, Arrest Plöckl, zaak C-24/15, van 20.10.2016, Arrest Euro Tyre, zaak C-21/16, van 09.02.2017).

In het licht van die rechtspraak heeft de Europese wetgever het noodzakelijk geacht **een grondvoorwaarde toe te voegen** aan artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (zie artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek).

Die grondvoorwaarde houdt in dat de **afnemer**:

- **voor btw-doeleinden moet geïdentificeerd zijn** in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;
- zijn **btw-identificatienummer** aan de leverancier heeft **meegedeeld** (5).

(5) Door het feit dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer heeft vermeld op de factuur die hij uitreikt aan de afnemer, kan worden aangenomen dat de afnemer het heeft meegedeeld aan de leverancier.

De leverancier moet dus beschikken over het geldige btw-identificatienummer van de afnemer dat aan hem is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de goederen.

Voor de toepassing van de vrijstelling is evenwel **niet vereist** dat het meegedeelde **btw-identificatienummer** van de afnemer werd toegekend **door de lidstaat van aankomst** van de verzending of het vervoer van de goederen, zolang het maar is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de goederen.

Wanneer niet voldaan is aan deze nieuwe grondvoorwaarde, wordt de vrijstelling geweigerd (6). De belastingplichtige kan zich voor wat betreft intracommunautaire leveringen die plaatsvinden vanaf 01.01.2020 niet meer beroepen op voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie die handelt over de toepassing van de vrijstelling wanneer de afnemer dat btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest VSTR, zaak C-587/10, van 27.09.2012, Arrest Plöckl, zaak C-24/15, van 20.10.2016, Arrest Euro Tyre, zaak C-21/16, van 09.02.2017).

(6) De mogelijkheden tot latere rechtzetting worden hieronder besproken onder 3.6.1.3.3. tot 3.6.1.3.6.

De mededeling door de afnemer van een btw-identificatienummer dat werd afgeleverd door een andere lidstaat, vormt op zich geen voldoende bewijs. Er moet eveneens worden aangetoond dat:

- het btw-identificatienummer, dat door de afnemer wordt meegedeeld aan de leverancier, daadwerkelijk is toegekend aan die afnemer, hetgeen kan worden aangetoond door de documenten waarvan sprake in artikelen 2 en 3 van koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 (zie 3.6.1.2. en 3.6.1.4.);
- dit btw-identificatienummer geldig is op het tijdstip van de levering.

Het is aangewezen dat de leverancier zich telkens vergewist van de identiteit van de persoon aan wie ze met vrijstelling van btw levert (identiteitskaart, paspoort, kredietkaart, ...), vooral indien de goederen meegenomen worden door de koper.

De leverancier die niet overtuigd is van de geldigheid van het btw-identificatienummer dat hem werd medegedeeld kan hiervan bevestiging vragen bij onderstaande dienst:

Federale Overheidsdienst Financiën
Internationale Betrekkingen – CLO-btw
North Galaxy
Koning Albert II-laan 33 bus 25
1030 BRUSSEL
Tel.: 0257/740 30 (alle werkdagen van 8.00 u. tot 16.00 u.)
Fax: 0257/963 57
E-mail: vat.validation@minfin.fed.be

Het CLO-btw bevestigt of ontkent, naargelang het geval, dat een aan een belastingplichtige leverancier of dienstverrichter (die intracommunautaire handelingen verricht) medegedeeld btw-identificatienummer geldig is en toegekend is aan de persoon met de naam of de benaming en het adres zoals opgegeven door deze belastingplichtige. Op verzoek bevestigt de dienst CLO-btw haar antwoord schriftelijk. De bevestiging geldt slechts voor het moment van de raadpleging van de elektronische bestanden. Die datum wordt in geval van schriftelijke bevestiging overigens uitdrukkelijk vermeld en heeft tot gevolg dat het betrokken nummer bestaat en 'actief' is op het ogenblik van de raadpleging.

De bevestiging van de geldigheid van btw-identificatienummers kan ook bekomen worden via een website van de Europese Commissie, directoraat TAXUD:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do

Afhankelijk van het land wordt het btw-identificatienummer gekoppeld aan een naam en een adres (wat het geval is voor een Belgisch btw-identificatienummer).

Deze site kan ook een schriftelijke bevestiging afleveren, als een belastingplichtige, die de validatie aanvraagt, zijn eigen btw-identificatienummer meedeelt.

Merk evenwel op dat deze website op dit ogenblik voor een aantal lidstaten enkel toelaat om de geldigheid van een door de klant medegedeeld btw-identificatienummer na te gaan, maar in tegenstelling tot een aanvraag tot bevestiging via de dienst CLO-btw, niet toelaat om na te gaan of het btw-identificatienummer effectief werd toegekend aan de klant.

Er wordt opgemerkt dat deze verificatie noch onmisbaar, noch voldoende is om de betrokken levering rechtmatig vrij te stellen.

Zij voegt zich bij het geheel van de bewijsmiddelen.

Deze verificatie dringt zich niet op in alle gevallen. Wanneer een onderneming met vrijstelling van btw verkoopt aan een klant in een andere lidstaat die de nodige garanties biedt (bijvoorbeeld omdat er reeds een handelsrelatie bestaat), is het overbodig de geldigheid van het btw-identificatienummer systematisch bij elke levering na te gaan. Het blijft evenwel raadzaam, zelfs in die gevallen, het btw-identificatienummer periodiek te verifiëren.

3.6.1.3.2. Retroactieve schrapping van het btw-identificatienummer van de afnemer

Wanneer de leverancier **te goeder trouw** handelt en voldoet aan zijn bewijsverplichting, zal de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek niet worden geweigerd om de enkele reden dat de fiscale autoriteiten van een andere lidstaat na de intracommunautaire levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht - tot vóór die levering - hebben geschrapt.

Voorbeeld:

Een te goeder trouw handelende belastingplichtige verricht een intracommunautaire levering aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige-indiener. Laatstgenoemde deelt zijn op dat moment geldig btw-identificatienummer mee, toegekend door die lidstaat. De leverancier controleert de geldigheid via de website van de Europese Commissie en bekomt een schriftelijke bevestiging van de website. Bij een latere fiscale controle bij de leverancier, legt deze de nodige bewijsstukken voor waaruit blijkt dat er voldaan is aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek, maar blijkt dat het btw-nummer een tijd na de levering in kwestie is geschrapt door de fiscale autoriteiten van die lidstaat met een terugwerkende kracht tot vóór de levering in kwestie. In dit voorbeeld kan de vrijstelling niet worden geweigerd om de enkele reden dat het btw-nummer van de afnemer met terugwerkende kracht is geschrapt.

De vrijstelling zal uiteraard worden geweigerd, wanneer de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude of wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn levering deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude of bij misbruik (zie onder meer Hof van Justitie, Arrest R, zaak C-285/09, van 07.12.2010, punten 50. en 51.).

3.6.1.3.3. De afnemer beschikt over een geldig btw-nummer maar heeft het niet meegedeeld

Wanneer de leverancier vanuit België een intracommunautaire levering verricht en zijn afnemer beschikt over een geldig btw-identificatienummer dat hem werd toegekend door een andere lidstaat, maar het niet meedeelt aan de leverancier, kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek in principe niet worden toegepast. De leverancier zal bijgevolg Belgische btw aanrekenen op de oorspronkelijke factuur en de handeling in zijn periodieke btw-aangifte opnemen door vermelding van de maatstaf van heffing in één van de roosters 01, 02 of 03 en de verschuldigde btw in rooster 54.

Het kan bijvoorbeeld gaan om een vergissing of onzorgvuldigheid vanwege de afnemer.

Als de afnemer op een later moment alsnog zijn btw-identificatienummer (toegekend door een andere lidstaat en reeds geldig op het tijdstip van de levering) meedeelt met het oog op een rechtzetting, wordt de factuur rechtgezet en is de vrijstelling alsnog van toepassing (voor zover natuurlijk alle overige voorwaarden van de vrijstelling zijn voldaan).

Concreet gebeurt de rechtzetting als volgt:

- de reeds uitgereikte factu(u)r(en) zonder vrijstelling (dient) dienen te worden rechtgezet (dit kan per uitgereikte factuur via een verbeterend stuk dat verwijst naar de factuur in kwestie. De oorspronkelijke factuur en het verbeterend stuk vormen in dit geval samen de uitgereikte factuur). De leverancier mag er ook voor kiezen om deze factuur volledig te annuleren door middel van een creditnota en tegelijkertijd een nieuwe factuur uit te reiken aan zijn medecontractant;
- de opname van de handeling in de periodieke btw-aangifte moet worden rechtgezet in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt. De leverancier moet bij de rechtzetting de maatstaf van heffing vermeld op de oorspronkelijke factuur opnemen in rooster 49 aangezien de oorspronkelijke inschrijving werd verricht in een ander rooster dan rooster 46. Hij moet bovendien de thans vrijgestelde levering opnemen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting gebeurt;

- de handeling moet worden opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt (de voorwaarde onder 3.6.1.5 wordt dan geacht te zijn gerespecteerd);
- de leverancier kan de teruggaaf vragen van de over die leveringen aangerekende btw overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek. Hij neemt het bedrag van de belasting, vermeld op de oorspronkelijke factuur die hij heeft opgenomen in rooster 54 van een eerdere periodieke btw-aangifte, op in rooster 64 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt.

De rechtzetting is mogelijk via een periodieke btw-aangifte ingediend uiterlijk op 31 december van het derde kalenderjaar volgend op het jaar waarin de initieel aangerekende btw opeisbaar is geworden.

De vrijstelling zal uiteraard worden geweigerd, wanneer de leverancier zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude of wanneer hij wist of had moeten weten dat hij met zijn levering deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude of ingeval van misbruik (zie Hof van Justitie, Arrest R, zaak C-285/09, van 07.12.2010, punten 50. en 51.).

3.6.1.3.4. Btw-nummer van de afnemer is in aanvraag op het tijdstip van de levering (7)

(7) Deze rubriek geldt ook mutatis mutandis indien het aangevraagde btw-identificatienummer reeds zou zijn toegekend, maar nog niet is opgeladen in VIES (en dus nog niet geldig is) op het tijdstip van de levering.

Wanneer de leverancier vanuit België een intracommunautaire levering verricht en zijn afnemer hem mededeelt dat zijn btw-nummer van een andere lidstaat nog in aanvraag is, kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek in principe niet worden toegepast. De leverancier zal bijgevolg Belgische btw aanrekenen op de oorspronkelijke factuur en de handeling in zijn periodieke btw-aangifte opnemen door vermelding van de maatstaf van heffing in één van de roosters 01, 02 of 03 en de verschuldigde btw in rooster 54.

Wanneer de andere lidstaat uiteindelijk het btw-identificatienummer heeft toegekend aan de afnemer en de afnemer het mededeelt aan zijn leverancier, wordt de factuur rechtgezet en is de vrijstelling alsnog van toepassing (voor zover natuurlijk alle overige voorwaarden van de vrijstelling zijn voldaan) rekening houdend met het hierna gemaakte onderscheid:

- Indien het door de afnemer meegedeelde btw-identificatienummer met terugwerkende kracht geldig is op het tijdstip van de levering, dient de rechtzetting te gebeuren zoals vermeld onder 3.6.1.3.3.
- Indien het door de afnemer meegedeelde btw-identificatienummer niet werd toegekend met terugwerkende kracht tot het tijdstip waarop de levering heeft plaatsgevonden, gebeurt de rechtzetting van de factuur als kan worden aangetoond dat de afnemer op het tijdstip van de initiële levering een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is die als zodanig optrad in een andere lidstaat en er daar toe gehouden was om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen:

A. er wordt aangenomen dat het bewijs daarvan wordt geleverd als de leverancier van zijn afnemer het schriftelijk bewijs heeft bekomen dat zijn btw-identificatienummer in aanvraag was op het tijdstip van de levering (het kan bijvoorbeeld gaan om een attest afgeleverd door de fiscale autoriteiten van de lidstaat die het btw-identificatienummer hebben toegekend of om schriftelijke communicatie tussen de afnemer en die fiscale autoriteiten);

B. kan het bewijs onder A niet worden aangeleverd, dan volstaat het dat de leverancier het bewijs verkrijgt van zijn afnemer dat laatstgenoemde de intracommunautaire verwerving van de goederen heeft aangegeven en aan de btw (8) heeft onderworpen in de lidstaat van aankomst;

C. kan het bewijs onder A of B niet worden aangeleverd, dan dient er te worden aangetoond dat de afnemer een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon was die als zodanig (9) handelde. Dit bewijs kan worden aangeleverd door elk bewijskrachtig stuk waarover de leverancier beschikt of dat de leverancier verkrijgt van de afnemer, behalve de eed (het bewijs kan voortvloeien uit bijvoorbeeld jaarrekeningen van de afnemer, de aard van de goederen, contracten, facturen en bestelbonnen uit die periode betreffende de afnemer, een uittreksel uit het lokale handelsregister van het land waar de afnemer gevestigd is, ...).

(8) Dit sluit uiteraard niet de mogelijkheid uit dat de intracommunautaire verwerving in die lidstaat is vrijgesteld.

(9) Dit betekent dat de afnemer handelde in het kader van zijn economische activiteit wanneer hij een belastingplichtige is en dat de afnemer handelde in het kader van zijn activiteit die buiten de werkingssfeer valt wanneer hij een niet-belastingplichtige rechtspersoon is.

Concreet gebeurt de rechtzetting als volgt:

- de reeds uitgereikte factu(u)r(en) zonder vrijstelling (dient) dienen te worden rechtgezet (dit kan per uitgereikte factuur via een verbeterend stuk dat verwijst naar de factuur in kwestie. De oorspronkelijke factuur en het verbeterend stuk vormen in dit geval samen de uitgereikte factuur). De leverancier mag er ook voor kiezen om deze factuur volledig te annuleren door middel van een creditnota en tegelijkertijd een nieuwe factuur uit te reiken aan zijn medecontractant;
- de opname van de handeling in de periodieke btw-aangifte moet worden rechtgezet in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt. De leverancier moet bij de rechtzetting de maatstaf van heffing vermeld op de oorspronkelijke factuur opnemen in rooster 49 aangezien de oorspronkelijke inschrijving werd verricht in een ander rooster dan rooster 46. Hij moet bovendien de thans vrijgestelde levering opnemen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting gebeurt;
- de handeling moet worden opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt (de voorwaarde onder 3.6.1.5. wordt dan geacht te zijn gerespecteerd);
- de leverancier kan de teruggaaf vragen van de over die leveringen aangerekende btw overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek. Hij neemt het bedrag van de belasting, vermeld op de oorspronkelijke factuur die hij heeft opgenomen in rooster 54 van een eerdere periodieke btw-aangifte, op in rooster 64 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt.

De rechtzetting is mogelijk via een periodieke btw-aangifte ingediend uiterlijk op 31 december van het derde kalenderjaar volgend op het jaar waarin de initieel aangerekende btw opeisbaar is geworden.

De vrijstelling zal worden geweigerd, wanneer de leverancier zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude of wanneer hij wist of had moeten weten dat hij met zijn levering deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude of bij misbruik (zie onder meer Hof van Justitie, Arrest R, zaak C-285/09, van 07.12.2010, punten 50. en 51.).

3.6.1.3.5. De afnemer beschikt niet over een btw-identificatienummer op het tijdstip van de levering, maar wil zich nadien in regel stellen

Het kan bijvoorbeeld gaan om een belastingplichtige uit een derde land die niet vertrouwd is met de btw-verplichtingen of om een lid van de groep van vier (10) die in zijn lidstaat zijn verwervingsdrempel heeft overschreden zonder zich ervan bewust te zijn.

(10) Zulke belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen hebben normaal gezien weinig btw-verplichtingen en zijn zich niet altijd bewust van hun verplichtingen en de in die lidstaat bestaande drempels wanneer zij intracommunautair goederen aankopen.

Wanneer de leverancier vanuit België een intracommunautaire levering verricht aan een afnemer die niet over een btw-identificatienummer beschikt dat aan hem werd toegekend door een andere lidstaat, kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek niet worden toegepast. De leverancier zal bijgevolg Belgische btw aanrekenen op de oorspronkelijke factuur en de handeling in zijn periodieke btw-aangifte opnemen door vermelding van de maatstaf van heffing in één van de roosters 01, 02 of 03 en de verschuldigde btw in rooster 54.

Wanneer de afnemer zich in regel wil stellen en alsnog een btw-identificatienummer aanvraagt en toegekend krijgt in een andere lidstaat en dit meedeelt aan de leverancier, wordt de factuur rechtgezet en is de vrijstelling alsnog van toepassing (voor zover natuurlijk alle overige voorwaarden van de vrijstelling zijn voldaan) rekening houdend met het hierna gemaakte onderscheid:

- Indien het door de afnemer meegedeelde btw-identificatienummer met terugwerkende kracht geldig is op het tijdstip van de levering, dient de rechtzetting te gebeuren zoals vermeld onder 3.6.1.3.3.
- Indien het door de afnemer meegedeelde btw-identificatienummer niet werd toegekend met terugwerkende kracht tot het tijdstip waarop de levering heeft plaatsgevonden, gebeurt de rechtzetting van de factuur als kan worden aangetoond dat de afnemer op het tijdstip van de initiële levering een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is die als zodanig optrad in een andere lidstaat en er daar toe gehouden was om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen:

A. er wordt aangenomen dat het bewijs daarvan wordt geleverd als de leverancier het bewijs verkrijgt van zijn afnemer dat laatstgenoemde de intracommunautaire verwerving van de goederen heeft aangegeven en aan de btw (11) heeft onderworpen in de lidstaat van aankomst;

B. kan het bewijs onder A niet worden aangeleverd, dan dient er te worden aangetoond dat de afnemer een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon was die als zodanig(12) handelde. Dit bewijs kan worden aangeleverd door elk bewijskrachtig stuk waarover de leverancier beschikt of dat de leverancier verkrijgt van de afnemer, behalve de eed (het bewijs kan voortvloeien uit bijvoorbeeld jaarrekeningen van de afnemer, de aard van de goederen, contracten, facturen en bestelbonnen uit die periode betreffende de afnemer, een uittreksel uit het lokale handelsregister van het land waar de afnemer gevestigd is, ...).

(11) Dit sluit uiteraard niet de mogelijkheid uit dat de intracommunautaire verwerving in die lidstaat is vrijgesteld.

(12) Dit betekent dat de afnemer handelde in het kader van zijn economische activiteit wanneer hij een belastingplichtige is en dat de afnemer handelde in het kader van zijn activiteit die buiten de werkingssfeer valt wanneer hij een niet-belastingplichtige rechtspersoon is.

Concreet gebeurt de rechtzetting als volgt:

- de reeds uitgereikte factu(u)r(en) zonder vrijstelling (dient) dienen te worden rechtgezet (dit kan per uitgereikte factuur via een verbeterend stuk dat verwijst naar de factuur in kwestie. De oorspronkelijke factuur en het verbeterend stuk vormen in dit geval samen de uitgereikte factuur). De leverancier mag er ook voor kiezen om deze factuur volledig te annuleren door middel van een creditnota en tegelijkertijd een nieuwe factuur uit te reiken aan zijn medecontractant;
- de opname van de handeling in de periodieke btw-aangifte moet worden rechtgezet in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt. De leverancier moet bij de rechtzetting de maatstaf van heffing vermeld op de oorspronkelijke factuur opnemen in rooster 49 aangezien de oorspronkelijke inschrijving werd verricht in een ander rooster dan rooster 46. Hij moet bovendien de thans vrijgestelde levering opnemen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting gebeurt;
- de handeling moet worden opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt (de voorwaarde onder 3.6.1.5. wordt dan geacht te zijn gerespecteerd);
- de leverancier kan de teruggaaf vragen van de over die leveringen aangerekende btw overeenkomstig artikel 77, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek. Hij neemt het bedrag van de belasting, vermeld op de oorspronkelijke factuur die hij heeft opgenomen in rooster 54 van een eerdere periodieke btw-aangifte, op in rooster 64 van de periodieke btw-aangifte van het tijdvak waarin de rechtzetting plaatsvindt.

De rechtzetting is mogelijk via een periodieke btw-aangifte ingediend uiterlijk op 31 december van het derde kalenderjaar volgend op het jaar waarin de initieel aangerekende btw opeisbaar is geworden.

De vrijstelling zal worden geweigerd, wanneer de leverancier zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude of wanneer hij wist of had moeten weten dat hij met zijn levering deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude of bij misbruik (zie onder meer Hof van Justitie, Arrest R, zaak C-285/09, van 07.12.2010, punten 50. en 51.).

3.6.1.3.6. Interactie met de richtlijn 2008/9/EG en 13de richtlijn wanneer de voorwaarde van artikel 39bis, eerste lid, 1°, b), van het Btw-Wetboek niet vervuld is

Zoals hierboven aangehaald kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek niet worden toegepast, wanneer de leverancier vanuit België een intracommunautaire levering verricht aan een afnemer die geen btw-identificatienummer meedeelt dat aan hem werd toegekend door een andere lidstaat. De leverancier zal bijgevolg Belgische btw aanrekenen op de oorspronkelijke factuur en de handeling in zijn periodieke btw-aangifte opnemen door vermelding van de maatstaf van heffing in één van de roosters 01, 02 of 03 en de verschuldigde btw in rooster 54.

De afnemer kan geen teruggaaf krijgen via de procedure van de richtlijn 2008/9/EG van de btw die hem in rekening werd gebracht voor een intracommunautaire levering van goederen die kan worden vrijgesteld door artikel 39bis, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek, maar deze vrijstelling niet geniet omdat de afnemer zijn verplichting niet is nagekomen om zijn geldig btw-identificatienummer van een andere lidstaat mee te delen.

Evenmin kan een niet in de EU gevestigde belastingplichtige teruggaaf krijgen via de procedure van de 13de richtlijn van de btw die hem in rekening werd gebracht voor een intracommunautaire levering van goederen die kan worden vrijgesteld door artikel 39bis, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek, maar

deze vrijstelling niet geniet omdat de afnemer zijn verplichting niet is nagekomen om zijn geldig btw-identificatienummer van een andere lidstaat mee te delen.

Om de teruggaaf van de door de leverancier aangerekende btw te bekomen over de intracommunautaire levering in kwestie, moet de afnemer dus de nodige stappen zetten naar de leverancier toe om zijn situatie te regulariseren, zoals beschreven onder punten 3.6.1.3.3. tot 3.6.1.3.5. Via de rechtzetting zoals omschreven onder punten 3.6.1.3.3. tot 3.6.1.3.5., kan de afnemer de teruggaaf van de initieel aangerekende btw bekomen bij de leverancier en kan de leverancier op zijn beurt de teruggaaf van die btw bekomen via zijn periodieke btw-aangifte.

Uitsluitend in een situatie waarin:

- voldaan is aan de voorwaarden voor de rechtzetting zoals vermeld (naar gelang het geval) onder 3.6.1.3.3., 3.6.1.3.4. of 3.6.1.3.5.;
- er geen sprake is van fraude of misbruik;
- die btw daadwerkelijk aan de Schatkist is gestort door de leverancier en;
- de terugbetaling van de btw door die leverancier aan de afnemer onmogelijk of uiterst moeilijk blijkt te zijn (meer bepaald ingeval van insolvabiliteit, faillissement, gerechtelijk akkoord van de leverancier),

kan de afnemer zijn verzoek tot terugbetaling rechtstreeks richten tot de administratie (13) (zie in dit verband Hof van Justitie, Arrest Reemtsma, zaak C-35/05, van 15.03.2007 en Working Paper nr. 989 van de Europese Commissie, taxud.c.1(2020)971538, van 07.02.2020). Hiermee wordt dus niet de situatie bedoeld waarbij de leverancier de terugbetaling weigert (discussie, conflict tussen de partijen), zonder dat hij in de onmogelijkheid is om de terugbetaling te doen wegens insolvabiliteit, faillissement, gerechtelijk akkoord. In dat geval dient de afnemer de teruggaaf desnoods langs civielrechtelijke weg te bekomen.

(13) De afnemer richt zijn verzoek schriftelijk aan de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, Operationele expertise en ondersteuning, dienst btw, Koning Albert II-laan 33 bus 25, 1030 Brussel.

3.6.1.4. Het vervoer of de verzending van de goederen (voorwaarde 4)

3.6.1.4.1. Algemeen principe

Een andere belangrijke grondvoorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek is dat de goederen worden verzonden of vervoerd **buiten België** maar **binnen de gemeenschap** (van België naar een andere lidstaat):

- hetzij **door de verkoper of voor zijn rekening**;
- hetzij **door de koper of voor zijn rekening**.

De leverancier moet aantonen dat de goederen in kwestie naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd en België ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek hebben verlaten.

De leverancier moet steeds in bezit zijn van alle documenten waaruit de echtheid van de verzending of het vervoer van de goederen vanuit België naar een andere lidstaat blijkt.

Dit bewijs moet dus voortvloeien uit gebruikelijke handelsdocumenten die het bestaan van het vervoer of de verzending van de goederen naar de andere lidstaat vaststellen. **Elk bewijsdocument is toegelaten, maar geen enkel bijzonder document is op zich voldoende of onmisbaar.**

Voorbeelden van deze documenten zijn: bestelbonnen, facturen van vervoerders, vervoerdocumenten, betalingsdocumenten (14), contracten, verzekeringsdocumenten,... (zie artikel 3, § 1, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).

(14) Leveranciers hebben er bijgevolg belang bij geen contante betaling te aanvaarden, behoudens in uitzonderlijke gevallen.

Indien de leverancier niet over de nodige bewijsstukken beschikt om het vervoer of de verzending van de goederen van België naar een andere lidstaat aan te tonen, is de Belgische administratie niet verplicht om krachtens de richtlijn inzake wederzijdse bijstand en de verordening inzake administratieve samenwerking inlichtingen, waaruit dat vervoer zou kunnen blijken, in te winnen bij de bevoegde fiscale autoriteiten van de lidstaat waarnaar de goederen volgens de leverancier werden vervoerd (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Twoh, zaak C-184/05, van 27.09.2007).

3.6.1.4.2. Beperking van de aansprakelijkheid voor de te goeder trouw handelende leverancier ingeval van fraude door de afnemer

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat wanneer de verkoper **aan zijn verplichtingen inzake het bewijs van een intracommunautaire leveringen heeft voldaan**, terwijl de afnemer zijn contractuele verplichting tot verzending of vervoer van het betrokken goed buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen, de btw in deze lidstaat dient te worden betaald door de afnemer. De leverancier kan in dat geval dus niet worden verplicht tot nabetaling van de over deze levering verschuldigde btw.

Er wordt benadrukt dat het hier over een leverancier gaat die te goeder trouw heeft gehandeld en een geheel van bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd. Hij moet trouwens alle maatregelen hebben genomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Teleos, zaak C-409/04, van 27.09.2007, punt 55., Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Traum, zaak C-492/13, van 09.10.2014, punt 41.).

De vrijstelling van een intracommunautaire levering moet worden geweigerd, wanneer aan de hand van objectieve elementen vaststaat dat de verkoper de op hem rustende bewijsplicht niet is nagekomen of hij wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te voorkomen dat hij zelf bij deze fraude betrokken raakte (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Mecsek-Gabona, zaak C-273/11, 06.09.2012, Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Traum, zaak C-492/13, van 09.10.2014, punt 42.) of in geval van misbruik (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Maks Pen, zaak C-18/13, van 13.02.2014, punt 26.).

3.6.1.4.3. Wettelijk vermoeden van verzending of vervoer van artikel 45bis van de uitvoeringsverordening

De Europese wetgever heeft ervoor gekozen om 2 wettelijke vermoedens toe te voegen aan de uitvoeringsverordening EU/282/2011, op basis waarvan de goederen moeten worden geacht te zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de gemeenschap (zie artikel 45bis van de uitvoeringsverordening EU/282/2011 en artikel 3, § 2, koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).

Het eerste vermoeden is van toepassing wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de **leverancier**.

Het tweede vermoeden is van toepassing wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de **afnemer**.

Deze maatregel treedt in werking op 01.01.2020 en heeft de bedoeling een praktische oplossing aan te reiken alsook de administratie waarborgen te bieden.

De vermoedens hebben een omkering tot gevolg van de bewijslast met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen buiten België naar een andere lidstaat. Wanneer de leverancier gebruik maakt van één van bovenvermelde vermoedens, wordt die verzending of dat vervoer geacht te zijn bewezen, behalve wanneer de administratie dat vermoeden kan weerleggen.

Om het toegepaste vermoeden te weerleggen moet de administratie de nodige elementen aanvoeren die aantonen dat de goederen niet werden vervoerd of verzonden van België naar een andere lidstaat.

Het weerleggen van het vermoeden verschilt van de situatie waarin de administratie kan aantonen dat één van de voorgelegde documenten (zie hieronder categorie 1 en 2) onjuiste informatie bevat of vals is (15). Het gevolg hiervan is dat de leverancier zich niet langer kan beroepen op het vermoeden. Het is evenwel mogelijk dat de leverancier andere documenten zoals hierna bedoeld onder categorie 1 en 2 kan voorleggen die hem toelaten om te genieten van het vermoeden of dat hij het bewijs van vervoer kan verschaffen door middel van een geheel van bewijsstukken zoals bedoeld in 3.6.1.4.1.

(15) Uiteraard is de vrijstelling van artikel 39bis, van het Btw-Wetboek niet van toepassing wanneer de leverancier deelneemt aan fraude of wist of had moeten weten dat hij bij fraude is betrokken of ingeval van misbruik.

De leverancier is trouwens niet verplicht om zich te beroepen op het vermoeden en mag voor elke afzonderlijke intracommunautaire levering kiezen of hij er zich op beroept. Niets weerhoudt de belastingplichtige om de verzending of het vervoer buiten België naar een andere lidstaat te bewijzen aan de hand van een geheel van bewijsstukken zoals besproken onder punt 3.6.1.4.1. of om beroep te doen op het vermoeden bedoeld onder 3.6.1.4.4.

Voor de toepassing van artikel 39bis van het Btw-Wetboek geldt het **vermoeden** dat goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat in de volgende gevallen:

1. De leverancier, of een derde voor zijn rekening, verricht de verzending of het vervoer van de goederen:

1.1. **ofwel** is de leverancier in het bezit van ten minste **twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken van categorie 1** (zie hieronder) afgegeven door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de leverancier en van de afnemer;

1.2. **ofwel** is de leverancier in het bezit van **één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van categorie 1** (zie hieronder), samen met **één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van categorie 2** (zie hieronder), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer.

2. De afnemer, of een derde voor zijn rekening, verricht de verzending of het vervoer van de goederen:

2.1. de leverancier is in het bezit van een **schriftelijke verklaring van de afnemer** waarin hij bevestigt dat de goederen door hem of voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd en waarin de lidstaat van bestemming is vermeld.

Die schriftelijke verklaring bevat:

2.1.1. de datum van afgifte van de verklaring

2.1.2. de naam en het adres van de afnemer

2.1.3. de hoeveelheid en de aard van de goederen

2.1.4. de datum en plaats van aankomst van de goederen

2.1.5. ingeval van levering van vervoermiddelen het identificatienummer van het vervoermiddel (chassisnummer)

2.1.6. de identificatie van de persoon die de goederen namens de afnemer aanvaardt.

De **afnemer** moet die verklaring **uiterlijk op de tiende dag** van de maand volgend op de levering aan de koper **bezorgen**.

2.2. **EN** de leverancier is in het bezit van:

2.2.1. **ofwel** ten minste **twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken van categorie 1** (zie hieronder) die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de leverancier en van de afnemer;

2.2.2. **ofwel één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van categorie 1** (zie hieronder), samen met **één niet-tegenstrijdig bewijsstuk van categorie 2** (zie hieronder), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer.

Voor de toepassing van bovenvermelde vermoedens worden aanvaard als bewijs van verzending of vervoer:

- **Categorie 1:** documenten met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen, zoals:

* een ondertekend CMR-document of een ondertekende CMR-vrachtbrief

* een cognossement

* een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen

* een factuur van de vervoerder van de goederen.

- **Categorie 2:** De volgende documenten:

* een verzekeringsdocument voor de verzending of het vervoer van de goederen of bankdocumenten die de betaling van de verzending of het vervoer of het vervoer of de verzending staven

* officiële documenten uitgereikt door een openbare instantie, zoals een notaris, waarin de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming wordt bevestigd

* een ontvangstbewijs van een entrepouhouder afgegeven in de lidstaat van bestemming, waarin de opslag van de goederen in die lidstaat wordt bevestigd.

Het btw-comité is bijna unaniem overeengekomen dat om te bepalen of twee partijen onafhankelijk zijn van elkaar in de zin van artikel 45bis, lid 1, a en b, van de uitvoeringsverordening:

- twee partijen niet als 'onafhankelijk' worden beschouwd wanneer ze dezelfde rechtspersoon zijn, en;
- de criteria bepaald in artikel 80 van de richtlijn 2006/112/EG zullen worden gebruikt zodat partijen waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of

juridische banden bestaan', niet mogen worden beschouwd als onafhankelijk van elkaar (richtsnoeren van het 113de btw-comité van 03.06.2019, document H – taxud.c.1(2019) 7901898 WP nr. 979).

In dit verband wordt verwezen naar artikel 33, § 2, 3°, van het Btw-Wetboek. Bijgevolg worden twee partijen niet als 'onafhankelijk' beschouwd wanneer de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen:

- ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;
- als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.

Wanneer de leverancier of de afnemer **zelf** met eigen transportmiddel het vervoer van de goederen verricht, kunnen de vermoedens van artikel 45bis van de uitvoeringsverordening in principe niet worden toegepast, aangezien er in principe niet zal voldaan zijn aan de vereiste van artikel 45bis, lid 1, a) en b), ii) van de uitvoeringsverordening, met name de vereiste dat de niet-tegenstrijdige bewijsstukken moeten worden afgegeven door 2 verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de leverancier en van de afnemer.

De leverancier kan zich uiteraard niet op de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek beroepen wanneer hij betrokken is bij fraude of wist of had moeten weten dat hij met zijn levering zou betrokken raken bij fraude of ingeval van misbruik.

3.6.1.4.4. Bestemmingsdocument

Naast de wettelijke vermoedens zoals bedoeld in artikel 45bis van de uitvoeringsverordening EU/282/2011, heeft de Belgische wetgever een eigen wettelijk vermoeden bepaald in artikel 3, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019.

Het vermoeden kan worden toegepast ongeacht of het vervoer of de verzending van de goederen gebeurt:

- door of voor rekening van de leverancier, of;
- door of voor rekening van de afnemer.

Goederen die het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire levering met toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 1° tot 3°, van het Btw-Wetboek worden geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat wanneer de leverancier in het bezit is van:

- het bestemmingsdocument (zie hieronder), en;
- de factuur met betrekking tot het vervoer indien de goederen voor rekening van de leverancier werden vervoerd.

De inhoud van deze stukken mag niet tegenstrijdig zijn met die van de documenten bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019. Laatstgenoemde documenten betreffen de stukken die de echtheid van de levering staven en omvatten onder meer: de contracten, de bestelbonnen, de facturen en de betalingsstukken. De administratie behoudt dus de mogelijkheid om deze documenten op te vragen om de echtheid van de transactie te controleren.

De administratie kan het hierboven bedoelde vermoeden weerleggen. Om het vermoeden te weerleggen, moet de administratie de nodige elementen aanvoeren die aantonen dat de goederen niet werden vervoerd of verzonden van België naar een andere lidstaat.

Het weerleggen van het vermoeden verschilt van onder meer volgende situaties:

- de belastingplichtige niet alle in artikel 3, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 vereiste documenten kan voorleggen;
- dat het bestemmingsdocument niet alle door artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 vereiste vermeldingen bevat;
- de administratie kan aantonen dat één van de door artikel 3, § 3, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 vereiste documenten onjuiste informatie bevat of vals is (16).

(16) De vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek is evenwel niet van toepassing wanneer de leverancier deelneemt aan fraude of wist of had moeten weten dat hij bij fraude betrokken is of ingeval van misbruik.

Het gevolg hiervan is dat de leverancier zich niet langer kan beroepen op het vermoeden van artikel 3, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019. Het is evenwel mogelijk dat de leverancier:

- het bewijs van vervoer kan verschaffen door middel van een geheel van bewijsstukken zoals bedoeld in 3.6.1.4.1., of;
- zich beroept op het vermoeden van artikel 45bis van de uitvoeringsverordening EU/282/2011 voor zover aan alle door die bepaling gestelde voorwaarden is voldaan (zie 3.6.1.4.3.).

De leverancier is trouwens niet verplicht om zich te beroepen op het vermoeden van artikel 3, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 en mag voor elke afzonderlijke intracommunautaire levering kiezen of hij er zich op beroept. Niets weerhoudt de belastingplichtige om de verzending of het vervoer buiten België naar een andere lidstaat te bewijzen aan de hand van een geheel van bewijsstukken zoals besproken onder punt 3.6.1.4.1. of zich te beroepen op het vermoeden van artikel 45bis (zie 3.6.1.4.3.) van de uitvoeringsverordening EU/282/2011 onder de door die bepaling gestelde voorwaarden.

Het vermoeden is niet van toepassing wanneer de leverancier wist of had moeten weten dat de goederen niet van België naar een andere lidstaat werden verzonden of vervoerd. Meer in het algemeen kan de leverancier zich niet op de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek beroepen wanneer hij betrokken is bij fraude of wist of had moeten weten dat hij met zijn levering zou betrokken raken bij fraude of ingeval van misbruik.

Het bestemmingsdocument moet de volgende gegevens vermelden (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019):

1. de naam of de maatschappelijke benaming van de leverancier, het adres van zijn administratieve of maatschappelijke zetel en zijn Belgisch btw-identificatienummer;
2. de naam of de maatschappelijke benaming van de afnemer, het adres en zijn btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan België waaronder de afnemer de intracommunautaire verwerving heeft verricht;
3. de bevestiging dat het bestemmingsdocument betrekking heeft op de aankomst van goederen die het voorwerp uitmaken van de intracommunautaire levering van goederen die vrijgesteld is op grond van artikel 39bis, eerste lid, 1° en 3°, van het Btw-Wetboek;
4. de plaats van aankomst van de goederen, namelijk het adres in de lidstaat van aankomst ander dan België;
5. de gebruikelijke benaming en de hoeveelheid van de goederen en, indien het vervoermiddelen betreft, het identificatienummer van het vervoermiddel;
6. de datum van uitreiking van de factuur evenals het opeenvolgend nummer dat de factuur op eenduidige wijze identificeert of, wanneer de factuur nog niet is uitgereikt, een andere tussen de partijen gebruikte

referentie die ondubbelzinnig aan de factuur is verbonden, op voorwaarde dat zowel de leverancier als de afnemer in het bezit zijn van een exemplaar van het document dat die referentie bevat;

7. de datum van de ontvangst van de geleverde goederen.

Er mag een geglobaliseerd bestemmingsdocument worden opgesteld voor alle leveringen vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek die werden gedaan voor eenzelfde afnemer gedurende een periode die niet meer bedraagt dan drie opeenvolgende kalendermaanden. In dat geval worden de gegevens bedoeld in 4 tot 7 vermeld per levering die is vrijgesteld op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek en vermeldt het bestemmingsdocument tevens de periode waarop het betrekking heeft.

Het bestemmingsdocument wordt opgesteld door:

- de leverancier, of;
- de afnemer, of;
- een persoon die door één van hen naar behoren werd gemachtigd.

In geval van een kettingverkoop is de leverancier uiteraard die persoon die in die ketting de vrijgestelde levering verricht. In dat geval kan het bestemmingsdocument uiteraard eveneens worden opgesteld door zijn medecontractant in de ketting (de belastingplichtige afnemer van de goederen na deze vrijgestelde levering) of een door één van hen naar behoren gemachtigde persoon. Laatstgenoemde persoon kan bijvoorbeeld de eindafnemer in de ketting zijn voor wie de goederen uiteindelijk zijn bestemd (de laatste schakel in de ketting) indien het vervoer en dus de intracommunautaire levering in een eerder stadium van de ketting plaatsvindt.

Het bestemmingsdocument wordt gedateerd en ondertekend en bezorgd aan de leverancier uiterlijk binnen de drie maanden na het verstrijken van de periode waarop het document betrekking heeft, door:

- a. de afnemer, of;
- b. een door de afnemer gemachtigde persoon die uit hoofde van zijn functie binnen de onderneming van de afnemer geacht mag worden kennis te hebben van de door de onderneming verrichte aankopen en die op het bestemmingsdocument de vermelding 'in naam van de afnemer' aanbrengt evenals zijn naam en zijn functie binnen de onderneming.

De leverancier moet zich op voorhand de identiteit en de hoedanigheid van deze persoon per e-mail, per brief of op een andere schriftelijke wijze door de koper laten bevestigen.

Ingeval de goederen niet naar een inrichting van de afnemer worden verzonden of vervoerd (17), wordt het bestemmingsdocument **eveneens** gedateerd en ondertekend **door een persoon van wie de functie hem toelaat om binnen die inrichting te attesteren dat de goederen wel degelijk zijn aangekomen** (bijv. medewerker van een derde-entrepouder waarnaar de goederen werden verzonden, werknemer van een klant verder in de keten waarnaar de goederen werden verzonden in geval van een ketenverkoop, ...). Die persoon moet op het bestemmingsdocument de vermelding 'in naam van de afnemer' aanbrengen evenals zijn naam en zijn functie en de naam van de onderneming die de inrichting uitbaat.

(17) Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de goederen worden vervoerd naar een magazijn van een derde-entrepouder waar de goederen voor rekening van de afnemer worden opgeslagen of dit kan het geval zijn bij een ketenverkoop waarbij de goederen rechtstreeks naar een volgende koper in de keten worden verzonden.

Bestemmingsdocumenten kunnen per e-mail of op een andere elektronische wijze worden verstuurd alsook bevestigd, voor zover de authenticiteit van de ondertekenaar gegarandeerd blijft. De uitwisselingsdocumenten moeten dan eveneens als zodanig worden bewaard.

Voorbeelden van een bestemmingsdocument:

A. De Belgische onderneming X (kwartaalaangever) heeft met een in lidstaat 1 gevestigde onderneming Y een bestendige handelsrelatie en levert in de maanden april tot juni goederen die via in totaal 5 facturen afgerekend worden. De goederen worden verzonden naar een inrichting van Y in de lidstaat van aankomst. Y kan in één enkel bestemmingsdocument de aankomst van de goederen bevestigen, mits verwijzing naar de respectieve facturen.

Bevestiging van de aankomst van intracommunautaire leveringen van goederen, in de zin van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG.						
Periode: april-juni 2020						
<u>Leverancier:</u>						
- Naam: NV X						
- Adres: Industrielaan 1, 9000 Gent						
- BE-nummer: BE 999.999.999						
<u>Koper:</u>						
- Naam: Y						
- Adres: Adres Lidstaat 1						
- Btw-nummer: xxxxxxxxxxxxxx						
<u>Ontvangen leveringen:</u>						
<u>Factuur nummer</u>	<u>Factuurdatum</u>	<u>Zink (in ton)</u>	<u>Nikkel (in ton)</u>	<u>Koper (in ton)</u>	<u>Datum van ontvangst van de goederen door of voor rekening van de koper</u>	<u>Plaats aankomst</u>
663	06.04.2020	1			april 2020	adres
687	27.04.2020			3	mei 2020	adres
715	12.05.2020		1		mei 2020	adres
734	10.06.2020		1,5		juni 2020	adres
		1,2			juni 2020	adres
785	21.06.2020			2	juni 2020	adres
<u>Bevestiging van de correctheid van het bestemmingsdocument:</u>						
- Naam en voornaam: Z, vermelding functie bij Y, in naam van de afnemer Y						
- Datum: ...						
- Handtekening Z						

B. Een Belgische belastingplichtige A (maandaangever) verkoopt goederen aan een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige B, die ze doorverkoopt aan een in lidstaat 2 gevestigde belastingplichtige C. De goederen worden voor rekening van verkoper A over de weg vervoerd naar de inrichting van C in lidstaat 2.

Bevestiging van de aankomst van een intracommunautaire levering van goederen in de zin van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG Periode: mei 2020
Leverancier: <ul style="list-style-type: none">- Naam: NV A- Adres: Industriepark West, 8000 Brugge- BE-nummer: BE 999.999.999
Koper: <ul style="list-style-type: none">- Naam: B- Adres: Adres Lidstaat 1- Btw-nummer: DE 999.999.999
Geleverde goederen: <ul style="list-style-type: none">- Factuurnummer: 700- Datum factuur: 29.05.2020- Geleverde goederen: 100 tapijten van het type ...- Datum van aankomst: mei 2020- Plaats van aankomst: Adres Lidstaat 2
Bevestiging van de correctheid van het bestemmingsdocument: <ul style="list-style-type: none">- Naam en voornaam: X, vermelding functie bij B, in naam van de afnemer B- Datum ...- Handtekening X- Naam en voornaam: Y, vermelding naam onderneming C en functie bij C, in naam van de afnemer B- Datum: ...- Handtekening Y

C. De Belgische onderneming K (kwartaalaangever) heeft aan de in lidstaat 1 gevestigde onderneming L op 10 januari, 20 februari en 30 juni van een jaar goederen geleverd.

De Belgische onderneming K kan de leveringen van 10 januari en 20 februari in één enkel bestemmingsdocument opnemen met betrekking tot de intracommunautaire leveringen van het eerste kwartaal. Voor de levering op 30 juni moet een ander bestemmingsdocument worden opgemaakt, omdat de goederen niet in het eerste kwartaal in ontvangst werden genomen.

3.6.1.5. Opname van de levering in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (voorwaarde 6)

De btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (zie artikel 53sexies, § 1, 53octies, § 1, en 57, § 7 van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019) is voor het VIES-systeem (18) van essentieel belang om de lidstaat van aankomst te informeren over de aanwezigheid van goederen op zijn grondgebied. Het is een cruciaal onderdeel in de strijd tegen fraude.

(18) Systeem voor de uitwisseling van btw-informatie tussen de lidstaten onderling.

Aldus wordt door middel van het nieuwe artikel 39bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek een bijkomende grondvoorwaarde toegevoegd en geldt de vrijstelling van artikel 39bis, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek niet wanneer de leverancier zijn verplichtingen met betrekking tot de btw-opgave niet vervult. Dit houdt in dat de leverancier de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen tijdig moet indienen en die opgave die vereiste correcte informatie moet bevatten.

Er zal onvermijdelijk een tijdspanne bestaan tussen het tijdstip waarop de intracommunautaire levering plaatsvindt en het tijdstip waarop de leverancier zijn verplichtingen aangaande de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen moet vervullen.

Wanneer op het tijdstip van de levering de voorwaarden van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek zijn vervuld, kan de intracommunautaire levering worden vrijgesteld, aangezien dat de enige voorwaarden zijn die op het tijdstip van de levering relevant zijn om te bepalen of de vrijstelling voor intracommunautaire levering van toepassing is.

Op dat ogenblik kunnen en moeten de verplichtingen in verband met de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen nog niet zijn vervuld.

De vrijstelling kan slechts met terugwerkende kracht worden ingetrokken wanneer de administratie vaststelt dat de leverancier de verplichting, opgelegd door artikel 53sexies van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019, niet naleeft om de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen tijdig in te dienen, of de ingediende btw-opgave niet de vereiste correcte informatie bevat met betrekking tot de levering in kwestie, behalve wanneer de leverancier de tekortkomingen met betrekking tot de btw-opgave terdege kan verantwoorden ten aanzien van de administratie (zie richtsnoeren van het 113de btw-comité van 03.06.2019, document F – taxud.c.1(2019) 7900872).

Met betrekking tot een bepaalde intracommunautaire levering, kan de vrijstelling dus in principe worden verworpen, wanneer:

- de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin die intracommunautaire levering in kwestie plaatsvond **niet of laattijdig** werd ingediend. Het feit dat een andere btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (met betrekking tot een ander tijdvak) niet of laattijdig werd ingediend heeft geen gevolg voor deze specifieke intracommunautaire levering in kwestie (maar wel voor de intracommunautaire leveringen die in die andere btw-opgave moesten worden opgenomen);
- de lijn/regel waarin de gegevens met betrekking tot die welbepaalde intracommunautaire levering moeten worden opgenomen, **niet werd opgenomen of onvolledige of incorrecte informatie bevat**. Het feit dat de gegevens met betrekking tot een lijn of regel van de btw-opgave waarin die intracommunautaire levering in kwestie niet moest worden opgenomen, niet is opgenomen of onvolledige of incorrecte informatie bevat, heeft op zichzelf geen gevolg voor die welbepaalde intracommunautaire levering (maar wel voor de intracommunautaire levering(en) die wel in die lijn/regel moest(en) worden opgenomen).

Deze voorwaarde mag echter niet te strikt worden toegepast en geldt niet wanneer de leverancier te goeder trouw handelt, wat inhoudt dat hij de tekortkomingen met betrekking tot de btw-opgave terdege kan verantwoorden ten aanzien van de administratie. Dit betreft een feitenkwestie die geval per geval moet worden onderzocht.

Hieruit volgt dat, voor zover de andere voorwaarden voldaan zijn en de belastingplichtige te goeder trouw handelt, de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek niet zal worden verworpen ingeval van:

- een toevallige vergissing of weglating aangaande de informatie met betrekking tot de levering in kwestie die spontaan werd verbeterd of werd vastgesteld door de administratie en onmiddellijk werd rechtgezet;
- de toevallige laattijdige indiening van de btw-opgave met betrekking tot de levering in kwestie;

- de toevallige niet-indiening van de btw-opgave voor de intracommunautaire verwervingen waarin de levering in kwestie moest worden opgenomen voor zover die ontbrekende btw-opgave onmiddellijk wordt ingediend wanneer de niet-indiening werd vastgesteld door de belastingplichtige of de administratie;
- overmacht, bijvoorbeeld wanneer de belastingplichtige wordt getroffen door een ramp, een brand, computerhacking, die ervoor zorgt dat tijdelijk niet aan bovengenoemde verplichtingen kan worden voldaan, voor zover uiteraard de nodige rechtzettingen zo snel mogelijk worden doorgevoerd.

3.6.1.6. Bijzondere situaties bij de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek

3.6.1.6.1. Gietvormen, modellen en andere reproductiematerieel

Wanneer een in België gevestigde belastingplichtige enerzijds een intracommunautaire levering van goederen en anderzijds afzonderlijk gietvormen, modellen en ander reproductiemateriaal nodig voor het vervaardigen van die goederen, aanreken aan de afnemer die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, kunnen volgende gevallen zich voordoen:

- ofwel blijft de verkoper eigenaar van het reproductiematerieel.

In dit geval maakt de waarde van het reproductiematerieel, zelfs indien afzonderlijk gefactureerd, deel uit van de maatstaf van heffing van de levering van de goederen.

Geen enkele btw is verschuldigd indien de met de gietvormen in kwestie geproduceerde goederen het voorwerp uitmaken van een vrijgestelde intracommunautaire levering onder de voorwaarden bepaald in artikel 39bis van het Btw-Wetboek.

De uiteindelijke bestemming van het reproductiematerieel (vernietiging, hergebruik voor een andere klant, doorverkoop...) heeft geen enkel belang ten aanzien van de hierboven genoemde intracommunautaire levering.

- ofwel wordt het reproductiematerieel verkocht aan de klant, maar staat de producent, al dan niet gratis, in voor de bewaring gedurende de termijn van de productie van de goederen.

In dit geval dient de verkoop van het reproductiematerieel in België aan de btw te worden onderworpen, wat ook het ogenblik is waarop de eigendom overgaat (onmiddellijk of na tijdsverloop).

Om evenwel te vermijden dat de buitenlandse belastingplichtige de teruggave zou moeten vragen via de procedure bedoeld in de richtlijn 2008/9/EG van 12.02.2008, aanvaardt de administratie dat de prijs van dit materieel wordt beschouwd als een last van de verkoopprijs van de met die gietvormen geproduceerde goederen, voor zover deze het voorwerp uitmaken van een vrijgestelde intracommunautaire levering onder de voorwaarden bepaald in artikel 39bis van het Btw-Wetboek.

De uiteindelijke bestemming van het reproductiematerieel (vernietiging of het achterlaten van het reproductiematerieel door de klant, uitvoer, intracommunautaire levering, levering in België, hergebruik voor een ander product) heeft geen enkel belang ten aanzien van de hierboven genoemde intracommunautaire levering.

Elke latere belastbare handeling met betrekking tot het reproductiemateriaal die door de verkoper of door de klant wordt verricht, volgt zijn eigen btw-stelsel.

3.6.1.6.2. Levering in België van brandstof aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige

De levering van brandstof (19) voor voertuigen die in België rechtstreeks wordt getankt in de brandstoftank van een motorvoertuig of in een voor een motorvoertuig gebruikelijk reserverecipiënt, toebehorend aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige kan niet in België worden vrijgesteld door artikel 39bis van het Btw-Wetboek.

(19) Dit geldt bijvoorbeeld ook voor elektriciteit.

Deze goederen worden niet geacht naar een andere lidstaat te zijn verzonden of vervoerd in de zin van voornoemde bepaling van het Btw-Wetboek.

De brandstof wordt in geval van levering onder voormelde voorwaarden door de administratie beschouwd als zijnde gebruikt op het ogenblik van de levering. Dergelijke leveringen worden derhalve, op grond van artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek, geacht in België plaats te vinden en dienen onderworpen te worden aan de Belgische btw.

De over deze aankopen betaalde btw kan door de in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die niet in België voor btw-doeleinden is geregistreerd, worden teruggevraagd in België volgens de procedure van de richtlijn 2008/9/EG van 12.02.2008, rekening houdend met de eventuele toepassing van artikel 45, § 2, van het Btw-Wetboek.

Voor brandstof die op andere wijze dan in de normale brandstoftank of in een passend en aan de normale behoeften beantwoordend reserverecipiënt wordt verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat, geldt bovenstaande niet en gelden de normale btw-regels voor intracommunautaire leveringen. Indien aan de voorwaarden gesteld in artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek wordt voldaan, kan de levering worden vrijgesteld.

3.6.1.6.3. Levering met montage in België van autobanden, radio, motor, alarm, LPG- of CNG-installatie ... voor belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat

Omwille van de moeilijkheden die zich soms voordoen om bepaalde handelingen te kwalificeren als een levering van een goed of als een dienst, wanneer die handelingen tegelijkertijd het leveren van een goed en de installatie of montage ervan op een roerend goed met zich brengen, werd er beslist de volgende regels aan te nemen:

- wanneer de waarde van de ter gelegenheid van de handeling geleverde en geplaatste goederen lager is dan 50 % van de totale prijs die verschuldigd is door de koper of de ontvanger, dient de handeling voor het geheel te worden aangemerkt als een dienst waarvan de plaatsbepaling bij B2B handelingen wordt geregeld door artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek;
- in de andere gevallen wordt de handeling in haar geheel beschouwd als een levering van goederen waarvan de plaats bepaald wordt overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, of § 3, van het Btw-Wetboek.

De hierboven omschreven regels kunnen inzonderheid worden toegepast voor alle handelingen die bestaan in de levering met plaatsing van een goed in een vervoermiddel (banden, radio, motor, alarm, LPG- of CNG-installatie...), hetzij in, hetzij buiten het kader van een onderhouds- of herstellingswerk (zie beslissing nr. E.T.95.109 van 10.05.1999).

Wanneer meer bepaald de handeling wordt aangemerkt als een levering en het roerend goed waarop het andere goed werd gemonteerd of geïnstalleerd na de installatie of montage wordt verzonden of vervoerd naar de inrichting van de verkrijger, wordt de levering geacht plaats te vinden daar waar de verzending of het vervoer aanvangt, overeenkomstig artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek. In dit verband kan opgemerkt worden dat de plaatsbepaling van de levering van een goed niet gebeurt op basis van artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek, wanneer het goed wordt vervoerd of verzonden naar de inrichting van de verwerver nadat de montage of installatie is verricht.

Deze levering van goederen door een belastingplichtige kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek genieten, voor zover voldaan is aan de voorwaarden.

3.6.2. De vrijstelling van intracommunautaire B2C-leveringen van nieuwe vervoermiddelen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek

Er is een bijzondere regeling ingevoerd met betrekking tot nieuwe vervoermiddelen, zodat de btw over de aankoop ervan steeds toekomt aan de lidstaat van bestemming van het voertuig.

Daarom is voorzien:

- dat naast de in artikel 4 van het Btw-Wetboek bedoelde belastingplichtigen, eenieder die toevallig onder bezwarende titel een nieuw vervoermiddel intracommunautair levert onder de voorwaarden van artikel 39bis van het Btw-Wetboek als een belastingplichtige wordt aangemerkt (artikel 8bis, § 1, van het Btw-Wetboek);
- dat de intracommunautaire levering onder bezwarende titel van een nieuw vervoermiddel steeds is vrijgesteld ongeacht de hoedanigheid van de koper (artikel 39bis, eerste lid, 1° en 2°, van het Btw-Wetboek);
- dat de intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van een nieuw vervoermiddel steeds aan de btw is onderworpen ongeacht de hoedanigheid van de koper (artikel 25ter, §§ 1 en 2, van het Btw-Wetboek);
- in bijzondere bepalingen aangaande het recht op aftrek van de voorbelasting die gedragen is door de persoon die een nieuw vervoermiddel intracommunautair levert (artikel 45, § 1bis, en § 2, tweede lid, k), van het Btw-Wetboek).

Binnen deze bijzondere regeling past de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek. Deze bepaling is van toepassing onder de volgende voorwaarden:

- de levering betreft een nieuw vervoermiddel in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek
- de levering wordt verricht voor:

* hetzij een **particulier**;

* hetzij een '**lid van de groep van vier**' dat er niet toe gehouden is en dat er niet voor heeft geopteerd zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten in de lidstaat van bestemming te onderwerpen aan de btw;

- het vervoermiddel wordt verzonden of vervoerd van België naar een andere lidstaat:

* hetzij door de verkoper of voor zijn rekening;

* hetzij door de koper of voor zijn rekening.

Deze vrijstelling wordt niet behandeld in deze circulaire.

De intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen aan belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen in de lidstaat van aankomt, vallen niet onder de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 2° van het Btw-Wetboek, maar kunnen de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek genieten indien alle voorwaarden voldaan zijn (zie punt 3.6.1. hierboven).

3.6.3. De vrijstelling van intracommunautaire levering van accijnsproducten aan bepaalde categorieën personen bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek

Deze vrijstelling is van toepassing wanneer voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- de levering betreft **accijnsproducten**;
- de levering wordt verricht door een belastingplichtige-indiener of een belastingplichtige onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling van artikel 57 van het Btw-Wetboek;
- de levering wordt verricht **voor een 'lid van de groep van vier'**, dat er **niet** toe gehouden is en er niet voor heeft geopteerd zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten in de lidstaat van bestemming te onderwerpen aan de btw;
- de goederen worden verzonden of vervoerd van België naar de andere lidstaat:

* hetzij door de verkoper of voor zijn rekening;

* hetzij door de koper of voor zijn rekening;

- het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht overeenkomstig artikel 35 of artikel 36 van de richtlijn 2008/118/EG van de raad van 16.12.2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van de richtlijn 92/12/EEG;
- de levering is niet onderworpen aan de bijzondere regeling over de winstmarge van artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek.

Deze vrijstelling wordt niet behandeld in deze circulaire.

De intracommunautaire leveringen van accijnsproducten aan belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen in de lidstaat van aankomt, vallen niet onder de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 3° van het Btw-Wetboek, maar kunnen de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek genieten indien alle voorwaarden voldaan zijn (zie punt 3.6.1. hierboven).

3.6.4. De vrijstelling voor overbrengingen van goederen bedoeld in artikel 39bis, § 1, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek

Deze vrijstelling wordt behandeld onder punt 5.3.6.

3.7. Verplichtingen die voortvloeien uit de intracommunautaire levering in België die vrijgesteld is door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek

Hieronder komen een aantal verplichtingen en formaliteiten aan bod die rechtstreeks het gevolg zijn van het verrichten van een intracommunautaire levering onder bezwarende titel in België die is vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek (zie 3.6.1.).

3.7.1. Opname in de periodieke btw-aangifte

De belastingplichtige-indiener neemt de door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek vrijgestelde intracommunautaire levering op in de periodieke btw-aangifte (zie artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek) met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw over die levering opeisbaar (zie 3.5.2.) is geworden.

De belastingplichtige vermeldt het bedrag van de maatstaf van heffing van die leveringen in rooster 46 (20).

(20) In het kader van de regeling die van toepassing is op de belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, dienen de bij toepassing van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek van de belasting vrijgestelde intracommunautaire leveringen die verricht worden door een buitenlandse vaste inrichting van een lid van de btw-eenheid of door de hoofdzetel van een buitenlandse vennootschap waarvan een Belgische vaste inrichting deel uitmaakt van de btw-eenheid, te worden opgenomen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid. In hetzelfde kader moet in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid de verzending van deze goederen naar een andere lidstaat van de gemeenschap door het lid dat de goederen van een ander lid heeft verkregen, worden opgenomen.

De betaling van een voorschot (zelfs een totaal voorschot) brengt niet de opeisbaarheid van de belasting met zich mee. Bijgevolg mag het bedrag van de (geheel of gedeeltelijk) ontvangen voorschotten met betrekking tot intracommunautaire leveringen van goederen niet worden opgenomen in de periodieke aangifte.

Het bedrag van de tijdens de aangifteperiode uitgereikte creditnota's met betrekking tot intracommunautaire leveringen die werden vermeld in rooster 46 van de aangifte of van een vorige aangifte, mag niet in mindering worden gebracht van het in rooster 46 te vermelden bedrag. Het moet afzonderlijk worden vermeld in rooster 48.

Een creditnota die werd uitgereikt vóór het tijdstip van opeisbaarheid van de belasting mag niet in mindering worden gebracht van het in rooster 46 te vermelden bedrag, noch afzonderlijk worden vermeld in rooster 48. Een dergelijke creditnota wordt gewoon niet opgenomen in de periodieke aangifte.

Dezelfde principes worden toegepast voor negatieve verbeteringen.

Daarentegen moet het bedrag van de positieve verbeteringen (debetnota's of het bedrag van de in de loop van een voorafgaande aangifteperiode verrichte handelingen die de belastingplichtige niet heeft aangegeven of heeft aangegeven voor een lager bedrag dan dat waartoe hij gehouden is, worden bijgevoegd bij het in rooster 46 te vermelden bedrag.

3.7.2. Opname in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

De belastingplichtige (21) neemt de door hem verrichte intracommunautaire levering die is vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek op onder code 'L' in deel 1 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw over die levering opeisbaar (zie 3.5.2.) is geworden (zie artikel 53sexies, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

(21) Hier wordt bedoeld:

de belastingplichtige die in België voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd:

** overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek met uitsluiting van de Belgische btw-eenheden;*

** overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 3° en 5° van het Btw-Wetboek;*

** de leden van een Belgische btw-eenheid*

de niet in België gevestigde belastingplichtige die hier wordt vertegenwoordigd door een vooraf erkend persoon (artikel 55, § 3, van het Btw-Wetboek).

3.8. Hoofdelijke aansprakelijkheid van de globale aansprakelijke vertegenwoordiger

3.8.1. Algemeen

Zoals hierboven onder 3.6.1.4. werd aangehaald, geldt als één van de grondvoorwaarden voor de vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen dat de goederen in kwestie moeten verzonden of vervoerd zijn door of voor rekening van de leverancier of afnemer vanuit België naar een andere lidstaat.

Om de vrijstelling rechtsgeldig toe te passen, moet dus onder meer worden aangetoond dat de geleverde goederen België hebben verlaten en effectief werden vervoerd naar een andere lidstaat. Deze bewijslast ligt bij de schuldenaar en de hoofdelijke schuldenaar van die levering overeenkomstig de principes van artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 (zie 3.6.1.4.).

De titularissen van een globaal btw-identificatienummer BE0796.5 en BE0796.6 zijn in hun hoedanigheid van erkend aansprakelijk vertegenwoordiger, op grond van artikel 55, § 4 van het Btw-Wetboek hoofdelijk gehouden tot de betaling van de btw op de handelingen die hun lastgevers in België verrichten, in casu een intracommunautaire levering van goederen. Deze wettelijke hoofdelijkheid kan in principe altijd jegens de globale fiscale vertegenwoordiger ingeroepen worden op elke handeling van de lastgever die de btw opeisbaar maakt.

In de praktijk worden deze titularissen vaak geconfronteerd met moeilijkheden die het gevolg zijn van dit soort van fiscale vertegenwoordiging: zij vertegenwoordigen een groot aantal niet in België gevestigde lastgevers die elk in België occasioneel punctuele handelingen verrichten, waaronder intracommunautaire leveringen. Deze context heeft vaak tot gevolg dat de band tussen de globale fiscale vertegenwoordiger en zijn lastgever niet hecht is, wordt en kan ertoe leiden dat eerstgenoemde problemen ondervindt om bewijsstukken van intracommunautair vervoer van goederen aangeleverd te krijgen van zijn lastgever.

Om enigszins tegemoet te komen aan deze realiteit, roept de Algemene Administratie van de Fiscaliteit de hoofdelijkheid van de globale aansprakelijke vertegenwoordiger jegens de intracommunautaire leveringen van hun lastgevers niet in wanneer aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Dit standpunt geldt voor elke administratie van de FOD Financiën die de toepassing van de btw onder haar bevoegdheid heeft.

Deze regeling **heeft uitsluitend betrekking op de toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid** bedoeld in artikel 55, § 4, van het Btw-Wetboek **in hoofde van de globale aansprakelijke vertegenwoordiger**.

De niet in België gevestigde leverancier, in zijn hoedanigheid van schuldenaar ten aanzien van de intracommunautaire levering die hij verricht, blijft uiteraard aansprakelijk voor de btw op de levering, ook in het geval de administratie van oordeel is dat de voorwaarden voor de ontheffing van de hoofdelijke

aansprakelijkheid van zijn fiscaal vertegenwoordiger vervuld zijn, maar het bewijs van het intracommunautair vervoer nog onvoldoende vindt.

3.8.2. Voorwaarden

Het niet inroepen van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de globale aansprakelijke vertegenwoordiger (titularis van het globaal btw-nummer) kan enkel plaatsvinden wanneer volgende voorwaarden zijn vervuld:

1. de globale aansprakelijke vertegenwoordiger handelt **te goeder trouw**;
2. de globale aansprakelijke vertegenwoordiger (22) kan deze regeling enkel toepassen met betrekking tot lastgevers met wie hij een **type contract** heeft afgesloten waarin de in 3.8.2. vermelde voorwaarden zijn opgenomen.

(22) Lasthebber en titularis van het globaal btw-nummer.

Dit contract moet afgesloten zijn voorafgaand aan de eerstvolgende intracommunautaire levering die de lastgever in België verricht onder dat globaal btw-nummer.

De partijen zijn vrij om de exacte inhoud van dit typecontract te bepalen.

3. de globale aansprakelijke vertegenwoordiger moet voor elke intracommunautaire levering van zijn lastgever een **uittreksel van het VIES-systeem of een schriftelijke bevestiging van de dienst CLO-btw** (23) kunnen voorleggen waaruit blijkt dat het btw-identificatienummer van de afnemer (of van de lastgever ingeval van een overbrenging van goederen) waaronder de intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat wordt verricht, geldig was op het tijdstip van de levering of, bij uitbreiding, op het tijdstip van de invoer met toepassing van de douaneregeling 42 die de intracommunautaire levering onmiddellijk voorafgaat.

(23) De contactgegevens van de dienst CLO-btw worden vermeld onder 3.6.1.3.1.

Deze voorwaarde moet vervuld zijn ongeacht door wie of voor rekening van wie het intracommunautaire vervoer van de goederen wordt verricht.

Het bewijs van het btw-identificatienummer mag in uitzonderlijke gevallen achteraf op alternatieve wijze worden geleverd.

4. de globale aansprakelijke vertegenwoordiger moet de intracommunautaire levering die zijn lastgever verricht in de **boekhouding**, de **periodieke btw-aangifte** en in de **btw-opgave van de intracommunautaire handelingen** van het globaal btw-nummer hebben opgenomen.

Dit houdt onder meer in dat hij in het bezit moet zijn van een kopie van de factuur van de levering die zijn lastgever heeft verricht.

5. de globale aansprakelijke vertegenwoordiger moet voor elke intracommunautaire levering van zijn lastgever (die wordt verricht via het globale btw-nummer) in principe een volledig ingevulde en ondertekende **vrachtbrief** kunnen voorleggen die het intracommunautair vervoer aantoont van de goederen die het voorwerp uitmaken van een levering.

De gegevens met betrekking tot de goederen zoals die vermeld zijn op de vrachtbrief, moeten overeenstemmen met de factuurgegevens.

Dit principe geldt ongeacht door of voor rekening van wie de goederen intracommunautair worden vervoerd.

Onder vrachtbrief wordt begrepen elk document waarvan de transportwetgeving voorschrijft dat het de goederen moet begeleiden die worden vervoerd over de weg, via de binnenwateren, over zee, in de lucht of per spoor.

Voor de toepassing van deze regeling moet de vrachtbrief voor ontvangst van de goederen zijn ondertekend door de koper of door ieder ander persoon die in het kader van de uitvoering van de tussen de partijen afgesloten verkoopovereenkomst mag geacht worden de goederen in naam van de koper in ontvangst te nemen.

De vrachtbrief kan evenwel worden vervangen door het **bestemmingsdocument** (24) (zie 3.6.1.4.4.) dat voldoet aan alle voorwaarden van artikelen 3, § 3 en 4 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019, ongeacht de leveringsvoorwaarden waaronder de intracommunautaire levering plaatsvindt (dus ook voor de intracommunautaire leveringen franco bestemming). Dit moet worden voorzien in het typecontract dat tussen de globale aansprakelijke vertegenwoordiger en zijn lastgever is afgesloten. In het typecontract kan worden voorzien dat de lastgever per transactie de keuze heeft om de aansprakelijk vertegenwoordiger ofwel een vrachtbrief ofwel een bestemmingsdocument te bezorgen.

(24) Er wordt aan herinnerd dat het bestemmingsdocument in de zin van artikel 3, § 3, van het koninklijk besluit nr. 52, met ingang van 01.01.2020 niet kan worden gebruikt voor overbrengingen in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Wanneer de lasthebber de voor ontvangst van de goederen ondertekende vrachtbrief of het ondertekende bestemmingsdocument om welke reden ook (verlies, niet toegezonden ...) niet in zijn bezit krijgt en dus niet kan voorleggen, geldt onderhavige beslissing in principe niet voor de levering waarop de vrachtbrief of het bestemmingsdocument betrekking heeft.

[\[Top\]](#)

4. De intracommunautaire verwerving van goederen

4.1. Begrip 'intracommunautaire verwerving'

De intracommunautaire verwerving van goederen vormt één van de vier belastbare handelingen van het Btw-Wetboek (zie artikel 3bis van het Btw-Wetboek).

Zoals hiervoor vermeld, vormen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving van goederen twee onderdelen van eenzelfde commerciële transactie. De bestanddelen van die twee onderdelen zijn bijgevolg gelijkaardig.

4.1.1. Algemene definitie

Artikel 25bis, § 1, van het Btw-Wetboek somt de noodzakelijke voorwaarden op om van een intracommunautaire verwerving te kunnen spreken. De essentiële elementen zijn:

- het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een lichamelijk roerend goed. Dit is de tegenhanger van artikel 10 van het Btw-Wetboek, dat de levering van een goed definieert als de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijk goed te beschikken;
- de verzending of het vervoer van het goed van een lidstaat naar een andere lidstaat, met als bestemming de afnemer;
- de verzending of het vervoer kan worden verricht:

* ofwel door de verkoper of voor zijn rekening;

* ofwel door de afnemer of voor zijn rekening.

In ieder geval is het daadwerkelijke vervoer van de goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat onontbeerlijk om van een intracommunautaire verwerving sprake te kunnen zijn.

Bovendien moet het vervoer van de goederen **verband houden met de aankoop zelf** en niet met een andere reden van verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat.

Voorbeelden:

- *Een in België gevestigde persoon koopt in lidstaat 1 een wagen om die mee te brengen naar België. Het voertuig wordt door de koper daadwerkelijk vanuit lidstaat 1 naar België vervoerd. Die persoon verricht een intracommunautaire verwerving van een goed.*
- *Een in lidstaat 1 gevestigde niet-belastingplichtige natuurlijke persoon koopt er een wagen. Enkele maanden later verhuist die persoon om professionele redenen naar België. Hij vervoert zijn wagen vanuit lidstaat 1 naar België. Die persoon verricht geen intracommunautaire verwerving van een goed.*

Merk op dat er geen onderscheid wordt gemaakt naargelang de hoedanigheid van de afnemer. Zo kan een intracommunautaire verwerving worden verricht door een belastingplichtige-indiener, maar eveneens door bijvoorbeeld een particulier of een lid van de 'groep van vier'. Zoals verder zal worden verduidelijkt, impliceert een intracommunautaire verwerving niet automatisch een belastingheffing in de lidstaat van aankomst.

Voorbeeld:

Een Belgische dokter, lid van de 'groep van vier', koopt voor de uitoefening van zijn economische activiteit goederen aan in lidstaat 1. Deze aankoop zorgt niet voor een overschrijding van de drempel van 11.200 euro (de betekenis van die drempel wordt later toegelicht). Hij vervoert die goederen met zijn eigen wagen naar België. De omstandigheid dat die goederen in België niet aan de belasting zijn onderworpen, verhindert niet dat hij een intracommunautaire verwerving verricht.

De voorwaarden zijn immers vervuld, vermits:

- *hij de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken heeft verkregen;*
- *hij de goederen van een lidstaat (lidstaat 1) naar een andere lidstaat (België) vervoert en het vervoer verband houdt met de aankoop zelf.*

4.1.2. Gelijksstelling met een intracommunautaire verwerving van handelingen die overeenkomstig artikel 10, § 2, van het Btw-Wetboek met een levering worden gelijkgesteld

Artikel 25bis, § 2, van het Btw-Wetboek stelt de handelingen die door artikel 10, § 2, van het Btw-Wetboek als leveringen van goederen worden aangemerkt gelijk met intracommunautaire verwervingen van goederen, wanneer de goederen door de leverancier of de afnemer, of voor hun rekening, vanuit een andere lidstaat naar België worden vervoerd of verzonden.

Het betreft:

- het verkrijgen van een lichamelijk roerend goed ingevolge een vordering door of namens de overheid en meer algemeen, ingevolge een wet, een decreet, een ordonnantie, een besluit of een administratieve verordening;
- de ontvangst van een goed ingevolge een verbruiklening. Deze vorm van lening houdt de eigendomsoverdracht van het goed in.

4.1.3. Gelijkstelling met een intracommunautaire verwerving van leveringen die in België plaatsvinden in het kader van de regeling voorraad op afroep

Overeenkomstig artikel 25bis, § 3 van het Btw-Wetboek wordt beschouwd als een intracommunautaire verwerving van goederen, het verkrijgen door de consignataris (zie 2.10) van de macht om als eigenaar te beschikken over de goederen verkregen onder de regeling voorraad op afroep (zie 6.2.2.).

Het betreffen goederen die initieel door of voor rekening van de consignant in het kader van de regeling voorraad op afroep vanuit een andere lidstaat naar België werden vervoerd of verzonden en op een later tijdstip worden geleverd door de consignant aan de consignataris (met wie de consignant een bestaande overeenkomst heeft).

Deze levering zou onder de normale regels worden beschouwd als een lokale levering, maar wanneer ze door de consignant aan de consignataris wordt verricht onder de regeling voorraad op afroep, wordt die levering beschouwd als een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG in de lidstaat van waaruit de goederen initieel werden verzonden en geeft ze in België aanleiding tot een intracommunautaire verwerving van goederen, overeenkomstig artikel 25bis, § 3 van het Btw-Wetboek.

Er wordt verwezen naar 6.2.2.2.

4.2. Voorwaarden waaronder intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw zijn onderworpen

Overeenkomstig artikel 3bis van het Btw-Wetboek, wordt een intracommunautaire verwerving van goederen, zoals omschreven in artikel 25bis van het Btw-Wetboek, aan de btw onderworpen wanneer zij:

- in België plaatsvindt;
- onder bezwarende titel wordt verricht;
- onder de in artikel 25ter van het Btw-Wetboek gestelde voorwaarden wordt verricht.

Wanneer een intracommunautaire verwerving in België plaatsvindt, oefent België zijn heffingsbevoegdheid uit, ongeacht de btw-behandeling (bijvoorbeeld vrijstelling of niet) van de handeling

in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen (zie artikel 16 van de uitvoeringsverordening EU/282/2011 en 4.3.5.).

4.2.1. De belastbare intracommunautaire verwerving van goederen bedoeld in artikel 25ter, § 1, van het Btw-Wetboek

4.2.1.1. Intracommunautaire verwervingen van goederen die aan de btw zijn onderworpen (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek)

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek wordt een intracommunautaire verwerving van goederen aan de btw onderworpen (d.w.z. ze is belastbaar) wanneer volgende voorwaarden voldaan zijn:

- het betreft een intracommunautaire verwerving zoals bedoeld in artikel 25bis van het Btw-Wetboek (zie punt 4.1.);
- de intracommunautaire verwerving **vindt in België plaats** (zie 4.3. voor de plaatsbepalingsregels bij intracommunautaire verwervingen);
- de intracommunautaire verwerving **wordt onder bezwarende titel verricht**;
- de **afnemer** heeft de hoedanigheid van:

* een **belastingplichtige**, in de zin van artikel 4 of 6, tweede en derde lid, van het Btw-Wetboek, die **als zodanig handelt**. Het kan dus gaan om:

- een belastingplichtige-indiener (met inbegrip van een belastingplichtige wiens uitgaande handelingen hem slechts een gedeeltelijk recht op aftrek van de voorbelasting verlenen);
- een belastingplichtige die uitsluitend handelingen verricht die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en hem geen recht op aftrek verlenen;
- een belastingplichtige onderworpen aan de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek;
- een belastingplichtige onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek;
- een belastingplichtige die een bijzondere regeling geniet waardoor hij geen periodieke btw-aangiften bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek moet indienen (zoals bijvoorbeeld de bijzondere regeling voor recuperatiestoffen en -producten van aanschrijving nr. 88 van 15.12.1970, de bijzondere regeling voor wasserij, ververij, stomerij of stoppageondernemingen van aanschrijving nr. 28 van 19.11.1975, ...).

Een belastingplichtige handelt niet als dusdanig wanneer hij goederen koopt die niet voor zijn onderneming zijn bestemd (bijvoorbeeld voor privégebruik). In dat opzicht behoort het tot de vaste administratieve doctrine dat bedrijfsmiddelen die een rechtspersoon verkrijgt enkel kunnen behoren tot het bedrijfsvermogen, aangezien een rechtspersoon geen privévermogen heeft (zie punt 3.7. van de circulaire nr. AOIF 5/2005 van 31.01.2005). Een rechtspersoon zal bij de intracommunautaire verwerving van een goed in principe steeds als zodanig handelen (bijv. bij de aankoop van een goed voor de privédoeleinden van de zaakvoerder), niettegenstaande het feit dat hij geen recht op aftrek zal hebben of de eerder uitgeoefende aftrek zal moeten corrigeren.

* een **niet-belastingplichtige rechtspersoon**, zoals een publieke overheid bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het Btw-Wetboek of een holdingvennootschap wiens activiteit zich beperkt tot het aanhouden van deelnemingen.

Er wordt alvast opgemerkt dat de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijsproducten door leden van de 'groep van vier', onder bepaalde voorwaarden, niet aan de btw zijn onderworpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek);

- **de verkoper is een belastingplichtige die als zodanig optreedt en die**, voor de door hem verrichte leveringen van goederen, **in zijn lidstaat niet aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen is onderworpen** (artikelen 282 tot en met 292 van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 56bis van het Btw-Wetboek). Bedoelde kleine ondernemingen verkopen immers 'voorbelasting inbegrepen'.

Er wordt opgemerkt dat de vrijgestelde intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen (zie 2.5.) is uitgesloten van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (zie artikel 283, lid 1, b), van de richtlijn 2006/112/EG). De intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen is altijd aan de btw onderworpen, ook wanneer de leverancier in zijn lidstaat is onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen van artikelen 282 tot 292 van de richtlijn 2006/112/EG;

- de goederen maken **niet** het voorwerp uit van:

* een levering met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier, bedoeld in artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek;

* een verkoop op afstand, bedoeld in artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek;

* een levering van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net op het grondgebied van de gemeenschap, van elektriciteit of van warmte of koude via warmte- of koudenetten, bedoeld in artikel 14bis van het Btw-Wetboek.

4.2.1.2. Intracommunautaire verwervingen van goederen die niet aan de btw zijn onderworpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek)

Bepaalde intracommunautaire verwervingen van goederen zijn op grond van artikel 25ter, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek expliciet **niet** aan de belasting onderworpen, hoewel ze aan de voorwaarden voorzien in artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek beantwoorden.

Het betreft:

- de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot en met 8°, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld (zie punt 4.2.1.2.1. hierna);

- de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijsproducten, verricht door een lid van de 'groep van vier':

* binnen de grenzen of ten belope van een totaal bedrag (excl. btw (25)) dan in het lopende kalenderjaar niet hoger mag zijn dan een drempel van 11.200 euro, en;

* mits het totale bedrag (excl. btw) van de intracommunautaire verwerving van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijsproducten in het vorige kalenderjaar de drempel van 11.200 euro niet heeft overschreden, en;

* het lid van de groep van vier niet heeft geopteerd voor het onderwerpen aan de belasting van zijn intracommunautaire verwervingen van goederen (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek).

- de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht in het kader van de vereenvoudigingsregeling bij het intracommunautair driehoeksverkeer (zie 4.2.1.2.3.);
- de intracommunautaire verwervingen van goederen die betrekking hebben op goederen die aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge zijn onderworpen, van toepassing op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en tweedehandse vervoermiddelen (zie 4.2.1.2.4.).

(25) Btw die verschuldigd of voldaan is in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd.

4.2.1.2.1. Intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot en met 8°, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek, zijn de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot en met 8°, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld, niet aan de btw onderworpen.

In toepassing van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek zijn aldus niet aan de btw onderworpen:

- de intracommunautaire verwervingen van:
 - * schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit;
 - * reddingsboten en -schepen voor hulpverlening op zee en schepen voor de kustvisserij;
 - * oorlogsschepen;
 - * binnenschepen bestemd voor de binnenlandse commerciële vaart,
- de intracommunautaire verwervingen van andere goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, § 1, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld;
- de intracommunautaire verwervingen van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen, bestemd voor gebruik door de staat of door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer van personen en van goederen tegen betaling;
- de intracommunautaire verwervingen van andere goederen waarvan de levering in België op grond van artikel 42, § 2, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld;
- de intracommunautaire verwervingen van goederen in het kader van de diplomatieke en consulaire betrekkingen (zie artikel 42, § 3, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek);
- de intracommunautaire verwervingen van goederen door de volgende personen, handelend voor hun persoonlijk gebruik en gehecht aan diplomatieke en consulaire zendingen en posten: de leden van het diplomatiek personeel, de leden van het administratief en technisch personeel, de consulaire beroepsambtenaren en de consulaire bedienden (artikel 42, § 3, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek);
- de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door de Europese Gemeenschap, de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, de Europese Centrale Bank of de Europese Investeringsbank of voor de door de Europese Gemeenschappen opgerichte organen waarop het Protocol van 08.04.1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen van toepassing is, zulks binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld bij dat protocol, bij de overeenkomsten tot toepassing van dat protocol of bij de

- vestigingsovereenkomsten, en voor zover zulks niet leidt tot verstoring van de mededinging (artikel 42, § 3, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek);
- de intracommunautaire verwervingen van goederen bestemd voor de andere dan in artikel 42, § 3, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek bedoelde internationale instellingen en daaraan verbonden ambtenaren, voor zover in zulke vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België toegetreden is (artikel 42, § 3, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek);
 - de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht, hetzij voor het officiële gebruik van de krijgsmachten van vreemde staten toegetreden tot het Noord-Atlantisch Verdrag of van het hen begeleidende burgerpersoneel, hetzij voor de bevoorrading van de messes en kantines van die krijgsmachten, voor zover de betreffende krijgsmachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning (artikel 42, § 3, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek);
 - de intracommunautaire verwervingen van goederen bestemd voor de instellingen die door een buitenlandse regering belast zijn met de aanleg, de inrichting en het onderhoud van begraafplaatsen en gedenktekens voor de in oorlogstijd overleden en hier te lande begraven leden van haar krijgsmacht (artikel 42, § 3, eerste lid, 7°, van het Btw-Wetboek);
 - de intracommunautaire verwervingen van goederen bestemd voor de Noord-Atlantische Vergadering en de leden van het Internationaal Secretariaat van die Vergadering, voor zover in de vrijstelling is voorzien door de wet van 14.08.1974 betreffende het statuut in België van de Noord-Atlantische Vergadering (artikel 42, § 3, eerste lid, 8°, van het Btw-Wetboek).

4.2.1.2.2. Intracommunautaire verwerving van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' dat de drempel van 11.200 euro niet heeft overschreden en niet heeft gopteerd

De intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' (zie terminologie punt 2.4.) zijn in beginsel op grond van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek aan de belasting onderworpen.

In afwijking daarvan zijn de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten verricht door een lid van de groep van vier **niet** aan de belasting onderworpen:

- binnen de grenzen of ten belope van een totaal bedrag (excl. btw (26)) dat in het lopende kalenderjaar niet hoger mag zijn dan een drempel van 11.200 euro, en;
- mits het totale bedrag (excl. btw) van de intracommunautaire verwerving van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten in het vorige kalenderjaar de drempel van 11.200 euro niet heeft overschreden, en;
- het lid van de groep van vier niet heeft gopteerd voor het onderwerpen aan de belasting van zijn intracommunautaire verwervingen van goederen (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek).

(26) Btw die verschuldigd of voldaan is in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd.

Van zodra de drempel wordt overschreden of de optie wordt gelicht, zijn de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten verricht door een lid van de 'groep van vier' aan de belasting onderworpen.

De drempel geldt niet ten aanzien van de intracommunautaire verwervingen van:

- nieuwe vervoermiddelen (zie terminologie punt 2.5.). De intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van een nieuw vervoermiddel door een lid van de 'groep van vier' is altijd aan de btw onderworpen;
- accijnsproducten (zie terminologie punt 2.6.). De intracommunautaire verwerving van accijnsproducten die beantwoordt aan de voorwaarden van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek en door een lid van de 'groep van vier' wordt verricht, is altijd aan de btw onderworpen.

De intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' worden uitgebreid toegelicht onder 4.2.3.2, hierna.

4.2.1.2.3. Intracommunautaire verwerving van goederen in het kader van de vereenvoudigingsregeling bij het intracommunautair driehoeksverkeer

De intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in België van goederen die vallen onder de vereenvoudigingsregeling voor het intracommunautair driehoeksverkeer is niet aan de btw onderworpen, overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek.

Deze regeling wordt uitgebreid besproken onder punt 7.4.

4.2.1.2.4. Intracommunautaire verwerving van goederen in het kader van de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van toepassing op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en tweedehandse vervoermiddelen

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek, is de intracommunautaire verwerving van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en tweedehandse vervoermiddelen in België niet aan de belasting onderworpen, ongeacht de hoedanigheid van de koper, wanneer de verkoper:

- ofwel een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen, overeenkomstig de bijzondere regelingen bedoeld in de artikelen 312 tot en met 332 van de richtlijn 2006/112/EG;
- ofwel een organisator is van openbare veilingen die als zodanig optreedt en het verworven goed, ander dan een tweedehands vervoermiddel, in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen, overeenkomstig de bijzondere regeling bedoeld in de artikelen 333 tot en met 341 van de richtlijn 2006/112/EG.

4.2.2. Intracommunautaire verwervingen van goederen bedoeld in artikel 25ter, § 2, van het Btw-Wetboek

Overeenkomstig artikel 25ter, § 2, van het Btw-Wetboek, zijn de intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen (zie terminologie punt 2.5.), door ieder ander dan een als zodanig handelend belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan de btw onderworpen, wanneer ze in België plaatsvinden.

Er wordt opgemerkt dat de intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen verricht door als zodanig handelende belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen, aan de belasting onderworpen zijn overeenkomstig artikel 25ter, § 1, van het Btw-Wetboek.

Deze bepaling wordt niet verder toegelicht in deze circulaire.

4.2.3. Overzicht in functie van de hoedanigheid van de afnemer

4.2.3.1. Intracommunautaire verwerving verricht door een belastingplichtige-indiener

De intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van goederen door belastingplichtigen-indieneren in België zijn in principe steeds aan de btw onderworpen, wanneer de verwervingen worden verricht onder de voorwaarden zoals vermeld onder 4.2.1.1. (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde zelfstandige natuurlijke persoon (belastingplichtige-indiener) A koopt in lidstaat 1 goederen aan bij een belastingplichtige-indiener B. De goederen worden door A vanuit lidstaat 1 naar België vervoerd.

A verricht een belastbare intracommunautaire verwerving in België indien die goederen voor zijn onderneming zijn bestemd.

Hij verricht daarentegen een niet-belastbare intracommunautaire verwerving indien die goederen voor zijn privédoeleinden zijn bestemd. Omdat hij dan als particulier handelt (en niet als belastingplichtige) mag hij zijn Belgisch btw-identificatienummer niet meedelen aan de leverancier.

Er wordt aan herinnerd dat:

- de intracommunautaire verwervingen van goederen bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid van het Btw-Wetboek (zie 4.2.1.2.) niet belastbaar zijn;
- de intracommunautaire verwervingen van goederen (met uitzondering van nieuwe vervoermiddelen) aangekocht bij een belastingplichtige die in zijn lidstaat aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen is onderworpen, overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek, niet belastbaar zijn;
- de intracommunautaire verwervingen van goederen aangekocht bij een niet-belastingplichtige rechtspersoon of een particulier niet belastbaar zijn, vermits zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben (voor de toevallige intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel, in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek, worden dergelijke personen daarentegen wel als een toevallige belastingplichtige aangemerkt);
- de intracommunautaire verwervingen van goederen niet belastbaar zijn op grond van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek, wanneer de goederen het voorwerp uitmaken van:

* een levering met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier, bedoeld in artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek;

* een verkoop op afstand, bedoeld in artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek;

* een levering van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net op het grondgebied van de gemeenschap, van elektriciteit of van warmte of koude via warmte- of koudnetten, bedoeld in artikel 14bis van het Btw-Wetboek.

4.2.3.2. Intracommunautaire verwerving verricht door een lid van de 'groep van vier'

4.2.3.2.1. Principe

Voor een omschrijving van het begrip 'groep van vier' wordt verwezen naar 2.4 hiervoor.

De intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel die door een lid van de 'groep van vier' worden verricht onder de voorwaarden zoals vermeld onder 4.2.1.1., zijn in principe aan de belasting onderworpen (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Leden van de groep van vier zijn niet altijd voor btw-doeleinden geïdentificeerd en/of zijn niet tot de indiening van periodieke btw-aangiften (zie artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek) gehouden. De belastingheffing over de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door zulke personen kan zware administratieve verplichtingen met zich meebrengen. Daarom werd voorzien in een **afwijking** op de algemene regel van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek, zijn de intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel verricht door een lid van de 'groep van vier' onder de volgende cumulatieve voorwaarden **niet belastbaar**:

- het betreft intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan:
 - * nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek (zie 2.5.);
 - * accijnsproducten in de zin van de richtlijn 2008/118/EG (zie 2.6.);
- het bedrag van die intracommunautaire verwervingen van goederen (excl. btw (27)) is in het lopende kalenderjaar niet hoger dan de drempel van 11.200 euro (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, b), van het Btw-Wetboek);
- het bedrag van die intracommunautaire verwervingen van goederen (excl. btw) heeft de drempel van 11.200 euro niet overschreden in het vorige kalenderjaar (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, c), van het Btw-Wetboek);
- het lid van de 'groep van vier' heeft niet geopteerd om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

(27) Btw die verschuldigd of voldaan is in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd.

Wanneer de **drempel** van 11.200 euro in het lopende of in het voorafgaande kalenderjaar is **overschreden** of er is **geopteerd**, zijn de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' onder de voorwaarden van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek **wel** belastbaar.

De drempel van 11.200 euro geldt niet voor:

- de intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van **nieuwe vervoermiddelen** in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek en;
- de intracommunautaire verwervingen zoals bedoeld in artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek van **accijnsproducten** in de zin van de richtlijn 2008/118/EG (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Zulke intracommunautaire verwervingen zijn **vanaf de eerste euro aan de belasting onderworpen** (28).

(28) Wanneer een lid van de groep van vier zijn drempel van 11.200 euro niet heeft overschreden gedurende het lopende of vorige kalenderjaar en niet heeft geopteerd om zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, en hij een intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel of van accijnsproducten verricht die aan de btw is onderworpen, verloopt de betaling van de btw via een speciale procedure.

De btw-behandeling van een intracommunautaire verwerving van goederen verricht door een lid van de 'groep van vier' is vergelijkbaar met die van:

- de belastingplichtigen-indieners (B2B), wanneer de drempel van 11.200 euro is overschreden of er is geopteerd;
- de particulieren (B2C), wanneer de drempel van 11.200 euro niet is overschreden **en** er niet is geopteerd.

4.2.3.2.2. Berekening van de drempel van 11.200 euro

Voor de berekening van de drempel van 11.200 euro moet rekening worden gehouden met alle intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel, exclusief btw, in België met **uitzondering** van deze die:

- betrekking hebben op nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 8bis, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek;
- betrekking hebben op accijnsproducten in de zin de richtlijn 2008/118/EG;
- betrekking hebben op goederen waarvan de levering in België krachtens artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot en met 8°, van het Btw-Wetboek zou worden vrijgesteld. Dergelijke intracommunautaire verwervingen zijn, overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek, niet belastbaar (zie 4.2.1.2.1.);
- betrekking hebben op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en tweedehands vervoermiddelen, indien de verkoper een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regelingen bedoeld in de artikelen 312 tot en met 332 van de richtlijn 2006/112/EG of wanneer de verkoper een organisator is van openbare veilingen die als zodanig optreedt en het verworven goed, ander dan een tweedehands vervoermiddel, in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling bedoeld in de artikelen 333 tot en met 341 van de richtlijn 2006/112/EG. Dergelijke intracommunautaire verwervingen zijn, overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek, niet belastbaar (zie 4.2.1.2.4.);
- voortvloeien uit leveringen van goederen die in de lidstaat van vertrek van de verzending of van het vervoer van de goederen werden verricht door:

* een particulier

* een niet-belastingplichtige rechtspersoon

* een belastingplichtige onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bedoeld in de artikelen 282 tot en met 292 van de richtlijn 2006/112/EG (vergelijk artikel 56bis van het Btw-Wetboek).

Dergelijke intracommunautaire verwervingen zijn niet belastbaar overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Er dient voor de berekening van de drempel van 11.200 euro evenmin rekening te worden gehouden met aankopen van goederen in andere lidstaten, waarbij de plaats van de levering geacht wordt zich in België te bevinden in toepassing van:

- artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek (levering met installatie of montage in België door of voor rekening van de leverancier);
- artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek (levering die onder de bijzondere regeling van de verkopen op afstand valt);
- artikel 14bis van het Btw-Wetboek (levering van gas via een aardgassysteem of een op een dergelijk systeem aangesloten net op het grondgebied van de gemeenschap, van elektriciteit of van warmte of koude via warmte- of koudenetten).

Er wordt nog opgemerkt dat de administratie toestaat dat bij de berekening van de drempel van 11.200 euro geen rekening wordt gehouden met de intracommunautaire verwervingen van goederen die op grond van artikel 40, § 1, 1°, a), van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld, wanneer de levering van dezelfde goederen op grond van artikel 44, § 2, 13°, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld indien die in België had plaatsgevonden.

Opdat zulke intracommunautaire verwerving van goederen op grond van artikel 40, § 1, 1°, a), van het Btw-Wetboek kan worden vrijgesteld, is vereist dat:

- de levering in de lidstaat van vertrek door artikel 136 van de richtlijn 2006/112/EG wordt vrijgesteld omdat de leverancier, op het tijdstip van de aankoop, de goederen voor een vrijgestelde activiteit heeft bestemd en geen recht op aftrek heeft kunnen genieten, en;
- de goederen zijn gebruikt voor een activiteit die, indien zij in België had plaatsgevonden, eveneens zou zijn vrijgesteld en geen recht op aftrek zou verlenen.

Voor de berekening van de drempel van 11.200 euro van toepassing op de niet-belastingplichtige rechtspersonen, moet niet alleen rekening worden gehouden met de aankopen verricht in de andere lidstaten van de gemeenschap, maar ook met de aankopen van goederen die uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door een niet-belastingplichtige rechtspersoon worden ingevoerd in een andere lidstaat dan België en die geacht worden het voorwerp uit te maken van een intracommunautaire verwerving van goederen in België door toepassing van artikel 25quinquies, § 4, van het Btw-Wetboek (zie 4.3.3.).

Voorbeeld:

Een Belgische dierentuin, die uitsluitend handelingen verricht die door artikel 44 van het Btw-Wetboek worden vrijgesteld en hem geen recht op aftrek verlenen (lid van de 'groep van vier'), verricht chronologisch in de loop van een kalenderjaar volgende aankopen (in onderstaand voorbeeld gaan we ervan uit dat er geen sprake is van verkopen op afstand tenzij anders vermeld).

<i>Aankoop</i>	<i>Aankoop opnemen in de drempel van dat kalenderjaar?</i>
<i>De intracommunautaire verwerving op van een computer aangekocht bij een belastingplichtige-indiener uit lidstaat 1 voor een prijs van 2.000 euro excl. btw.</i>	JA
<i>De intracommunautaire verwerving van een tweedehandse bestelwagen (geen nieuw vervoermiddel zoals bedoeld in 2.5) bij een belastingplichtige-indiener uit lidstaat 2 voor een prijs van</i>	JA

<i>9.000 euro excl. btw. Geen toepassing van de winstmargeregeling in lidstaat 2.</i>	
<i>De intracommunautaire verwerving van een nieuwe bestelwagen bij een belastingplichtige-indiener uit lidstaat 2 voor een bedrag van 15.000 euro excl. btw.</i>	NEE (nieuw vervoermiddel)
<i>De aankoop van bureaumateriaal bij een belastingplichtige-indiener uit lidstaat 3 voor een prijs 500 euro excl. btw. In dit voorbeeld verricht de leverancier een verkoop op afstand en rekent hij Belgische btw aan.</i>	NEE (verkoop op afstand)
<i>De intracommunautaire verwerving van een archiefkast aangekocht bij een belastingplichtige in lidstaat 3 die de kast enkel heeft gebruikt voor handelingen die vrijgesteld zijn en waarvoor zij geen recht op aftrek heeft. De kast wordt verkocht voor 1.500 euro (excl. btw) met toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 136 van de richtlijn 2006/112/EG. De kast werd door de verkoper gebruikt voor een activiteit die in België zou vrijgesteld zijn door artikel 44 van het Btw-Wetboek en waarvoor er geen recht op aftrek zou gelden.</i>	NEE (de levering is in de lidstaat van vertrek vrijgesteld door artikel 136 van de richtlijn 2006/112/EG en de intracommunautaire verwerving wordt vrijgesteld door artikel 40, § 1, 1°, a), van het Btw-Wetboek)
<i>De intracommunautaire verwerving van dierenvoeding bij een belastingplichtige-indiener lidstaat 1 voor een bedrag van 5.000 euro excl. btw.</i>	JA

4.2.3.2.3. Overschrijding van de drempel van 11.200 euro

De eerste intracommunautaire verwerving in België die de overschrijding van de drempel van 11.200 euro, bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, b) en c), van het Btw-Wetboek, tot gevolg heeft, moet voor zijn **volledig bedrag** aan de btw worden onderworpen.

Voorbeeld:

In het voorbeeld onder 4.2.3.2.2. overschrijdt de Belgische dierentuin de drempel van 11.200 euro door de intracommunautaire verwerving van de dierenvoeding. Deze handeling wordt voor zijn volledig bedrag aan de Belgische btw onderworpen.

Er moet evenwel niet worden teruggekomen op de voorgaande intracommunautaire verwervingen die werden verricht vóór de drempeloverschrijding.

Elke overschrijding van de drempel van 11.200 euro verplicht het lid van de 'groep van vier' onder meer:

- een **verklaring** van het **overschrijden van die drempel** in te dienen op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde (controlecentrum) waaronder hij ressorteert, **voorafgaand** aan de eerste intracommunautaire verwerving van goederen die aanleiding geeft tot de overschrijding. Zij zijn evenwel van die verklaring ontslagen wanneer een dergelijke verklaring in de loop van het voorafgaande kalenderjaar werd ingediend of wanneer zij in de loop van datzelfde kalenderjaar voor hun intracommunautaire verwervingen van goederen gehouden waren tot het indienen van de in artikel 53ter van het Btw-Wetboek bedoelde aangifte en het aldus aangegeven bedrag hoger was dan de genoemde drempel van 11.200 euro (artikel 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en artikel 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10, van 29.12.1992);
- een bijzondere aangifte (nr. 629) in te dienen voor de in de loop van een kalenderkwartaal verrichte intracommunautaire verwerving die de drempeloverschrijding tot gevolg heeft en de intracommunautaire verwervingen na de drempeloverschrijding (artikel 53ter, 1°, van het Btw-Wetboek). De maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten wordt vermeld in rooster 71, die van de nieuwe

- vervoermiddelen in rooster 72 en die van de accijnsproducten in rooster 73 van deze aangifte, en het bedrag van de btw verschuldigd over deze handelingen wordt vermeld in rooster 80;
- de verschuldigde belasting te voldoen binnen de termijn van indiening van de bijzondere aangifte (artikel 53ter, 2°, van het Btw-Wetboek);
 - zijn Belgisch btw-identificatienummer aan zijn leverancier mee te delen (artikel 53quater van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een belastingplichtige onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling heeft in de loop van het huidige kalenderjaar reeds intracommunautaire verwervingen verricht voor een totaalbedrag van 6.000 euro. In de loop van het vorige kalenderjaar heeft hij de drempel van 11.200 euro niet overschreden. Hij heeft evenmin geopteerd om al zijn belastbare intracommunautaire verwervingen in België aan de belasting te onderwerpen. De landbouwer beslist een melkmachine aan te kopen in lidstaat 1 voor een bedrag van 10.000 euro excl. btw (er wordt verondersteld dat het geen levering met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier betreft). De landbouwer vervoert de machine vanuit lidstaat 1 naar België.

Door de aankoop van die melkmachine wordt de drempel van 11.200 euro overschreden. Deze aankoop ter waarde van 10.000 euro is in België in zijn geheel aan de btw onderworpen.

Alvorens hij de intracommunautaire verwerving verricht, moet de belastingplichtige een verklaring van drempeloverschrijding indienen. Hij deelt zijn geldig btw-identificatienummer mee aan zijn leverancier. Hij neemt de intracommunautaire verwerving op in de bijzondere btw-aangifte die betrekking heeft op het kalenderkwartaal waarin de btw over de verwerving opeisbaar is geworden en voldoet de btw via die aangifte.

De overschrijding van de drempel wijzigt evenwel niets voor de eerder verrichte intracommunautaire verwervingen voor een totaalbedrag van 6.000 euro, die werden belast in de lidstaat van vertrek.

4.2.3.2.4. Gelijktijdige overschrijding van de drempel van de verkopen op afstand en de drempel van de intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro

Een handeling kan aanleiding geven tot het gelijktijdig overschrijden van de drempels voorzien in de artikelen 15, § 1, tweede lid, 1°, en 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, b), van het Btw-Wetboek.

Dit wil zeggen dat een leverancier als gevolg van een levering naar België de drempel inzake verkopen op afstand van 35.000 euro overschrijdt, terwijl de afnemer (lid van de groep van vier) door die aankoop de drempel inzake intracommunautaire verwevingen van 11.200 euro overschrijdt.

Om te vermijden dat de niet in het binnenland gevestigde leverancier zich in België voor btw-doeleinden zou moeten identificeren, wordt deze handeling, die zelfs eenmalig kan zijn, voor het geheel beschouwd als een intracommunautaire verwerving van goederen die in België onderworpen is aan de btw in hoofde van de in België gevestigde koper zoals bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, eerste lid, a), van het Btw-Wetboek. De overschrijding door de afnemer van de drempel inzake intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro heeft dus voorrang op de gelijktijdige overschrijding door de leverancier van de Belgische drempel inzake verkopen op afstand van 35.000 euro.

De afnemer moet de overschrijding van de drempel van 11.200 euro op voorhand melden aan de administratie door middel van een verklaring van drempeloverschrijding (zie artikel 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en artikel 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10, van 29.12.1992).

In hoofde van de verkoper moet deze handeling niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de drempel van 35.000 euro, bedoeld in artikel 15, § 1, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek, voor de verkopen op afstand naar België.

Hetgeen voorafgaat geldt uiteraard slechts wanneer geen gebruik werd gemaakt van de opties voorzien in artikel 15, § 1, derde lid, en artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek.

4.2.3.2.5. Optie door een lid van de 'groep van vier' om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen

De leden van de 'groep van vier' kunnen steeds opteren om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen, indien de drempel van 11.200 euro het voorafgaande kalenderjaar niet werd overschreden en tijdens het lopende kalenderjaar nog niet werd bereikt (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

De keuzeverklaring moet worden ingediend op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde (controlecentrum) waaronder het lid van de 'groep van vier' ressorteert.

Die keuze gaat in op de datum van indiening van de verklaring en geldt tot 31 december van het tweede jaar dat op de voormelde datum volgt (artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10, van 29.12.1992).

Als gevolg van de keuzeverklaring is het lid van de 'groep van vier' verplicht om:

- een bijzondere aangifte (nr. 629) in te dienen voor de in de loop van een kalenderkwartaal verrichte belastbare intracommunautaire verwervingen van goederen die hij sinds de optie heeft verricht (artikel 53ter, 1°, van het Btw-Wetboek) De maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten wordt vermeld in rooster 71, die van de nieuwe vervoermiddelen in rooster 72 en die van de accijnsproducten in rooster 73 van deze aangifte en het bedrag van de btw verschuldigd over deze handelingen wordt vermeld in rooster 80;
- de over die intracommunautaire verwervingen van goederen verschuldigde belasting te voldoen binnen de termijn van indiening van de bijzondere aangifte (artikel 53ter, 2°, van het Btw-Wetboek);
- zijn Belgisch btw-identificatienummer aan zijn leverancier mee te delen (artikel 53quater van het Btw-Wetboek).

4.2.3.2.6. Onweerlegbaar vermoeden van optie

De volgende belastingplichtigen die de drempel van 11.200 euro nog niet hebben overschreden gedurende het lopende of vorige kalenderjaar en geen keuzeverklaring hebben ingediend, worden niettemin **geacht** te hebben **geopteerd** om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting te onderwerpen, vanaf het ogenblik dat zij **hun btw-identificatienummer aan een leverancier meedelen** om een intracommunautaire verwerving van goederen te verrichten (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, vierde lid, van het Btw-Wetboek):

- de belastingplichtigen onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (artikel 56bis van het Btw-Wetboek). Zij worden vanaf de aanvang van hun activiteit voor btw-doeleinden worden geïdentificeerd;
- de belastingplichtigen onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling (artikel 57 van het Btw-Wetboek). Zij worden vanaf de aanvang van hun activiteit voor btw-doeleinden worden geïdentificeerd;

- de belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en aan wie overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek een btw-identificatienummer is toegekend, omdat zij schuldenaar zijn van de btw verschuldigd over een dienst die op grond van artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in België plaatsvindt en wordt verricht door een dienstverrichter die niet in België is gevestigd;
- de belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en aan wie overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek een btw-identificatienummer is toegekend, omdat zij diensten verrichten die geacht worden in een andere lidstaat plaats te vinden en waarbij de belasting door de ontvanger van de dienst is verschuldigd;
- de btw-eenheden die uitsluitend uitgaande leveringen van goederen of diensten verrichten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld en hen geen recht op aftrek verlenen, evenals hun leden aan wie overeenkomstig artikel 50, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek een btw-identificatienummer is toegekend.

Wanneer dergelijke belastingplichtigen de **drempel van 11.200 euro niet overschrijden of hebben overschreden** in het lopende kalenderjaar of hebben overschreden in het kalenderjaar en **de btw wensen te betalen in de lidstaat van vertrek van de goederen**, mogen zij bij het verrichten van een intracommunautaire verwerving van goederen **in geen geval hun btw-identificatienummer meedelen noch vermelden** op om het even welk document (bestelbon, briefwisseling ...) gericht aan hun in een andere lidstaat gevestigde leverancier. Het meedelen van hun btw-identificatienummer in het kader van een intracommunautaire verwerving van goederen houdt immers het **onweerlegbaar wettelijk vermoeden** in dat zij voor de belastingheffing in België hebben geopteerd (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, vierde lid, van het Btw-Wetboek, cf. artikel 4 van de uitvoeringsverordening EU/282/2011).

4.2.3.2.7. Publiekrechtelijke lichamen die gedeeltelijk belastingplichtig zijn

Elk publiekrechtelijk lichaam (de staat, de gemeenschappen en de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten, de openbare instellingen ...) dat voor een gedeelte van zijn activiteiten de hoedanigheid van belastingplichtige heeft verkregen, wordt een btw-identificatienummer toegekend en is tot de indiening van periodieke btw-aangiften gehouden.

Wanneer een publiekrechtelijk lichaam voor een gedeelte van zijn activiteiten de hoedanigheid van belastingplichtige heeft en in een andere lidstaat goederen aankoopt, is het ertoe gehouden zijn btw-identificatienummer aan zijn leverancier mee te delen (artikel 53quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

Indien aan de voorwaarden is voldaan, stelt de leverancier zijn intracommunautaire levering vrij van de btw. Daarnaast is het publiekrechtelijk lichaam er in België toe gehouden zijn intracommunautaire verwerving van goederen aan de btw te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). De btw die ingevolge de intracommunautaire verwerving is verschuldigd, dient in zijn periodieke btw-aangifte te worden opgenomen.

De verplichting om zijn intracommunautaire verwervingen in België aan de btw te onderwerpen, geldt niet alleen voor de goederen die voor zijn belastbare activiteit zijn bestemd, maar eveneens voor de goederen die bestemd zijn voor de activiteiten waarvoor het publiekrechtelijk lichaam niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft (zoals bijvoorbeeld de aankoop door een Belgische gemeente van een bedrijfsmiddel in een andere lidstaat dat bestemd is voor haar dienst bevolking).

De aandacht wordt erop gevestigd dat de **afwijkende regeling die voorziet in een drempel van 11.200 euro**, waaronder bepaalde niet-belastingplichtige rechtspersonen ervan zijn ontheven hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek), **nooit van toepassing is op publiekrechtelijke lichamen die voor een gedeelte van hun activiteiten de hoedanigheid van belastingplichtige hebben en tot de indiening van periodieke btw-aangiften zijn gehouden**. Die afwijkende regeling is slechts van toepassing op publiekrechtelijke lichamen die voor het geheel van hun activiteiten als niet-belastingplichtige rechtspersonen worden aangemerkt.

Er wordt in beginsel slechts één btw-identificatienummer per publiekrechtelijk lichaam toegekend. Dat nummer stemt overeen met het ondernemingsnummer.

Er kan evenwel een nummer worden toegekend aan een entiteit van een publiekrechtelijk lichaam, wanneer die entiteit duidelijk is afgebakend, een eigen administratief bestuur heeft, over een budgettaire en financiële autonomie beschikt en een onderscheiden boekhouding voert. Dergelijke entiteit moet zijn opgericht op grond van een wet, een decreet, een koninklijk besluit, een besluit van de Executieve of door om het even welke andere beslissing van een federale, communautaire, regionale of gedecentraliseerde (provincie of gemeente) overheid. In dat geval wordt bovenstaande geëvalueerd **per entiteit**.

4.2.3.2.8. Bijzondere btw-aangifte nr. 629

Er wordt verwezen naar 4.9.3.

In dit kader wordt opgemerkt dat leden van de groep van vier die niet gehouden zijn om hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen en die een aan de btw onderworpen intracommunautaire verwerving in België verrichten van een nieuw vervoermiddel of accijnsproducten, deze handelingen niet moeten aangeven via een bijzondere btw-aangifte nr. 629 (er geldt dan een andere procedure voor aangifte en voldoening van de btw).

Leden van de groep van vier die wel gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen en die een aan de btw onderworpen intracommunautaire verwerving in België verrichten van een nieuw vervoermiddel of accijnsproducten, moeten deze handelingen wel aangeven en de verschuldigde btw voldoen via een bijzondere btw-aangifte nr. 629. De maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen wordt opgenomen in het afzonderlijke rooster 72.

De maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten wordt opgenomen in het afzonderlijke rooster 73. Het bedrag van de btw verschuldigd over deze handelingen wordt vermeld in rooster 80.

4.2.3.3. Intracommunautaire verwerving verricht door een belastingplichtige die onder een bijzondere administratieve regeling valt die hem van de indiening van periodieke btw-aangiften ontheft

In het kader van verscheidene bijzondere regelingen heeft de administratie specifieke categorieën van belastingplichtigen ontheven van de verplichting om periodieke btw-aangiften in te dienen. Het betreft onder meer:

- handelaars in recuperatiestoffen en -producten (zie aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970 en aanschrijving nr. 120/1971 van 30.07.1971);
- dephouders van wasserijen, ververijen, stomerijen of stoppageondernemingen (zie aanschrijving nr. 28/1975 van 19.11.1975);
- dephouders, inzamelaars en ophalers van deelnemingsformulieren voor een pool met betrekking tot sportwedstrijden en agentschappen voor weddenschappen op paardenwedrennen die tussenkomen bij het inzamelen van inzetten op Belgische wedrennen (zie aanschrijving nr. 15/1974 van 02.10.1974 en aanschrijving nr. 94/1971 van 08.06.1971);
- schippers die niet meer dan vijf boten exploiteren (zie aanschrijving nr. 109/1970 van 31.12.1970, aanschrijving nr. 84/1971 van 14.05.1971, aanschrijving nr. 2/1973 van 04.01.1973, aanschrijving nr. 27/1975 van 19.11.1975 en beslissing nr. E.T.85.017 van 29.10.1997);
- advocaat-medewerkers of advocaat-stagiairs die de facultatieve bijzondere regeling toepassen van punt IX. van circulaire AAFisc nr. 47/2013 (E.T.124.411) van 20.11.2013 (zie randnummer 186);
- artsen en ziekenhuizen die naast hun activiteiten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld, geen enkele andere aan de btw onderworpen activiteit uitoefenen dan onderzoekswerk, met inbegrip van klinische proeven, en die voor de bijzondere regeling voor artsen en ziekenhuizen kiezen, zoals beschreven in beslissing nr. E.T.116.111 van 21.02.2011;
- artsen die naast hun activiteiten die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek zijn vrijgesteld, tevens te belasten prestaties met betrekking tot ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verrichten en opteren voor (zie beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016, randnummers 38 tot en met 47):

* de ontheffing van de verplichting tot indiening van periodieke btw-aangiften;

* en bijzondere wijze van betalen.

- artsen en ziekenhuizen die naast hun door artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgestelde activiteiten:

* te belasten prestaties met betrekking tot ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verrichten waarvoor zij geopteerd hebben voor de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen bedoeld in artikel 56bis van het Btw-Wetboek (zie beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016, randnummer 48), en

* onderzoekswerk, met inbegrip van klinische proeven, verrichten waarvoor zij voor de bijzondere regeling voor artsen en ziekenhuizen kiezen, zoals beschreven in beslissing nr. E.T.116.111 van 21.02.2011.

De intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel, in de zin van artikel 3bis van het Btw-Wetboek, die door de hiervoor opgesomde belastingplichtigen worden verricht, zijn **vanaf de eerste euro aan de btw onderworpen**. Er is voor hen dus geen sprake van een aankoopdrempel zoals dat het geval is voor de leden van de 'groep van vier'.

De hiervoor genoemde belastingplichtigen moeten hun Belgisch btw-identificatienummer aan hun leverancier meedelen en de verschuldigde btw via een bijzondere aangifte (nr. 629) voldoen (zie 4.9.3.).

Er wordt nog opgemerkt dat wanneer hij in België een belastbare intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van recuperatiestoffen en -producten, bedoeld in aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970, verricht (handeling beoogd door artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek), de belastingplichtige de vergunning voorzien in deze aanschrijving kan toepassen om die intracommunautaire verwerving niet aan de btw te onderwerpen.

4.3. Plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen

4.3.1. Hoofdregel

Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer (artikel 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek).

Elke intracommunautaire verwerving van goederen wordt dus geacht plaats te vinden in België zodra de goederen er aankomen bij de beëindiging van hun verzending of vervoer naar de afnemer, ongeacht of die er gevestigd is of niet.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige A verkoopt goederen aan een in België gevestigde belastingplichtige B. De goederen worden, in opdracht van B, door een vervoeronderneming naar een magazijn van B in Brussel vervoerd. De intracommunautaire verwerving vindt in België plaats, op de plaats van aankomst van het vervoer van de goederen.

4.3.2. Veiligheidsbepaling

Volgens de hoofdregel (zie 4.3.1.) vindt de intracommunautaire verwerving van goederen in principe plaats daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

Artikel 25quinquies, § 3, eerste lid, van het Btw-Wetboek voorziet evenwel in een veiligheidsbepaling voor het geval dat de afnemer een intracommunautaire verwerving verricht onder een btw-identificatienummer dat is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de goederen.

In dat geval mag de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de intracommunautaire verwerving wordt verricht ervan uitgaan dat de intracommunautaire verwerving op haar grondgebied plaatsvindt, tenzij de afnemer aantoont dat de btw over deze verwerving is geheven overeenkomstig de hoofdregel van 4.3.1.

Indien de btw op de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop reeds is geheven op grond van de veiligheidsbepaling, voorziet artikel 25quinquies, § 3, tweede lid, van het Btw-Wetboek dat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer de verwerving heeft verricht.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige koopt goederen aan bij een in lidstaat 2 gevestigde belastingplichtige leverancier. De goederen worden naar lidstaat 1 verzonden. De in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige verricht de aankoop met vermelding van het btw-identificatienummer dat hem in België is toegekend.

Op grond van de veiligheidsbepaling kan België die verwerving aan de btw onderwerpen.

In dat geval dient de koper te bewijzen dat op zijn intracommunautaire verwerving van goederen reeds btw is geheven in lidstaat 1, zijnde de lidstaat van aankomst van de verzending van de goederen, om in België:

- *hetzij de belastingheffing op de intracommunautaire verwerving van goederen te vermijden (artikel 25quinquies, § 3, eerste lid, van het Btw-Wetboek);*
- *hetzij, ingeval in België reeds belasting is geheven op de intracommunautaire verwerving van goederen, een verlaging van de maatstaf van heffing te bekomen tot beloop van het bedrag van de maatstaf van heffing dat in lidstaat 1 aan de btw is onderworpen (artikel 25quinquies, § 3, tweede lid, van het Btw-Wetboek), wat inhoudt dat de koper de teruggaaf kan vragen van dat bedrag.*

De veiligheidsbepaling is **niet van toepassing** wanneer de voorwaarden voor de **vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer** zijn vervuld. In dergelijke situatie verricht de eerste afnemer in de driehoekstransactie een intracommunautaire verwerving van goederen onder het btw-identificatienummer dat hem is afgeleverd door een andere lidstaat dan die waar de intracommunautaire verwerving van goederen plaatsvindt (zie artikel 25quinquies, § 3, derde lid, van het Btw-Wetboek en artikel 42, onder a), van de richtlijn 2006/112/EG) (zie 7.4.4.).

De btw die op grond van artikel 25quinquies, § 3, eerste lid, van het Btw-Wetboek verschuldigd is, **kan niet in aftrek worden gebracht** volgens de algemene regels van artikel 45 en volgende van het Btw-Wetboek. De belastingheffing ingevolge de toepassing van artikel 25quinquies, § 3, eerste lid, van het Btw-Wetboek vloeit immers niet voort uit een werkelijke intracommunautaire verwerving van goederen, maar uit de toepassing van een wettelijk vermoeden waartegen enkel het tegenbewijs de mogelijkheid biedt om de maatstaf van heffing van de belasting op grond van artikel 25quinquies, § 3, tweede lid, van het Btw-Wetboek te verlagen (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading, gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08, van 22.04.2010).

4.3.3. Door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen die uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door hem worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst

Wanneer door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door hem worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, worden de goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer van de goederen (artikel 25quinquies, § 4, van het Btw-Wetboek).

De plaats van die intracommunautaire verwerving wordt dan bepaald overeenkomstig artikel 25quinquies, §§ 2 en 3, van het Btw-Wetboek (zie 4.3.1. en 4.3.2.).

Die bepaling heeft tot doel de invoeren uit derde landen, via een andere lidstaat van de gemeenschap, op dezelfde wijze te behandelen als de intracommunautaire verwervingen van goederen die door een niet-belastingplichtige rechtspersoon zouden zijn verricht vanuit die lidstaat van invoer.

In de gevallen waarin de niet-belastingplichtige rechtspersonen de in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek bedoelde afwijking niet genieten (dit wil zeggen dat zij de drempel van 11.200 euro in het huidige of in het voorgaande kalenderjaar hebben overschreden of hebben geopteerd om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen), verrichten zij in principe een intracommunautaire verwerving van goederen met toepassing van de btw in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Wanneer de afwijking voorzien in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek wel van toepassing is (met als gevolg dat de intracommunautaire verwerving van goederen niet aan de btw is onderworpen), komt de btw definitief toe aan de lidstaat van invoer.

4.3.4. Vermoedens

Artikel 25quinquies, § 5, van het Btw-Wetboek bevat **twee vermoedens**:

- **Ten eerste** wordt de intracommunautaire verwerving van een goed geacht in België plaats te vinden wanneer de afnemer zijn intracommunautaire verwerving onder zijn Belgisch btw-identificatienummer (BE-nummer) heeft verricht.

Dat vermoeden is de uitvoering van de veiligheidsbepaling waarvan sprake in 4.3.2., hiervoor.

- **Ten tweede** wordt de intracommunautaire verwerving van een goed eveneens geacht in België plaats te vinden wanneer de afnemer, op het tijdstip van de verwerving, in België een zetel van economische activiteit of een vaste inrichting heeft of v bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, een woonplaats of een gebruikelijke verblijfplaats.

Dat vermoeden is eveneens de uitvoering van de veiligheidsbepaling waarvan sprake in 4.3.2., hiervoor, ingeval de afnemer in België is gevestigd doordat hij er over een zetel van economische activiteit, een vaste inrichting, een woonplaats of een gebruikelijke verblijfplaats beschikt.

4.3.5. Gevolgen voor de btw-heffing in België

Elke intracommunautaire verwerving van goederen in de zin van artikel 25ter van het Btw-Wetboek is in België belastbaar als de goederen er zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer. Dus kan de administratie elke intracommunautaire verwerving van goederen aan de btw onderwerpen waarvan ze het bestaan op haar grondgebied op de één of andere manier vaststelt (als die intracommunautaire verwerving belastbaar is overeenkomstig artikel 25ter van het Btw-Wetboek).

Het heeft bijvoorbeeld geen belang dat de afnemer al dan niet:

- voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in België;
- zijn btw-identificatienummer heeft meegedeeld aan de leverancier;
- gevestigd is in België.

Ook het feit dat de intracommunautaire levering van goederen in de lidstaat van vertrek niet werd vrijgesteld, verandert daar niets aan.

In dit verband wordt verwezen naar artikel 16 van de uitvoeringsverordening EU/282/2011:

'De lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen waar een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 20 van de richtlijn 2006/112/EG plaatsvindt, **oefent zijn heffingsbevoegdheid uit, ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van goederen.**

Een eventueel verzoek om correctie, door de leverancier van de goederen, van de btw die hij in rekening heeft gebracht en aan de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van goederen heeft aangegeven, wordt door deze lidstaat overeenkomstig zijn nationale bepalingen afgehandeld.'

Voorbeeld:

Een in België gevestigde onderneming koopt in een andere lidstaat goederen aan met betaling van de btw van die lidstaat, terwijl ze als belastingplichtige-indiener haar Belgisch btw-identificatienummer had moeten meedelen om de goederen met vrijstelling van de btw van die lidstaat te verkrijgen. De goederen worden door of voor rekening van de leverancier of de afnemer vervoerd vanuit de andere lidstaat naar België. Dat vormt evenwel geen belemmering om intracommunautaire verwerving van goederen in België aan de btw te onderwerpen.

Dit principe geldt bijvoorbeeld ook voor de intracommunautaire verwervingen van goederen door een lid van de 'groep van vier' dat nagelaten heeft de overschrijding van de drempel 11.200 euro te melden aan de administratie.

Elke afnemer die bij de aankoop van goederen in een andere lidstaat een Belgisch btw-identificatienummer aan zijn leverancier heeft meegedeeld, wordt geacht in België een intracommunautaire verwerving van goederen te verrichten die in België belastbaar is onder de voorwaarden van artikel 25ter van het Btw-Wetboek, tenzij de afnemer aantoonst:

- ofwel dat de goederen niet buiten de lidstaat van vertrek zijn verzonden of vervoerd. De levering van goederen kan in die lidstaat niet de vrijstelling voor intracommunautaire levering genieten en bijgevolg zal in principe de btw in die lidstaat verschuldigd zijn;
- ofwel dat de goederen naar een derde lidstaat zijn verzonden of vervoerd. Indien de afnemer de intracommunautaire verwerving van goederen in de lidstaat van aankomst aan de btw heeft onderworpen en daarvan het bewijs levert, vindt er in België geen intracommunautaire verwerving van goederen plaats.

Indien de btw in dergelijk geval in België reeds is geïnd, kan die worden teruggegeven overeenkomstig artikel 77, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek.

Indien nodig vindt er een uitwisseling van inlichtingen plaats tussen de belastingadministraties van de betrokken lidstaten, teneinde een juiste toepassing van de regels inzake de plaats van belastingheffing te verzekeren.

4.4. Tijdstip en belastbaar feit van een intracommunautaire verwerving van goederen

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen, overeenkomstig artikel 16 van het Btw-Wetboek, in het binnenland wordt geacht te zijn verricht (artikel 25sexies, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek). Het belastbaar feit vindt plaats op datzelfde tijdstip.

4.4.1. Verzending of vervoer door of voor rekening van de afnemer

Als de goederen door of voor rekening van de **afnemer** worden verzonden of vervoerd, vindt de intracommunautaire verwerving van goederen plaats op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van de afnemer worden gesteld (artikel 25sexies, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 16, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de

intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht (artikel 25sexies, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een belastingplichtige-indiener A koopt goederen in lidstaat 1. De levering gebeurt 'af fabriek' (Ex Works). A vervoert de goederen met zijn eigen vervoermiddelen naar België. De intracommunautaire verwerving van goederen vindt plaats op het tijdstip waarop de goederen ter beschikking van A worden gesteld, m.a.w. op een tijdstip waarop de goederen zich nog steeds in lidstaat 1 bevinden.

4.4.2. Verzending of vervoer door of voor rekening van de leverancier

Als de goederen door of voor rekening van de **leverancier** worden verzonden of vervoerd, vindt de intracommunautaire verwerving van goederen plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen naar de afnemer (artikel 25sexies, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 16, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek). Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht (artikel 25sexies, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld:

Een belastingplichtige-indiener A koopt goederen in lidstaat 1. De levering gebeurt 'franco ter plaatse' (Delivered At Place). De goederen worden voor rekening van de verkoper naar A in België verzonden. De intracommunautaire verwerving van goederen vindt plaats op het tijdstip waarop de goederen bij A aankomen. Op dat tijdstip bevinden de goederen zich dus in België.

4.4.3. Doorlopende levering

Als er sprake is van een levering van goederen die aanleiding geeft tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen vanuit een andere lidstaat naar België, en artikel 16, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek van toepassing zou zijn (zie 3.4.3.1), mocht de levering in België plaatsvinden, dan wordt de intracommunautaire verwerving van goederen in België geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft. Dat is het tijdstip waarop het belastbaar feit zich voordoet (zie artikel 25sexies, § 1, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 16, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Als er sprake is van doorlopende goederenleveringen vanuit een andere lidstaat naar België waarbij die leveringen:

- worden verricht gedurende een periode langer dan een kalendermaand, en;
- in de lidstaat van vertrek vrijgesteld zijn door artikel 138 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis van het Btw-Wetboek) (29);

dan wordt de intracommunautaire verwerving van goederen in België geacht te zijn verricht bij het verstrijken van elke kalendermaand totdat de levering van de goederen wordt beëindigd. Dat is het tijdstip waarop het belastbaar feit zich voordoet (artikel 25sexies, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

(29) Zodat het tijdstip van die leveringen zou worden bepaald overeenkomstig artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek (zie 3.4.3.2), mocht de levering in België plaatsvinden.

Voorbeeld:

Een Belastingplichtige-indiener A gevestigd in Lidstaat 1 levert via een pijplijn vanuit lidstaat 1 grondstoffen in vloeibare vorm, zoals polypropyleen, aan een belastingplichtige-indiener B in haar inrichtingen in België. Het contract voorziet in een doorlopende levering van 01.02.2019 tot 30.06.2019. De leveringen worden in lidstaat 1 onder de voorwaarden van artikel 138 van de richtlijn 2006/112/EG verricht en zijn bijgevolg vrijgesteld (cf. artikel 39bis van het Btw-Wetboek). Mochten de leveringen in België geacht worden plaats te vinden, dan zou het tijdstip van de levering worden bepaald overeenkomstig artikel 16, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek. Bijgevolg vindt de intracommunautaire verwerving plaats en doet het belastbaar feit zich voor bij het verstrijken van elke kalendermaand van februari tot juni 2019 bijvoorbeeld op basis van maandelijkse opnamen van de meters die de geleverde hoeveelheid vaststellen.

4.5. Tijdstip van opeisbaarheid

Ingeval van een intracommunautaire verwerving wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip van het uitreiken van de factuur die de handeling vaststelt en die betrekking heeft op de gehele prijs (cf. artikel 17, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

De belasting wordt in ieder geval opeisbaar op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden, indien geen factuur werd uitgereikt vóór die datum (cf. artikel 17, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Voor het bepalen van het tijdstip van opeisbaarheid met betrekking tot intracommunautaire verwervingen van goederen in België, wordt geen rekening gehouden met vooruitbetalingen, noch met voorschotfacturen (inclusief facturen met betrekking tot de volledige prijs die vóór het belastbare feit worden uitgereikt).

Ingeval van een intracommunautaire verwerving van goederen in België, aanvaardt de administratie evenwel bij wijze van pragmatische tolerantie om **een factuur met betrekking tot de gehele prijs die uiterlijk 7 dagen vóór het belastbare feit door de leverancier wordt uitgereikt, aan te merken als een factuur uitgereikt op het tijdstip van het belastbare feit**. In dat geval heeft de afnemer niet de verplichting om het wachtdocument bedoeld in artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 op te stellen.

Hij mag de btw (verschuldigd en aftrekbaar, in de mate van zijn recht op aftrek) evenwel slechts opnemen in de btw-aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de wettelijke oorzaak van opeisbaarheid, overeenkomstig artikel 25sexies, § 2, van het Btw-Wetboek, heeft plaatsgevonden. Door de toepassing van de tolerantie wordt het tijdstip van de uitreiking van de factuur geacht overeen te komen met het tijdstip van het belastbare feit. Daarom moet er bij toepassing van de tolerantie in de praktijk worden gekeken naar het tijdstip van het belastbare feit om te bepalen in welke btw-aangifte de handeling moet worden opgenomen.

Voorbeeld:

Een Belgische onderneming, gehouden tot de indiening van maandelijkse periodieke btw-aangiften en met een volledig recht op aftrek, koopt voor de prijs van 500.000 euro een machine met numerieke besturing aan bij een fabrikant die in lidstaat 1 is gevestigd. De machine wordt voor rekening van de leverancier vanuit lidstaat 1 naar België vervoerd. Ze wordt in België gemonteerd door een onderaannemer die voor rekening van de koper handelt.

Onderstaande tabel geeft op chronologische wijze de gebeurtenissen weer die plaatsvinden:

Datum van het contract	Gedeeltelijke betaling (20 %)		Datum van aankomst van het vervoer	Saldo	
	Factuur	Betaling		Factuur	Betaling
15.01	14.02	04.03	21.03	02.06	30.06

Vermits de montage niet door of voor rekening van de leverancier wordt verricht, is er geen sprake van een levering met montage. De handeling dient te worden opgesplitst in een intracommunautaire levering van goederen in lidstaat 1 en een intracommunautaire verwerving van goederen in België. De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen, overeenkomstig artikel 16 van het Btw-Wetboek, in het binnenland wordt geacht te zijn verricht (artikel 25sexies, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek). Hij kan de btw slechts in aftrek brengen indien ze op grond van de wettelijke en reglementaire bepalingen effectief aftrekbaar is (zie artikel 45 en volgende van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969).

Vermits de levering op 21 maart werd verricht, moest de verkoper uiterlijk op 15 april een factuur uitreiken. Bij gebrek daaraan, is de btw op de intracommunautaire verwerving van de machine opeisbaar geworden op 15 april en heeft de koper het stuk bedoeld in artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992, moeten opstellen.

De koper moet in zijn btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand april opnemen: het aankoopbedrag van 500.000 euro in de roosters 83 en 86 en het bedrag van de verschuldigde btw in rooster 55.

Het bedrag van de aftrekbare btw kan hij opnemen in rooster 59 van, ten vroegste, de aangifte van de maand april. Hij verricht zijn recht op aftrek dan op basis van het wachtdocument bedoeld in artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 (zie artikel 3, § 1, 5°, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969). Hij kan de btw slechts in aftrek brengen in de mate dat op grond van de wettelijke en reglementaire bepalingen de btw effectief aftrekbaar is (zie artikel 45 en volgende van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969).

4.6. Maatstaf van heffing van een intracommunautaire verwerving

Met betrekking tot intracommunautaire verwervingen van goederen bestaat de maatstaf van heffing uit dezelfde elementen als die welke overeenkomstig artikel 26 van het Btw-Wetboek in aanmerking worden genomen om de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen in het binnenland te bepalen (zie artikel 26bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

De accijns die verschuldigd of voldaan is door degene die de intracommunautaire verwerving van een accijnsproduct verricht, moet onder meer in de maatstaf van heffing worden opgenomen (zie artikel 26bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Artikel 26bis, derde lid, van het Btw-Wetboek beoogt de situatie waarin de afnemer van accijnsproducten de verschuldigde accijnzen heeft betaald in de lidstaat van vertrek van die goederen en waarvan hij vervolgens teruggaaf kan krijgen als hij bewijst dat de accijnzen ook in België zijn betaald.

De accijnzen die hij heeft betaald in de lidstaat van vertrek, zijn opgenomen in de maatstaf van heffing van de intracommunautaire verwerving van die goederen die hij in België heeft verricht.

De terugbetaling van de accijnzen door de lidstaat van vertrek geeft aanleiding tot een herziening van de maatstaf van heffing van die intracommunautaire verwerving in België.

4.7. Btw-tarief van een intracommunautaire verwerving

Het btw-tarief dat van toepassing is op de intracommunautaire verwerving van een goed is het tarief dat (zie artikel 38bis van het Btw-Wetboek):

- in het binnenland voor de levering van eenzelfde goed wordt toegepast (zie koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970);
- van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt (zie 4.5.).

4.8. Vrijstellingen van een intracommunautaire verwerving van goederen

4.8.1 De vrijstellingen van artikelen 39, 39quater en 40 van het Btw-Wetboek

De artikelen 39, 39quater en 40 van het Btw-Wetboek werden zodanig aangevuld dat de intracommunautaire verwervingen van goederen vrijgesteld zijn, indien de levering in het binnenland of de invoer van die goederen eveneens zouden vrijgesteld zijn.

4.8.1.1. Vrijstelling van een intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om onder een opschortende douaneregeling te worden geplaatst

De intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder een opschortende douaneregeling (tijdelijke opslag, douane-entrepot, actieve veredeling...) als bedoeld in artikel 23, § 4, 1°, 4°, 5°, 6° of 7°, van het Btw-Wetboek, zijn vrijgesteld op basis van artikel 39, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek.

4.8.1.2. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder de regeling van het btw-entrepot

De intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (btw-entrepot) zijn vrijgesteld op basis van artikel 39quater, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek.

Deze vrijstelling wordt voorlopig verleend (zie artikel 7, § 1, van het koninklijk besluit nr. 54 van 25.02.1996).

De vrijstelling wordt pas definitief als die intracommunautaire verwerving wordt gevolgd door (zie artikel 7, § 2, van het koninklijk besluit nr. 54 van 25.02.1996):

- een levering van goederen onder bezwarende titel met behoud van de regeling btw-entrepot. Deze levering door de persoon die de goederen onder de regeling btw-entrepot heeft geplaatst, is op haar

beurt voorlopig vrijgesteld (zie artikel 39quater, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek en artikel 7, § 1, van het koninklijk besluit nr. 54 van 25.02.1996);

- de onttrekking van de goederen aan de regeling btw-entrepot door de belastingplichtige die een levering van goederen verricht onder bezwarende titel zoals bedoeld in artikel 10, § 1, van het Btw-Wetboek. Deze levering zonder handhaving van de regeling btw-entrepot is een belastbare handeling. De goederen ondergaan de juiste fiscale druk door het belasten van de levering volgens de geldende regels, ongeacht of die levering eventueel kan vrijgesteld worden door een andere bepaling dan artikel 39quater van het Btw-Wetboek;
- de onttrekking van de goederen aan de regeling btw-entrepot door hun eigenaar, los van elke handelstransactie, in het kader van

* een overbrenging van goederen zoals bedoeld in artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek (zie 5.3.). Dergelijke transactie wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel en is bijgevolg een belastbare handeling. Het bereiken van de juiste fiscale druk die op de goederen moet wegen bij het beëindigen van de regeling btw-entrepot, gebeurt in dit geval op dezelfde manier als wanneer de goederen aan de regeling worden onttrokken ingevolge een levering onder bezwarende titel zonder handhaving van de regeling btw-entrepot;

* een vervoer of verzending van die goederen buiten de gemeenschap verricht door die eigenaar of voor zijn rekening. Op de goederen die buiten de gemeenschap worden verzonden of vervoerd moet geen fiscale druk wegen. De wegneming van de goederen uit het btw-entrepot, los van elke handelstransactie, ter bestemming van een plaats buiten de gemeenschap vereist dus geen regularisatie.

De btw wordt opeisbaar over die voorlopig vrijgestelde intracommunautaire verwerving, wanneer de goederen niet het voorwerp hebben uitgemaakt van enige levering onder bezwarende titel, maar los van elke handelstransactie onttrokken worden aan de regeling btw-entrepot door hun eigenaar en:

- in België blijven;
- het voorwerp uitmaken van een niet-overbrenging zoals bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 4°, 5° of 6°, van het Btw-Wetboek, met andere woorden de verzending of het vervoer van een lichamenlijk roerend goed voor bedrijfsdoeleinden met het oog op:

* de verrichting voor de eigenaar van een dienst in verband met expertises of werkzaamheden betreffende dat goed, die materieel worden verricht op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover het goed na expertise of bewerking opnieuw worden verzonden naar die eigenaar in België vanwaar het oorspronkelijk was vervoerd of verzonden;

* het tijdelijke gebruik van dat goed op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, in het kader van diensten die door de eigenaar worden verricht;

* het tijdelijke gebruik van dat goed voor een periode van ten hoogste 24 maanden op het grondgebied van een andere lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed uit een derde land met het oog op het tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten (zie artikel 7, § 3, van het koninklijk besluit nr. 54 van 25.02.1996).

Het wegnemen van goederen uit het btw-entrepot zoals omschreven in de vorige alinea, is geen belastbare handeling. De juiste fiscale druk die op de goederen moet wegen, kan dus enkel bereikt worden door het belasten van de laatste handeling die voorafgaat aan het wegnemen van de goederen uit het btw-entrepot, in dit geval de intracommunautaire verwerving met plaatsing van de goederen in het btw-entrepot.

4.8.1.3. Vrijstellingen onder artikel 40 van het Btw-Wetboek

4.8.1.3.1. Vrijstelling van een intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in het binnenland in elk geval is vrijgesteld

Op meer algemene wijze verleent artikel 40, § 1, 1^o, a), van het Btw-Wetboek, vrijstelling voor de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering in België in elk geval is vrijgesteld. Zo zijn bijvoorbeeld in België vrijgesteld:

- de intracommunautaire verwervingen van goederen verworven door erkende organisaties die deze goederen uitvoeren uit de gemeenschap in het kader van hun menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk, waarvan de levering in het binnenland zou vrijgesteld zijn door artikel 42, § 3, 10^o, van het Btw-Wetboek;
- de intracommunautaire verwervingen van echte parels, natuurlijke edelstenen en dergelijke door personen die uitsluitend handelaar in die goederen zijn, waarvan de levering in het binnenland zou vrijgesteld zijn door artikel 42, § 4, 1^o, van het Btw-Wetboek;
- de intracommunautaire verwerving van menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk waarvan de levering is vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 2, 1^{ter}, van het Wetboek (zie artikel 132, lid 1, d), van de richtlijn 2006/112/EG);
- de intracommunautaire verwerving, tegen nominale waarde, van postzegels die frankeerwaarde hebben in het binnenland, fiscale zegels en andere soortgelijke zegels, overeenkomstig artikel 44, § 3, 12^o, van het Btw-Wetboek (zie artikel 135, lid 1, h), van de richtlijn 2006/112/EG);
- de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen, wanneer de levering in België van dezelfde goederen op grond van artikel 44, § 2, 13^o, van het Btw-Wetboek zou zijn vrijgesteld. Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 40, § 1, 1^o a), van het Btw-Wetboek is vereist dat:

* de levering in de lidstaat van vertrek is vrijgesteld door artikel 136 van de richtlijn 2006/112/EG omdat de leverancier, op het tijdstip van de aankoop, de goederen voor een vrijgestelde activiteit heeft bestemd en geen recht op aftrek heeft kunnen genieten, en;

* de goederen zijn gebruikt voor een activiteit die, indien zij in België had plaatsgevonden, eveneens zou zijn vrijgesteld op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek en geen recht op aftrek zou verlenen.

4.8.1.3.2. Vrijstelling van een intracommunautaire verwervingen van goederen die een definitieve vrijstelling genieten op grond van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering

De intracommunautaire verwerving van goederen, die een definitieve vrijstelling genieten op grond van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering, worden vrijgesteld door artikel 40, § 1, 1^o, b), van het Btw-Wetboek.

De bepalingen opgenomen in afdeling 2 van hoofdstuk IV (artikelen 12 tot 37) van het koninklijk besluit nr. 7 van 29.12.1992, zijn eveneens van toepassing op de intracommunautaire verwervingen van goederen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 40, § 1, 1^o, b), van het Btw-Wetboek (zie artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verricht een belastbare intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen, die bestemd zijn voor onderzoek, analyses of proefnemingen met het

oog op de vaststelling van hun samenstelling, kwaliteit of andere technische kenmerken voor het verkrijgen van informatie of voor industrieel of commercieel onderzoek.

Het betreffen goederen waarvan de invoer onder de voorwaarden bepaald in artikel 34 van het koninklijk besluit nr. 7 van 29.12.1992 zou kunnen worden vrijgesteld door artikel 40, § 1, 1°, b), van het Btw-Wetboek.

Onder diezelfde voorwaarden kan de belastbare intracommunautaire verwerving in België van zulke goederen worden vrijgesteld door artikel 40, § 1, 1°, b), van het Btw-Wetboek.

4.8.1.3.3. Vrijstelling van een intracommunautaire verwerving van goederen die het voorwerp hebben uitgemaakt van een overbrenging naar een andere lidstaat en die, om welke reden ook, in dezelfde staat terugkeren naar België

De intracommunautaire verwervingen van goederen die het voorwerp hebben uitgemaakt van een overbrenging naar een andere lidstaat en die, om welke reden ook, in dezelfde staat terugkeren naar België, zijn vrijgesteld op basis van artikel 40, § 1, 2°bis, van het Btw-Wetboek. Een gelijkaardige bepaling bestaat reeds in artikel 40, § 1, 2°, a), van het Btw-Wetboek voor de wederinvoeren van goederen.

Voorbeeld:

A, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die eveneens voor btw-doeleinden geïdentificeerd is in lidstaat 1, verzendt een partij goederen, die hij heeft geproduceerd en opgeslagen in België, naar zijn opslagplaats in lidstaat 1 om ze van daaruit te verkopen in die lidstaat aan diverse nog niet gekende afnemers. De verzending wordt in hoofde van A gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 12bis, eerste lid van het Btw-Wetboek. Hij verricht dus een overbrenging (zie 5.3.).

Na zes maanden keert de niet verkochte overschot van de goederen in dezelfde staat terug naar de opslagplaats van A in België. De overbrenging van de goederen vanuit lidstaat 1 (zie artikel 17, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG) geeft in België aanleiding in hoofde van A tot een bestemming die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek, zie 5.4.) en die is vrijgesteld door artikel 40, § 1, 2°bis, van het Btw-Wetboek.

4.8.1.3.4. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen die vanaf het binnenkomen in de gemeenschap werden geplaatst onder één van de in artikel 23, §§ 4 en 5, van het Btw-Wetboek bedoelde regelingen

De intracommunautaire verwervingen van goederen die vanaf het binnenkomen in de gemeenschap werden geplaatst onder één van de in artikel 23, §§ 4 en 5, van het Btw-Wetboek bedoelde regelingen (tijdelijke opslag, douane-entrepot ...), met handhaving van één van die regelingen worden vrijgesteld door artikel 40, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek.

4.8.2. De vrijstelling van intracommunautaire verwerving van artikel 40bis van het Btw-Wetboek

Artikel 40bis van het Btw-Wetboek, bepaalt dat de intracommunautaire verwervingen van goederen van de belasting zijn vrijgesteld wanneer de afnemer op grond van artikel 76, § 2, van het Btw-Wetboek, in ieder geval recht zou hebben op de volledige teruggave van de belasting die bij toepassing van de bepalingen van artikel 25ter van het Btw-Wetboek, zou verschuldigd zijn. Het betreft een louter technische vrijstelling.

Er wordt opgemerkt dat de aan artikel 40bis van het Btw-Wetboek ten grondslag liggende doelstelling om de verplichtingen voor bepaalde buitenlandse belastingplichtigen te verlichten ruimschoots werd tegemoet gekomen bij de invoering op 01.01.2002 van nieuwe toepasselijke regels inzake de schuldenaar van de belasting en de identificatie voor btw-doeleinden van buitenlandse belastingplichtigen ingevolge richtlijn 2000/65/EEG van de raad van 17.10.2000 tot wijziging van de richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is.

Aldus kunnen sinds 01.01.2002 de niet in België maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen zich rechtstreeks identificeren zonder aansprakelijk vertegenwoordiger (artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek).

Daarenboven werd de mogelijkheid voor een niet in België gevestigde belastingplichtige om zich te laten vertegenwoordigen door een vooraf erkend persoon (stelsel van de vertegenwoordiging onder een globaal nummer) uitgebreid tot nieuwe situaties. Zo komt de situatie voor waarin een niet in België gevestigde belastingplichtige een intracommunautaire verwerving verricht van goederen met uitzondering van elke andere handeling onderworpen aan de belasting in België (zie artikel 2, § 1, 5°, van het koninklijk besluit nr. 31 van 02.04.2002 en circulaire nr. 4/2003 (nr. E.T. 103.925) van 04.03.2003, randnummers 274 tot en met 284).

Deze twee stelsels (rechtstreekse identificatie voor btw-doeleinden of vertegenwoordiging door een vooraf erkend persoon) veronderstellen de indiening van periodieke aangiften, maandelijks of trimestrieel, waarin het recht op aftrek kan worden uitgeoefend. Aangezien bij die twee stelsels de bij de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw in aftrek kan worden gebracht in de periodieke aangifte, heeft de in artikel 40bis van het Btw-Wetboek bepaalde vrijstelling dan ook geen nut meer.

De in artikel 40bis van het Btw-Wetboek voorziene vrijstelling kan niettemin nog worden gebruikt in specifieke gevallen.

Dit is meer bepaald het geval voor:

- de tolerantie bedoeld in punt 5.4.8.9. Deze is van toepassing in de situatie waarbij een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige aannemer, die niet in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden en in België enkel werken in onroerende staat (dienstprestaties) verricht waarbij de verlegging van heffing naar de medecontractant van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek van toepassing is, materialen, die zijn bestemd om te worden ingelijfd in het bouwwerk in België, uit zijn voorraad neemt en (eventueel voor zijn rekening) verzendt of vervoert van zijn vestiging naar de werf in België.

Die overbrenging van de materialen geeft in België aanleiding tot een bestemming die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek). Enkel voor deze bestemming zou de aannemer zich moeten identificeren voor btw-doeleinden.

De administratie aanvaardt onder bepaalde voorwaarden bij tolerantie dat de in een andere lidstaat gevestigde aannemer zich niet in België hoeft te identificeren voor btw-doeleinden en geen periodieke aangiften moet indienen. In het kader van de tolerantie wordt de met een intracommunautaire verwerving gelijkgestelde bestemming vrijgesteld overeenkomstig artikel 40bis van het Btw-Wetboek

- het geval waarin een in een andere lidstaat gevestigde leverancier van accijnsproducten, die niet onder een individueel btw-identificatienummer is geïdentificeerd voor btw-doeleinden in België,

vanuit die andere lidstaat accijnsproducten verzendt naar België met het oog op een eventuele verkoop ervan op een handelsbeurs of een gelijkaardige commerciële manifestatie.

Wanneer het goed is verkocht en er niet meer voldaan is aan de voorwaarde van tijdelijk gebruik wordt de bestemming van het goed gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, onderworpen aan de btw overeenkomstig artikel 25quater, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

In het kader van de vereenvoudigingsregeling bedoeld in aanschrijving nr. 8/1998 van 08.10.1998, randnummers 53 tot en met 56, staat de administratie toe dat deze intracommunautaire verwerving wordt vrijgesteld op grond van artikel 40bis van het Btw-Wetboek.

4.8.3. De vrijstelling van intracommunautaire verwerving van artikel 42, § 3, 9°, van het Btw-Wetboek

Artikel 42, § 3, 9°, van het Btw-Wetboek stelt vrij van de btw de intracommunautaire verwerving van goud door de centrale banken.

4.8.4. intracommunautaire verwerving van recuperatiestoffen en -producten.

De belastingplichtige die in België een belastbare intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel verricht van recuperatiestoffen en -producten zoals bedoeld in de aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970 (zie ook aanschrijving nr. 120/1971 van 30.07.1971), kan de vergunning bedoeld in die aanschrijving toepassen om niet de btw te voldoen die ter zake van die handelingen is verschuldigd.

4.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de belastbare intracommunautaire verwerving

4.9.1. Mededeling btw-identificatienummer aan de leverancier

4.9.1.1. Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen

De belastingplichtigen (30) en niet-belastingplichtige rechtspersonen die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen, zijn verplicht om hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun leverancier in het kader van een intracommunautaire verwerving van goederen (artikel 53quater van het Btw-Wetboek).

(30) Met uitzondering van de Belgische btw-eenheden, daar geldt de verplichting in hoofde van de leden van de btw-eenheid die hun sub-btw-identificatienummer moeten meedelen.

Deze verplichting geldt dus ook voor de leden van de groep van vier die ertoe gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen omdat ze de drempel van 11.200 euro hebben overschreden gedurende het lopende of vorige kalenderjaar (zie 4.2.3.2.1.) of omdat ze ervoor geopteerd hebben (zie 4.2.3.2.5.).

4.9.1.2. Leden van de groep van vier waarop de afwijking van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek van toepassing is en die reeds beschikken over een btw-identificatienummer

Bepaalde leden van de groep van vier die bij toepassing van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek (zie 4.2.3.2.) niet gehouden zijn om hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen, beschikken toch over een btw-identificatienummer. Het betreft de:

- belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (artikel 56bis van het Btw-Wetboek) die een btw-nummer toegekend worden bij aanvang van hun activiteit (artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek);
- belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen (artikel 57 van het Btw-Wetboek) die een btw-nummer toegekend worden bij aanvang van hun activiteit (artikel 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek);
- belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten waarvoor ze vrijgesteld zijn door artikel 44 van het Btw-Wetboek en geen enkel recht op aftrek hebben, maar die:

* diensten afnemen en overeenkomstig artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek schuldenaar zijn van de verschuldigde btw (artikel 50, § 1, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek);

* diensten verrichten die krachtens artikel 44 van de richtlijn 2006/112/EG geacht worden plaats te vinden in een andere lidstaat en waarvan de belasting is verschuldigd door de ontvanger van de dienst krachtens artikel 196 van de richtlijn 2006/112/EG (artikel 50, § 1, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek);

* een btw-eenheid zijn in de zin van artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek. De btw-eenheid zelf wordt een btw-identificatienummer toegekend (zie artikel 50, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek) en de leden van de btw-eenheid worden een sub-btw-identificatienummer toegekend (artikel 50, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek)

Die belastingplichtigen kunnen hun btw-identificatienummer slechts rechtsgeldig gebruiken om intracommunautaire verwervingen van goederen te verrichten nadat zij vooraf de verklaring van drempeloverschrijding (zie 4.2.3.2.3.) hebben ingediend of de in 4.2.3.2.5. bedoelde keuze hebben uitgeoefend (zie artikel 50, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Zij hebben dus niet de verplichting om hun btw-identificatienummer (31) mee te delen aan hun leverancier in het kader van een intracommunautaire verwerving van goederen, zolang zij de drempel van 11.200 euro niet hebben overschreden gedurende het lopende of vorige kalenderjaar en niet geopteerd hebben om al hun intracommunautaire verwervingen in België aan de btw te onderwerpen (zie artikel 53quater van het Btw-Wetboek). Dit geldt ook voor de door hen verrichte intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel of van accijnsproducten die zij wél in België aan de btw moeten onderwerpen.

(31) Bij de btw-eenheid gaat het dan niet om het btw-identificatienummer van de btw-eenheid, maar om het sub-btw-identificatienummer van het lid van de btw-eenheid in kwestie.

Indien zij toch hun btw-identificatienummer meedelen aan hun leverancier in het kader van een intracommunautaire verwerving, worden zij geacht te hebben geopteerd om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, vierde lid, van het Btw-Wetboek en 4.2.3.2.6.).

4.9.2. Opname in de periodieke btw-aangifte

Hieronder wordt besproken hoe belastingplichtigen die gehouden zijn om periodieke btw-aangiften (zie artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek) in te dienen, de door hen in België verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel moeten aangeven.

De bestemmingen van goederen die overeenkomstig artikel 25quater van het Btw-Wetboek worden gelijkgesteld met intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel worden besproken onder 5.4.9.2.

Voor wat betreft de intracommunautaire verwervingen van goederen bedoeld in artikel 25quinquies, § 3, laatste lid, van het Btw-Wetboek en artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek in het kader van de vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer, wordt verwezen naar 7.4.

Voor wat betreft de regeling inzake voorraad op afroep wordt verwezen naar 6.2.

De intracommunautaire verwervingen van tabaksfabrikanten worden niet besproken.

4.9.2.1. Belaste intracommunautaire verwervingen in België

De belastingplichtige-indiener moet de door hem verrichte belaste intracommunautaire verwervingen van goederen in België opnemen in zijn periodieke btw-maand- of kwartaalaangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar is geworden:

- rooster 81, 82 of 83: de maatstaf van heffing die uitsluitend betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever vermeerderd met de niet aftrekbare btw die betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever;
- rooster 86: de maatstaf van heffing;
- rooster 55: de verschuldigde btw;
- rooster 59: de aftrekbare btw (overeenkomstig artikelen 45 tot en met 49, van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969).

4.9.2.2. Niet-belastbare intracommunautaire verwervingen in België

De belastingplichtige-indiener moet de volgende door hem verrichte niet-belastbare intracommunautaire verwervingen van goederen in België opnemen in zijn periodieke btw-maand- of kwartaalaangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar is geworden:

- de intracommunautaire verwervingen van goederen waarbij de verkoper een particulier is of een belastingplichtige die in zijn lidstaat aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen in onderworpen (zie artikelen 282-292 van de richtlijn 2006/112/EG en 4.2.1.1.);
- de intracommunautaire verwervingen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiques en tweedehandse vervoermiddelen, indien de verkoper een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regelingen bedoeld in de artikelen 312 tot en met 332 van de richtlijn 2006/112/EG of wanneer de verkoper een organisator is van openbare veilingen die als zodanig optreedt en het verworven goed, ander dan een tweedehands vervoermiddel, in de lidstaat van vertrek van de

verzending of het vervoer aan de belasting werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling bedoeld in de artikelen 333 tot en met 341 van de richtlijn 2006/112/EG (4.2.1.2.4.);

- de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering in België zou vrijgesteld zijn krachtens artikel 42, §§ 1, 2 en 3, eerste lid, 1° tot 8° van het Btw-Wetboek (zie 4.2.1.2.1.).

In roosters 81, 82 of 83 wordt de maatstaf van heffing opgenomen die uitsluitend betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever:

- voor wat betreft de handelingen vermeld onder het tweede opsommingsteken hierboven vermeerderd met de niet aftrekbare btw die betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever;
- verminderd met het bedrag van de creditnota's ontvangen in de loop van een aangifteperiode voor de in de roosters 81 of 83 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte vermelde handelingen (ingeval van negatief bedrag wordt het nog te verrekenen bedrag overgebracht naar de volgende aangifte).

Er wordt geen enkel bedrag vermeld in roosters 86 en 55.

4.9.2.3. Vrijgestelde intracommunautaire verwervingen in België

De belastingplichtige-indiener moet de door hem verrichte intracommunautaire verwerving goederen, die belastbaar maar zijn vrijgesteld, opnemen in zijn periodieke btw-maand- of kwartaalaangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar is geworden.

4.9.2.3.1. Intracommunautaire verwervingen die niet moeten worden opgenomen in rooster 86

Hier worden de belastbare intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel bedoeld die in de lidstaat van vertrek door een belastingplichtige onder bezwarende titel werden geleverd zonder toepassing van de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek), met als gevolg dat de leverancier die leveringen niet moest opnemen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (zie 262, lid 1, a), van de richtlijn 2006/112/EG). Het betreffen bijvoorbeeld de belastbare intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van:

- menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk waarvan de levering in België zou vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, § 2, 1ter, van het Wetboek en waarvan de levering in de lidstaat van vertrek is vrijgesteld door artikel 132, lid 1, d), van de richtlijn 2006/112/EG;
- andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen die waarvan de levering in de lidstaat van vertrek is vrijgesteld door artikel 136, a), van de richtlijn 2006/112/EG omdat ze door de leverancier werden aangewend voor een vrijgestelde activiteit zonder recht op aftrek en waarvan de levering in België zou zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 13°, van het Btw-Wetboek.

In roosters 81, 82 of 83 wordt de maatstaf van heffing opgenomen die uitsluitend betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever, verminderd met het bedrag van de creditnota's ontvangen in de loop van een aangifteperiode voor de in de roosters 81, 82 of 83 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte vermelde handelingen (ingeval van negatief bedrag wordt het nog te verrekenen bedrag overgebracht naar de volgende aangifte). Er wordt geen enkel bedrag vermeld in roosters 86 en 55.

4.9.2.3.2. Intracommunautaire verwervingen die moeten worden opgenomen in rooster 86

Hier worden de belastbare intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel bedoeld die in de lidstaat van vertrek door een belastingplichtige onder bezwarende titel werden geleverd met toepassing van de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek), met als gevolg dat de leverancier die leveringen moest opnemen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (zie 262, lid 1, a), van de richtlijn 2006/112/EG). Het betreffen bijvoorbeeld de belastbare intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van:

- goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder een opschortende douaneregeling (zie 4.8.1.1.);
- goederen die bestemd zijn om in een btw-entrepot te worden geplaatst (zie 4.8.1.2.).

In roosters 81, 82 of 83 wordt de maatstaf van heffing opgenomen die uitsluitend betrekking heeft op de economische activiteit van de aangever, verminderd met het bedrag van de creditnota's ontvangen in de loop van een aangifteperiode voor de in de roosters 81, 82 of 83 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte vermelde handelingen (ingeval van negatief bedrag wordt het nog te verrekenen bedrag overgebracht naar de volgende aangifte).

In rooster 86 wordt de maatstaf van heffing opgenomen. Er wordt geen enkel bedrag vermeld in rooster 55.

In het kader van de bijzondere regeling die van toepassing is op beleggingsgoud neemt de aangever het reeds in rooster 81 vermeld bedrag van de intracommunautaire verwerving van beleggingsgoud op in het rooster 86, ongeacht of de leverancier al dan niet heeft geopteerd voor de belastingheffing ervan in de lidstaat waar de levering heeft plaatsgevonden. Gegeven het feit dat de intracommunautaire verwervingen van beleggingsgoud steeds vrijgesteld zijn door artikel 44bis, van het Btw-Wetboek, wordt rooster 55 niet ingevuld.

4.9.2.3.3. Recuperatiestoffen en -producten

Dezelfde werkwijze als onder 4.9.2.3.2. dient te worden toegepast voor de belastbare intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van recuperatiestoffen en -producten waarbij de belastingplichtige zich beroept op de vergunning van aanschrijving nr. 88/1970 van 15.12.1970 om de over die handelingen verschuldigde btw niet te voldoen.

4.9.2.4. Creditnota's en negatieve of positieve verbeteringen

Het bedrag van de creditnota's die in de loop van een aangiftetijdvak ontvangen worden en die betrekking hebben op handelingen ingeschreven in de roosters 81, 82 of 83 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte, moet in mindering gebracht worden van het bedrag ingeschreven in het desbetreffende rooster. Wanneer ingevolge deze vermindering het te vermelden bedrag in het desbetreffende rooster 81, 82 of 83 negatief zou zijn, mag het niet in dat rooster worden ingevuld. Dit rooster wordt op nul gebracht en het nog te verrekenen bedrag moet in mindering worden gebracht van het te vermelden bedrag in het desbetreffende rooster van de volgende aangifte(n).

Het bedrag van de creditnota's die in de loop van een aangiftetijdvak ontvangen worden en die betrekking hebben op handelingen ingeschreven in rooster 86 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte, moet in mindering worden gebracht van het bedrag ingeschreven in rooster 86. Wanneer evenwel ingevolge deze vermindering het in te schrijven bedrag in rooster 86 negatief zou zijn, mag dit bedrag niet worden vermeld in rooster 86. Dit rooster wordt op nul gebracht en het overblijvende nog in mindering te

brengen bedrag wordt afgetrokken van het in rooster 86 te vermelden bedrag van de volgende aangifte(n). Het bedrag van de creditnota's wordt bovendien apart in de rooster 84 vermeld.

Dezelfde principes worden voor negatieve verbeteringen toegepast (vergissingen door de aangever vastgesteld, ...).

Het rooster 55 mag niet verminderd worden met het bedrag van de btw waarvan de aangever de teruggave kan bekomen wegens een ontvangen creditnota of een negatieve verbetering met betrekking tot een handeling die ingeschreven is in rooster 86 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte. In voorkomend geval zal dit in rooster 62 worden opgenomen.

Het bedrag van de positieve verbeteringen die betrekking hebben op de handelingen vermeld in de roosters 81, 82 of 83 en 86 van de aangifte of van een voorgaande aangifte, moet bij het vermelden van het bedrag van het desbetreffende rooster worden toegevoegd.

Het rooster 55 omvat het bedrag van de positieve verbeteringen met betrekking tot het bedrag van de verschuldigde belasting van de intracommunautaire verwervingen die in rooster 86 van de aangifte of van een voorafgaande aangifte zijn opgenomen, wanneer deze verbeteringen gelijktijdig betrekking hebben op de maatstaf van heffing van die intracommunautaire verwervingen en op het bedrag van de btw. Wanneer de positieve verbeteringen uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de btw, worden ze in rooster 61 opgenomen.

4.9.3. Opname in de bijzondere btw-aangifte (nr. 629)

De volgende categorieën nemen de door hen verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen die aan de btw onderworpen zijn op in de bijzondere btw-aangifte nr. 629 en voldoen via die aangifte de verschuldigde btw:

- de leden van de groep van vier (zie 2.4.) die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen omdat ze hun drempel van 11.200 hebben overschreden of geopteerd hebben op hun intracommunautaire verwervingen in België aan de btw te onderwerpen (zie 4.2.3.2.1.);
- de belastingplichtigen die een bijzondere regeling genieten waardoor zij geen periodieke btw-aangiften bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek moeten indienen (zoals bijvoorbeeld de bijzondere regeling voor recuperatiestoffen en -producten van aanschrijving nr. 88 van 15.12.1970, de bijzondere regeling voor wasserij, ververij, stomerij of stoppageondernemingen van aanschrijving nr. 28 van 19.11.1975, ...).

Wanneer zij in België in de loop van een kalenderkwartaal intracommunautaire verwervingen van goederen verrichten die belastbaar zijn met btw, moeten zij die handelingen aangeven in de bijzondere btw-aangifte nr. 629 (zie artikel 53ter van het Btw-Wetboek).

De bijzondere kwartaalaangifte moet worden ingediend uiterlijk de twintigste dag volgend op het kwartaal waarop ze betrekking heeft. (artikel 18, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Indien er in een bepaald kwartaal geen handelingen worden verricht of afgenomen die moeten worden aangegeven in de bijzondere aangifte, dient er geen nihilaangifte te worden ingediend.

De aangifte wordt ingediend langs elektronische weg (via Intervat) of op papier (formulier nr. 629 beschikbaar bij het controlecentrum waaronder de persoon ressorteert, zie bijlage III van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

De maatstaf van heffing (bedrag exclusief btw) van de intracommunautaire verwervingen waarvan de btw opeisbaar is geworden gedurende het kalenderkwartaal waarop de aangifte betrekking heeft, moet worden opgenomen in:

- rooster 71 indien het intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten betreft;
- rooster 72 indien het intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen betreft;
- rooster 73 indien het intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten betreft.

Het bedrag van de verschuldigde btw moet worden opgenomen in vak 80 en het resultaat van het kwartaal in rooster 83 of 84 afhankelijk of het een aan de staat verschuldigd bedrag of door de staat verschuldigd bedrag betreft. De verschuldigde btw moet worden voldaan binnen de periode waarbinnen de aangifte moet worden ingediend.

Het bedrag van de ontvangen creditnota's en negatieve verbeteringen met betrekking tot de roosters 71, 72 en 73 wordt vermeld in rooster 77 (tenzij de creditnota of negatieve verbetering geen wijziging aanbrengt aan de maatstaf van heffing). Het bedrag wordt niet afgetrokken van de bedragen opgenomen in de roosters 71, 72 en 73. De btw met betrekking tot de creditnota wordt vermeld in rooster 82. De positieve verbeteringen worden gevoegd bij het in roosters 71, 72 of 73 te vermelden bedrag en de btw wordt gevoegd bij het in rooster 80 te vermelden bedrag.

4.9.4. Verklaring van overschrijding van de drempel van 11.200 euro (artikelen 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992)

Er wordt verwezen naar 4.2.3.2.3.

4.9.5. Keuzeverklaring bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek (artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992)

Er wordt verwezen naar 4.2.3.2.5.

4.9.6. Wachtdocument

De belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersoon, die overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek schuldenaar zijn van de belasting omwille van een intracommunautaire verwerving van goederen, stellen uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de btw overeenkomstig artikel 25sexies, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek opeisbaar wordt, een stuk op wanneer zij nog niet in het bezit zijn van de factuur met betrekking tot de handeling (zie artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Het wachtdocument moet volgende vermeldingen bevatten (zie artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992):

- datum waarop het wachtdocument is opgemaakt
- de naam of de maatschappelijke benaming en het adres van de bij de handeling betrokken partijen
- het btw-identificatienummer van de persoon die het stuk opmaakt
- de datum waarop krachtens artikel 25sexies, § 1, van het Btw-Wetboek het belastbare feit heeft plaatsgevonden

- de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de btw vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de goederen en hun hoeveelheid
- per tarief, de maatstaf van heffing en het totaalbedrag van de verschuldigde btw
- een verwijzing naar de overeenkomst of naar elk ander stuk opgemaakt tussen de bij de handeling betrokken partijen, dat de aard en de hoeveelheid van de verkregen goederen alsook de prijs en het toebehoren ervan kan staven
- het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersoon moet houden overeenkomstig artikel 14 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992.

Bij de ontvangst van de factuur brengen de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersoon hierop een verwijzing aan naar het wachtdocument en op het wachtdocument een verwijzing naar de factuur (artikel 9, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Indien een belastingplichtige schuldenaar is van de btw omwille van een intracommunautaire verwerving van goederen in België en het wachtdocument heeft opgesteld omdat hij geen factuur heeft ontvangen van de leverancier, kan hij zijn eventuele recht op aftrek uitoefenen op basis van het wachtdocument (zie artikel 3, § 1, 5°, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

[\[Top\]](#)

5. Handelingen die al dan niet worden gelijkgesteld met een intracommunautaire levering of verwerving

5.1. Beschrijving en doelstellingen van het stelsel

De overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf vanuit België naar een andere lidstaat wordt in principe gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel.

Onder overbrenging begrijpen we in principe: iedere verzending of ieder vervoer van een lichamelijk roerend goed voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten België, maar binnen de gemeenschap (artikel 12bis, eerste en tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Omgekeerd wordt de bestemming van goederen die verzonden of vervoerd werden vanuit een andere lidstaat naar België door of voor rekening van een belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit, in principe gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel in België, in de gevallen waar overeenkomstig artikel 12bis van het Btw-Wetboek de overbrenging van deze goederen naar een andere lidstaat met een levering van goederen zou worden gelijkgesteld (artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

Deze bepalingen hebben betrekking op belastingplichtigen die goederen van hun bedrijf verplaatsen van een lidstaat naar een andere lidstaat **zonder dat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen**. Dit is bijvoorbeeld het geval voor een onderneming die over filialen beschikt in verschillende lidstaten en die goederenvoorraden overbrengt of op duurzame wijze

investeringsgoederen verplaatst tussen de verschillende zetels (voor de toepassing van dit voorbeeld maakt de onderneming in geen enkele lidstaat deel uit van een btw-eenheid).

Het doel van het stelsel is het **fiscaal volgen van de interne goederenbewegingen** om zo steeds de lidstaat te kennen waar de goederen zich bevinden. Zo moet de lidstaat van aankomst geïnformeerd worden over de aanwezigheid op haar grondgebied van goederenvoorraden die het voorwerp van belastbare handelingen kunnen uitmaken. Tevens moet de bestemming voor bedrijfsdoeleinden van bedrijfsmiddelen worden belast die oorspronkelijk verkregen werden in een lidstaat waar de goederen een volledig recht op aftrek hebben genoten en die naderhand werden overgebracht naar een lidstaat waar er geen of slechts een gedeeltelijk recht op aftrek voor de goederen bestaat.

5.2. Soevereiniteit

Iedere lidstaat past soeverein het stelsel toe van de overbrengingen (of niet-overbrengingen) en de daarmee verbonden bestemmingen die al dan niet gelijkgesteld worden met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

Wanneer bijvoorbeeld een belastingplichtige vanuit België goederen verzendt naar een opslagplaats in een andere lidstaat, dan is de lidstaat van aankomst niet gebonden door de interpretatie van België met betrekking tot die handeling. De lidstaat van bestemming van de goederen kan de bestemming van de goederen gelijkstellen met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel en belasten indien voldaan is aan de door die lidstaat gestelde voorwaarden.

Wanneer een belastingplichtige goederen verzendt vanuit een andere lidstaat naar België, is België niet gebonden door de kwalificatie die aan die handeling werd gegeven in de lidstaat van vertrek.

Deze soevereiniteit kan derhalve steeds ingeroepen worden behalve wanneer een specifiek voorbehoud werd gemaakt.

5.3. Overbrenging van goederen vanuit België naar een andere lidstaat

5.3.1. Begrip overbrenging

Als overbrenging naar een andere lidstaat wordt beschouwd elke verzending of elk vervoer van een lichamelijk roerend goed voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten België, maar binnen de gemeenschap (artikel 12bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Bepaalde verzendingen/vervoeren die voldoen aan deze definitie worden echter niet beschouwd als een overbrenging beschouwd en worden **niet-overbrengingen** genoemd (zie artikel 12bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek en 5.3.7.).

De overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel (artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Deze handeling vindt plaats in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen en is de tegenhanger van de bestemming van goederen die met in intracommunautaire verwerving onder

bezwarende titel wordt gelijkgesteld (zie 5.4.1.) en plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Voorbeeld:

Een in België gevestigde vennootschap die in geen enkele lidstaat deel uitmaakt van een btw-eenheid verplaatst op definitieve wijze een bedrijfsmiddel van haar Belgische zetel naar haar zetel in lidstaat 1.

In België verricht hij een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel.

In lidstaat 1 verricht hij een bestemming van goederen in de zin van artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld. Die handeling wordt in lidstaat 1 aan de btw onderworpen.

5.3.1.1. Bedoelde personen

5.3.1.1.1. Algemeen

Worden in het bijzonder bedoeld in het stelsel van de overbrengingen:

- de belastingplichtige-indieners (zie 2.3.);
- leden van de 'groep van vier' (zie 2.4.) met uitzondering van de niet-belastingplichtige rechtspersonen.

Een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan geen overbrenging verrichten in de zin van artikel 12bis van het Btw-Wetboek vermits hij niet de hoedanigheid heeft van belastingplichtige in de zin van artikel 4 of 6, lid 2 en 3, van het Btw-Wetboek. Het feit dat hij eventueel voor btw-doeleinden is geïdentificeerd omwille van zijn intracommunautaire verwervingen en bijgevolg wordt aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van artikel 21, § 1, van het Btw-Wetboek doet hieraan geen afbreuk.

5.3.1.1.2. Eén of beide inrichtingen van eenzelfde belastingplichtige maken deel uit van een btw-eenheid in de lidstaat waar zij gevestigd zijn

In principe worden de handelingen tussen twee inrichtingen van dezelfde onderneming (en behoudens de toepassing van artikel 12bis van het Btw-Wetboek) niet onderworpen aan btw, omdat ze aangemerkt worden als een interne handeling van de belastingplichtige (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest FCE Bank, zaak C-210/04 van 23.03.2006).

Niettemin heeft het Hof van Justitie in het arrest Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige, zaak, C-7/13, van 17.09.2014 beslist dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien dat filiaal lid is van een groep personen die voor de belasting over de toegevoegde waarde als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt.

Bijgevolg zijn de handelingen verricht onder bezwarende titel (waaronder de leveringen van goederen), wanneer ze worden verricht tussen twee inrichtingen van een belastingplichtige A, met name een inrichting A1 in België en een inrichting A2 buiten België, onderworpen aan de btw, wanneer één of beide inrichtingen in hun land deel uitmaken van een btw-eenheid in de zin van artikel 11 van de richtlijn 2006/112/EG.

Aangezien inrichtingen A1 en A2 moeten worden aangemerkt als afzonderlijke belastingplichtigen, zijn in hoofde van beide entiteiten voor de toepassing van de btw de normale regels van toepassing, zoals dit ook

het geval zou zijn bij twee juridisch onderscheiden entiteiten (bijvoorbeeld inzake plaatsbepalingsregels, de regels inzake schuldenaar, verplichtingen, de toepassing van een vrijstelling ...) (zie beslissing nr. E.T.127.577 van 03.04.2015).

De regels met betrekking tot intracommunautaire transacties door btw-eenheden worden nader toegelicht onder punt 8.

5.3.1.2. Bedoelde goederen

Kunnen het voorwerp uitmaken van een overbrenging door een belastingplichtige, de **lichamelijke roerende goederen** van deze belastingplichtige.

Dit zijn de goederen die het voorwerp kunnen uitmaken van een handeling die, in hoofde van een belastingplichtige-indiener, overeenkomstig artikel 12 van het Btw-Wetboek met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld. De goederen dus, die het patrimonium vormen van de onderneming.

Essentieel worden de goederenvoorraden en de investeringsgoederen bedoeld. De goederen waarvan de belastingplichtige enkel houder is en die hij naar een andere lidstaat verzendt, worden daarentegen niet bedoeld. De huurder wordt bijvoorbeeld als eenvoudig houder aangemerkt.

5.3.1.3. Voor bedrijfsdoeleinden

Goederen kunnen onder meer worden overgebracht van een lidstaat naar een andere, om te worden opgeslagen, te worden verkocht, Bedrijfsmiddelen kunnen inzonderheid worden overgebracht voor de exploitatie van een andere zetel of inrichting van de onderneming.

5.3.1.4. Vervoer of verzending van de goederen

De goederen moeten **door of voor rekening van de belastingplichtige** worden **verzonden of vervoerd** vanuit België naar een **andere lidstaat**.

5.3.2. Plaats van een overbrenging

De overbrenging vindt plaats daar waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, dus in België (artikel 14, § 2, van het Btw-Wetboek).

5.3.3. Tijdstip en belastbare feit van een overbrenging

Vermits de overbrenging wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering in België, vindt de handeling in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer in de lidstaat van bestemming (artikel 16, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek).

Wanneer evenwel één van de voorwaarden voor de toepassing van artikel 12bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek (de gevallen van niet-overbrenging) niet meer wordt vervuld, wordt het goed beschouwd als overgebracht naar een andere lidstaat en vindt de overbrenging plaats op het tijdstip waarop de voorwaarde niet meer wordt vervuld (zie artikel 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek en punt 5.3.7.8.).

Mocht de overbrenging doorlopend gebeuren gedurende een periode langer dan een kalendermaand met toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, dan wordt de

overbrenging geacht plaats te vinden bij het verstrijken van elke kalendermaand totdat de overbrenging wordt beëindigd (bijvoorbeeld de overbrenging van vloeibare grondstoffen via een pijpleiding van een vestiging van de belastingplichtige in België naar een vestiging in een andere lidstaat).

Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de overbrenging plaatsvindt.

5.3.4. Tijdstip van opeisbaarheid

5.3.4.1. De overbrenging is niet vrijgesteld overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek

Met betrekking tot de overbrengingen die niet vrijgesteld zijn, vindt de opeisbaarheid plaats op het tijdstip van het belastbaar feit (artikel 16, § 1, van het Btw-Wetboek).

5.3.4.2. De overbrenging is vrijgesteld overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek

Met betrekking tot de overbrengingen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek (zie 5.3.6.), vindt de opeisbaarheid plaats op:

- hetzij de datum van de uitreiking van het overbrengingsdocument dat de overbrenging vaststelt, zoals bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992;
- hetzij, bij gebrek aan een dergelijk stuk, de vijftiende van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden (artikel 17, § 2, van het Btw-Wetboek).

5.3.5. Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing van een overbrenging, bestaat uit de aankoopprijs van deze of van gelijkaardige goederen, of bij gebrek aan een aankoopprijs, uit de kostprijs, die wordt vastgesteld op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht (artikelen 33bis en 33, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek).

5.3.6. Vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek

Overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, worden vrijgesteld, de in artikel 12bis van het Btw-Wetboek bedoelde leveringen van goederen, andere dan die onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ingesteld bij artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek, waarvoor de vrijstelling als bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek zou gelden, indien zij voor een andere belastingplichtige zouden zijn verricht.

De voorwaarden voor vrijstelling van een intracommunautaire overbrenging zijn dus **identiek aan de voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering van artikel 39bis, eerste lid, 1° van het Btw-Wetboek**, met dat verschil dat de overbrenging niet voor een andere belastingplichtige hoeft te worden verricht.

De **regels vermeld onder 3.6.** en dus ook de daarin besproken nieuwe grondvoorwaarden van de vrijstelling, zijn mutatis mutandis **van toepassing**. Er wordt evenwel opgemerkt dat:

- artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019 niet geldt ten aanzien van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek;

- het **bestemmingsdocument** waarvan sprake onder 3.6.1.4.4. **niet kan worden gebruikt** in het kader van een **overbrenging** (zie artikel 3, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 52 van 11.12.2019).
- in de situatie bedoeld in 3.6.1.3.4. of 3.6.1.3.5., er niet bijkomend moet worden aangetoond dat de belastingplichtige 'als zodanig handelde' wanneer het door de lidstaat van aankomst toegekende btw-identificatienummer van de belastingplichtige niet met terugwerkende kracht geldig is op het tijdstip van de overbrenging, en de belastingplichtige op dat tijdstip reeds over een Belgisch identificatienummer beschikte of de nodige stappen had ondernomen om een Belgisch btw-identificatienummer te bekomen, dan wel zich op dat tijdstip liet vertegenwoordigen door een globale aansprakelijk vertegenwoordiger (zie 3.6.1.3.4., tweede alinea, tweede opsommingsteken en 3.6.1.3.5., derde alinea, tweede opsommingsteken). In dit geval zijn de leverancier en de afnemer dezelfde persoon. Wanneer de handeling een overbrenging is overeenkomstig artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering, houdt dit in dat de goederen voor bedrijfsdoeleinden zijn vervoerd of verzonden.

Verder wordt nog opgemerkt dat de **hoedanigheid** van de belastingplichtige die de overbrenging verricht zowel in de lidstaat van vertrek als in de lidstaat van aankomst (belastingplichtige-indiener, belastingplichtige die uitsluitend handelingen verricht die worden vrijgesteld door artikel 44, van het Btw-Wetboek en geen recht op aftrek verlenen, belastingplichtige onderworpen aan de bijzondere landbouwregeling, belastingplichtige onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen) belangrijk is om te bepalen of de overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek al dan niet is vrijgesteld van de btw op grond van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek.

Om een door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek vrijgestelde overbrenging te verrichten, dient de belastingplichtige in België (lidstaat van vertrek) een belastingplichtige te zijn, met uitzondering van kleine vrijgestelde onderneming (artikel 56bis, van het Btw-Wetboek) met inbegrip van een belastingplichtige onderworpen aan de bijzondere landbouwregeling bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek.

Bovendien dient hij in de lidstaat van aankomst een persoon te zijn die ertoe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. Het is dan ook evident dat hij in de lidstaat van aankomst van de goederen, overeenkomstig de daar vigerende bepalingen, zal moeten beschikken over een btw-identificatienummer geldig voor zijn intracommunautaire verwervingen van goederen.

Opdat de overbrenging vrijgesteld zou zijn door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, is het vereist dat in het geval waarin dezelfde belastingplichtige een intracommunautaire levering zou verrichten, deze levering vrijgesteld zou zijn door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek. Daarom kan de overbrenging van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten onderworpen aan de bijzondere regeling van de belastingheffing over de winstmarge voorzien door artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek, niet worden vrijgesteld.

Het is ook mogelijk dat een overbrenging niet wordt vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, omdat een andere vrijstelling van algemene draagwijdte van toepassing is, zoals de vrijstelling van artikel 44, van het Btw-Wetboek (zie ook 3.2.). Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een belastingplichtige een goed van zijn onderneming overbrengt dat hij enkel heeft gebruikt voor een door artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgestelde activiteit en waarvoor hij geen enkel recht op aftrek heeft gehad (zie artikel 44, § 2, 13°, van het Btw-Wetboek).

Tenslotte kan de belastingplichtige, die de vrijstellingsregeling bedoeld in artikel 56bis, § 1, van het Btw-Wetboek geniet, geen overbrenging verrichten die is vrijgesteld op grond van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek (wanneer dezelfde vrijgestelde belastingplichtige een intracommunautaire levering zou verrichten, zou deze levering niet kunnen worden vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek).

Voorbeelden (in volgende voorbeelden wordt verondersteld dat geen enkele inrichting in zijn lidstaat deel uitmaakt van een btw-eenheid):

- *een Belgische belastingplichtige-indiener verzendt goederen van zijn bedrijf van België naar lidstaat 1 om daar te worden opgeslagen. Hij heeft een btw-identificatienummer in lidstaat 1 en neemt de handeling op in zijn Belgische btw-opgave van de intracommunautaire handelingen. Hij verricht in België een belastbare overbrenging die evenwel is vrijgesteld op basis van artikel 39bis, eerste lid, 4° van het Btw-Wetboek. In lidstaat 1 wordt de bestemming van de goederen gelijkgesteld met een belastbare intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel;*
- *een dokter, die uitsluitend handelingen verricht die worden vrijgesteld door artikel 44 van het Btw-Wetboek en hem geen enkel recht op aftrek verlenen, verzendt goederen van zijn bedrijf (die hij heeft gebruik voor de vrijgestelde activiteit) vanuit België naar lidstaat 1. Hij verricht in België een belastbare overbrenging die evenwel is vrijgesteld door artikel 44, § 2, 13°, van het Btw-Wetboek;*
- *een Belgische belastingplichtige-indiener (met recht op aftrek), die in lidstaat 1 beschouwd wordt als een vrijgestelde belastingplichtige (zonder recht op aftrek), brengt een in België aangekocht investeringsgoed over naar lidstaat 1. In België heeft hij de btw over deze aankoop in aftrek kunnen brengen. Om uit te maken of de overbrenging al dan niet vrijgesteld is door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, dient er vastgesteld te worden of deze belastingplichtige er al dan niet toe gehouden is al zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen. Indien hij gehouden is al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in lidstaat 1 aan de btw te onderwerpen, zal zijn overbrenging worden vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, mits ook alle andere voorwaarden voldaan zijn. Indien hij daarentegen niet gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in lidstaat 1 aan de btw te onderwerpen, verricht de belastingplichtige een overbrenging die niet is vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek en die bijgevolg onderworpen is aan de Belgische btw.*

5.3.7. Gevallen van niet-overbrenging

De regeling voor het fiscaal volgen van interne goederenbewegingen is in sommige gevallen overbodig en zou bijgevolg te zware verplichtingen opleggen aan belastingplichtigen.

Daarom somt artikel 12bis, tweede lid, 1° tot 7°, van het Btw-Wetboek op limitatieve wijze een aantal situaties die **geen** aanleiding geven tot een overbrenging van goederen die gelijkgesteld wordt met een levering onder bezwarende titel.

Er is voorzien dat de verzending of het vervoer door of voor rekening van een belastingplichtige, van een goed van die onderneming vanuit België naar een andere lidstaat, geen overbrenging is die gelijkgesteld wordt met een levering onder bezwarende titel, wanneer de verzending of het vervoer kadert binnen één van volgende handelingen (artikel 12bis, tweede lid, 1° tot 7°, van het Btw-Wetboek):

- de levering van dat goed door de belastingplichtige binnen de lidstaat waar de installatie of de montage onder de voorwaarden van artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek plaatsvindt (levering met installatie of montage door of voor rekening van de leverancier) of binnen de lidstaat van aankomst

van de verzending of het vervoer onder de voorwaarden van artikel 15, §§ 1 en 2, van het Btw-Wetboek (verkopen op afstand);

- de levering van dat goed door de belastingplichtige onder de voorwaarden van artikel 14, § 4, van het Btw-Wetboek (levering van goederen aan boord van een schip, vliegtuig of trein en tijdens het in de gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer);
- de levering van dat goed door de belastingplichtige in het binnenland onder de voorwaarden van de artikelen 39, § 1 (vrijgestelde uitvoer), 39bis (vrijgestelde intracommunautaire levering) en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek;
- de verrichting van een dienst voor de belastingplichtige in verband met expertises of werkzaamheden betreffende dat goed, die materieel worden verricht op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover het goed na expertise of bewerking opnieuw wordt verzonden naar deze belastingplichtige in België vanwaar het oorspronkelijk was verzonden of vervoerd;
- het tijdelijk gebruik van dat goed op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, ten behoeve van diensten door de in België gevestigde belastingplichtige;
- het tijdelijke gebruik van dat goed voor een periode van ten hoogste 24 maanden op het grondgebied van een andere lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten;
- de levering van gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, de levering van elektriciteit of de levering van warmte of koude via warmte- of koudenetten, onder de in artikel 14bis van het Btw-Wetboek bepaalde voorwaarden.

Deze handelingen worden dus in principe niet fiscaal gevolgd via de periodieke btw-aangifte en de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

De handelingen bedoeld onder artikel 12bis, tweede lid, 4° tot 6°, van het Btw-Wetboek moeten evenwel worden ingeschreven in het register van niet-overbrengingen zoals voorzien door artikel 54bis, van het Btw-Wetboek en artikelen 23 en 24 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992.

Op deze wijze kan de betrokken onderneming de afwezigheid van de verzonden goederen verantwoorden die door de administratie zou worden vastgesteld naar aanleiding van de controle in haar inrichting.

Er bestaat namelijk een weerlegbaar wettelijk vermoeden dat de levering van een goed geacht wordt plaats te vinden op het tijdstip waarop dit goed niet meer aanwezig is in het magazijn, de werkplaats, het depot of enige andere inrichting waarover de leverancier in België beschikt (artikel 64, § 5, van het Btw-Wetboek). Indien de onderneming niet kan verantwoorden wat er gebeurd is met de goederen die zich niet meer onder haar bevinden, bijvoorbeeld omdat ze werden verzonden naar een andere lidstaat, worden deze goederen bijgevolg geacht het voorwerp te hebben uitgemaakt van een levering waarover de btw is verschuldigd.

5.3.7.1. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering met installatie of montage of van een verkoop op afstand (artikel 12bis, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek)

De levering van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat en door of voor rekening van de leverancier worden geïnstalleerd of gemonteerd, vindt plaats in de lidstaat waar de montage of installatie wordt verricht (zie artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek).

De levering van goederen met toepassing van de bijzondere regeling van de verkopen op afstand vindt plaats in de lidstaat van aankomst van de goederen (zie artikel 15, § 2, van het Btw-Wetboek).

Deze levering zijn dus als zodanig in hoofde van de leverancier reeds belastbaar in de lidstaat van bestemming van de goederen. De verzending of het vervoer van de goederen in het kader van die handelingen wordt als een niet-overbrenging beschouwd.

5.3.7.2. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van de levering van deze goederen aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein en tijdens het gedeelte van een binnen de gemeenschap verricht passagiersvervoer (artikel 12bis, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek)

Deze leveringen worden geacht plaats te vinden op de plaats van vertrek van het vervoer van de passagiers, ongeacht de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de levering (artikel 14, § 4, van het Btw-Wetboek). De verzending of het vervoer van de goederen in het kader van die handelingen wordt als een niet-overbrenging beschouwd.

5.3.7.3. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering van goederen die voldoet aan de voorwaarden van één van de vrijstellingen van artikelen 39, § 1, 39bis, en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek (artikel 12bis, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek)

5.3.7.3.1. Algemeen

Wordt beschouwd als een niet-overbrenging, de verzending of het vervoer van de goederen in het kader van een levering van goederen door de belastingplichtige, die vanaf de verzending of het vervoer van de goederen buiten België één van de vrijstellingen van artikelen 39, § 1, 39bis, en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek kan genieten en waarvan op dat tijdstip de uiteindelijke bestemming is gekend.

Voorbeelden (zie terminologie onder punt 2.):

- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A, verkoopt goederen aan B en verzendt deze naar B, een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener die daar voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en zijn btw-identificatienummer meedeelt aan A. De handeling wordt opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.*

Deze intracommunautaire levering wordt vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek.

De verzending van de goederen in het kader van de vrijgestelde intracommunautaire levering wordt niet gelijkgesteld met een overbrenging.

- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A, verkoopt goederen aan C en verzendt deze naar C, een in lidstaat 2 gevestigde belastingplichtige-indiener die daar voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en zijn btw-identificatienummer aan A meedeelt. De handeling wordt opgenomen in de btw-opgave van de*

intracommunautaire handelingen. Bij aanvang van het vervoer is de bestemming van de goederen bekend, met name lidstaat 2.

Tijdens het vervoer maakt A een tussenstop in lidstaat 1 om die goederen te groeperen met zijn andere verzendingen naar lidstaat 2.

De levering wordt vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek.

De bewegingen België – lidstaat 1 en lidstaat 1 – lidstaat 2 zijn slechts modaliteiten van de verzending of het vervoer van de goederen naar C in lidstaat 2 en worden niet gelijkgesteld met intracommunautaire leveringen.

- *Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A, verkoopt goederen aan D en verzendt deze vanuit België via lidstaat 1 naar D in een derde land. Vanaf het tijdstip waarop de goederen verzonden zijn, is aan de vrijstellingsvoorwaarden bepaald in artikel 39, § 1, van het Btw-Wetboek voldaan. Een Enig Document wordt opgesteld. Dit document wordt gevalideerd door de Belgische douane en het exemplaar 3 wordt geïmprimeerd door de douane van lidstaat 1.*

De verzending van de goederen naar lidstaat 1 in het kader van de vrijgestelde uitvoer wordt niet gelijkgesteld met een overbrenging.

De verzending of het vervoer van goederen vanuit België naar een andere lidstaat kan slechts **gekwalificeerd worden als een niet-overbrenging** op grond van artikel 12bis, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek, wanneer op het tijdstip van de aanvang van het vervoer of de verzending **bekend is waar de goederen definitief naartoe zullen gaan**.

Zo niet wordt een dergelijke verplaatsing aangemerkt als een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Voorbeeld:

Veronderstellen we dat in de drie bovenstaande voorbeelden, belastingplichtige/indiener A de goederen nog niet heeft verkocht op het tijdstip dat ze België verlaten ter bestemming van de drie bovengenoemde lidstaten. Hij wil er, bijvoorbeeld, om praktische redenen goederen opslaan tot op het ogenblik dat hij een afnemer gevonden heeft in de Europese Gemeenschap of in een derde land. In dit geval is vanaf de verzending nog niet gekend waar de goederen naartoe zullen gaan. A moet dus het stelsel van de overbrengingen toepassen bij de verzending van de goederen.

5.3.7.3.2. Bewegingen zonder overdracht van eigendom van een lidstaat naar een derde land wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek

Er wordt eveneens toegelaten dat als niet-overbrengingen in de zin van artikel 12bis, tweede lid, 3° van het Btw-Wetboek worden beschouwd, de verzendingen van goederen die het voorwerp uitmaken van bewegingen zonder overdracht van eigendom (goederenbewegingen tussen filialen, aanleggen van goederenvoorraden ...) van een lidstaat naar een derde land wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de goederen (niettegenstaande het feit dat deze verzending niet wordt verricht in het kader van een door de artikelen 39, § 1, 39bis, en 42, §§ 1, 2 en 3, 1° tot 6° van het Btw-Wetboek vrijgestelde handeling).

Opdat deze verzending zou worden beschouwd als een niet-overbrenging, dient aan de volgende voorwaarden te worden voldaan:

- de bestemming van de goederen dient bekend te zijn op het tijdstip van de verzending of het vervoer buiten de lidstaat van vertrek;
- de goederen moeten worden geplaatst onder een douaneregeling inzake uitvoer en volgende formaliteiten moeten gerespecteerd worden:

* het uitvoerdocument moet geldig zijn ingediend op het douanekantoor dat bevoegd is voor het gebied waar de uitvoerder gevestigd is;

* het fysieke uitgaan van de goederen uit de gemeenschap moet worden vastgesteld door het douanekantoor van de lidstaat van uitgang die het uitvoerdocument viseert.

Dit geldt zowel voor de goederenbewegingen vanuit België als voor deze die begonnen zijn in een andere lidstaat en waarbij België de lidstaat van uitgang uit de gemeenschap is.

5.3.7.4. Verzending of vervoer van een goed naar een andere lidstaat met het oog op een dienstverrichting in verband met expertises of werkzaamheden betreffende dat goed, die materieel worden verricht op het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover het goed na expertise of bewerking opnieuw wordt verzonden naar de onderneming opdrachtgever in België vanwaar het oorspronkelijk was verzonden of vervoerd (artikel 12bis, tweede lid, 4^o, van het Btw-Wetboek)

5.3.7.4.1. Algemeen

Worden als een niet-overbrenging beschouwd de verzending of het vervoer van een goed naar een andere lidstaat wanneer:

- deze verzending of dit vervoer kadert in de verrichting van een dienst voor de in België gevestigde onderneming;
- deze dienstverrichting slaat op een **materieel werk** (waaronder het maakloonwerk) of een **expertise** betreffende een roerend goed, die betrekking hebben op het verzonden of vervoerde goed en die materieel worden uitgevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer;
- de goederen na bewerking **opnieuw worden verzonden of vervoerd naar de onderneming in België waarvandaan zij oorspronkelijk werden verzonden of vervoerd** (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Dresser-Rand SA, gevoegde zaken C-606/12 en C-607/12, van 06.03.2014).

Voorbeeld 1:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen naar lidstaat 1, om er te worden hersteld door een daar gevestigde belastingplichtige-indiener B. Na herstelling, worden de goederen naar A in België teruggezonden.

De verzending van de goederen vanuit België naar lidstaat 1 wordt niet met een intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld, op grond van artikel 12bis, tweede lid, 4^o, van het Btw-Wetboek). Bijgevolg verricht A in lidstaat 1 in principe geen bestemming van goederen die met een

intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld (zie artikel 23 van de richtlijn 2006/112/EG).

De dienst bestaande uit de herstelling van de goederen, die materieel in lidstaat 1 wordt verricht, vindt overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in België plaats, waar de als zodanig handelende belastingplichtige A de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd.

Overeenkomstig artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek is A de schuldenaar van de belasting die in België over de hersteldienst is verschuldigd, voor zover B niet in België is gevestigd. Daarentegen wordt B als schuldenaar van de belasting aangeduid door artikel 51, § 1, 1° van het Wetboek, in de mate dat hij in België beschikt over een vaste inrichting die rechtstreeks of onrechtstreeks is tussengekomen bij de handeling.

De terugzending van de goederen wordt in lidstaat 1 evenmin als een overbrenging beschouwd. De aankomst van de goederen in België na terugzending wordt niet gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

Voorbeeld 2:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen naar lidstaat 1, om er te worden hersteld door een aldaar gevestigde belastingplichtige-indiener B. Na herstelling, worden de goederen niet naar A in lidstaat 1 teruggezonden, maar naar C in lidstaat 2 verzonden.

De verzending van de goederen vanuit België naar lidstaat 1 wordt met een intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld, op grond van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek. De goederen worden na herstelling immers niet naar A in België teruggezonden. Bijgevolg verricht A in lidstaat 1 een bestemming van goederen die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld en moet hij er zich voor btw-doeleinden identificeren.

De dienst bestaande uit de herstelling van de goederen, die materieel in lidstaat 1 wordt verricht, vindt overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in België plaats, alwaar de als zodanig handelende belastingplichtige A de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd.

Overeenkomstig artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek, is A de schuldenaar van de belasting die in België over de hersteldienst is verschuldigd, voor zover B niet in België is gevestigd. Daarentegen wordt B als schuldenaar van de belasting aangeduid door artikel 51, § 1, 1°, van het Wetboek, in de mate dat hij in België beschikt over een vaste inrichting die rechtstreeks of onrechtstreeks is tussengekomen bij de handeling.

Er bestaan vereenvoudigingen voor bepaalde situaties. De regeling met betrekking tot overbrengingen en niet-overbrengingen in het kader van een materieel werk of expertise aan lichamelijke roerende goederen wordt uitgebreid besproken in circulaire 2019/C/97 van 27.09.2019.

5.3.7.4.2. Verzending goederen voor herstelling onder garantie

Tijdens het 41ste btw-comité hebben de lidstaten unaniem aanvaard dat de terugzending van goederen door de afnemer in lidstaat 2 (lidstaat waar de herstelling gebeurt) naar lidstaat 1 (lidstaat van vertrek van de goederen) voor herstelling onder garantie valt onder artikel 17bis, lid 2, f) van de richtlijn

2006/112/EG (cf. artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek) ongeacht of de dienst onder bezwarende titel of gratis wordt verricht. Aangezien het om een niet-overbrenging gaat, is de afnemer niet gehouden om zich voor btw-doeleinden te identificeren in lidstaat 1, waarnaar de goederen tijdelijk werden teruggezonden voor herstelling (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94). Uiteraard moeten de goederen na herstelling terugkeren naar de belastingplichtige in lidstaat 2 waarvandaan zij oorspronkelijk werden verzonden of vervoerd.

5.3.7.5. De verzending of het vervoer naar een andere lidstaat van een goed om daar tijdelijk te worden gebruikt voor een dienstverrichting, door een belastingplichtige die in België is gevestigd of er voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek)

Een dergelijke 'tijdelijke' verzending wordt beschouwd als een niet-overbrenging indien voldaan is aan volgende voorwaarden:

- het verzonden goed wordt in een andere lidstaat gebruikt door de Belgische belastingplichtige, in het kader van zijn economische activiteit **voor het verrichten van bepaalde dienstprestaties**, ongeacht of de plaats van de dienst zich ook in die lidstaat bevindt, binnen een redelijke termijn (de duur werd niet bepaald; vergelijk met 5.3.7.6.);
- het gebruikte goed betreft een **goed van zijn bedrijf**;
- het goed moet **teruggezonden** worden **naar België** na het tijdelijk gebruik.

Voorbeelden:

- *Het materieel dat door een loodgieter wordt vervoerd om een herstelling uit te voeren in een andere lidstaat, de kraan die een aannemer vervoert voor het oprichten van gebouwen in een andere lidstaat, de verzending van een roerend goed naar een andere lidstaat met het oog op de verhuur aan een in die andere lidstaat gevestigde huurder.*
- *Een Belgische onderneming heeft een computer gehuurd bij een andere Belgische onderneming. Met het oog op dienstprestaties in lidstaat 1 voor één van haar klanten, wordt de computer door deze onderneming naar lidstaat 1 vervoerd voor enkele maanden. Eenmaal het werk beëindigd, wordt de computer teruggezonden naar België.*

In dit geval is er in hoofde van de huurder geen toepassing van het stelsel van artikel 12bis van het Btw-Wetboek, aangezien het niet gaat om een 'goed van zijn bedrijf' maar om een goed waar hij slechts eenvoudig houder van is ingevolge een contract dat haar verplicht het goed terug te geven op het einde van het contract. Voornoemd stelsel is vanzelfsprekend wel van toepassing in hoofde van de verhuurder (zie eerste voorbeeld).

Het stelsel van de niet-overbrengingen bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek is van toepassing op:

- enerzijds goederen die met betaling van btw ingevoerd werden in België op naam van buitenlandse ondernemingen vanuit een land vóór diens toetreding tot de Europese Unie en die bij afloop van de huurovereenkomst verzonden werden of verzonden zullen worden naar het land van herkomst, na diens toetreding tot de Europese Unie, en;
- anderzijds goederen die door een Belgische onderneming werden uitgevoerd naar een land vóór diens toetreding tot de Europese Unie (zonder toepassing van een stelsel van tijdelijke invoer) om er te

worden verhuurd aan een in dat land gevestigde klant en die worden teruggestuurd naar België na de toetreding van dat land tot de Europese Unie.

5.3.7.6. De verzending of het vervoer naar een andere lidstaat van een goed bestemd om tijdelijk te worden gebruikt in deze andere lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten (artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek)

5.3.7.6.1. Algemeen

De verzending of het vervoer van een goed door een onderneming om tijdelijk te worden gebruikt in een andere lidstaat voor een periode van ten hoogste 24 maanden, wordt als een niet-overbrenging beschouwd, indien dit goed zou kunnen worden geplaatst onder de regeling van de tijdelijke invoer met vrijstelling van invoerrechten krachtens de hierna genoemde douanebepalingen, mocht het uit een derde land worden ingevoerd.

De gevallen waarin een goed in België met volledige vrijstelling van invoerrechten kan worden gebruikt, zijn opgenomen in de artikelen 208 tot en met 236 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446 van de Commissie van 28.07.2015 tot aanvulling van verordening EU/952/2013 van het Europees Parlement en de raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie.

Niet-limitatieve lijst met voorbeelden:

- *Om deel te nemen aan een beurs in lidstaat 1, haalt een in België gevestigde fabrikant van landbouwmachines een aantal machines uit zijn magazijn te Brussel en vervoert ze naar zijn stand op de beurs in lidstaat 1, waar ze gedurende één maand worden tentoongesteld.*

Deze goederenbeweging valt niet onder de toepassing van artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Wetboek (zie 5.3.7.5.) vermits de goederen in lidstaat 1 niet worden gebruikt ten behoeve van een dienstverrichting door de Belgische onderneming.

De invoer van goederen, in casu machines, vanuit een derde land om te worden tentoongesteld binnen de Europese Gemeenschap, is bedoeld in artikel 234 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446, zodat de goederen onder de regeling voor tijdelijke invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten zouden kunnen worden geplaatst, indien ze in België zouden worden ingevoerd

- *De artikelen 208 en 209 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446, voorzien een volledige vrijstelling van invoerrechten voor laadborden evenals voor reserveonderdelen, toebehoren en uitrusting van laadborden die tijdelijk worden ingevoerd;*
- *de artikelen 210 en 211 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446 voorzien, onder bepaalde voorwaarden, een volledige vrijstelling van invoerrechten voor containers evenals voor reserveonderdelen, toebehoren en uitrusting van containers die tijdelijk worden ingevoerd;*
- *artikel 228 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446 voorziet, onder bepaalde voorwaarden, een volledige vrijstelling van invoerrechten voor verpakkingsmiddelen die tijdelijk worden ingevoerd;*
- *artikel 234 van de Gedelegeerde verordening EU/2015/2446, voornoemd, voorziet een volledige vrijstelling van invoerrechten voor bepaalde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zijn ingevoerd om te worden tentoongesteld, met het oog op een eventuele verkoop;*

- *artikel 231 van de Gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446, voornoemd, voorziet een volledige vrijstelling van invoerrechten voor goederen die op grond van een verkoopovereenkomst worden onderworpen aan proeven voordat zij worden aanvaard.*

5.3.7.6.2. Definitieve terugkeer van goederen vóór aanvaarding

Tijdens het 41ste btw-comité zijn de lidstaten unaniem overeengekomen dat, wanneer de afnemer in lidstaat 2 goederen definitief teruggeeft alvorens ze te aanvaarden (d.w.z. zonder dat de macht werd overgedragen om over de goederen te beschikken als een eigenaar) aan de leverancier in lidstaat 1, de terugzending onder artikel 17bis, lid 2, h), van de richtlijn 2006/112/EG valt (cf. artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek). Aangezien er dan sprake is van een niet-overbrenging, moet de leverancier zich niet voor btw-doeleinden identificeren in lidstaat 2.

Wanneer de goederen evenwel niet terugkeren naar lidstaat 1, maar in lidstaat 2 blijven of verzonden of vervoerd worden naar een ander land, wordt de leverancier geacht een belastbare overbrenging te hebben verricht en moet hij zich in lidstaat 2 voor btw-doeleinden identificeren. Als de levering aan de nieuwe afnemer echter kort volgt op de eerste verzending, mag de eerste geweigerde levering worden genegeerd (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94).

5.3.7.6.3. Verkopen op proef en zendingen op zicht

Om de verplichtingen van de ondernemingen die verkopen op proef of zendingen op zicht vanuit België naar andere lidstaten verrichten tot een minimum te beperken, heeft de administratie beslist dat die handelingen, zelfs wanneer niet of niet langer is voldaan aan de voorwaarde van tijdelijk gebruik, in België niet worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel, wanneer bepaalde voorwaarden zijn vervuld (zie aanschrijving nr. 18/1994 van 15.09.1994, randnummer 21).

5.3.7.7. Verzending of vervoer van goederen naar een andere lidstaat in het kader van een levering van gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, van een levering van elektriciteit of van een levering van warmte of koude via warmte- of koudenetten, onder de in artikel 14bis van het Btw-Wetboek bepaalde voorwaarden (artikel 12bis, tweede lid, 7°, van het Btw-Wetboek)

Het btw-comité is bijna unaniem (met inbegrip van België) overeengekomen dat de verzending of het vervoer, zonder eigendomsoverdracht, van:

- gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net
- elektriciteit
- warmte of koude via warmte- of koudenetten,

naar een lidstaat, via het grondgebied van andere lidstaten, geen overbrenging vormt in de zin van artikel 17, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 12bis, eerste lid en tweede lid, inleidende zin, van het Btw-Wetboek), voor zover de verzending of het vervoer wordt verricht ten behoeve van één van de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 2, punt d), van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 12bis, tweede lid, 7°, van het Btw-Wetboek).

Indien bovengenoemde voorwaarden zijn vervuld, is het btw-comité bijna unaniem (met inbegrip van België) overeengekomen dat de verzending of het vervoer van die goederen niet met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld en derhalve niet moet worden voldaan aan de aangifte- en identificatieverplichtingen van toepassing op de leveringen van goederen die op grond van artikel 138, lid 2, punt c), van de richtlijn 2006/112/EG zijn vrijgesteld (cf. artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek, zie ook 5.3.6.) en op de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 25quater, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek) (zie in verband de richtsnoeren het 101ste btw-comité van 20.10.2014, document F, taxud.c.1(2015)307157, 829).

5.3.7.8. Omvorming van een niet-overbrenging naar een overbrenging

5.3.7.8.1. Principe

Wanneer één van de voorwaarden voor de niet-overbrenging niet meer is vervuld, wordt het goed geacht het voorwerp uit te maken van een overbrenging die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel (artikel 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek dat de omzetting vormt van artikel 17, lid 3, van de richtlijn 2006/112/EG).

In dit geval doet het belastbare feit zich voor op het tijdstip waarop de voorwaarde niet meer wordt vervuld.

Op dat tijdstip zal bijgevolg ook de aan deze overbrenging gekoppelde, met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgestelde bestemming van goederen plaatsvinden in de lidstaat van aankomst van de goederen (zie artikelen 17, lid 3, 21 en 23 van de richtlijn 2006/112/EG - vergelijk met artikel 12bis, derde lid en 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

5.3.7.8.2. Toepassingsgevallen

- **Verhuurde goederen met koopoptie**

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener verhuurt een machine aan een in een andere lidstaat gevestigde onderneming. De machine wordt door de Belgische verhuuronderneming vanuit België naar de ontvanger van de dienst in de andere lidstaat verzonden. Het contract bevat een aankoopoptie, die inhoudt dat de huurder de keuze heeft om de machine voor een bepaalde prijs te kopen op het moment dat de huur afloopt.

Wanneer de in een andere lidstaat gevestigde onderneming de aankoopoptie licht, wordt, op het tijdstip van de levering van de machine aan die onderneming, de in artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek gestelde voorwaarde (het tijdelijk gebruik) niet meer vervuld. De verhuurder wordt op dat tijdstip geacht een overbrenging vanuit België naar de andere lidstaat te verrichten, overeenkomstig artikel 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek.

Deze handeling kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek genieten voor zover alle voorwaarden voldaan zijn (zie 5.3.6.).

Vanaf dat tijdstip moet de in België gevestigde belastingplichtige in principe in die lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn, teneinde er de bestemming van de goederen die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld aan de btw te onderwerpen.

De levering van de machine door de Belgische belastingplichtige aan de in een andere lidstaat gevestigde onderneming vindt plaats in die lidstaat, namelijk daar waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG en artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek);

- **Goederen verkocht op markten, beurzen, tentoonstellingen ...**

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener vervoert goederen vanuit België naar een andere lidstaat met het oog op hun tentoonstelling op een handelsbeurs.

De verzending van de goederen vanuit België naar de andere lidstaat wordt niet met een intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld, overeenkomstig artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek.

Van zodra bepaalde goederen zijn verkocht, wordt de voorwaarde met betrekking tot 'het tijdelijk gebruik' echter niet meer vervuld en wordt de verzending van die goederen met een intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld overeenkomstig artikel 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek.

Deze handeling kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek genieten voor zover alle voorwaarden voldaan zijn (zie 5.3.6.).

Vanaf dat tijdstip moet de in België gevestigde belastingplichtige in principe in de andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn, teneinde er de bestemming van de goederen die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld aan de btw te onderwerpen.

De daaropvolgende leveringen door de Belgische belastingplichtige worden geacht plaats te vinden in die lidstaat, namelijk daar waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG en artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek).

Hetzelfde geldt voor de verkopen verricht ter gelegenheid van markten, tentoonstellingen en andere evenementen die in een andere lidstaat worden georganiseerd.

5.3.7.8.3. De belastingplichtige heeft geen btw-identificatienummer in de lidstaat waar de goederen zich bevinden

Wanneer de belastingplichtige kan voorzien dat een niet-overbrenging zal worden omgezet in een overbrenging, dient hij onmiddellijk de nodige stappen te zetten om tijdig een btw-identificatienummer te bekomen in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden in het kader van een niet-overbrenging. Hij heeft dit nummer nodig om de overbrenging te kunnen vrijstellen (zie 5.3.6. en 3.6.1.3.).

Indien het btw-identificatienummer nog in aanvraag is op het tijdstip waarop de niet-overbrenging wordt omgezet in een overbrenging, wordt mutatis mutandis verwezen naar 3.6.1.3.4.

Indien de belastingplichtige de omzetting van een niet-overbrenging naar een overbrenging niet kon voorzien, en hij niet beschikt over een btw-identificatienummer in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden of vervoerd, wordt mutatis mutandis verwezen naar 3.6.1.3.5.

Wat betreft de toepassing mutatis mutandis van 3.6.1.3.4. en 3.6.1.3.5. moet worden rekening gehouden met deze verduidelijking:

er moet niet bijkomend worden aangetoond dat de belastingplichtige 'als zodanig handelde' wanneer het door de lidstaat van aankomst toegekende btw-identificatienummer van de belastingplichtige niet met

terugwerkende kracht geldig is op het tijdstip van de overbrenging, en de belastingplichtige op dat tijdstip reeds over een Belgisch identificatienummer beschikte of de nodige stappen had ondernomen om een Belgisch btw-identificatienummer te bekomen, dan wel zich op dat tijdstip liet vertegenwoordigen door een globale aansprakelijk vertegenwoordiger (zie 3.6.1.3.4., tweede alinea, tweede opsommingsteken en 3.6.1.3.5., derde alinea, tweede opsommingsteken). In dit geval zijn de leverancier en de afnemer dezelfde persoon. Wanneer de handeling een overbrenging is overeenkomstig artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering, houdt dit in dat de goederen voor bedrijfsdoeleinden zijn vervoerd of verzonden.

Indien de belastingplichtige een btw-identificatienummer heeft in een andere lidstaat dan België of een andere lidstaat dan de lidstaat waarnaar de goederen in het kader van de niet-overbrenging werden verzonden, zou dit nummer volgens de letterlijke tekst van artikel 39bis, eerste lid, 4^o in combinatie met artikel 39bis, eerste lid, 1^o, b, van het Btw-Wetboek volstaan om te voldoen aan de voorwaarde met betrekking tot het btw-nummer van de afnemer.

Die voorwaarde vereist immers de mededeling van een btw-identificatienummer toegekend door een andere lidstaat dan België, zonder dat het noodzakelijkerwijs moet afgeleverd zijn door de lidstaat van aankomst van de goederen.

Niettemin moet in dit verband worden opgemerkt dat de belastingplichtige dan de toepassing van de veiligheidsbepaling (zie 4.3.2.) riskeert in de lidstaat dat het btw-identificatienummer heeft toegekend, waaronder hij de bestemming verricht die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

Bovendien zal hij nog steeds verplicht zijn om zich voor btw-doeleinden te identificeren in de lidstaat waarnaar de goederen in het kader van de niet-overbrenging werden verzonden of vervoerd omdat hij daar een bestemming verricht die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

Daarnaast zal het overbrengingsdocument (zie 5.3.8.3.) onregelmatig zijn omdat de belastingplichtige verplicht is om het btw-identificatienummer te vermelden dat in de lidstaat van bestemming van de goederen aan de belastingplichtige is toegekend (zie artikel 5, § 1, 3^o, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

5.3.7.9. Overbrenging van materialen door een in een andere lidstaat gevestigde aannemer in het kader van een werk in onroerende staat in België

Wanneer een in België gevestigde belastingplichtige aannemer, een werk in onroerende staat (hier wordt bedoeld een dienst in de zin van artikelen 18, § 1 en 19, § 2 van het Btw-Wetboek) verricht in een andere lidstaat, is het mogelijk dat hij goederen uit zijn voorraad neemt en vervoert of verzendt (of voor zijn rekening laat vervoeren of verzenden) vanuit zijn vestiging in België naar de werf in de andere lidstaat, om ze daar in te lijven in het bouwwerk. Het betreft bijvoorbeeld bakstenen, cement, spijkers, schroeven, beton, ... die worden ingelijfd in het bouwwerk.

In principe geeft deze verzending naar die andere lidstaat aanleiding, enerzijds, tot een met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel gelijkgestelde overbrenging in België (artikel 12bis, van het Btw-Wetboek) en, anderzijds, tot een met een intracommunautaire verwerving van een goed onder bezwarende titel gelijkgestelde bestemming van het goed in de zin van artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG in de andere lidstaat.

In dit verband wordt opgemerkt dat België een tolerantie voorziet voor het omgekeerde geval, waarbij bouwmaterialen in het kader van een werk in onroerende staat in België vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd door de in die andere lidstaat gevestigde aannemer en in België in het bouwwerk worden ingelijfd. Deze tolerantie wordt besproken onder 5.4.8.9.

Mochten andere lidstaten een gelijkaardige tolerantie toepassen, waardoor de aankomst van de bouwmaterialen in hun lidstaat niet wordt behandeld als een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, dan zal de verzending van die bouwmaterialen door of voor rekening van de Belgische aannemer vanuit België als een niet-overbrenging worden behandeld.

Dit geldt slechts voor zover de Belgische aannemer tegenover de Belgische administratie kan aantonen dat de lidstaat van bestemming van goederen zulke tolerantie heeft toegestaan (bijv. door middel van een schriftelijke bevestiging door de fiscale autoriteiten van die lidstaat aan de Belgische aannemer, of via een officiële publicatie uit die lidstaat in combinatie met het bewijs dat de door die lidstaat gestelde voorwaarden voldaan zijn voor de verzending of het vervoer van de bouwmaterialen in kwestie door of voor rekening van de Belgische aannemer).

5.3.7.10. Terugzending van de goederen door de afnemer ingeval van annulering van de initiële intracommunautaire levering

De terugzending van de goederen door de afnemer in lidstaat 2 naar zijn leverancier in lidstaat 1 nadat de macht om er als een eigenaar over te beschikken is overgedragen geweest, moet worden beschouwd als een annulering van de initiële levering. Dit geeft geen aanleiding tot een overbrenging van lidstaat 2 naar lidstaat 1.

Maar als de goederen niet terugkeren naar lidstaat 1, maar in lidstaat 2 blijven of vervoerd worden naar een ander land, verricht de leverancier een overbrenging en moet hij zich voor btw-doeleinden identificeren in lidstaat 2. Als de levering aan de nieuwe afnemer echter kort volgt op de eerste verzending, mag de eerste geweigerde levering worden genegeerd (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94).

5.3.8. Verplichtingen in België die voortvloeien uit vrijgestelde overbrengingen

5.3.8.1. Opname in de periodieke btw-aangifte

Zie mutatis mutandis 3.7.1.

5.3.8.2. Opname in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

Zie mutatis mutandis 3.7.2.

5.3.8.3. Overbrengingsdocument

De belastingplichtige moet een stuk (overbrengingsdocument) en een kopie daarvan opstellen dat de door hem verrichte overbrenging zoals bedoeld in artikel 39bis, eerste lid, 4^o, van het Btw-Wetboek vaststelt (artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Het overbrengingsdocument moet worden opgesteld uiterlijk de vijftiende dag van de maand volgend op de maand waarin de overbrenging werd verricht (artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

De vermeldingen die op het overbrengingsdocument moeten voorkomen worden nauwkeuring vermeld in artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992.

Er wordt een verbeterend stuk opgesteld (en een kopie daarvan) wanneer het overbrengingsdocument moet worden verbeterd na het opstellen ervan (artikel 12, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992). Het verbeterend stuk bevat een verwijzing naar het te verbeteren overbrengingsdocument.

5.3.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de niet-overbrengingen bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 4° tot 6°, van het Btw-Wetboek

Krachtens artikel 54bis, § 1, van het Btw-Wetboek moet iedere belastingplichtige een register houden van de goederen die hij heeft verzonden of vervoerd, of die voor zijn rekening werden verzonden of vervoerd, naar een andere lidstaat voor de handelingen bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 4° tot 6°, van het Btw-Wetboek. In deze gevallen van niet-overbrenging waarin een belastingplichtige (of desgevallend een lid van een btw-eenheid) voor bedrijfsdoeleinden goederen vervoert of verzendt (of voor zijn rekening laat vervoeren of verzenden) naar een andere lidstaat, is hij verplicht om de goederen op te nemen in een register (het register van niet-overbrengingen). Dit register moet de verantwoording van de tijdelijke afwezigheid en de opvolging van de goederen mogelijk maken (zie artikelen 23 en 24 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Het gaat om de volgende gevallen van niet-overbrenging, waarbij de goederen door of voor rekening van de belastingplichtige naar een andere lidstaat worden vervoerd of verzonden:

- de goederen ondergaan een dienst in verband met expertises of werkzaamheden betreffende deze goederen, die daadwerkelijk worden verricht in de lidstaat van aankomst, voor zover de goederen na expertise of bewerking opnieuw worden verzonden naar de belastingplichtige in België van waar zij oorspronkelijk werden verzonden of vervoerd (zie artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek en 5.3.7.4.);
- het tijdelijk gebruik van deze goederen op het grondgebied van de lidstaat van aankomst ten behoeve van een dienst die door de belastingplichtige wordt verricht (zie artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek en 5.3.7.5.);
- het tijdelijk gebruik van deze goederen voor een periode van ten hoogste 24 maanden op het grondgebied van een andere lidstaat, waar de invoer van dezelfde goederen uit een derde land met het oog op tijdelijk gebruik in aanmerking zou komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten (zie artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek en 5.3.7.6.).

Het register van niet-overbrengingen moet de volgende vermeldingen bevatten voor elke handeling:

- een volgnummer;
- de datum van de handeling;
- de naam en het adres van de bestemming van de betrokken goederen;
- in voorkomend geval, het btw-identificatienummer van die bestemming en de plaats van bestemming van de betrokken goederen;
- de hoeveelheid van de verzonden of vervoerde goederen en de gebruikelijke benaming van deze goederen;

- hun nummers of identificatietekens wanneer deze ervan voorzien zijn;
- de waarde van de verzonden of vervoerde goederen zoals bepaald in artikel 33, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek (zie 5.3.5.);
- de datum van terugkeer van de goederen;
- de hoeveelheid en de gebruikelijke benaming van de teruggekeerde goederen, wanneer deze verschillen van die van de verzonden of vervoerde goederen;
- de hoeveelheid van de goederen die niet zijn teruggekeerd, alsook de reden van niet terugkeer;
- de datum en het inschrijvingsnummer in de factuurboeken van de facturen of de als zodanig geldende stukken en van de creditnota's die hij heeft ontvangen of uitgereikt met betrekking tot deze handelingen.

De inschrijvingen in het register worden zonder enig wit vlak noch leemte verricht. Ingeval van verbeteringen moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven.

Artikel 29, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 bepaalt dat vóór elk gebruik het register moet worden voorgelegd om geïnspecteerd en geparafeerd te worden op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert. Deze verplichting is opgeheven op het gebied van boekhouding (zie artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit van 25.01.2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot uitvoering van de wet van 17.07.1975 op de boekhouding van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel en het koninklijk besluit van 16.06.1994 tot vaststelling van de bijdrage van de ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen). Bij administratieve tolerantie is deze verplichting van visa en paraaf opgeschort.

Het register kan op geïnformatiseerde wijze worden gehouden (zie artikel 29, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

5.4. Bestemming van goederen die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel

5.4.1. Begrip bestemming van goederen

Met een intracommunautaire verwerving van een goed onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, intracommunautair verworven of door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit in die andere lidstaat is ingevoerd.

Deze handeling vindt plaats in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen en is de tegenhanger van de overbrenging (zie 5.3.1.) die plaatsvindt in de lidstaat van vertrek van de goederen.

De gelijkstelling is trouwens slechts van toepassing in de gevallen waar de overbrenging van het goed naar een andere lidstaat met een levering van goederen onder bezwarende titel zou worden gelijkgesteld en dus niet in de gevallen van niet-overbrenging (zie 5.3.7.).

De bestemming van goederen die overeenkomstig artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving goederen onder bezwarende titel wordt hierna 'bestemming van goederen' genoemd.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener verzendt goederen van zijn bedrijf van lidstaat 1 naar een opslagplaats in België om er te worden opgeslagen.

In lidstaat 1 verricht hij een overbrenging in de zin van artikel 17, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel.

In België verricht hij een bestemming van goederen in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld. Die bestemming van goederen is in principe op grond van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek in België aan de btw onderworpen.

5.4.1.1. Beoogde personen

Zie mutatis mutandis 5.3.1.1.

5.4.1.2. Beoogde goederen

Zie mutatis mutandis 5.3.1.2.

5.4.1.3. Voor bedrijfsdoeleinden

Zie mutatis mutandis 5.3.1.3.

5.4.1.4. Verzending of vervoer van de goederen

De goederen moeten **door of voor rekening van de belastingplichtige** worden **verzonden of vervoerd** vanuit een andere lidstaat naar **België**.

5.4.2. Voorwaarden waaronder de bestemming van goederen in België aan de btw is onderworpen

Een bestemming van goederen, is aan de btw onderworpen indien zij voldoet aan de voorwaarden voorzien in artikel 25ter van het Btw-Wetboek

In dit verband wordt verwezen naar 4.2.

5.4.3. Plaats van een bestemming van goederen

Zie 4.3.

5.4.4. Tijdstip en belastbaar feit van een bestemming van goederen

De bestemming van goederen in België wordt in principe geacht te zijn verricht op het tijdstip van de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming (artikel 25sexies, § 1 en 16, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek). Op dat moment vindt het belastbare feit plaats.

Wanneer evenwel één van de voorwaarden voor de toepassing van artikel 12bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek (zie artikel 17, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG (dit zijn de gevallen van niet-overbrenging) niet meer wordt vervuld, vindt de bestemming van de goederen plaats op het tijdstip waarop de voorwaarde niet meer wordt vervuld (zie artikel 25quater, § 1, artikel 12bis, derde lid, van het Btw-Wetboek en 5.4.8.8.).

Mocht de overbrenging naar België doorlopend gebeuren gedurende een periode langer dan een kalendermaand met toepassing in de lidstaat van vertrek van de vrijstelling van artikel 138 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 39bis van het Btw-Wetboek), dan wordt de bestemming van de goederen geacht plaats te vinden bij het verstrijken van elke kalendermaand totdat de overbrenging wordt beëindigd (bijvoorbeeld de overbrenging van vloeibare grondstoffen via een pijpleiding van een vestiging van de belastingplichtige in een andere lidstaat naar een vestiging in België).

5.4.5. Tijdstip van opeisbaarheid van een bestemming van goederen

Met betrekking tot de bestemming van goederen, vindt de opeisbaarheid plaats op:

- hetzij de datum van de uitreiking van het overbrengingsdocument dat de overbrenging vaststelt en is opgesteld overeenkomstig de wettelijke bepalingen die van kracht zijn in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd,
- hetzij, bij gebrek aan een dergelijk stuk, de vijftiende van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden (artikel 17, § 2, van het Btw-Wetboek).

5.4.6. Maatstaf van heffing van een bestemming van goederen

De maatstaf van heffing van een bestemming van goederen, bestaat uit de aankoopprijs van deze of van gelijkaardige goederen, of bij gebrek aan een aankoopprijs, uit de kostprijs, die wordt vastgesteld op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht (artikelen 33bis en 33, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek).

5.4.7. Vrijstelling van een bestemming van goederen

Onder bepaalde omstandigheden kan de bestemming van goederen worden vrijgesteld. In dit verband wordt verwezen naar 4.8.

Voorbeeld:

Een tandarts die in België gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen, verzendt vanuit lidstaat 1 een tandartsenstoel naar België die hij in lidstaat 1 enkel heeft gebruikt voor vrijgestelde handelingen die hem daar geen enkel recht op aftrek hebben verleend. In lidstaat 1 wordt de overbrenging vrijgesteld overeenkomstig artikel 136 van de richtlijn 2006/112/EG.

In België zou hij voor die activiteit ook vrijgesteld zijn en zou hij geen recht op aftrek hebben gehad. De levering van de tandartsstoel zou worden vrijgesteld door artikel 44, § 2, 13^o, van het Btw-Wetboek, mocht ze in België hebben plaatsgevonden.

De bestemming die de belastingplichtige in België verricht, wordt bijgevolg gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel die belastbaar is overeenkomstig artikel 25ter van het Btw-Wetboek. Ze wordt evenwel vrijgesteld door artikel 40, § 1, 1°, a), van het Btw-Wetboek.

5.4.8. Gevallen waarin er geen gelijkstelling is met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel

Het door een belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit bestemmen van een goed dat door of voor zijn rekening wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat naar België, wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld indien de overbrenging van dat goed naar een andere lidstaat, overeenkomstig artikel 12bis, tweede lid, 1° tot en met 7°, van het Btw-Wetboek, niet met een levering van goederen onder bezwarende titel zou worden gelijkgesteld.

Wanneer er met andere woorden sprake zou zijn van een niet-overbrenging indien de belastingplichtige de goederen onder dezelfde omstandigheden zou verzenden of vervoeren naar een andere lidstaat, wordt de bestemming ervan in België evenmin gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel

Voor een overzicht van de gevallen van niet-overbrenging bedoeld in artikel 12bis, tweede lid, 1° tot en met 7°, van het Btw-Wetboek wordt verwezen naar 5.3.7.

5.4.8.1. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd in het kader van een levering met installatie of montage of van een verkoop op afstand (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 1°, van het Btw-Wetboek)

De levering van goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat naar België en door of voor rekening van de leverancier worden geïnstalleerd of gemonteerd, vindt plaats daar waar de montage of installatie wordt verricht, met name België (artikel, 14, § 3, van het Btw-Wetboek).

De levering van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier met toepassing van de bijzondere regeling van de verkopen op afstand, vindt plaats in de lidstaat van aankomst van de goederen, met name België (artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

Die leveringen zijn dus als zodanig in België aan de btw onderworpen. De aankomst van de goederen in België wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld.

5.4.8.2. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden vervoerd in het kader van een levering van goederen verricht aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein, tijdens het in de gemeenschap verrichte gedeelte van een passagiersvervoer (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek)

Overeenkomstig artikel 14, § 4, van het Btw-Wetboek, zijn die leveringen van goederen op de plaats van vertrek van het passagiersvervoer aan de btw onderworpen, ongeacht de plaats waar de goederen zich op het tijdstip van de levering bevinden.

De aankomst van de goederen in België wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld.

5.4.8.3. Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd in het kader van een levering van goederen die, indien zij in België had plaatsgevonden, zou kunnen genieten van één van de vrijstellingen voorzien in de artikelen 39, § 1, 39bis en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek)

5.4.8.3.1. Algemeen

Wordt niet met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel gelijkgesteld, de bestemming in België van goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat naar België in het kader van een levering door de belastingplichtige, die zou kunnen genieten van één van de vrijstellingen voorzien in de artikelen 39, § 1, 39bis en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek, mocht die levering in België hebben plaatsgevonden.

Concreet gaat het om goederen die worden verzonden of vervoerd van een andere lidstaat naar België in het kader van een levering, welke in die lidstaat één van de vrijstellingen van artikelen 138, 146, 147, 148, 151 of 152 van de richtlijn 2006/112/EG geniet en waarvan de definitieve bestemming moet gekend zijn op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer vanuit de lidstaat van vertrek.

De naar België verzonden of vervoerde goederen mogen daar dus niet opgeslagen blijven, maar moeten binnen een redelijke termijn worden geleverd. Ze mogen eventueel op een ander vervoermiddel worden overgeladen op het Belgisch grondgebied.

5.4.8.3.2. Bewegingen zonder overdracht van eigendom van een lidstaat naar een derde land wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via België

Er wordt onder bepaalde voorwaarden toegelaten dat de bestemming van goederen die het voorwerp uitmaken van bewegingen zonder eigendomsoverdracht (goederenbewegingen tussen filialen, aanleggen van goederenvoorraden ...) van een lidstaat naar een derde land niet gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel wanneer de goederen de gemeenschap verlaten via België, (niettegenstaande het feit dat deze verzending niet wordt verricht in het kader van een door de artikelen 39, § 1, 39bis, en 42, §§ 1, 2 en 3, van het Btw-Wetboek vrijgestelde handeling). Voor de voorwaarden wordt verwezen naar 5.3.7.3.

5.4.8.4. Het bestemmen van goederen om ze het voorwerp te laten uitmaken van een dienstverrichting in verband met expertises of werkzaamheden betreffende die goederen, die materieel in België worden verricht, voor zover de goederen na expertise of bewerking opnieuw worden verzonden naar de belastingplichtige opdrachtgever in een andere lidstaat vanwaar ze oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek)

5.4.8.4.1. Algemeen

Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd, wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld wanneer:

- die bestemming kadert binnen een dienstverrichting voor een in een andere lidstaat gevestigde of voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- de dienstverrichting bestaat uit een materieel werk (waaronder het maakloonwerk) of een expertise met betrekking tot de verzonden of vervoerde goederen, dat materieel in België wordt verricht;
- de goederen, na bewerking of expertise, opnieuw worden verzonden of vervoerd naar de belastingplichtige in een andere lidstaat vanwaar zij oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Dresser-Rand SA, gevoegde zaken C-606/12 en C-607/12, van 06.03.2014).

In omgekeerde zin, wordt een overbrenging van goederen vanuit België naar een andere lidstaat, onder dezelfde voorwaarden, niet met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld (zie 5.3.7.4.).

Voorbeeld 1:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen naar België, om er te worden hersteld door een daar gevestigde belastingplichtige-indiener B. Na herstelling, worden de goederen naar A in lidstaat 1 teruggezonden.

De aankomst van de goederen in België wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld, op grond van artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek (in samenhang met artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek).

De dienst bestaande uit de herstelling van de goederen, die materieel in België wordt verricht, vindt overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in lidstaat 1 plaats, waar de als zodanig handelende belastingplichtige A de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd.

Overeenkomstig artikel 196 van de richtlijn 2006/112/EG is A de schuldenaar van de belasting die in lidstaat 1 over de hersteldienst is verschuldigd, voor zover B niet in lidstaat 1 is gevestigd.

De terugzending van de goederen wordt in België evenmin als een overbrenging beschouwd.

Voorbeeld 2:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen naar België, om er te worden hersteld door een daar gevestigde belastingplichtige-indiener B. Na herstelling, worden de goederen niet naar A in lidstaat 1 teruggezonden, maar naar C in lidstaat 2 verzonden.

De aankomst van de goederen in België wordt met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld, op grond van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek. De goederen

worden na herstelling immers niet naar A in lidstaat 1 teruggezonden. Bijgevolg verricht A in België een bestemming van goederen die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld en moet hij er zich voor btw-doeleinden identificeren.

De dienst bestaande uit de herstelling van de goederen, die materieel in België wordt verricht, vindt overeenkomstig artikel 21, § 2, van het Btw-Wetboek in lidstaat 1 plaats, waar de als zodanig handelende belastingplichtige A de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd.

Overeenkomstig artikel 196 van de richtlijn 2006/112/EG, is A de schuldenaar van de belasting die in lidstaat 1 over de hersteldienst is verschuldigd, voor zover B niet in lidstaat 1 is gevestigd.

Er bestaan vereenvoudigingen in bepaalde situaties. De regeling met betrekking tot overbrengingen en niet-overbrengingen in het kader van een materieel werk of expertise aan lichamelijke roerende goederen wordt uitgebreid besproken in circulaire 2019/C/97 van 27.09.2019.

5.4.8.4.2. Tolerantie aangaande goederen die in België het voorwerp uitmaken van laboratoriumonderzoeken en vervolgens worden vernietigd

Zoals hierboven reeds aangehaald wordt de verzending door een belastingplichtige van goederen van zijn bedrijf vanuit een andere lidstaat naar België, met het oog op de analyse van die goederen in België, beschouwd als een niet-overbrenging wanneer de goederen na de analyse worden teruggezonden naar de belastingplichtige opdrachtgever in die andere lidstaat vanwaar ze oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd. Bijgevolg wordt de aankomst van de goederen in België niet gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de zin van artikel 25quater, § 1 van het Btw-Wetboek.

Indien die goederen na de analyse evenwel vernietigd worden in België, is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 25quater, § 1, tweede lid van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek.

Bijgevolg wordt de in de andere lidstaat gevestigde ontvanger van de analysedienst, in principe, geacht aan de goederen in België een bestemming te geven die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel. Deze situatie brengt voor de buitenlandse belastingplichtige normaal gezien de verplichting mee om zich voor btw-doeleinden te laten identificeren in België terwijl hij er geen enkele andere belastbare handeling verricht dan een intracommunautaire verwerving van goederen.

Om deze situatie te vermijden, aanvaardt de Belgische administratie, bij wijze van tolerantie, dat de aankomst van de goederen in België die werden verzonden door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige om te worden geanalyseerd, geen bestemming (gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel) uitmaakt, zelfs wanneer de goederen vernietigd worden na de dienstprestatie op voorwaarde dat aan al de andere voorwaarden wordt voldaan en er, na de vernietiging, geen exploiteerbare residuen overblijven.

5.4.8.4.3. Verzending van goederen voor herstelling onder garantie

Tijdens het 41ste btw-comité hebben de lidstaten unaniem aanvaard dat de terugzending van goederen door de afnemer in lidstaat 2 (lidstaat waar de herstelling gebeurt) naar lidstaat 1 (lidstaat van vertrek van de goederen) voor herstelling onder garantie valt onder artikel 17bis, lid 2, f) van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 12bis, tweede lid, 4°, van het Btw-Wetboek) ongeacht of de dienst onder bezwarende titel of gratis wordt verricht. Aangezien het om een niet-overbrenging gaat, is de afnemer niet

gehouden om zich voor btw-doeleinden te identificeren in lidstaat 1, waarnaar de goederen tijdelijk werden teruggezonden voor herstelling (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94). Uiteraard moeten de goederen na herstelling terugkeren naar de belastingplichtige in lidstaat 2 waarvandaan zij oorspronkelijk werden verzonden of vervoerd.

5.4.8.5. Het bestemmen van goederen met het oog op hun tijdelijk gebruik in België ten behoeve van diensten verricht door een belastingplichtige die gevestigd of voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van vertrek van de goederen (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 5°, van het Btw-Wetboek)

Het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd, wordt niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld wanneer:

- die bestemming wordt verricht door een in een andere lidstaat gevestigde of voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- de goederen door die belastingplichtige in België worden gebruikt om, in het kader van zijn economische activiteit, binnen een redelijke termijn (er is geen termijn vastgesteld) een welbepaalde dienst te verrichten (ongeacht of die dienst al dan niet in die andere lidstaat plaatsvindt);
- de gebruikte goederen van zijn bedrijf zijn;
- de goederen na hun tijdelijk gebruik naar de andere lidstaat worden teruggezonden.

Voorbeelden:

- *Een in lidstaat 1 voor btw-doeleinden geïdentificeerde schilder brengt zijn stelling mee naar België, waar hij werken in onroerende staat zal verrichten. Indien de stelling tijdelijk wordt gebruikt in België en ze na de werken wordt teruggezonden naar de lidstaat van waaruit ze oorspronkelijk was verzonden (lidstaat 1), wordt de bestemming van de stelling in België niet met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel gelijkgesteld.*
- *Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige onderneming stelt een in lidstaat 1 ingeschreven bedrijfswagen ter beschikking van haar in België inwonende werknemer. Zij huurt die wagen van een leasingmaatschappij uit lidstaat 1. Het gebruik van de wagen in België vindt plaats in het kader van de dienstverrichting, bestaande uit de verhuur van het vervoermiddel, van de leasingmaatschappij aan de werkgever. Bijgevolg wordt dat gebruik in België in hoofde van de leasingmaatschappij niet aangemerkt als een bestemming van goederen in België.*

5.4.8.6. Het bestemmen van goederen met het oog op hun tijdelijk gebruik in België in omstandigheden die, indien de goederen in België zouden zijn ingevoerd, in aanmerking zouden komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in combinatie met artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek)

5.4.8.6.1. Algemeen

Gelijklopend met hetgeen wordt beschreven in 5.3.7.6. wordt het bestemmen van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd om er gedurende een periode van ten hoogste 24 maanden te worden gebruikt, in België niet met een intracommunautaire verwerving van goederen

onder bezwarende titel gelijkgesteld, voor zover de invoer van dezelfde goederen uit een derde land in aanmerking zou komen voor de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten.

5.4.8.6.2. Definitieve terugkeer van goederen vóór aanvaarding

Tijdens het 41ste btw-comité zijn de lidstaten unaniem overeengekomen dat, wanneer de afnemer in lidstaat 2 goederen definitief teruggeeft alvorens ze te aanvaarden (d.w.z. zonder dat de macht werd overgedragen om over de goederen te beschikken als een eigenaar) aan de leverancier in lidstaat 1, de terugzending onder artikel 17bis, lid 2, h), van de richtlijn 2006/112/EG valt (cf. artikel 12bis, tweede lid, 6°, van het Btw-Wetboek). Aangezien er dan sprake is van een niet overbrenging, moet de leverancier zich niet voor btw-doeleinden identificeren in lidstaat 2.

Wanneer de goederen evenwel niet terugkeren naar lidstaat 1, maar in lidstaat 2 blijven of verzonden of vervoerd worden naar een ander land, wordt de leverancier geacht een belastbare overbrenging te hebben verricht en moet hij zich in lidstaat 2 voor btw-doeleinden identificeren. Als de levering aan de nieuwe afnemer echter kort volgt op de eerste verzending, mag de eerste geweigerde levering worden genegeerd (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94).

5.4.8.6.3. Verkopen op proef en zendingen op zicht

Om de verplichtingen van de ondernemingen die verkopen op proef of zendingen op zicht verrichten tot een minimum te beperken, heeft de administratie beslist dat die handelingen, zelfs wanneer niet of niet langer is voldaan aan de voorwaarde van tijdelijk gebruik, in België geen aanleiding geven tot een bestemming die met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, wanneer bepaalde voorwaarden zijn vervuld (zie aanschrijving nr. 18/1994 van 15.09.1994, randnummers 20, 23 en 24).

5.4.8.7. Het bestemmen van goederen in het kader van een levering van gas via een op het grondgebied van de gemeenschap gesitueerd aardgassysteem of eender welk op een dergelijk systeem aangesloten net, de levering van elektriciteit of de levering van warmte of koude via warmte- of koudenetten (artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek in samenhang met artikel 12bis, tweede lid, 7°, van het Btw-Wetboek)

In dit verband wordt verwezen naar 5.3.7.7.

De doortocht van die goederen in België, vanuit en ter bestemming van een andere lidstaat, onder de in 5.3.7.7. genoemde voorwaarden, vormt bijgevolg geen bestemming van goederen die in België met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld.

5.4.8.8. Omvorming van een niet-bestemming van goederen naar een bestemming van goederen

Er wordt mutatis mutandis verwezen naar 5.3.7.8.1. en 5.3.7.8.2.

5.4.8.9. Het bestemmen van materialen door een in een andere lidstaat gevestigde aannemer in het kader van een werk in onroerende staat in België

Wanneer een belastingplichtige aannemer, die in een andere lidstaat dan België is gevestigd, een werk in onroerende staat (hier wordt bedoeld een dienst in de zin van artikelen 18, § 1 en 19, § 2, derde lid, van het Btw-Wetboek) verricht, is het mogelijk dat hij goederen uit zijn voorraad neemt en vervoert of verzendt (of voor zijn rekening laat vervoeren of verzenden) vanuit zijn vestiging naar de werf in België, om ze daar in te lijven in het bouwwerk. Het betreft bijvoorbeeld bakstenen, cement, spijkers, schroeven, beton, ... die worden ingelijfd in het bouwwerk.

In principe geeft deze verzending naar België aanleiding, enerzijds, tot een met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel gelijkgestelde overbrenging in de lidstaat van vertrek (cf. artikel 17, lid 1 van de richtlijn 2006/112/EG) en, anderzijds, tot een met een intracommunautaire verwerving van een goed onder bezwarende titel gelijkgestelde bestemming van het goed in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek in België.

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, van het Btw-Wetboek is deze handeling belastbaar. De aannemer is schuldenaar van de btw overeenkomstig artikel 51, § 1, 2° van het Btw-Wetboek. Hij heeft overeenkomstig artikel 50, § 1, eerste lid, 3° van het Btw-Wetboek de verplichting om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren.

Noch het Btw-Wetboek, noch richtlijn 2006/112/EG voorzien een geval van niet-overbrenging voor deze situatie. Er wordt opgemerkt dat er wel een geval van niet-overbrenging is voorzien voor een levering van een goed met montage of installatie door of voor rekening van de leverancier (artikel 12bis, tweede lid, 1° van het Btw-Wetboek en artikel 17, lid 2, b) van de richtlijn 2006/112/EG, zie 5.3.7.1. en 5.4.8.1.).

De overschotten van de goederen die niet effectief ingelijfd zijn in het bouwwerk en door de aannemer terug worden meegenomen naar zijn vestiging in de lidstaat van herkomst, maken in België in principe het voorwerp uit van een overbrenging in de zin van artikel 12bis, tweede lid van het Btw-Wetboek.

Dergelijke overbrenging kan worden vrijgesteld door artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek indien de in die bepaling opgenomen voorwaarden zijn vervuld (zie 5.3.6.).

De situatie waarin de administratie een tolerantie toestaat is deze waarbij een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige aannemer, die niet in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden en in België enkel werken in onroerende staat (dienstprestaties) verricht waarbij de verlegging van heffing naar de medecontractant van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek van toepassing is, materialen die zijn bestemd om te worden ingelijfd in het bouwwerk in België uit zijn voorraad neemt en (eventueel voor zijn rekening) verzendt of vervoert van zijn vestiging naar de werf in België. Hij dient zich dan in principe enkel voor deze met een intracommunautaire verwerving van een goed onder bezwarende titel gelijkgestelde bestemming te identificeren in België.

Enkel in deze situatie aanvaardt de administratie bij tolerantie dat de in een andere lidstaat gevestigde aannemer zich niet in België hoeft te identificeren voor btw-doeleinden. De administratie aanvaardt in het kader van deze tolerantie dat op de bestemming van de materialen in België (die overeenkomstig artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel en dus overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid van het Btw-Wetboek belastbaar is) de vrijstelling van artikel 40bis van het Btw-Wetboek kan worden toegepast, dit voor zover de afnemer van de goederen op grond van artikel 76, § 2, van het Btw-Wetboek in ieder geval recht zou hebben op de volledige teruggaaf van de btw.

Wat betreft de eventuele overschotten van de goederen die bestemd waren om te worden ingelijfd in het bouwwerk, maar door de belastingplichtige terug worden meegenomen naar zijn vestiging in de lidstaat van herkomst, kan de administratie aanvaarden dat de belastingplichtige zich voor deze overbrenging niet

in België moet identificeren voor btw-doeleinden en ontheven is van de verplichting tot het indienen van een btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

De bovengenoemde tolerantie is slechts geldig voor zover:

- de bestemming van de goederen (Belgische werf) gekend is bij de aanvang van de verzending of het vervoer (overbrenging) ervan;
- de goederen daadwerkelijk worden ingelijfd in het bouwwerk waarvoor zij waren bestemd en de eventuele overschot van de overgebrachte goederen terug worden meegenomen door de belastingplichtige naar zijn vestiging in de lidstaat van herkomst;
- inzake de overbrenging door de belastingplichtige van de bovengenoemde eventuele overschotten naar zijn vestiging in de lidstaat van herkomst de voorwaarden van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4° van het Btw-Wetboek voldaan zijn, behalve dan de voorwaarde dat de handeling moet worden opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen;
- de belastingplichtige zou genieten van een volledig recht op aftrek van de btw indien de met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel gelijkgestelde bestemming onderworpen zou zijn aan de btw;
- de fiscale autoriteiten van de lidstaat van waaruit de materialen worden vervoerd of verzonden en naar waar de eventuele overschotten worden teruggezonden zich niet tegen deze tolerantie verzetten.

De tolerantie kan in geen geval worden toegepast wanneer:

- de in een andere lidstaat gevestigde aannemer om gelijk welke reden over een Belgisch btw-identificatienummer beschikt of moet beschikken;
- de in een andere lidstaat gevestigde aannemer in België een voorraad van materialen aanlegt;
- de naar België overgebrachte goederen op het grondgebied het voorwerp uitmaken van een levering;
- de in een andere lidstaat gevestigde aannemer in België een intracommunautaire verwerving van goederen verricht in de zin van artikel 25bis van het Btw-Wetboek die belastbaar is in de zin van artikel 25ter van het Btw-Wetboek (dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de aannemer in een andere lidstaat bakstenen koopt die door de koper, verkoper of voor hun rekening rechtstreeks worden vervoerd of verzonden naar de Belgische bouwwerf).

Vanzelfsprekend is de tolerantie geen verplichting. Indien de in een andere lidstaat gevestigde aannemer wenst te worden geïdentificeerd voor btw-doeleinden, kan hem dat in geen geval worden geweigerd aangezien hij een met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling in België verricht.

Als hij afstand doet van de tolerantie of als één van de voorwaarden niet is voldaan, dient de aannemer de bestemming van de goederen in de Belgische periodieke btw-aangifte op te nemen (in roosters 81 en 86 maatstaf van heffing en in roosters 55 en 59 respectievelijk de verschuldigde en aftrekbare btw). In dat geval kan de vrijstelling van artikel 40bis van het Btw-Wetboek niet worden ingeroepen.

In dat geval dient hij de overbrenging van de eventuele overschotten van de goederen, welke bestemd waren om te worden ingelijfd in het bouwwerk, maar door de belastingplichtige terug worden meegenomen naar zijn vestiging in de lidstaat van herkomst en waarbij de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek kan worden toegepast, op te nemen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte. De handeling dient tevens te worden opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

5.4.8.10. Terugzending van de goederen door de afnemer ingeval van annulering van de initiële intracommunautaire levering

De terugzending van de goederen door de afnemer in lidstaat 2 naar zijn leverancier in lidstaat 1 nadat de macht om er als een eigenaar over te beschikken is overgedragen geweest, moet worden beschouwd als een annulering van de initiële levering. Dit geeft geen aanleiding tot een overbrenging van lidstaat 2 naar lidstaat 1 en geeft dus in lidstaat 1 geen aanleiding tot een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

Maar als de goederen niet terugkeren naar lidstaat 1, maar in lidstaat 2 blijven of vervoerd worden naar een ander land, verricht de leverancier een overbrenging en moet hij zich voor btw-doeleinden identificeren in lidstaat 2 voor de bestemming die hij daar verricht die wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel. Als de levering aan de nieuwe afnemer echter kort volgt op de eerste verzending, mag de eerste geweigerde levering worden genegeerd (zie richtsnoeren van het 41ste btw-comité van 28.02.1994 – 01.03.1994, XXI/711/94).

5.4.9. Verplichtingen die voortvloeien uit de bestemming van goederen

5.4.9.1. Btw-identificatienummer

Een belastingplichtige die goederen naar België overbrengt en bijgevolg in België een belastbare bestemming van goederen verricht, en nog geen Belgisch btw-identificatienummer heeft, moet zich in België voor btw-doeleinden laten identificeren (zie artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek).

5.4.9.2. Opname in de periodieke btw-aangifte

Zie mutatis mutandis 4.9.2.

5.4.9.3. Opname in de bijzondere btw-aangifte

Zie mutatis mutandis 4.9.3.

5.4.9.4. Verklaring van overschrijding van de drempel van 11.200 euro (artikelen 53bis, § 1, van het Btw-Wetboek en 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992)

Er wordt verwezen naar 4.9.4. en 4.2.3.2.3.

5.4.9.5. Keuzeverklaring bedoeld in artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek (artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992)

Er wordt verwezen naar 4.9.5. en 4.2.3.2.5.

5.4.9.6. Wachtdocument

De belastingplichtige die overeenkomstig artikel 51, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek schuldenaar is van de btw omwille van een bestemming die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder

bezwarende titel en die niet in het bezit is van het overbrengingsdocument dat moest worden opgesteld overeenkomstig de regelgeving van de lidstaat van waaruit de overbrenging van de goederen is verricht, moet een wachtdocument opstellen dat de bestemming vaststelt (artikel 9, § 3, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Het wachtdocument moet worden opgesteld uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin de btw overeenkomstig artikel 25sexies, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek opeisbaar (zie 5.4.5.) wordt.

Het wachtdocument moet volgende vermeldingen bevatten (zie artikel 9, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992):

- datum waarop het wachtdocument is opgemaakt;
- de naam of de maatschappelijke benaming en het adres van de bij de handeling betrokken partijen;
- het btw-identificatienummer van de persoon die het stuk opmaakt;
- de datum waarop krachtens artikel 25sexies, § 1, van het Btw-Wetboek het belastbare feit heeft plaatsgevonden;
- de gegevens die nodig zijn om de handeling te determineren en om het tarief van de btw vast te stellen, inzonderheid de gebruikelijke benaming van de goederen en hun hoeveelheid;
- per tarief, de maatstaf van heffing en het totaalbedrag van de verschuldigde btw;
- een verwijzing naar de overeenkomst of naar elk ander stuk opgemaakt tussen de bij de handeling betrokken partijen, dat de aard en de hoeveelheid van de verkregen goederen alsook de prijs en het toebehoren ervan kan staven;
- het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat de belastingplichtige moet houden overeenkomstig artikel 14 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992.

Bij de ontvangst van het overbrengingsdocument brengt de belastingplichtige hierop een verwijzing aan naar het wachtdocument en op het wachtdocument een verwijzing naar het overbrengingsdocument (artikel 9, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Wanneer hij niet in bezit is van het overbrengingsdocument, kan de belastingplichtige zijn eventueel recht op aftrek van de btw geheven over de bestemming van goederen uitoefenen op basis van het wachtdocument (32) (zie artikel 3, § 1, 6°, van het koninklijk besluit nr. 3, van 10.12.1969).

(32) De verschuldigde btw moet ook opgenomen zijn in de btw-aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin ze opeisbaar wordt.

5.4.10. Register van ontvangen materialen

De aankomst in België van goederen die door of voor rekening van een belastingplichtige vanuit een andere lidstaat (waar hij voor btw-doeleinden is geïdentificeerd) werden vervoerd of verzonden naar een dienstverrichter ter uitvoering van een expertise of een materieel werk (waaronder maakloonwerk), wordt onder een aantal voorwaarden niet gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in hoofde van die opdrachtgever (zie 5.4.8.4.).

De belastingplichtige (of lid van een btw-eenheid) die in België een expertise of een materieel werk verricht aan goederen die aan hem werden toegezonden vanuit een andere lidstaat door of voor rekening van een in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, moet een register houden van die goederen (artikel 25, §§ 2 en 3, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Voor goederen die aan de belastingplichtige werden toevertrouwd ter uitvoering van een maakloonwerk geldt de verplichting trouwens ongeacht of de goederen al dan niet vanuit een andere lidstaat werden toegezonden (artikel 25, §§ 1 en 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Goederen moeten niet in het register van ontvangen materialen worden ingeschreven als ze reeds moeten worden ingeschreven in het register van motorvoertuigen zoals bedoeld in artikel 28 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 (artikel 25, § 4, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Het register van ontvangen materialen bevat volgende vermeldingen:

- een volgnummer;
- de datum van ontvangst van de goederen;
- de naam en het adres van de opdrachtgever;
- het btw-identificatienummer van de opdrachtgever;
- de hoeveelheid van de goederen die aan de belastingplichtige zijn toevertrouwd;
- de gebruikelijke benaming van die goederen en hun nummer of identificatiekentekens wanneer ze ervan voorzien zijn;
- dadelijk na voltooiing van de expertise of van het materieel werk, de datum van verzending of van het vervoer van de goederen die het voorwerp hebben uitgemaakt van de dienstverrichting;
- per verzending, de hoeveelheid van de verzonden goederen alsook de gebruikelijk benaming ervan;
- de hoeveelheid en de gebruikelijke benaming van de goederen die hem zijn toevertrouwd en die niet aan de opdrachtgever worden teruggegeven;
- de datum en het inschrijvingsnummer in het boek voor uitgaande facturen van de facturen en de creditnota's die hij met betrekking tot de verrichte dienst heeft uitgereikt.

De inschrijvingen in het register worden zonder enig wit vlak noch leemte verricht. Ingeval van verbeteringen moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven.

Artikel 29, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 bepaalt dat vóór elk gebruik het register moet worden voorgelegd om geïnterpreteerd en geparafeerd te worden op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert. Deze verplichting is opgeheven op het gebied van boekhouding (zie artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit van 25.01.2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot uitvoering van de wet van 17.07.1975 op de boekhouding van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel en het koninklijk besluit van 16.06.1994 tot vaststelling van de bijdrage van de ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen). Bij administratieve tolerantie is deze verplichting van visa en paraaf opgeschort.

Het register kan op geïnformatiseerde wijze worden gehouden (zie artikel 29, tweede lid van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

5.5. Vereenvoudigingsmaatregel betreffende het opsplitsen van een intracommunautaire levering in een overbrenging in de lidstaat van vertrek gevolgd door een bestemming en een lokale levering in de lidstaat van aankomst van de goederen

5.5.1. Tolerantie

Wanneer de leverancier instaat voor het vervoer van de goederen, mag hij een rechtstreekse intracommunautaire levering aan een als zodanig handelende belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die in de lidstaat van aankomst van de goederen gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, opsplitsen in:

- een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde overbrenging in de lidstaat van vertrek
- gevolgd door:

* een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel en

* een interne levering in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Deze vereenvoudigingsregeling, die weliswaar niet op een stevige juridische basis steunt, werd in 1993 overeengekomen door de 12 toenmalige lidstaten en is onderworpen aan de voorwaarde dat de leverancier alle aan deze keuze verbonden gevolgen aanvaardt. Ze werd steeds megedeeld door de diensten van de Europese Commissie aan de lidstaten die sinds 1993 zijn toegetreden, als onderdeel van het zogenaamde *acquis communautaire*.

Deze maatregel vereenvoudigt in grote mate het opstellen van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen wanneer de leverancier verschillende intracommunautaire leveringen aan meerdere zulke afnemers in een zelfde lidstaat verricht, aangezien hij die kan beperken tot één inschrijving voor het geheel van de overbrengingen naar de lidstaat van aankomst van de goederen. Bij toepassing van de gewone regels zou immers het totale bedrag van de leveringen per afnemer in de lidstaat van aankomst moeten worden vermeld.

Als gevolg van die keuze moet de leverancier uiteraard periodieke btw-aangiften indienen in de lidstaat van aankomst van de goederen, waarin de bestemmingen van de goederen en de daaropvolgende interne leveringen moeten worden opgenomen. Hij dient voor btw-doeleinden geïdentificeerd te zijn in de lidstaat van aankomst van de goederen en moet, in voorkomend geval, een aansprakelijk vertegenwoordiger laten erkennen in die lidstaat.

Bij een intracommunautaire levering van of naar België, moet de leverancier zich ervan vergewissen dat de tolerantie wordt toegestaan in de andere lidstaat.

5.5.2. België is lidstaat van aankomst

De tolerantie van 5.5.1. is niet van toepassing wanneer de Belgische verwerker van de goederen niet gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten aan de btw te onderwerpen. Indien de leverancier in zulk geval de levering factureert onder zijn Belgisch btw-identificatienummer, wordt hij geacht te hebben geopteerd voor het stelsel van verkopen op afstand waardoor de levering geacht wordt in België plaats te vinden (zie artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

Indien echter de leverancier intracommunautaire leveringen van goederen vanuit een andere lidstaat naar België verricht aan:

- verwerkers die in België gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen;

- verwervers die in België niet gehouden zijn om hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten aan de btw te onderwerpen;

kan de administratie bij wijze van proef en voor zover de lidstaat van vertrek zich hier niet tegen verzet, aanvaarden dat de tolerantie van 5.5.1. gemakkelijks halve toch wordt toegepast voor alle leveringen.

5.5.3. Duitse toepassing van de tolerantie

De Duitse autoriteiten hebben bevestigd dat hun administratie vanaf 01.10.2013 de vereenvoudigingsregel wenst aan te passen voor leveringen van goederen vanuit een andere lidstaat naar Duitsland.

De aanpassing houdt in dat de leverancier de vereenvoudigingsregeling alleen nog kan toepassen indien hij het vervoer met eigen vervoersmiddelen doet en dus niet meer wanneer hij een beroep doet op een derde transporteur.

Deze beperking zou zijn ingevoerd om het onrechtmatig gebruik van de regeling, voornamelijk met betrekking tot apotheekverzendingen, te vermijden en de regeling te focussen op het oorspronkelijk doel van de groothandel in grensgebieden.

[\[Top\]](#)

6. De regeling inzake voorraad op afroep

6.1. Btw-behandeling zonder vereenvoudigingsregeling

6.1.1. Verzending van een voorraad op afroep van België naar een andere lidstaat

6.1.1.1. Situatie

Goederen worden door of voor rekening van een als zodanig handelende belastingplichtige (de consignant) vervoerd of verzonden vanuit België naar een andere lidstaat en zijn bestemd voor een afnemer (consignataris) wiens btw-nummer en identiteit reeds gekend zijn bij aanvang van de verzending. De levering van de goederen aan die afnemer vindt plaats op een later tijdstip in de lidstaat van bestemming, bijvoorbeeld op het moment dat de afnemer ze uit de voorraad haalt voor zijn eigen productie of wanneer hij er zelf een koper voor gevonden heeft.

De macht om als eigenaar te beschikken over de goederen gaat slechts over van de consignant naar de consignataris op een later tijdstip in de lidstaat van aankomst van de goederen, wanneer de goederen zich reeds in de lidstaat van bestemming bevinden. Anders gezegd doet de levering van de goederen door de consignant aan de consignataris zich voor op een later tijdstip (bijv. op het tijdstip dat de consignataris op zijn beurt een koper voor de goederen vindt of op het tijdstip dat de consignataris de goederen uit de voorraad op afroep haalt naarmate hij ze nodig heeft in zijn productieproces).

6.1.1.2. Gevolgen volgens de normale regels

De initiële verzending van de goederen door de consignant van België naar de andere lidstaat wordt in principe gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel (zie artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek) in België (zie 5.3.), met alle daaraan verbonden verplichtingen.

De aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming wordt in principe gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 21 van de btw-richtlijn). Als de consignant geen btw-identificatienummer heeft in die lidstaat, is hij onder de normale regels verplicht om er zich voor btw-doeleinden te identificeren.

De latere 'binnenlandse' levering van de goederen door de consignant aan de consignataris vindt plaats in die lidstaat. Die levering is onderworpen aan de btw-regelgeving van die lidstaat.

6.1.2. Verzending van een voorraad op afroep vanuit een andere lidstaat naar België

6.1.2.1. Situatie

Goederen worden door of voor rekening van een als zodanig handelende belastingplichtige (de consignant, zie 2.9.) vervoerd of verzonden vanuit een andere lidstaat naar België en zijn bestemd voor een afnemer (consignataris, zie 2.10.) wiens btw-nummer en identiteit reeds gekend zijn bij aanvang van de verzending. De levering van de goederen aan die afnemer vindt plaats op een later tijdstip in België, bijvoorbeeld op het moment dat de afnemer ze uit de voorraad haalt voor zijn eigen productie of wanneer hij er zelf een koper voor gevonden heeft.

De macht om als eigenaar te beschikken over de goederen gaat slechts over van de consignant naar de consignataris op een later tijdstip, wanneer de goederen zich reeds in België bevinden. De levering van de goederen door de consignant aan de consignataris doet zich met andere woorden op een later tijdstip voor (bijv. op het tijdstip dat de consignataris op zijn beurt een koper voor de goederen vindt of op het tijdstip dat de consignataris de goederen uit de voorraad op afroep (zie 2.8.) haalt naarmate hij ze nodig heeft in zijn productieproces).

6.1.2.2. Gevolgen volgens de normale regels

De initiële verzending door de consignant van de goederen vanuit een andere lidstaat naar België wordt in principe gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel (zie artikel 17, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG) in de lidstaat van aanvang van het vervoer en is onderworpen aan de btw-regelgeving van die lidstaat.

De aankomst van de goederen in België wordt in principe gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek en 5.4. hierboven), met alle daaraan verbonden verplichtingen van dien, zoals de verplichting in hoofde van de consignant om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren als hij geen Belgisch btw-identificatienummer heeft.

De latere 'binnenlandse' levering van de goederen door de consignant aan de consignataris vindt plaats in België (artikel 14 van het Btw-Wetboek) met alle daaraan verbonden verplichtingen van dien.

6.2. Bijzondere regeling inzake voorraad op afroep

Als de normale regels van de btw-overgangsregeling van toepassing zijn, wordt de consignant genoodzaakt om zich voor btw-doeleinden te identificeren in de lidstaat van aankomst van de goederen.

Om dit te vermijden pasten heel wat lidstaten in het verleden hun eigen vereenvoudigingsregeling toe. Het gebrek aan harmonisering van die verschillende regelingen bracht heel wat praktische moeilijkheden met zich mee voor de ondernemingen.

Daarom is er nu door middel van een aanpassing aan de btw-richtlijn één geharmoniseerde vereenvoudigingsregeling ingevoerd voor voorraden op afroep die in alle lidstaten onder dezelfde voorwaarden van toepassing is.

De bijzondere regeling inzake voorraad op afroep is **geen verplichte** regeling. De consignant kan ervoor kiezen om:

- de bijzondere regeling inzake voorraad op afroep toe te passen, door te voldoen aan de toepassingsvoorwaarden (zie hieronder) voor die regeling;
- de gewone regels zoals omschreven onder 6.1. toe te passen.

6.2.1. De voorraad op afroep wordt verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat

6.2.1.1. Grondvoorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep

De regeling inzake voorraad op afroep is slechts van toepassing wanneer voldaan is aan volgende grondvoorwaarden (zie artikel 12ter, § 2, van het Btw-Wetboek; cf. artikel 17bis, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG).

6.2.1.1.1. Hoedanigheid van de consignant

De consignant (zie 2.9.) is een **belastingplichtige** die de zetel van zijn economische activiteit **niet** heeft **gevestigd** of geen vaste inrichting heeft in de **lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd**.

Het feit dat de consignant in de lidstaat van aankomst is gevestigd, volstaat op zichzelf om buiten de regeling inzake voorraad op afroep te vallen. Het feit dat die vestiging (zetel van economische activiteit of vaste inrichting) (33) al dan niet tussenkomt in de handeling met betrekking tot de voorraad op afroep is zonder belang.

(33) Het valt onder de bevoegdheid van de lidstaat van aankomst van de goederen om te bepalen of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting.

Het feit dat de consignant in de lidstaat van aankomst voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (rechtstreekse identificatie of identificatie met erkenning van een aansprakelijk vertegenwoordiger), vormt op zichzelf geen bezwaar voor de toepassing van de regeling voorraad op afroep zolang hij er niet is gevestigd (en er dus ook geen vaste inrichting heeft).

Volgende categorieën van belastingplichtigen komen in aanmerking:

- belastingplichtigen die gehouden zijn om periodieke btw-maand- of kwartaalaangiften in te dienen;
- belastingplichtigen die vallen onder de bijzondere regeling voor landbouwondernemers (artikel 57 van het Btw-Wetboek).

Komen niet in aanmerking, belastingplichtigen die vallen onder de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen van artikel 56bis van het Btw-Wetboek.

Het feit dat de consignant niet is gevestigd binnen de gemeenschap, vormt op zich geen bezwaar voor de toepassing van de regeling voorraad op afroep. Er wordt wel opgemerkt dat wanneer de goederen worden ingevoerd in België gevolgd door een vervoer onder de regeling voorraad op afroep, de vrijstelling voor invoer van artikel 40, § 1, 1°, d), van het Btw-Wetboek (regeling 42) niet van toepassing (34) is.

(34) De consignant kan ervoor kiezen om de regeling voorraad op afroep niet toe te passen om de vrijstelling van artikel 40, § 1, 1°, d), van het Btw-Wetboek niet te verliezen bij de invoer van de goederen.

6.2.1.1.2. Hoedanigheid van de consignataris

De consignataris (zie 2.10.) is een **belastingplichtige** die voor **btw-doeleinden is geïdentificeerd** in de **lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd**.

Er wordt niet expliciet geëist dat de consignataris is gevestigd in de lidstaat van aankomst.

Het moet gaan om een belastingplichtige die in de lidstaat van bestemming van de goederen ertoe gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

De regeling is niet van toepassing wanneer de consignataris een niet-belastingplichtige rechtspersoon is, zelfs niet wanneer die over een btw-identificatienummer beschikt omdat hij zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in die lidstaat aan de btw moet onderwerpen.

Het is ook mogelijk dat de consignataris in de lidstaat van aankomst handelt als een commissionair, die overeenkomstig de commissionairstictie optreedt als koper van de goederen die hij uit de voorraad neemt en vervolgens geacht wordt die goederen te leveren aan zijn afnemers.

6.2.1.1.3. Verzending of vervoer van de goederen naar een andere lidstaat door of voor rekening van de consignant

De goederen worden verzonden of vervoerd vanuit België **naar een andere lidstaat**.

Er wordt niet expliciet geëist dat de goederen naar de inrichting van de consignataris worden verzonden of vervoerd. De goederen kunnen bijvoorbeeld naar een entreehouder worden verzonden of vervoerd die niet de consignataris is.

De consignant kan de goederen in een eigen opslagplaats houden (of bij een derde entreehouder die voor rekening van de consignant handelt) in de lidstaat van aankomst, voor zover alle andere voorwaarden voldaan zijn. In het bijzonder wordt erop gewezen dat:

- die opslagplaats geen vaste inrichting mag vormen in de lidstaat van aankomst;
- punt 6.2.1.1.4. voldaan moet zijn.

De **verzending of het vervoer** van de goederen moet worden verricht door de **consignant** of door een derde **voor zijn rekening**.

6.2.1.1.4. Bestemming van de goederen op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt

Op het **tijdstip** waarop de **verzending** of het **vervoer** van de goederen **aanvangt**:

- zijn ze bestemd om in een **later stadium en na aankomst** het voorwerp uit te maken van een levering aan de consignataris die ertoe gerechtigd zal zijn om over deze goederen als eigenaar te beschikken krachtens een **bestaande overeenkomst** (35);
- zijn de volgende gegevens bekend bij de consignant:

* de identiteit van de consignataris;

* het btw-identificatienummer van de consignataris dat aan hem is toegekend door de lidstaat van aankomst.

(35) Noch de btw-richtlijn, noch het Btw-Wetboek bepalen het type overeenkomst dat moet bestaan tussen de consignant en de consignataris. Redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de voorwaarde met betrekking tot de bestaande overeenkomst is vervuld, wanneer er een overeenkomst bestaat tussen de twee partijen volgens dewelke de consignataris welbepaalde goederen uit de voorraad kan nemen tegen de betaling van een bepaalde prijs (waardoor hij de eigendom verkrijgt van die goederen).

Rekening houdend met de werking van de regeling voorraad op afroep, worden leveringen van goederen onder de winstmargeregeling (artikel 58, § 4, van het Btw-Wetboek) uitgesloten van deze regeling.

Bij aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen moet de consignataris (de latere koper) dus reeds gekend zijn. De goederen moeten dus geïdentificeerd en bestemd zijn voor een welbepaalde consignataris.

Op zich is het niet uitgesloten dat de consignant goederen verzendt of vervoert voor meerdere consignatarissen.

6.2.1.1.5. Opname van de verzending of het vervoer in het consignantenregister en in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

De consignant neemt het vervoer van de goederen op in:

- het consignantenregister (zie 6.2.3.1.);
- deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de verzending **aanvangt**, door het vermelden van het btw-identificatienummer van de consignataris dat aan laatstgenoemde is toegekend door de lidstaat van aankomst (zie 6.2.3.3.1.).

De consignataris moet ook een register bijhouden (zie 6.2.3.2.), maar de invulling of verbetering van dit register vormt **geen** grondvoorwaarde voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep.

6.2.1.2. Werking van de regeling inzake voorraad op afroep

Wanneer voldaan is aan de voorwaarden van punt 6.2.1.1., is volgende regeling van toepassing:

1. de **overbrenging** door de consignant van de goederen (die deel uitmaken van zijn bedrijfsvermogen) vanuit België **naar de andere lidstaat** wordt niet gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel (zie artikel 12ter, § 1, van het Btw-Wetboek).

Gelijklopend zal de bestemming van de goederen in de lidstaat van aankomst niet worden gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (zie artikel 23 van de richtlijn 2006/112/EG).

2. op het **tijdstip** waarop de **macht** om als eigenaar over de goederen te beschikken **overgaat** van de consignant op de consignataris (tijdstip van de levering) in de lidstaat van aankomst, wordt de **consignant** geacht in België een **vrijgestelde intracommunautaire levering** van goederen in de zin van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek te verrichten (zie artikel 12ter, § 3, van het Btw-Wetboek).

Ondanks het feit dat de goederen in het kader van deze levering niet werden verzonden of vervoerd buiten België naar een andere lidstaat (de goederen werden namelijk reeds eerder vervoerd of verzonden door of voor rekening van de consignant los van deze levering), wordt de grondvoorwaarde inzake het vervoer dus geacht te zijn vervuld. Uiteraard moet de consignant dit eerdere vervoer kunnen bewijzen.

De regeling voorraad op afroep kan trouwens slechts van toepassing zijn als de consignataris een als zodanig handelende belastingplichtige is die aan de consignant zijn identiteit en zijn geldig btw-identificatienummer van de lidstaat van bestemming heeft meegedeeld vóór aanvang van het vervoer of de verzending. De consignant moet dit uiteraard kunnen aantonen.

Het wettelijke vermoeden van artikel 12ter, § 3, van het Btw-Wetboek strekt zich niet uit tot de grondvoorwaarde van de vrijstelling van artikel 39bis, tweede lid, van het Btw-Wetboek (zie 3.6.1.5.). De vrijstelling kan dus worden ingetrokken indien de intracommunautaire levering door de consignant niet wordt opgenomen in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen conform de bepalingen van artikel 53sexies van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019.

Uiteraard moeten alle verplichtingen die voortvloeien uit de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek worden nageleefd (zie 3.7.). Bovendien dient de factuur een de vermeldingen te bevatten die worden opgelegd door artikel 5 van koninklijk besluit nr. 1.

Gelijklopend zal de **consignataris** geacht worden een aan de btw onderworpen **intracommunautaire verwerving** van goederen te verrichten in de lidstaat waarnaar de goederen werden verzonden of vervoerd (artikel 17bis, lid 3, b), van de richtlijn 2006/112/EG).

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-maandindiener A verzendt goederen (datum aanvang vervoer 31.03.2020) vanuit zijn vestiging in België naar een in lidstaat 1 gelegen vestiging van een in België gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er dus ook geen vaste inrichting).

B heeft op voorhand zijn identiteit en zijn geldig btw-identificatienummer van lidstaat 1 meegedeeld aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van maart 2020.

De goederen komen aan op 01.04.2020. B neemt de aankomst van de goederen op zijn consignatarisregister.

Op 20.05.2020 onttrekt B een goed uit de voorraad om het te gebruiken in zijn productie. Op dat moment wordt de macht overgedragen om als een eigenaar over dat goed te beschikken.

Op dat tijdstip wordt A geacht een intracommunautaire levering van goederen te verrichten in België die vrijgesteld is overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 1° van het Btw-Wetboek.

De factuur met betrekking tot die levering wordt uitgereikt op 25.05.2020.

Dit is het tijdstip van opeisbaarheid.

A neemt de handeling op in:

- vak 46 van de btw-aangifte van mei 2020;
- onder code 'L' in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van mei 2020.

A neemt de levering op in zijn consignantenregister.

Op datzelfde tijdstip wordt B geacht een intracommunautaire verwerving te verrichten in lidstaat 1 (zie artikel 17bis, lid 3, b), van de richtlijn 2006/112/EG). B moet de verwerving van de goederen in kwestie vermelden in zijn consignatarisregister.

6.2.1.3. Termijn waarbinnen de levering moet plaatsvinden

6.2.1.3.1. Algemeen

De levering van de goederen (in casu de overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken) tussen consignant en consignataris moet plaatsvinden **binnen de 12 maanden na aankomst** (36) van de goederen in de lidstaat waarnaar ze werden verzonden of vervoerd (zie artikel 12ter, § 4, van het Btw-Wetboek).

(36) Met 'aankomst' wordt bedoeld de aankomst van de goederen in de opslagplaats waar ze worden opgeslagen.

Bij bulkgoederen moet geredeneerd worden volgens het FIFO-principe (first in first out).

6.2.1.3.2. Berekening van 12-maandentermijn

Voor de berekening van de 12-maanden termijn werden geen bijzondere regels bepaald. Daarom gelden de regels van verordening (EEG, Euratom) nr. 1182/71 van de raad van 03.06.1971 houdende vaststelling van de regels die van toepassing zijn op termijnen, data en aanvangs- en vervaltijden.

Bijgevolg start de 12-maanden termijn op het eerste uur van de eerste dag van de termijn en loopt hij af bij het einde van het laatste uur van dezelfde datum (van het volgende jaar).

De 'eerste dag van de termijn' is de dag volgend op de dag waarin de aankomst van de goederen plaatsvond.

6.2.1.3.3. Gevolgen

Als de levering niet binnen deze periode plaatsvindt, wordt de consignant **geacht een overbrenging** in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek te hebben verricht vanuit België naar de lidstaat van aankomst.

Die **overbrenging**, die in de lidstaat van vertrek wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel, wordt geacht plaats te vinden **op de dag na het verstrijken van de periode van 12 maanden** (dit is het tijdstip van het belastbaar feit).

In dit verband wordt verwezen naar 5.3.7.8.3.

Natuurlijk vindt die overbrenging slechts plaats voor zover er binnen de periode van 12 maanden nog geen overbrenging heeft plaatsgevonden vanwege het schenden van (één van) de voorwaarden van de regeling voorraad op afroep (zie 6.2.1.6.).

De **gelijktijdige bestemming** van die goederen in de lidstaat van aankomst wordt op zijn beurt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (zie artikel 21 van de btw-richtlijn).

6.2.1.3.4. Voorbeelden

Voorbeeld 1:

Een in België gevestigde belastingplichtige-maandindiener A verzendt op 14.03.2020 100 machineonderdelen vanuit zijn vestiging in België naar de vestiging in lidstaat 1 van een daar gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en btw-identificatienummer toegekend door lidstaat 1 mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen op het moment dat hij de goederen onttrekt uit de voorraad. A neemt de verzending op in zijn consignantenregister en in deel 2 van zijn btw-opgave voor de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt.

De goederen komen aan in de opslagruimte van B in lidstaat 1 op 15.03.2020. B vermeldt dit in zijn consignatarisregister. De 12-maanden termijn vangt aan op 16.03.2020 (de dag volgend op de dag waarin de aankomst heeft plaatsgevonden).

De 12-maanden termijn loopt af op het einde van 16.03.2021 (24:00).

30 machineonderdelen worden niet door A aan B geleverd binnen de periode van 12 maanden. Op 17.03.2021 (de dag na het verstrijken van de periode van 12 maanden) wordt A geacht een overbrenging te verrichten van deze goederen van België naar lidstaat 1 (zie artikelen 12ter, § 4 en 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

De bestemming van die goederen in lidstaat 1 wordt in hoofde van A gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (zie artikelen 17bis, lid 4 en 21 van de richtlijn 2006/112/EG). A is gehouden om zich in lidstaat 1 voor btw-doeleinden te identificeren indien hij er nog niet over een btw-identificatienummer beschikt (37).

(37) Rekening houdend met de duurtijd voor het bekomen van een btw-identificatienummer, is het aan te raden dat A tijdig een aanvraag indient tot het bekomen van een btw-identificatienummer wanneer blijkt dat de 12-maandenperiode zal worden overschreden.

Het belastbaar feit doet zich voor op 17.03.2021. Op 22.03.2021 stelt A het overbrengingsdocument en een kopie daarvan op zoals bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992. Het tijdstip van opeisbaarheid van de overbrenging vindt plaats op 22.03.2021.

De overbrenging kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek genieten voor zover alle voorwaarden voldaan zijn, en moet in dat geval door A worden opgenomen in rooster 46 van de btw-aangifte van maart 2021 en in deel 1 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van maart 2021, onder code 'L' (zie 5.3.6. en 5.3.7.8.3.).

Voorbeeld 2:

Olie die door consignant A werd verzonden van uit België naar lidstaat 1 is geplaatst onder de regeling voorraad op afroep in een opslagtank in lidstaat 1 voor twee consignatarissen B en C (er wordt verondersteld dat alle voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep zijn vervuld). De tabel hieronder geeft weer hoe de 12-maandenperiode moet worden berekend.

Datum	Bestemd voor B	Bestemd voor C	Afroep door B	Afroep door C	Volume opslag tank	12 m
10.01.20	5.000 l				5.000 l	
15.03.20		3.000 l			8.000 l	
16.05.20			3.000 l		5.000 l	
18.08.20				2.000 l	3.000 l	
11.01.21 (24:00)					3.000 l	Einde B
16.03.21 (24:00)					3.000 l	Einde C

Voorraad op afroep voor B: de 12-maandenperiode start op 11.01.2020 en loopt af op 11.01.2021 om 24:00. Vanaf dan moet A in principe voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in lidstaat 1 (38). Op 12.01.2020 wordt A geacht een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek te hebben verricht voor de overblijvende 2.000 l bestemd voor B.

(38) Rekening houdend met de duurtijd voor het bekomen van een btw-identificatienummer, is het aan te raden dat A tijdig een aanvraag indient tot het bekomen van een btw-identificatienummer wanneer blijkt dat de 12-maandenperiode zal worden overschreden.

Voorraad op afroep voor C: de 12-maandenperiode start op 16.03.2020 en loopt af op 16.03.2021 om 24:00. Normaal gezien heeft A dan reeds een btw-nummer omwille van het overschrijden van de 12-maandenperiode voor B. Op 17.03.2020 wordt A geacht een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek te hebben verricht voor de overblijvende 1.000 l bestemd voor C.

6.2.1.4. Terugzending van de goederen

Er wordt door de consignant geen overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek geacht te zijn verricht wanneer **de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet is overgedragen** en de goederen binnen de 12-maandentermijn (zie 6.2.3.) worden **teruggezonden** naar België (zie artikel 12ter, § 5, van het Btw-Wetboek).

Dit geldt evenwel slechts op voorwaarde dat de consignant de terugzending opneemt in het consignantenregister (6.2.3.1.).

Mits bovenstaande voorwaarden vervuld zijn, kan de terugzending ook betrekking hebben op een deel van de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen de consignant en de consignataris. Het kan dus gebeuren dat de consignant en de consignataris de overeenkomst inzake voorraad op afroep behouden voor andere goederen dan de goederen die worden teruggezonden.

Naar aanleiding van de terugzending neemt de consignant de volgende gegevens op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de terugzending aanvangt (39):

- het Belgische btw-identificatienummer van de consignant;
- het btw-identificatienummer op van de consignataris voor wie de goederen voorheen bestemd waren.

(39) Deze verplichting is evenwel geen grondvoorwaarde voor de toepassing van artikel 12ter, § 5, van het Btw-Wetboek.

Ingeval van meerdere terugzendingen van delen van de voorraad met betrekking tot dezelfde consignataris binnen dezelfde aangifteperiode voor de btw-opgave, moeten de in de vorige alinea bedoelde gegevens slechts éénmaal worden vermeld.

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in België naar de vestiging in lidstaat 1 van een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen op het moment dat hij er zelf een koper voor vindt.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt.

De goederen komen aan op 01.03.2020. Op 02.03.2020 begint de 12-maandentermijn te lopen.

Op 17.09.2020 laat A de goederen terug vervoeren naar zijn vestiging in België zonder dat het recht om te beschikken over de goederen is overgedragen. Hij neemt die terugzending op in zijn consignantenregister en in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

Ook B dient de verwijdering van de goederen uit zijn vestiging te vermelden in zijn consignatarisregister.

Hoewel de goederen uiteindelijk niet geleverd worden aan B, maar teruggezonden worden naar België, wordt A niet geacht een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek te hebben verricht van de goederen van België naar lidstaat 1.

In het kader van de terugzending van de goederen naar België wordt A evenmin geacht in België een bestemming van de goederen te hebben verricht die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek.

6.2.1.5. Vervanging van de consignataris

Indien de consignataris binnen de 12-maandentermijn (zie 6.2.1.3.) wordt vervangen door een andere belastingplichtige, is er geen sprake van een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek op het tijdstip van de vervanging (zie artikel 12ter, § 6, van het Btw-Wetboek), voor zover:

- alle andere voorwaarden van de regeling (zie 6.2.1.1.) zijn vervuld. Binnen de specifieke situatie van de vervanging houdt dit onder meer in dat:

* op het tijdstip waarop de overeenkomst inzake voorraad op afroep met de initiële consignataris afloopt:

- de overeenkomst betreffende voorraad op afroep met de vervanger uitwerking moet hebben;
- de identiteit en het btw-identificatienummer van de vervanger moeten bekend zijn bij de consignant;

* de consignant de volgende gegevens opneemt in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de vervanging plaatsvindt (40):

- btw-identificatienummer van de initiële consignataris;
- btw-identificatienummer van de vervanger (de nieuwe consignataris);
- de consignant de vervanging opneemt in het consignantenregister (zie 6.2.7.1.) (41).

(40) Dit geldt ook wanneer de initiële verzending naar de consignataris heeft plaatsgevonden in hetzelfde aangiftetijdvak van deel 2 van de btw-opgave als de terugzending.

Bij opeenvolgende vervangingen moet voor iedere vervanging in de btw-opgave worden vermeld:

- *het btw-identificatienummer van de vervangen consignataris;*
- *het btw-identificatienummer van de vervanger (nieuwe consignataris).*

(41) Ook de initiële consignataris en de vervanger moeten in dit verband hun verplichtingen met betrekking tot het consignatarisregister vervullen, maar dit betreft geen grondvoorwaarde voor de vervanging.

Zo niet stopt de regeling voorraad op afroep en is artikel 12ter, § 7, van het Btw-Wetboek van toepassing (zie 6.2.1.6.).

Op het tijdstip van de vervanging blijft de initiële 12-maandentermijn bedoeld in 6.2.1.3. gewoon doorlopen. Er start dus geen nieuwe 12-maandentermijn.

Mits bovenstaande voorwaarden zijn vervuld, kan de vervanging ook betrekking hebben op een deel van de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen de consignant en de initiële consignataris. Het kan dus gebeuren dat de consignant en de initiële consignataris de overeenkomst inzake voorraad op afroep behouden voor andere goederen dan de goederen waarvoor de initiële consignataris werd vervangen door een andere consignataris.

In principe is het ook mogelijk dat de vervanger van de oorspronkelijke consignataris op zijn beurt ook vervangen wordt door nog een andere consignataris (onder de hierboven gestelde voorwaarden). Ook deze vervanging moet dan aangegeven worden in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen (42).

*(42) Bij opeenvolgende vervangingen moet voor iedere vervanging in de btw-opgave worden vermeld:
het btw-identificatienummer van de vervangen consignataris;
het btw-identificatienummer van de vervanger (nieuwe consignataris).*

Er wordt benadrukt dat bij de vervanging van de consignataris de goederen **in dezelfde lidstaat (van aankomst) moeten blijven** om daar later te worden geleverd aan de nieuwe consignataris (die ook moet voldoen aan de voorwaarden 6.2.1.1.2.).

In het kader van deze vervanging kunnen de goederen desgevallend opgeslagen blijven op dezelfde plaats dan wel worden vervoerd naar een andere plaats binnen dezelfde lidstaat (waarnaar de goederen aanvankelijk werd verzonden).

Goederen die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep van België naar lidstaat 1 worden verzonden, mogen niet naar een andere lidstaat 2 worden verzonden of vervoerd in het kader de vervanging van de consignataris met behoud van de regeling voorraad op afroep voor eerste verzending. In dat geval wordt de initiële verzending van België naar lidstaat 1 omgezet in een overbrenging (zie artikel 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek en 6.2.1.6.3.). De verzending vanuit lidstaat 1 naar lidstaat 2 kan op zijn beurt wel gebeuren met toepassing van de regeling voorraad op afroep voor zover alle voorwaarden vervuld zijn.

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in België naar de vestiging in lidstaat 1 van een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt.

De goederen komen aan op 04.05.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandentermijn begint te lopen op 05.05.2020.

Op 06.08.2020 wordt B vervangen door de in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener C en wordt de voorraad voor rekening van A verzonden van bij B naar de vestiging van C in lidstaat 1. De overeenkomst tussen A en C heeft uitwerking op het moment dat de overeenkomst tussen A en B afloopt. C zal de eigendom van de goederen verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie. Op het moment van de vervanging is de identiteit en het btw-nummer van C bekend bij A.

A vermeldt de vervanging in het consignantenregister en neemt deze wijziging ook op in deel 2 van de Belgische btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de vervanging heeft plaatsgevonden.

Voor wat de goederen betreft waarop de vervanging betrekking heeft, wordt A niet geacht een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid van het Btw-Wetboek te hebben verricht van België naar lidstaat 1.

6.2.1.6. Gevolgen wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.1.1. en 6.2.1.5. niet langer zijn vervuld

6.2.1.6.1. Algemene regel (artikel 12ter, § 7, eerste lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.1.1. of 6.2.1.5. binnen de periode van 12 maanden (zie 6.2.1.3.) niet langer is vervuld, worden de goederen in kwestie in België geacht het voorwerp uit te maken van een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek op het tijdstip waarop desbetreffende voorwaarde niet langer is vervuld.

Gelijktijdig worden die goederen in de lidstaat waar ze zich op dat moment bevinden (waarnaar ze initieel werden verzonden of vervoerd), geacht het voorwerp uit te maken van een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de zin van artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG.

In dit verband wordt verwezen naar 5.3.7.8.3.

In onderstaande specifieke situaties waarbij één van de voorwaarden binnen de periode van 12 maanden niet langer is vervuld, bepaalt artikel 12ter, § 7, tweede lid en verder, van het Btw-Wetboek **op welk tijdstip** de voorwaarden niet langer geacht worden te zijn vervuld.

6.2.1.6.2. Levering aan een andere persoon (artikel 12ter, § 7, tweede lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer de goederen worden geleverd aan een andere persoon dan de consignataris of zijn vervanger (zie 6.2.1.5.) worden de voorwaarden onder 6.2.1.1. of 6.2.1.5. geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór dergelijke levering.

Met onmiddellijk vóór de levering wordt dezelfde dag bedoeld als de dag waarop de levering tussen de consignant en de andere persoon plaatsvindt.

Het kan bijvoorbeeld gaan om volgende types leveringen aan een andere persoon dan de consignataris of zijn vervanger:

- een lokale levering waarbij de goederen de lidstaat (waarnaar ze in het kader van de regeling voorraad op afroep werden verzonden of vervoerd) niet verlaten;
- een intracommunautaire levering;
- een uitvoer in het kader van een levering;
- een verkoop op afstand;
- ...

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in België naar lidstaat 1. De goederen zijn bestemd voor belastingplichtige indiener B die gevestigd is in lidstaat 1. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt.

De goederen komen aan op 11.03.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandentermijn begint te lopen op 12.03.2020.

Op 12.04.2020 levert A een deel van de goederen aan C in lidstaat 2 en vervoert de goederen naar C. Voor de overige goederen blijft de overeenkomst tussen A en B behouden. Er is geen sprake van een vervanging volgens de voorwaarden van artikel 12ter, § 6, van het Btw-Wetboek.

Voor wat betreft het gedeelte goederen dat aan C wordt geleverd, is op 12.04.2020 niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep. Op die dag wordt A geacht in België een overbrenging te verrichten van dat gedeelte goederen in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek. Hij reikt een overbrengingsdocument uit op 13.04.2020.

Hij neemt het bedrag van de overbrenging op in rooster 46 van de btw-aangifte van april (of het tweede kwartaal van) 2020 en hij neemt de overbrenging op onder code 'L' in deel 1 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van april (of het tweede kwartaal van) 2020. In lidstaat 1 wordt A geacht een bestemming te verrichten die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG).

6.2.1.6.3. Verzending of vervoer van de goederen naar ander land (artikel 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer de goederen worden verzonden of vervoerd naar een ander land dan België, worden de voorwaarden onder 6.2.1.1. of 6.2.1.5. geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór de aanvang van een dergelijke verzending of vervoer.

Met onmiddellijk vóór de levering wordt dezelfde dag bedoeld als de dag waarop de verzending of het vervoer aanvangt.

Hier wordt niet de situatie bedoeld waarbij de consignant de goederen:

- levert aan de consignataris (in het kader van de regeling voorraad op afroep),
- levert aan een andere persoon (zie 6.2.1.6.2.),
- terugstuurt naar België (zie 6.2.1.4.),

maar ze verzendt of vervoert naar een ander land (een andere lidstaat, een derde land of derdelandsgebied), bijvoorbeeld om ze daar op te slaan en later te verkopen.

Wanneer de goederen worden verzonden naar een ander land in het kader van een levering van goederen **aan een andere persoon** dan de consignataris of zijn vervanger, is 6.2.1.6.2. van toepassing.

Als de initiële verzending onder de regeling voorraad op afroep werd omgezet naar een overbrenging in de lidstaat van verzending (België) en een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de lidstaat van aankomst (lidstaat 2) omdat de goederen worden verzonden naar een andere lidstaat (lidstaat 3), dan kan de verzending vanuit lidstaat 2 naar lidstaat 3 op haar beurt het voorwerp uitmaken van de regeling voorraad op afroep als alle voorwaarden voldaan zijn.

Wanneer vervolgens de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet is overgedragen aan de consignataris in lidstaat 3 en de goederen binnen de 12-maandentermijn worden teruggezonden, dan kan een overbrenging vanuit lidstaat 2 naar lidstaat 3 enkel worden vermeden wanneer de goederen terugkeren naar de lidstaat waaruit ze werden verzonden, zijnde lidstaat 2. Als de goederen worden

'teruggezonden' naar België, vindt er een overbrenging plaats van lidstaat 2 naar lidstaat 3 (beëindiging regeling voorraad op afroep) en van lidstaat 3 naar België.

Voorbeeld:

Een in België gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in België naar lidstaat 1. De goederen zijn bestemd voor belastingplichtige indiener B die gevestigd is in lidstaat 1. A is niet in lidstaat 1 gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt.

De goederen komen aan op 11.03.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandetermijn begint te lopen op 12.03.2020.

Op 12.04.2020 vervoert A een deel van de goederen naar de opslagplaats in lidstaat 2 voor opslag en stopt de overeenkomst tussen A en B voor die goederen. Voor de overige goederen blijft de overeenkomst tussen A en B wel behouden.

Voor wat betreft het gedeelte goederen dat naar lidstaat 2 wordt vervoerd, is op 12.04.2020 (datum aanvang vervoer) niet langer voldaan aan de voorwaarden voor regeling voorraad op afroep. Op die dag wordt A geacht in België een overbrenging van dat gedeelte van de goederen te verrichten in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek. Hij reikt een overbrengingsdocument uit op 13.04.2020.

Hij neemt het bedrag van de overbrenging op in rooster 46 van de btw-aangifte van april (of het tweede kwartaal van) 2020 en hij neemt de overbrenging op onder code 'L' in deel 1 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van april (of het tweede kwartaal van) 2020. In lidstaat 1 wordt A geacht een bestemming te verrichten die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG).

6.2.1.6.4. Vernietiging, verlies of diefstal van de goederen (artikel 12ter, § 7, vierde lid, van het Btw-Wetboek)

Ingeval van vernietiging, verlies of diefstal van de goederen worden de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep (zie 6.2.1.1. en 6.2.1.5.) geacht niet langer te zijn vervuld op de datum waarop de goederen daadwerkelijk zijn verdwenen of vernietigd.

Indien het onmogelijk is om deze datum te bepalen, geldt de datum waarop werd vastgesteld dat de goederen waren vernietigd of verdwenen.

Het btw-comité gaat quasi unaniem akkoord (inclusief België) dat kleine verliezen van goederen onder de regeling voorraad op afroep die het gevolg zijn van de aard van de goederen, van onvoorzienbare omstandigheden of van een instructie of toelating van de bevoegde autoriteiten, geen aanleiding geven tot een overbrenging in de zin van artikel 17 van de btw-richtlijn.

Het btw-comité gaat met een grote meerderheid akkoord (inclusief België) dat voor de regeling voorraad op afroep 'kleine verliezen' betekenen: verliezen die maximaal 5 % bedragen van de waarde of de hoeveelheid van de totale voorraad op de datum, na aankomst in de opslagruimte, dat de goederen effectief zijn verwijderd of vernietigd, of als het onmogelijk is om die datum te bepalen, de datum waarop wordt vastgesteld dat de goederen zijn vernietigd of vermist.

De consignant dient zich te informeren bij de lidstaat van aankomst van de goederen of bovenvermeld richtsnoer van het btw-comité daar van toepassing is.

De Belgische administratie zal bij de toepassing van artikel 12ter, § 7, vierde lid, van het Btw-Wetboek rekening houden met de btw-behandeling door de fiscale autoriteiten in de lidstaat van aankomst van de goederen (hetgeen de consignant uiteraard moet kunnen staven).

6.2.2. De voorraad op afroep wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat naar België

6.2.2.1. Grondvoorwaarden voor de toepassing van de regeling inzake voorraad op afroep

De regeling inzake voorraad op afroep is slechts van toepassing wanneer voldaan is aan volgende grondvoorwaarden (zie artikelen 12ter, § 2 en 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek; cf. artikel 17bis, lid 2, van de richtlijn 2006/112/EG).

6.2.2.1.1. Hoedanigheid van de consignant

De consignant (zie 2.9.) is een **belastingplichtige** die zijn zetel van zijn economische activiteit **niet heeft gevestigd** of geen vaste inrichting heeft in **België**.

Het feit dat de consignant in België is gevestigd of een vaste inrichting heeft is op zich voldoende om buiten de regeling inzake voorraad op afroep te vallen, ongeacht of die vaste inrichting al dan niet tussenkomt in de handeling met betrekking tot de voorraad op afroep.

Met vaste inrichting wordt in dit verband bedoeld de vaste inrichting in de zin van artikelen 50, 51 en 55 van het Btw-Wetboek, maar niet de inrichting die enkel een vaste inrichting is in de zin van artikel 11, lid 1, van uitvoeringsverordening EU/282/2011.

Het feit dat de consignant in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (rechtstreekse identificatie of identificatie met erkenning van een aansprakelijk vertegenwoordiger), vormt op zichzelf geen bezwaar voor de toepassing van de regeling voorraad op afroep zolang hij hier niet is gevestigd (en er dus ook geen vaste inrichting heeft).

Komen niet in aanmerking, belastingplichtigen die vallen onder de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen van artikelen 282 tot 292 van het de richtlijn 2006/112/EG.

Het feit dat de consignant niet gevestigd is binnen de gemeenschap, vormt op zich geen bezwaar voor de toepassing van de regeling voorraad op afroep.

6.2.2.1.2. Hoedanigheid van de consignataris

De consignataris (zie 2.10.) is een **belastingplichtige** die voor **btw-doeleinden is geïdentificeerd in België**.

Er wordt niet expliciet geëist dat de consignataris gevestigd is in België.

De regeling is niet van toepassing wanneer de consignataris een niet-belastingplichtige rechtspersoon is, zelfs niet wanneer die over een btw-identificatienummer beschikt omdat hij zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw moet onderwerpen.

Volgende categorieën van belastingplichtigen in aanmerking:

1. Belastingplichtigen die gehouden zijn om periodieke btw-maand- of kwartaalaangiften in te dienen.
2. Belastingplichtigen die geen recht op aftrek hebben omdat zij een bijzondere regeling genieten waardoor zij geen periodieke btw-aangiften bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek moeten indienen zoals onder meer:

- de bijzondere regeling voor recuperatiestoffen en -producten van aanschrijving nr. 88 van 15.12.1970;
- de bijzondere regeling voor wasserij, ververij, stomerij of stoppageondernemingen van aanschrijving nr. 28 van 19.11.1975;
- de bijzondere regeling voor schippers die niet meer dan 5 boten exploiteren van aanschrijving nr. 109 d.d. 31.12.1970.

3. Belastingplichtigen die vallen onder de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (artikel 56bis van het Btw-Wetboek) die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen.

4. Belastingplichtigen die vallen onder de bijzondere regeling voor landbouwondernemingen vallen (artikel 57 van het Btw-Wetboek) die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen.

5. Belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die worden vrijgesteld door artikel 44 van het Btw-Wetboek waarvoor zij geen recht op aftrek hebben en die voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn en die gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen.

Categorieën 3, 4 en 5 zijn leden van de groep van vier. Wanneer deze categorieën beschikken over een btw-identificatienummer, maar niet gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen omdat zij:

- hun drempel aan intracommunautaire verwervingen van 11.200 euro niet hebben overschreden tijdens het lopende of vorige kalenderjaar
- nog niet geopteerd hebben om al hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen en toch hun btw-identificatienummer willen meedelen aan de consignant in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, betekent dit dat zij opteren om hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (uitoefening van de optie van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek, zie 4.2.3.2.5.).

Zij moeten dan voorafgaandelijk de keuzeverklaring van artikel 4, § 2, van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992 indienen bij het controlecentrum waaronder zij ressorteren. Die keuze gaat in op de datum van indiening van de keuzeverklaring en geldt tot 31 december van het tweede jaar volgend op die datum.

Indien zij niet voorafgaandelijk de keuzeverklaring indienen en toch hun btw-identificatienummer meedelen aan de consignant in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep, is het wettelijk vermoeden van artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, vierde lid, van het Btw-Wetboek van toepassing en

worden zij bijgevolg op dat moment geacht te hebben geopteerd om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (zie 4.2.3.2.6.).

Tot slot wordt opgemerkt dat het ook mogelijk is dat de consignataris in België handelt als een commissionair in de zin van artikel 13 van het Btw-Wetboek, die overeenkomstig de commissionairsfictie optreedt als koper van de goederen die hij uit de voorraad neemt en vervolgens geacht wordt de goederen te leveren aan zijn afnemers.

6.2.2.1.3. Verzending of vervoer van de goederen vanuit een andere lidstaat naar België door of voor rekening van de consignant

De goederen worden verzonden of vervoerd **vanuit een andere lidstaat naar België**.

Er wordt niet expliciet geëist dat de goederen naar de inrichting van de consignataris worden verzonden of vervoerd. De goederen kunnen bijvoorbeeld naar een entrepouthouder worden verzonden of vervoerd die niet de consignataris is.

De consignant kan de goederen in een eigen opslagplaats houden (of bij een derde entrepouthouder die voor rekening van de consignant handelt) in België, voor zover alle andere voorwaarden voldaan zijn. In het bijzonder wordt erop gewezen dat:

- die opslagplaats geen vaste inrichting mag vormen in de zin van artikel 50, 51 en 55 van het Btw-Wetboek;
- punt 6.2.1.1.4. voldaan moet zijn.

De **verzending of het vervoer** van de goederen moet worden verricht door de **consignant** of door een derde **voor zijn rekening**.

6.2.2.1.4. Bestemming van de goederen op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer aanvangt

Op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer van de goederen naar België aanvangt:

- zijn ze bestemd om in een **later stadium en na aankomst** het voorwerp uit te maken van een levering aan de consignataris die ertoe gerechtigd zal zijn om over deze goederen als eigenaar te beschikken krachtens een **bestaande overeenkomst** (43);
- zijn de volgende gegevens bekend bij de consignant:

* de identiteit van de consignataris;

* het Belgisch btw-identificatienummer van de consignataris.

(43) Noch de btw-richtlijn, noch het Btw-Wetboek bepalen het type overeenkomst dat moet bestaan tussen de consignant en de consignataris. Redelijkerwijs kan worden aangenomen dat wanneer er een overeenkomst bestaat tussen de twee partijen volgens dewelke de consignataris welbepaalde goederen kan nemen uit de voorraad tegen de betaling van een bepaalde prijs (waardoor hij de eigendom verkrijgt van die goederen), de voorwaarde met betrekking tot de bestaande overeenkomst is vervuld.

Rekening houdend met de werking van de regeling voorraad op afroep, worden leveringen van goederen onder de winstmargeregeling uitgesloten van deze regeling.

Bij aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen moet de consignataris (de latere koper) dus reeds gekend zijn. De goederen moeten dus geïdentificeerd en bestemd zijn voor een welbepaalde consignataris.

Op zich is het niet uitgesloten dat de consignant goederen verzendt of vervoert voor meerdere consignatarissen.

6.2.2.1.5. Opname van de verzending of het vervoer in het consignantenregister en in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

De consignant neemt het vervoer van de goederen op in:

- het consignantenregister (zie 6.2.3.1.);
- de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen in de lidstaat van vertrek door het vermelden van het Belgisch btw-identificatienummer van de consignataris.

De consignataris moet ook een register bijhouden (zie 6.2.3.2.), maar de invulling of verbetering van dit register vormt **geen grondvoorwaarde** voor de regeling inzake voorraad op afroep. Het verzaken aan deze verplichting wordt evenwel bestraft door middel van een geldboete.

6.2.2.2. Werking van de regeling inzake voorraad op afroep

Wanneer voldaan is aan de voorwaarden van punt 6.2.2.1., is volgende regeling van toepassing:

1. De **bestemming** van de goederen in België (initiële verzending van de goederen naar België) door de consignant wordt **niet gelijkgesteld** met een **intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel** (zie artikelen 25quater, § 1, tweede lid en 12ter, § 3, van het Btw-Wetboek).

Gelijklopend wordt de overbrenging door de consignant van de goederen (die deel uitmaken van zijn bedrijfsvermogen) vanuit de andere lidstaat naar België niet gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in die lidstaat (zie artikel 17bis, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG).

2. Op het **tijdstip** waarop de **macht** om als eigenaar over de goederen te beschikken in België **overgaat** van de consignant op de consignataris (tijdstip van de levering), wordt de **consignant** geacht een **vrijgestelde intracommunautaire levering** in de zin van artikel 138, lid 1, van de richtlijn van 2006/112/EG te verrichten in de lidstaat waaruit de goederen eerder door hem of voor zijn rekening werden vervoerd of verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.

Gelijklopend wordt de **consignataris** geacht in België een **intracommunautaire verwerving** van goederen te verrichten (zie artikel 25bis, § 3, van het Btw-Wetboek). Met alle gevolgen en verplichtingen van dien (zie punt 4.).

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen (aanvang vervoer op 31.03.2020) vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar de in België gelegen vestiging van een in België gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in België gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B heeft op voorhand zijn identiteit en zijn geldig Belgisch btw-identificatienummer meegedeeld aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het Belgisch btw-identificatienummer van B op in zijn btw-opgave van de intracommunautaire handelingen in lidstaat 1.

De goederen komen aan op 01.04.2020. B neemt de aankomst van de goederen op in zijn consignatarisregister.

Op 20.05.2020 onttrekt B een goed uit de voorraad om het te gebruiken in zijn productie. Op dat moment wordt de macht overgedragen om als een eigenaar over het goed te beschikken.

Op dat tijdstip wordt A geacht een intracommunautaire levering van goederen te verrichten in lidstaat 1 die vrijgesteld is overeenkomstig artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG en komt de daaruit volgende aangifteverplichtingen na.

De factuur met betrekking tot die levering wordt uitgereikt op 25.05.2020.

A neemt de levering op in zijn consignantenregister.

Op datzelfde tijdstip wordt B geacht een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 25bis, § 3, van het Btw-Wetboek te verrichten in België die overeenkomstig artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek aan de btw is onderworpen. Het tijdstip van opeisbaarheid doet zich voor op 25.05.2020.

B die maandaangiften indient, moet de handeling opnemen in roosters 81 en 86, de verschuldigde btw in rooster 55 en de aftrekbare btw in rooster 59 van zijn periodieke btw-aangifte met betrekking tot de maand mei, in te dienen uiterlijk op 20.06.2020. Hij moet de verwerving opnemen in zijn consignatarisregister.

6.2.2.3. Termijn waarbinnen de levering moet plaatsvinden

6.2.2.3.1. Algemeen

De levering van de goederen (in casu de overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken) tussen consignant en consignataris moet plaatsvinden **binnen de 12 maanden na aankomst** (44) van de goederen in België.

(44) Met 'aankomst' wordt bedoeld de aankomst van de goederen in de opslagplaats waar ze worden opgeslagen.

Bij bulkgoederen moet geredeneerd worden volgens het FIFO-principe (first in first out).

6.2.2.3.2. Berekening van de 12-maanden termijn

Zie 6.2.1.3.2.

6.2.2.3.3. Gevolgen

Als de levering niet binnen deze periode plaatsvindt, wordt de consignant **geacht een overbrenging** te hebben verricht vanuit de lidstaat van vertrek van de goederen naar België.

Die **overbrenging** wordt in de lidstaat van vertrek gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel (zie artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG) en wordt geacht plaats te vinden **op de dag na het verstrijken van de termijn van 12 maanden** (dit is het tijdstip van het belastbaar feit).

Natuurlijk vindt die overbrenging slechts plaats voor zover er binnen de periode van 12 maanden nog geen overbrenging heeft plaats gevonden vanwege het schenden van (één van) de voorwaarden van de regeling voorraad op afroep (zie 6.2.2.6.).

De **gelijktijdige bestemming** van die goederen in België wordt op zijn beurt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (zie artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

6.2.2.3.4. Voorbeelden

Voorbeeld 1:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt op 10.05.2020 100 espressomachines vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar de vestiging in Brussel van een in België gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in België gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en Belgisch btw-identificatienummer mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen op het moment dat hij er zelf een koper voor vindt. A neemt de verzending op in zijn consignantenregister en in zijn btw-opgave voor de intracommunautaire handelingen.

De goederen komen aan in de opslagplaats van B in België op 11.05.2020. B vermeldt dit in zijn consignatarisregister. Op 12.05.2020 begint de 12-maandentermijn te lopen (de dag volgend op de dag van de aankomst van de goederen).

De 12-maandentermijn loopt af op 12.05.2021 (24:00).

30 machines worden niet door A aan B geleverd binnen de periode van 12 maanden. Op 13.05.2021 (de dag na het verstrijken van de periode van 12 maanden) wordt A geacht een overbrenging van deze goederen te verrichten van lidstaat 1 naar België (zie artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 12bis van het Btw-Wetboek).

De bestemming van die goederen in België wordt in hoofde van A gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (zie artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

Het belastbaar feit doet zich voor op 13.05.2021. Op 20.05.2021 reikt hij het overbrengingsdocument uit dat opgesteld is overeenkomstig de wettelijke bepalingen die van kracht zijn in lidstaat 1, of, bij gebrek, een wachtdocument, overeenkomstig de wettelijke bepalingen die in België van kracht zijn (zie 5.4.9.6.). De btw over de bestemming wordt bijgevolg opeisbaar op 20.05.2021.

A is gehouden om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren⁽⁴⁵⁾ (zie artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek), deze bestemming op te nemen in zijn Belgische periodieke btw-aangifte en via die aangifte de verschuldigde btw te voldoen (die hij desgevallend kan aftrekken in dezelfde aangifte).

(45) Rekening houdend met de duurtijd voor het bekomen van een btw-identificatienummer, is het aan te raden dat A tijdig een aanvraag indient tot het bekomen van een btw-identificatienummer wanneer blijkt dat de 12-maandenperiode zal worden overschreden.

Voorbeeld 2:

Olie die door consignant A werd verzonden van uit lidstaat 1 naar België is geplaatst onder de regeling voorraad op afroep in een opslagtank in België voor twee consignatarissen B en C (er wordt verondersteld dat alle voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep zijn vervuld). De tabel hieronder geeft weer hoe de 12-maandenperiode moet worden berekend.

Datum	Bestemd voor B	Bestemd voor C	Afroep door B	Afroep door C	Volume opslag tank	12 m
10.01.20	5.000 l				5.000 l	
15.03.20		3.000 l			8.000 l	
16.05.20			3.000 l		5.000 l	
18.08.20				2.000 l	3.000 l	
11.01.21 (24:00)					3.000 l	Einde B
16.03.21 (24:00)					3.000 l	Einde C

Voorraad op afroep voor B: de 12-maandenperiode start op 11.01.2020 en loopt af op 11.01.2021 om 24:00. In principe moet A vanaf dan voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in België (46). Op 12.01.2020 wordt A voor de overblijvende 2.000 l (bestemd voor B) geacht een bestemming te hebben verricht die in België wordt gelijkgesteld met intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

(46) Rekening houdend met de duurtijd voor het bekomen van een btw-identificatienummer, is het aan te raden dat A tijdig een aanvraag indient tot het bekomen van een btw-identificatienummer wanneer blijkt dat de 12-maandenperiode zal worden overschreden.

Voorraad op afroep voor C: de 12-maandenperiode start op 16.03.2020 en loopt af op 16.03.2021 om 24:00. Normaal gezien heeft A dan reeds een Belgisch btw-identificatienummer omwille van het overschrijden van de 12-maandenperiode voor B. Op 17.03.2020 wordt A voor de overblijvende 1000 l (bestemd voor C) geacht een bestemming te hebben verricht die in België wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

6.2.2.4. Terugzending van de goederen

Er vindt in België geen bestemming van goederen plaats in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek (in combinatie met artikel 12ter, § 5, van het Btw-Wetboek), wanneer **de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet is overgedragen** en de goederen binnen de periode van 12 maanden (zie 6.2.2.3.) worden **teruggezonden** naar de lidstaat waaruit zij zijn vervoerd of verzonden.

Dit geldt evenwel slechts op voorwaarde dat de consignant de terugzending opneemt in het consignantenregister in zijn lidstaat (6.2.3.1.).

De consignataris moet de terugzending van de goederen opnemen in het consignantarisregister (zie 6.2.3.2). Deze verplichting vormt evenwel geen voorwaarde voor de gecombineerde toepassing van artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 5, van het Btw-Wetboek.

Mits bovenstaande voorwaarden vervuld zijn, kan de terugzending ook betrekking hebben op een deel van de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen de consignant en de consignataris. Het kan dus gebeuren dat de consignant en de consignataris de overeenkomst inzake voorraad op afroep behouden voor de overige goederen die niet worden teruggezonden.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar de vestiging in Brussel van een in België gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in België gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en Belgisch btw-identificatienummer mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen op het moment dat hij er zelf een koper voor vindt.

De goederen komen aan op 01.03.2020. De 12-maandentermijn begint op 02.03.2020 te lopen.

Op 17.09.2020 laat A de goederen terug vervoeren naar zijn vestiging in lidstaat 1 zonder dat het recht om te beschikken over de goederen is overgedragen. Hij neemt die terugkeer op in zijn consignantenregister en in zijn btw-opgave van de intracommunautaire handelingen in die lidstaat.

Ook B dient de verwijdering van de goederen uit het entrepot te vermelden in zijn consignatarisregister.

Hoewel de goederen uiteindelijk niet geleverd worden aan B, maar teruggezonden worden naar lidstaat 1, wordt A niet geacht een overbrenging in de zin van artikel 17 richtlijn 2006/112/EG te hebben verricht van de goederen van lidstaat 1 naar België. In België vindt bijgevolg geen bestemming van de goederen plaats in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek.

Uiteraard wordt A evenmin geacht een overbrenging in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek te verrichten van België naar lidstaat 1 in het kader van de terugzending van de goederen.

6.2.2.5. Vervanging van de consignataris

Indien de consignataris binnen de 12-maandentermijn (zie 6.2.2.3.) wordt vervangen door een andere belastingplichtige, is er in België geen sprake van een bestemming van goederen in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek op het tijdstip van de vervanging, voor zover:

- alle andere voorwaarden van de regeling (zie 6.2.2.1.) zijn vervuld. Binnen de specifieke situatie van de vervanging houdt dit onder meer in dat:

* op het tijdstip waarop de overeenkomst inzake voorraad op afroep met de initiële consignataris afloopt:

- de overeenkomst betreffende voorraad op afroep met de vervanger uitwerking moet hebben;
- de identiteit en het btw-identificatienummer van de vervanger moeten bekend zijn bij de consignant;

* de consignant het btw-identificatienummer van de vervanger zal moeten opnemen in btw-opgave van de intracommunautaire handelingen overeenkomstig de regels die van toepassing zijn in de lidstaat van waaruit de goederen initieel werden vervoerd;

- de consignant de vervanging opneemt in het register bedoeld in artikel 54bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011 (47).

(47) Ook de initiële consignataris en de vervanger moeten in dit verband hun verplichtingen met betrekking tot het consignatarisregister vervullen, maar dit betreft geen grondvoorwaarde voor de vervanging.

Zo niet stopt de regeling voorraad op afroep en maken de goederen in kwestie in België het voorwerp uit van een bestemming van goederen in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek (in combinatie met artikel 12ter, § 7, van het Btw-Wetboek van toepassing, zie 6.2.1.6.).

Op het tijdstip van de vervanging blijft de initiële 12-maandentermijn bedoeld in 6.2.2.3. gewoon doorlopen. Er start dus geen nieuwe 12-maandentermijn.

Mits bovenstaande voorwaarden zijn vervuld, kan de vervanging ook betrekking hebben op een deel van de overeenkomst inzake voorraad op afroep tussen de consignant en de initiële consignataris. Het kan dus gebeuren dat de consignant en de initiële consignataris de overeenkomst inzake voorraad op afroep behouden voor andere goederen dan de goederen waarvoor de initiële consignataris werd vervangen door een andere consignataris.

In principe is het ook mogelijk dat de vervanger van de oorspronkelijke consignataris op zijn beurt vervangen wordt door nog een andere consignataris (onder de hierboven gestelde voorwaarden).

Er wordt benadrukt dat bij de vervanging van de consignataris de goederen **in België moeten blijven** om daar later te worden geleverd aan de nieuwe consignataris (die ook moet voldoen aan de voorwaarden 6.2.1.1.2.).

In het kader van deze vervanging kunnen de goederen desgevallend opgeslagen blijven op dezelfde plaats dan wel worden vervoerd naar een andere plaats binnen België.

Goederen die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep van lidstaat 1 naar België worden verzonden, mogen vervolgens niet naar nog een andere lidstaat 2 worden verzonden of vervoerd in het kader de vervanging van de consignataris, met behoud van de regeling voorraad op afroep voor de eerste verzending. In dat geval wordt de initiële verzending van lidstaat 1 naar België omgezet in een overbrenging die in België aanleiding geeft tot een bestemming die met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld (zie artikelen 25quater, § 1, en 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek en 6.2.2.6.3.). De verzending vanuit België naar lidstaat 2 kan op zijn beurt wel gebeuren met toepassing van de regeling voorraad op afroep voor zover alle voorwaarden zijn vervuld.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar de vestiging in Antwerpen van een in België gevestigde belastingplichtige-indiener B. A is niet in België gevestigd en heeft er geen vaste inrichting.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending op in zijn consignantenregister en in zijn btw-opgave van de intracommunautaire handelingen overeenkomstig de regels van lidstaat 1.

De goederen komen aan op 04.05.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandentermijn begint te lopen op 05.05.2020.

Op 06.08.2020 wordt B vervangen door de in België gevestigde belastingplichtige-indiener C en wordt de voorraad voor rekening van A verzonden van bij B naar de vestiging van C in Mechelen. De overeenkomst tussen A en C heeft uitwerking op het moment dat de overeenkomst tussen A en B afloopt. C zal de eigendom van de goederen verkrijgen naarmate zij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie. Op het moment van de vervanging is de identiteit en het btw-nummer van C bekend bij A.

A vermeldt de vervanging in het consignantenregister en neemt de wijziging op in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die hij in lidstaat 1 moet indienen.

Voor wat de goederen betreft waarop de vervanging betrekking heeft, wordt A niet geacht een overbrenging in de zin van artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG te hebben verricht van lidstaat 1 naar België. Die goederen maken in België dus niet het voorwerp uit van een bestemming van goederen in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek.

In dit geval zal B de verwijdering van de goederen in opdracht van A moeten vermelden in zijn consignatarisregister.

6.2.2.6. Gevolgen wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.2.1. en 6.2.2.5. niet langer vervuld zijn

6.2.2.6.1. Algemene regel (artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, eerste lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer één van de voorwaarden onder 6.2.2.1. of 6.2.2.5. binnen de 12-maandentermijn (zie 6.2.2.3.) niet langer is vervuld, worden de goederen in kwestie in de lidstaat van waaruit ze werden verzonden geacht het voorwerp uit te maken van een overbrenging in de zin van artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG op het tijdstip waarop desbetreffende voorwaarde niet langer is vervuld.

Gelijktijdig worden die goederen in België, geacht het voorwerp uit te maken van een bestemming die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de zin van artikel 25quater, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek.

In onderstaande specifieke situaties waarbij één van de voorwaarden binnen de 12-maandentermijn niet langer is vervuld, bepalen artikelen 25quater, § 1, tweede lid in combinatie met artikel 12ter, § 7, tweede lid en verder, van het Btw-Wetboek **op welk tijdstip** de voorwaarden niet langer geacht te zijn vervuld.

6.2.2.6.2. Levering aan een andere persoon (artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, tweede lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer de goederen worden geleverd aan een andere persoon dan de consignataris of zijn vervanger (zie 6.2.2.5.) worden de voorwaarden onder 6.2.2.1. of 6.2.2.5. geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór dergelijke levering.

Met onmiddellijk vóór de levering wordt dezelfde dag bedoeld als de dag waarop de levering tussen de consignant en de andere persoon plaatsvindt.

Het kan bijvoorbeeld gaan om volgende types leveringen aan een andere persoon dan de consignataris of zijn vervanger:

- een lokale levering waarbij de goederen de lidstaat (waarnaar ze in het kader van de regeling voorraad op afroep werden verzonden of vervoerd) niet verlaten;
- een intracommunautaire levering;
- een uitvoer in het kader van een levering;
- een verkoop op afstand.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar België. De goederen zijn bestemd voor belastingplichtige-indiener B die gevestigd is in België. A is niet in België gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn Belgisch btw-identificatienummer mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst onder de regeling voorraad op afroep tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen overeenkomstig de regels die gelden in lidstaat 1.

De goederen komen aan op 11.03.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandentermijn begint te lopen op 12.03.2020.

Op 12.04.2020 levert A een deel van de goederen aan C in lidstaat 2 en vervoert de goederen naar C. Voor de overige goederen blijft de overeenkomst tussen A en B behouden. Er is geen sprake van een vervanging volgens de voorwaarden van artikel 17bis, lid 6, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 12ter, § 6, van het Btw-Wetboek).

Voor wat betreft het gedeelte goederen dat aan C wordt geleverd, is op 12.04.2020 niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep. Op die dag wordt A geacht in lidstaat 1 een overbrenging te verrichten in de zin van artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek). In België wordt A op dezelfde dag geacht een bestemming te verrichten die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

A is gehouden om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren (zie artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek), deze bestemming op te nemen in roosters 81 en 86 van zijn Belgische periodieke btw-aangifte en via die aangifte de verschuldigde btw te voldoen door deze op te nemen in rooster 55 (die hij desgevallend kan aftrekken in rooster 59 van dezelfde aangifte).

6.2.2.6.3. Verzending of vervoer van de goederen naar een ander land (artikelen 25quater, § 1, tweede lid, en 12ter, § 7, derde lid, van het Btw-Wetboek)

Wanneer de goederen worden verzonden of vervoerd naar een ander land dan de lidstaat waaruit zij oorspronkelijk werden verplaatst, worden de voorwaarden onder 6.2.2.1. of 6.2.2.5. geacht niet langer te zijn vervuld onmiddellijk vóór de aanvang van een dergelijke verzending of vervoer.

Met onmiddellijk vóór de levering wordt dezelfde dag bedoeld als de dag waarop de verzending of het vervoer aanvangt.

Hier wordt de situatie bedoeld waarbij de consignant de goederen niet levert aan de consignataris (in het kader van de regeling voorraad op afroep), niet levert aan een andere persoon (zie 6.2.2.6.2.) en ze ook niet terugstuurt naar de lidstaat van waaruit ze initieel werden verzonden (zie 6.2.2.4.), maar ze verzendt of vervoert naar een ander land (een andere lidstaat, een derde land of derdelands gebied), bijvoorbeeld om ze daar op te slaan en later te verkopen.

Wanneer de goederen worden verzonden naar een ander land in het kader van een levering van goederen **aan een andere persoon** dan de consignataris of zijn vervanger, is de situatie bedoeld onder 6.2.2.6.2. van toepassing.

Als de eerste verzending of het eerste vervoer onder de regeling voorraad op afroep werd omgezet naar een overbrenging in de lidstaat van verzending (lidstaat 1) en een bestemming die gelijkgesteld wordt met

een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in België omdat de goederen worden verzonden naar een andere lidstaat (lidstaat 3), dan kan de verzending vanuit België naar lidstaat 3 op haar beurt het voorwerp uitmaken van de regeling voorraad op afroep als alle voorwaarden voldaan zijn.

Wanneer vervolgens de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken niet is overgedragen aan de nieuwe consignataris in lidstaat 3 en de goederen binnen de 12-maandentermijn worden teruggezonden, dan kan een overbrenging in België enkel worden vermeden wanneer de goederen terugkeren naar de lidstaat waaruit ze werden verzonden, zijnde België. Als de goederen worden 'teruggezonden' naar lidstaat 1, vindt er een overbrenging plaats van België naar lidstaat 3 (beëindiging regeling voorraad op afroep) en van lidstaat 3 naar lidstaat 1.

Voorbeeld:

Een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige-indiener A verzendt goederen vanuit zijn vestiging in lidstaat 1 naar België. De goederen zijn bestemd voor belastingplichtige-indiener B die gevestigd is in België. A is niet in België gevestigd (en heeft er geen vaste inrichting).

B deelt op voorhand zijn identiteit en zijn Belgisch btw-identificatienummer mee aan A.

De verzending gebeurt in het kader van een bestaande overeenkomst tussen A en B waarbij B de eigendom van de goederen zal verkrijgen naarmate hij ze onttrekt aan de voorraad om ze te gebruiken voor zijn productie.

A neemt de verzending van de goederen op in zijn consignantenregister en neemt het btw-identificatienummer van B op in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen overeenkomstig de regels die gelden in lidstaat 1.

De goederen komen aan op 11.03.2020, hetgeen B vermeldt in zijn consignatarisregister. De 12-maandentermijn begint te lopen op 12.03.2020.

Op 12.04.2020 vervoert A een deel van de goederen naar een opslagplaats in lidstaat 2 voor opslag en stopt de overeenkomst tussen A en B voor die goederen. Voor de overige goederen blijft de overeenkomst tussen A en B wel behouden.

Voor wat betreft het gedeelte goederen dat naar lidstaat 2 wordt vervoerd, is op 12.04.2020 (datum aanvang vervoer) niet langer voldaan aan de voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep. Op die dag wordt A geacht in lidstaat 1 een overbrenging te verrichten in de zin van artikel 17 van de richtlijn 2006/112/EG. In België wordt A op datzelfde tijdstip geacht een bestemming te verrichten die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel (artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek).

A is gehouden om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren (zie artikel 50, § 1, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek), deze bestemming op te nemen in roosters 81 en 86 van zijn Belgische periodieke btw-aangifte en via die aangifte de verschuldigde btw te voldoen door deze op te nemen in rooster 55 (die hij desgevallend kan aftrekken in rooster 59 van dezelfde aangifte).

A verricht in België bovendien een overbrenging van die goederen naar lidstaat 2 (artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek; zie 5.3.) met alle gevolgen van dien.

6.2.2.6.4. Vernietiging, verlies of diefstal van de goederen (artikelen 25quater, § 1, tweede lid en 12ter, § 7, vierde lid, van het Btw-Wetboek)

Ingeval van vernietiging, verlies of diefstal van de goederen worden de voorwaarden voor de regeling inzake voorraad op afroep (zie 6.2.1.1. en 6.2.1.5.) geacht niet langer te zijn vervuld op de datum waarop de goederen daadwerkelijk werden verwijderd of vernietigd.

Indien het onmogelijk is om deze datum te bepalen, geldt de datum waarop werd vastgesteld dat de goederen waren vernietigd of verdwenen.

De consignant kan zijn recht op aftrek uitoefenen (binnen de voorwaarden van artikel 45 van het Btw-Wetboek) van de btw geheven over de bestemming die in België wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving van goederen, voor zover de vernietiging, het verlies of de diefstal van de goederen kan worden bewezen (48).

(48) Dit bewijs is ook van belang voor de consignant om de toepassing van het vermoeden van artikel 64, § 1, van het Btw-Wetboek te vermijden. Er wordt bovendien opgemerkt dat in hoofde van de consignataris het weerlegbaar wettelijk vermoeden bestaat dat in consignatie gegeven goederen (inclusief de verzending van een voorraad op afroep) worden geacht door de consignataris te zijn gekocht, indien deze niet kan bewijzen dat hij ze onder zich houdt of ze aan de afzender of de consignant heeft teruggestuurd (artikel 65 van het Btw-Wetboek).

Het btw-comité gaat quasi unaniem akkoord (inclusief België) dat kleine verliezen van goederen onder de regeling voorraad op afroep die het gevolg zijn van de aard van de goederen, van onvoorzienbare omstandigheden of van een instructie of toelating van de bevoegde autoriteiten, geen aanleiding geven tot een overbrenging in de zin van artikel 17 van de btw-richtlijn.

Het btw-comité gaat met een grote meerderheid akkoord (inclusief België) dat voor de regeling voorraad op afroep 'kleine verliezen' betekenen: verliezen die maximaal 5 % bedragen van de waarde of de hoeveelheid van de totale voorraad op de datum, na aankomst in de opslagruimte, dat de goederen effectief zijn verwijderd of vernietigd, of als het onmogelijk is om die datum te bepalen, de datum waarop wordt vastgesteld dat de goederen zijn vernietigd of vermist.

Met het oog op een werkbare toepassing van deze bepaling aanvaardt de Belgische administratie evenwel dat de consignant niet geacht wordt een bestemming te verrichten in België die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, ingeval van (zelfs volledig(e)) verlies, vernietiging of diefstal van de goederen onder de volgende cumulatieve voorwaarden:

- dit wordt opgenomen in het register van de consignant (zie 6.2.3.1. en 6.2.3.2.);
- het verlies, de vernietiging of de diefstal van de goederen kan tot tevredenheid van de administratie worden bewezen (49).

(49) Dit bewijs moet slaan op het bestaan van de bijzondere omstandigheden die de goederen hebben doen verdwijnen en op de juiste omvang van het verlies dat er het gevolg van was. Wanneer de belastingplichtige vrijwillig onverkoopbare goederen wil vernietigen, dan moet hij er overigens voor zorgen dat hij deze vernietiging door de controlediensten laat vaststellen of dat hij er zich op andere wijze een bewijs van aanschafft.

Het voormelde bewijs kan bijvoorbeeld worden geleverd door een aangifte van diefstal bij de politie, een interventieverslag van de brandweer, door de betaling van een vergoeding door een verzekeringsmaatschappij of door een proces-verbaal opgemaakt door een ambtenaar van de FOD Financiën, vaststellende dat de goederen door overmacht of door vrijwillige vernietiging verloren zijn gegaan.

Het verlies dat ontstaat tijdens vervoer of bewerking en het normale verlies dat in sommige handelstakken voorkomt (verse vruchten of groenten, groenten in het algemeen, bloemen, de normale verdamping van bepaalde vloeistoffen, enzovoort) zal evenwel steeds worden aanvaard zonder dat er daarvoor bijzondere bewijsstukken moeten worden voorgelegd.

Kunnen bijvoorbeeld niet dienen als tegenbewijs:

loutere beweringen, zonder dat het bewijs ervan wordt geleverd aan de controleambtenaar (voorbeelden: gemis aan bewijs van diefstal of vernietiging, of van vrijwillige vernietiging van goederen wegens onverkoopbaarheid); de aangifte die door de betrokkene voor de heffing van de directe belastingen werd onderschreven; de gegevens van een boekhouding die niet voldoende bewijskrachtig is.

De consignant is niet verplicht om deze tolerantie toe te passen.

In dit verband wordt benadrukt dat de lidstaat van vertrek van de goederen soeverein de bepalingen inzake overbrengingen en de regeling voorraad op afroep toepast (zie artikel 17 en 17bis van de btw-richtlijn). Deze tolerantie geldt dus enkel voor de gevolgen van de aankomst van de goederen op het Belgische grondgebied en doet geen afbreuk aan de regels die worden opgelegd in de lidstaat van vertrek van de goederen naar aanleiding van de verzending.

6.2.3. Verplichtingen betreffende de regeling inzake voorraad op afroep

6.2.3.1. Het consignantenregister

De consignant die in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep goederen verzendt vanuit België naar een andere lidstaat is verplicht om een register bij te houden dat de administratie in staat stelt om de correcte toepassing van de regeling te controleren (artikel 54bis, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek en artikel 24bis van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Dit register moet voor elke handeling de volgende informatie bevatten (zie artikel 54bis, lid 1, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011):

- a. de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd en de datum van verzending of vervoer van de goederen;
- b. het btw-identificatienummer van de consignataris, toegekend door de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd;
- c. de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd, het btw-identificatienummer van de entrepouder, het adres van het entrepot waar de goederen bij aankomst worden opgeslagen en de datum van aankomst van de goederen in het entrepot;
- d. de waarde, de beschrijving en de hoeveelheid van de in het entrepot aangekomen goederen;
- e. het btw-identificatienummer van de belastingplichtige die de consignataris vervangt onder de in punt 6.2.1.5. bedoelde omstandigheden;
- f. de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de geleverde goederen en de datum waarop de levering van de goederen plaatsvindt, en het btw-identificatienummer van de koper;
- g. de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de goederen, de datum waarop één van de onder punt 6.2.1.6. bedoelde omstandigheden zich voordoet en de respectieve grond overeenkomstig artikel 12ter, § 7, van het Btw-Wetboek;
- h. de waarde, de beschrijving en de hoeveelheid van de teruggezonden goederen en de datum van terugzending van de goederen als bedoeld in punt 6.2.1.4.

Elk lid van een btw-eenheid houdt het consignantenregister voor de handelingen die hem betreffen (zie artikel 24bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

De inschrijvingen in het register worden zonder enig wit vlak noch leemte verricht. Ingeval van verbeteringen moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven.

Artikel 29, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 bepaalt dat vóór elk gebruik het register moet worden voorgelegd om geïnspecteerd en gerepareerd te worden op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert. Deze verplichting is opgeheven op het gebied van boekhouding (zie artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit van 25.01.2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot uitvoering van de wet van 17.07.1975 op de boekhouding van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel en het koninklijk besluit van 16.06.1994 tot vaststelling van de bijdrage van de ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen). Bij administratieve tolerantie is deze verplichting van visa en paraaf opgeschort.

Het register kan op geïnformateerde wijze worden gehouden (zie artikel 29, tweede lid van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Overeenkomstig artikel 64, § 1, van het Btw-Wetboek bestaat het weerlegbaar wettelijk vermoeden dat hij die goederen verkrijgt of produceert om ze te verkopen behoudens tegenbewijs wordt geacht de door hem verkregen of geproduceerde goederen te hebben geleverd onder voorwaarden waaronder de belasting opeisbaar wordt. De consignant heeft er dus alle belang bij om het consignantenregister nauwgezet bij te houden aangezien het een belangrijk element is om het vermoeden te weerleggen.

6.2.3.2. Het consignatarisregister

De consignataris aan wie goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep worden geleverd in België, houdt een register van deze goederen bij dat de administratie in staat stelt om de correcte toepassing van de regeling te controleren (zie artikel 54bis, § 1, vierde lid, van het Btw-Wetboek en artikel 24ter van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Dit register moet voor elke handeling de volgende informatie bevatten (zie artikel 54bis, lid 2, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011):

- a. het btw-identificatienummer van de consignant;
- b. de beschrijving en de hoeveelheid van de voor hem bestemde goederen;
- c. de datum van aankomst in het entrepot van de voor hem bestemde goederen;
- d. de maatstaf van heffing, de beschrijving en de hoeveelheid van de aan hem geleverde goederen en de datum waarop de intracommunautaire verwerving van de goederen (zie 6.2.2.2.) geacht werd plaats te vinden;
- e. de beschrijving en de hoeveelheid van de goederen en de datum waarop de goederen in opdracht van de consignant uit het entrepot worden verwijderd;
- f. de beschrijving en de hoeveelheid van de vernietigde of verdwenen goederen en de datum van vernietiging, verlies of diefstal van de voordien in het entrepot aangekomen goederen of de datum waarop de vernietiging of verdwijning van de goederen is vastgesteld.

De informatie bedoeld onder punten c., e. en f. moet niet in het consignatarisregister worden opgenomen, wanneer de goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep worden verzonden of vervoerd naar een entrepouhouder die niet de consignataris is (zie artikel 54bis, lid 2, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening EU/282/2011).

Elke lid van een btw-eenheid houdt het consignatarisregister voor de handelingen die hem betreffen (artikel 24ter, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

De inschrijvingen in het register worden zonder enig wit vlak noch leemte verricht. Ingeval van verbeteringen moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven.

Artikel 29, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 bepaalt dat vóór elk gebruik het register moet worden voorgelegd om geïnspecteerd en gerepareerd te worden op het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert. Deze verplichting is opgeheven op het gebied van boekhouding (zie artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit van 25.01.2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot uitvoering van de wet van 17.07.1975 op de boekhouding van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 12.09.1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel en het koninklijk besluit van 16.06.1994 tot vaststelling van de bijdrage van de ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen). Bij administratieve tolerantie is deze verplichting van visa en paraaf opgeschort.

Het register kan op geïnfomatiseerde wijze worden gehouden (zie artikel 29, tweede lid van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Overeenkomstig artikel 65 van het Btw-Wetboek bestaat het weerlegbaar wettelijk vermoeden dat in consignatie gegeven goederen worden geacht door de consignataris te zijn gekocht, indien deze niet kan bewijzen dat hij ze onder zich houdt of ze aan de afzender of de consignant heeft teruggestuurd. In die situatie heeft de consignataris er alle belang bij om het consignatarisregister nauwgezet bij te houden aangezien het een belangrijk element is om het vermoeden te weerleggen.

6.2.3.3. Opname van de verzending in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

6.2.3.3.1. Verzending consignatievoorraad van België naar een andere lidstaat

De consignant neemt de verzending van goederen in het kader van de regeling voorraad op afroep van België naar een andere lidstaat, op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de verzending **aanvangt** (artikel 53sexies, § 1, 4^o, van het Btw-Wetboek en artikel 9 van het koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019).

De consignant doet dit door het btw-identificatienummer te vermelden van de consignataris dat aan laatstgenoemde werd toegekend door de lidstaat van aankomst van de goederen.

Indien hij meerdere voorraden naar dezelfde consignataris in dezelfde lidstaat verzendt, binnen hetzelfde aangiftetijdvak van deel 2 van de btw-opgave, moet het btw-identificatienummer van de consignataris slechts eenmaal worden vermeld.

Hij dient ook kennis te geven van iedere wijziging in de ingediende informatie. Hiermee worden wijzigingen aan het btw-identificatienummer van de consignataris bedoeld, met name:

- de (gedeeltelijke) vervanging van de consignataris overeenkomstig artikel 12ter, § 6, van het Btw-Wetboek (zie 6.2.1.5.). De consignant neemt de volgende gegevens op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de vervanging plaatsvindt (50):

* btw-identificatienummer van de initiële consignataris;

* btw-identificatienummer van de vervanger (de nieuwe consignataris);

- de (gedeeltelijke) terugzending van de goederen naar België overeenkomstig artikel 12ter, § 5, van het Btw-Wetboek. De consignant neemt de volgende gegevens op in deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die betrekking heeft op het tijdvak waarin de terugzending aanvangt (51):

* het Belgische btw-identificatienummer van de consignant;

* het btw-identificatienummer op van de consignataris voor wie de goederen voorheen bestemd waren.

(50) Dit geldt ook wanneer de initiële verzending naar de consignataris heeft plaatsgevonden in hetzelfde aangifte tijdvak van deel 2 van de btw-opgave als dat van de vervanging.

(51) Dit geldt ook wanneer de initiële verzending naar de consignataris heeft plaatsgevonden in hetzelfde aangifte tijdvak van deel 2 van de btw-opgave als dat van de terugzending.

Deze wijzigingen moeten worden opgenomen in de btw-opgave met betrekking tot het tijdvak waarin de verzending aanvangt of waarin de vervanging plaatsvindt (in het geval de goederen niet worden verzonden).

6.2.3.3.2. Levering van het goed aan de consignataris wanneer goederen werden verzonden vanuit België naar een andere lidstaat

Op het moment dat de levering van een goed uit de voorraad op afroep plaatsvindt door de consignant aan de consignataris, wordt de consignant geacht een intracommunautaire levering in de zin van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek te verrichten (zie 6.2.1.2.).

Deze levering moet worden opgenomen in deel 1 van de btw-opgave van het tijdvak waarin het tijdstip van opeisbaarheid met betrekking tot die levering zich heeft voorgedaan (zie 3.5.2.).

Deze handelingen worden opgenomen met vermelding van de code 'L'.

6.2.3.4. Opname in de periodieke btw-aangifte

6.2.3.4.1. Levering door de consignant wanneer de goederen van België naar een andere lidstaat werden verzonden

Zoals vermeld onder 6.2.1.2. wordt de levering door de consignant van de goederen die eerder vanuit België naar een andere lidstaat werden verzonden als volgt behandeld wanneer de regeling voorraad op afroep van toepassing is: op het **tijdstip** waarop de **macht** om als eigenaar over de goederen te beschikken **overgaat** van de consignant op de consignataris (tijdstip van de levering) in de lidstaat van aankomst, wordt de **consignant** geacht in België een **vrijgestelde intracommunautaire levering** van goederen in de zin van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek te verrichten (zie artikel 12ter, § 3, van het Btw-Wetboek).

Voor wat betreft de opname in de btw-aangifte door de consignant wordt verwezen naar 3.7.1.

6.2.3.4.2. Intracommunautaire verwerving door de consignataris wanneer de goederen van een andere lidstaat naar België werden verzonden

Zoals vermeld onder 6.2.2.2. wordt de levering door de consignant van de goederen die eerder vanuit een andere lidstaat naar België werden verzonden als volgt behandeld wanneer de regeling voorraad op afroep van toepassing is: Op het **tijdstip** waarop de **macht** om als eigenaar over de goederen te

beschikken in België **overgaat** van de consignant op de consignataris (tijdstip van de levering), wordt de consignant geacht een vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de richtlijn van 2006/112/EG te verrichten in de lidstaat waaruit de goederen eerder door hem of voor zijn rekening werden vervoerd of verzonden in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep.

Gelijklopend wordt de **consignataris** geacht in België een belastbare **intracommunautaire verwerving** van goederen te verrichten (zie artikel 25bis, § 3, van het Btw-Wetboek).

Voor wat betreft de opname in de btw-aangifte door de consignataris wordt verwezen naar 4.9.2.1., 4.9.2.3.2. en 4.9.2.3.3.

6.2.3.5. Opmaken van het stuk van artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992

Het stuk bedoeld in artikel 7 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 dat onder meer moeten worden opgesteld ingeval van zendingen in consignatie moet niet worden opgesteld door:

- de consignant wanneer hij het consignantenregister (zie 6.2.3.1. en artikel 24bis van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992) moet aanvullen;
- de consignataris wanneer hij het consignatarisregister (zie 6.2.3.2. en artikel 24ter van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992) moet aanvullen.

6.2.4. Overgangsregeling

Vóór 01.01.2020 bestond er reeds een facultatieve vereenvoudigingsregeling voor consignatiezendingen en overbrengingen van voorraden die naar België werden vervoerd of verzonden.

Deze regeling wordt uitvoerig besproken in aanschrijving nr. 16/1994 van 04.07.1994.

Consignatiezendingen en overbrengingen zoals bedoeld in die aanschrijving vallen nu onder de categorie voorraad op afroep.

Veel lidstaten hadden vóór 01.01.2020 een eigen vereenvoudigingsregeling inzake voorraad op afroep.

De nieuwe regeling voorraad op afroep is slechts van toepassing op goederen die onder die regeling worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat of omgekeerd **vanaf 01.01.2020** (zie artikel 11 van de wet van 03.11.2019 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde ter omzetting van de richtlijn (EU) 2019/475 en richtlijn (EU) 2018/1910).

Wanneer de **verzending** of het **vervoer** van de goederen van België naar een andere lidstaat of omgekeerd **aanvangt vóór 01.01.2020**, kan de nieuwe regeling voorraad op afroep **niet** van toepassing zijn, zelfs indien de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming plaatsvindt na 01.01.2020.

6.2.4.1. Het vervoer van de goederen van België naar een andere lidstaat vangt aan vóór 01.01.2020

Indien een vereenvoudigingsregeling van toepassing is in de lidstaat van aankomst van de goederen, zal daarmee rekening worden gehouden (zie hoofdstuk 4 van de aanschrijving nr. 16/1994 van 04.07.1994).

6.2.4.2. Het vervoer van de goederen van een andere lidstaat naar België vangt aan vóór 01.01.2020 verzonden

6.2.4.2.1. De vereenvoudigingsregeling van hoofdstuk 3 van de aanschrijving nr. 16/1994 werd niet toegepast

Het vervoer of de verzending van goederen in het kader van een consignatiezending of overbrenging van voorraad (zoals bedoeld in de aanschrijving nr. 16/1994) vóór 01.01.2020 vanuit een andere lidstaat naar België heeft in hoofde van de consignant aanleiding gegeven tot:

- een overbrenging door de consignant in de lidstaat waaruit de goederen werden verzonden of vervoerd door of voor zijn rekening;
- een bestemming door de consignant in België die gelijkgesteld wordt met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel.

In het kader van die overbrenging heeft de consignant zich in België voor btw-doeleinden laten identificeren.

De nieuwe regeling inzake voorraden op afroep is niet van toepassing op die goederen.

Wanneer na 01.01.2020 de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen door de consignant aan de consignataris, verricht de consignant een lokale levering in België aan de consignataris (artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek). In voorkomend geval wordt de btw verlegd naar de consignataris in toepassing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek.

6.2.4.2.2. De vereenvoudigingsregeling van hoofdstuk 3 van de aanschrijving nr. 16/1994 werd wel toegepast

Het vervoer of de verzending van goederen in het kader van een consignatiezending of overbrenging van voorraad (zoals bedoeld in de aanschrijving nr. 16/1994) vóór 01.01.2020 vanuit een andere lidstaat naar België heeft aanleiding gegeven tot:

- een overbrenging door de consignant in de lidstaat waaruit de goederen werden verzonden of vervoerd door of voor zijn rekening (met vermelding van het btw-nummer van de consignataris in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen);
- een bestemming door de consignant in België die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, waarvoor de consignataris werd aangeduid als schuldenaar van de btw en die de consignataris heeft opgenomen als een inkomende handeling in zijn periodieke btw-aangifte (rooster 86 en de verschuldigde en aftrekbare btw respectievelijk in rooster 55 en 59).

De nieuwe regeling voorraad op afroep is niet van toepassing zijn op die goederen.

Wanneer na 01.01.2020 de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken wordt overgedragen door de consignant aan de consignataris, blijven de randnummers 47 tot en met 51 van de aanschrijving nr. 16/1994 van toepassing. In dit verband wordt opgemerkt dat de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek nog niet bestond op datum van die aanschrijving. Het spreekt voor zich dat die verlegging van heffing bij voorrang van toepassing is op de verlegging zoals bedoeld in randnummer 47 van die aanschrijving wanneer de voorwaarden van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek zijn voldaan.

Vervanging van de consignataris:

Wanneer een in een andere lidstaat gevestigde consignant die goederen verzonden heeft naar een in België gevestigde consignataris onder de vereenvoudigingsregeling van aanschrijving nr. 16/1994, het geheel van de verzonden of de resterende consignatiegoederen wil verzenden naar een andere in België

gevestigde consignataris, dient de consignant een verbeterend stuk op te maken zoals bedoeld in beslissing nr. E.T. 87.461 van 22.10.1996 om het stuk dat de oorspronkelijke overbrenging van de consignatiegoederen naar de eerste consignataris vaststelde te corrigeren.

De eerste consignataris verwerkt dit stuk als een negatieve verbetering van de met een intracommunautaire verwerving gelijkgestelde bestemming door opname van dit stuk in het inkomend factuurboek van de afzonderlijke boekhouding die hij voor elke consignant moet voeren (zie aanschrijving nr. 16/1994, randnummers 42, 4^o en 55). Vervolgens neemt hij het bedrag van deze verbetering op in het rooster 84 van zijn periodieke btw-aangifte.

Een nieuw stuk zoals voorgeschreven in punt 42., 7^o van bovengenoemde aanschrijving nr. 16/1994, dient te worden opgemaakt en overgemaakt aan de nieuwe consignataris.

Laatstgenoemde verwerkt dit document in de afzonderlijke boekhouding die hij voor elke consignant moet voeren, bij toepassing van de vereenvoudigingsmaatregelen voor consignatiezendingen zoals beschreven in de aanschrijving nr. 16/1994. Bovendien wordt de in België met een intracommunautaire verwerving van goederen gelijkgestelde bestemming door hem opgenomen in het rooster 86 van zijn periodieke btw-aangifte (de tussen consignant en consignataris overeengekomen prijs) en in het rooster 55 van deze aangifte (de verschuldigde btw). De nieuwe consignataris oefent zijn recht op aftrek uit via opname van de in zijn hoofde aftrekbare btw in het rooster 59 van zijn periodieke btw-aangifte.

Terugzending onverkochte goederen naar consignant:

Bovenstaande procedure mag eveneens worden toegepast bij terugname door de consignant van goederen die naar een consignataris werden toegezonden, maar onverkocht naar hem terugkeren.

Vanzelfsprekend bestaat in dergelijk geval alleen de noodzaak om een verbeterend stuk op te maken (zie beslissing nr. E.T.87.461 van 22.10.1996).

Verkoop aan een derde door de consignant (buiten vervanging):

Ten slotte wordt er nog op gewezen dat de rechtstreekse verkoop door een consignant aan een derde van door hem toegezonden voorraad op afroep van goederen buiten de toepassing van de vereenvoudigingsregeling van aanschrijving nr. 16/1994 blijft (beslissing nr. E.T. 87.461 van 22.10.1996).

[\[Top\]](#)

7. Intracommunautaire ketentransacties en intracommunautair driehoeksverkeer

7.1. Begrip intracommunautaire ketentransacties en intracommunautair driehoeksverkeer

Een **ketentransactie** bestaat uit opeenvolgende leveringen van goederen waarbij de goederen rechtstreeks van de eerste leverancier naar de laatste afnemer worden verzonden of vervoerd, tussen wie er geen rechtstreekse contractuele band bestaat.

Bij een **intracommunautaire ketentransactie** is er sprake van een intracommunautaire verzending of intracommunautair vervoer. De goederen worden dus rechtstreeks van de eerste leverancier in een lidstaat naar de laatste afnemer in een andere lidstaat verzonden of vervoerd door of voor rekening van één van de partijen in de keten.

Het feit dat de partij in de keten die het vervoer op zich neemt, beroep doet op meerdere derde partijen (meerdere transporteurs) die elk een gedeelte van het transport op zich nemen, vormt op zich uiteraard geen beletsel om te kunnen spreken van een rechtstreeks vervoer van de eerste partij naar de laatste partij. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de partij die het vervoer op zich neemt, een gedeelte van het transport via de weg laat gebeuren door een transportfirma en vervolgens een gedeelte via het water laat verlopen door nog een andere firma. Het feit dat meerdere transportmiddelen zijn betrokken bij het vervoer (bijvoorbeeld verschillende vrachtwagens, binnenschip, vliegtuig) vormt op zichzelf geen beletsel om te kunnen spreken van een rechtstreeks vervoer van de eerste partij naar de laatste partij.

Driehoeksverkeer is een ketentransactie met drie partijen, waarbij een eerste leverancier A goederen levert aan partij B, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan partij C, terwijl de goederen rechtstreeks worden vervoerd of verzonden van bij A ter bestemming van C, tussen wie er geen rechtstreekse contractuele band bestaat.

Er is sprake van **intracommunautair driehoeksverkeer**, wanneer de drie betrokken partijen gevestigd en/of (in voorkomend geval) voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in drie verschillende lidstaten. De goederen maken het voorwerp uit van een intracommunautair vervoer of een intracommunautaire verzending. Dat wil zeggen dat de goederen van de eerste leverancier rechtstreeks ter bestemming naar de eindafnemer in een andere lidstaat worden vervoerd of verzonden door of voor rekening van één van de partijen in de keten.

De richtlijn 2006/112/EG van de raad, van 28.11.2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en het Belgische Btw-Wetboek bevatten een aantal vereenvoudigingsmaatregelen ten aanzien van bepaalde situaties van intracommunautair driehoeksverkeer die hieronder aan bod komen. We spreken dan van **vereenvoudigd intracommunautair driehoeksverkeer**.

Opmerking:

In de uitwerkte **voorbeelden en situaties** in deze uiteenzetting wordt er steeds **verondersteld dat** (tenzij anders vermeld):

- de goederen niet onderworpen zijn aan de winstmargeregeling;
- er geen sprake is van leveringen met installatie en montage door of voor rekening van de leverancier;
- de intracommunautaire levering vrijgesteld is door artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG – artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek;
- de opeenvolgende leveranciers in de ketting belastingplichtigen zijn die:

* gehouden zijn om periodieke btw-aangiften in te dienen;

* gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen;

* geen vaste inrichtingen hebben in andere lidstaten dan de lidstaat waar ze gevestigd zijn;

* niet de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen genieten.

Hetzelfde geldt voor de eindafnemer in de ketting, tenzij anders bepaald.

In punt 7. wordt, tenzij anders vermeld, **niet** ingegaan op de complicaties die kunnen voortvloeien uit de toepassing van de **bijzondere regelingen** zoals inzonderheid de regeling voor de nieuwe

vervoermiddelen, accijnsproducten, de regeling voor de verkopen op afstand, voor het maakloonwerk of de regeling voor de 'groep van vier'.

7.2. Algemene principes van een intracommunautaire ketentransactie

7.2.1. Slechts één levering is een levering met intracommunautair vervoer

Bij een intracommunautaire ketentransactie (waaronder intracommunautair driehoeksverkeer), kan de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer slechts aan één van de opeenvolgende leveringen worden toegerekend.

Met intracommunautair vervoer wordt bedoeld dat de goederen vanuit een lidstaat ter bestemming van de afnemer naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. Slechts die ene levering waarin dat intracommunautair vervoer plaatsvindt, wordt als een levering met vervoer aangemerkt. De andere leveringen zijn noodgedwongen leveringen zonder vervoer (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest EMAG Handel, zaak C-245/04, van 06.04.2006).

7.2.2. Levering waaraan het intracommunautair vervoer wordt toegerekend

Zoals gezegd kan bij een intracommunautaire ketentransactie (waaronder intracommunautair driehoeksverkeer) slechts aan één levering het intracommunautair vervoer of de intracommunautaire verzending worden toegerekend.

Om te bepalen aan welke levering in de ketentransactie het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend, is het belangrijk om te weten **door of voor rekening van welke partij** in de keten het vervoer of de verzending wordt verricht. Normaal gezien is dit de partij die het vervoer of de verzending (zelf of via een derde die voor zijn rekening handelt) organiseert, m.a.w. de persoon die het vervoer zelf voor eigen rekening verricht of hiervoor een contract afsluit met een derde partij.

Volgens de opinie van advocaat-generaal Kokott in de zaak C-401/18 voor het Hof van Justitie, is de cruciale factor wie in de ketting het risico voor verlies of beschadiging van de goederen draagt gedurende het vervoer (52). Dit criterium kan in bepaalde gevallen evenwel leiden tot praktische moeilijkheden. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat het risico voor verlies of beschadiging is verdeeld tussen de verkoper en koper op bepaalde punten van het vervoer afhankelijk van de gebruikte incoterm. In zulke gevallen zou het moeilijk zijn om één enkele belastingplichtige binnen de keten aan te duiden die het risico van verlies of beschadiging van de goederen draagt tijdens het vervoer. In zulke gevallen zal de belastingplichtige in de keten in aanmerking genomen worden die zelf de goederen vervoert of de nodige regelingen treft en contracteert met een derde partij voor het vervoer van de goederen (53).

(52) Het daarbij irrelevant dat die belastingplichtige in kwestie zich zou hebben verzekerd tegen dit risico.

(53) Tenzij in die gevallen waarin de belastingplichtige in kwestie tot tevredenheid van de administratie kan aantonen dat het vervoer was verricht of het vervoerscontract was afgesloten voor rekening van een andere belastingplichtige in de keten die in de feiten het risico draagt van verlies of beschadiging van de goederen tijdens het transport.

Wanneer het vervoer wordt verricht door of voor rekening van de **eerste leverancier** zal het vervoer altijd worden toegerekend aan de **eerste levering**.

Wanneer het vervoer wordt verricht door of voor rekening van de **laatste afnemer** zal het vervoer altijd worden toegerekend aan de **laatste levering**.

Wanneer de goederen worden vervoerd door of voor rekening van een **tussenhandelaar** (zie 2.11.) is het moeilijker om te bepalen of het vervoer moet worden toegerekend aan de levering die hij ontvangt of de levering die hij zelf verricht.

Om te voorkomen dat lidstaten een verschillende aanpak volgen die tot dubbele belastingheffing of niet-belastingheffing kan leiden en om de rechtszekerheid voor marktdeelnemers te vergroten heeft de Europese wetgever nieuwe regels bepaald aan de hand waarvan de levering wordt bepaald waaraan het vervoer wordt toegerekend.

Deze regels werden opgenomen in het nieuwe artikel 36bis van de richtlijn 2006/112/EG dat werd omgezet in artikel 14, § 5, van het Btw-Wetboek.

Deze regels bepalen de levering waaraan het vervoer moet worden toegerekend **wanneer de verzending of het vervoer wordt verricht door de tussenhandelaar of door een derde voor zijn rekening** (of één van de tussenhandelaars indien er meerdere zijn) gebeurt. Die tussenhandelaar wordt dan de 'tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek' genoemd (zie 2.12.).

Artikel 14, § 5, van het Btw-Wetboek heeft **uitsluitend** tot doel om te bepalen aan welke levering het vervoer moet worden toegewezen.

Hieronder wordt aan de hand van een vereenvoudigd voorbeeld uitgelegd aan welke levering het vervoer in de praktijk moet worden toegewezen ingeval van een intracommunautaire ketentransactie.

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 2 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen doorverkoopt aan C, een in lidstaat 3 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die tenslotte de goederen doorverkoopt aan D, een in lidstaat 4 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden naar D in lidstaat 4.

7.2.2.1. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste leverancier (A)

Wanneer de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste leverancier (A), kan het vervoer enkel worden toegerekend aan de eerste levering (A-B) vermits B de enige is waarmee A contracteert.

In dat geval is:

- de eerste levering (A-B) een intracommunautaire levering door A die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van B aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4;
- de tweede levering (B-C) een lokale levering zonder vervoer door B die plaatsvindt in lidstaat 4;
- de derde levering (C-D) een lokale levering zonder vervoer door C die plaatsvindt in lidstaat 4.

7.2.2.2. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste tussenhandelaar (B)

Wanneer de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eerste tussenhandelaar (B), kan het vervoer zowel aan de eerste levering (A-B) als aan de tweede levering (B-C) worden toegerekend.

B is in dit geval de 'tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek'. Voor de toepassing van die bepaling, moet B over bewijs beschikken dat de goederen werden vervoerd of verzonden **door hemzelf of door een derde voor zijn rekening**. B moet het transport zelf kunnen aantonen samen met het feit dat het transport is verricht door hemzelf of voor zijn rekening door een derde.

Wanneer België lidstaat 1 is, wordt opgemerkt dat dit bewijs op zich losstaat van het bewijs van vervoer dat moet worden geleverd in het kader van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek. De partij die de vrijstelling toepast en die dezelfde partij kan zijn als de tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek, zal van zijn kant het bewijs moeten kunnen leveren dat de voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld (zie 3.6.). Indien de hoofdregel van toepassing is (zie hieronder 7.2.2.2.1.), zal het vervoer worden toegewezen aan levering A-B en zal A moeten aantonen tegenover de administratie dat de voorwaarden van de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek zijn voldaan, opdat A de intracommunautaire levering kan vrijstellen. Dit houdt onder meer in dat A over het bewijs zal moeten beschikken dat de goederen buiten België naar een andere lidstaat zijn vervoerd of verzonden en dat het vervoer of de verzending is verricht door of voor rekening van B (aangezien de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek onder meer vereist dat de goederen werden vervoerd of verzonden door of voor rekening van de leverancier of de afnemer). Bijgevolg zal B niet alleen het bewijs moeten overmaken aan A dat het vervoer effectief heeft plaatsgevonden, maar ook dat B het vervoer heeft georganiseerd (m.a.w. dat het vervoer of de verzending werd verricht door of voor rekening van B).

7.2.2.2.1. Hoofdregel

Volgens de hoofdregel moet het vervoer worden toegewezen aan de eerste levering (A-B) (zie artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

In dat geval is:

- de eerste levering (A-B) een intracommunautaire levering door A die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van B aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4;
- de tweede levering (B-C) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 4;
- de derde levering (C-D) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 4.

7.2.2.2.2. Afwijkende regel

Stel dat B een btw-identificatienummer heeft in lidstaat 1, en dat hij dit btw-nummer in het kader van de eerste levering (A-B) meedeelt aan A, dan is de tweede levering (B-C) de levering met vervoer in afwijking van de hoofdregel (zie artikel 14, § 5, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Voor wat betreft de belastbare handelingen die op het Belgische grondgebied plaatsvinden (dit is het geval als België lidstaat 1 of 4 is), is het standpunt van de Belgische administratie als volgt:

- De mededeling door B van zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 kan gebeuren door om het even welke vorm van communicatie die toelaat te bewijzen dat de mededeling werd ontvangen door A (bijvoorbeeld een uitwisseling van e-mails). Deze mededeling moet niet noodzakelijk bij elke

afzonderlijke transactie opnieuw gebeuren. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat B éénmaal zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 meedeelt aan A dat moet worden gebruikt voor alle leveringen naar een bepaalde lidstaat.

- De mededeling door B van zijn btw-identificatienummer moet in principe gebeuren alvorens het belastbaar feit plaatsvindt. Zo niet, is de algemene regel van artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek in principe van toepassing (zie 7.2.2.2.1.).

Nochtans is het niet uitgesloten dat de mededeling door B aan A van zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 alsnog na het belastbaar feit plaatsvindt in het kader van een spontane rechtzetting (dit is bijvoorbeeld het geval wanneer B aanvankelijk bij vergissing een btw-nummer van een andere lidstaat heeft meegedeeld). Omgekeerd zou het ook kunnen dat B aanvankelijk per ongeluk zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 heeft meegedeeld aan A, en dit wil rechtzetten door zijn btw-identificatienummer van lidstaat 2 mee te delen (de hoofdregel is dan van toepassing). De nodige correcties met betrekking tot de facturatie, aangifte,... moeten dan natuurlijk worden doorgevoerd (54).

-A en B moeten het bewijs van die mededeling bewaren en voorleggen aan de administratie wanneer daarom wordt gevraagd. Een bepaalde vorm van geschreven communicatie (al dan niet elektronisch) moet kunnen worden voorgelegd waaruit blijkt dat het btw-identificatienummer werd meegedeeld.

Bij gebrek aan zulk bewijs is de hoofdregel van artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek van toepassing (zie 7.2.2.2.1.).

Echter, wanneer A of B niet over dergelijk bewijs beschikken, zal de regel van artikel 14, § 5, tweede lid, van het Btw-Wetboek alsnog van toepassing zijn voor zover:

* het btw-identificatienummer van B van lidstaat 1 is vermeld op de factuur die aan hem werd uitgereikt door A; EN

* de verschuldigde btw van lidstaat 1 werd aangerekend op die factuur (55). Ingeval een verlegging van heffing van de btw van toepassing is, moet de factuur de vermelding 'btw verlegd' bevatten (zie artikel 226, 11bis, van de richtlijn 2006/112/EG en wanneer België lidstaat 1 is: zie artikel 5, § 1, 9^obis, van koninklijk besluit nr. 1). Ingeval van een vrijstelling moet de factuur een verwijzing bevatten naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld (zie artikel 226, 11), van de richtlijn 2006/112/EG en wanneer België lidstaat 1 is: zie artikel 5, § 1, 10^o, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

(54) Er wordt aangeraden om na te gaan of de andere betrokken lidstaat (naar gelang het geval lidstaat 1 of 4 dit standpunt aanvaardt.

(55) Dit houdt in dat de boekhouding van A en B (aanrekening btw van lidstaat 1) consistent moeten zijn met de uitgereikte factuur.

Bij toepassing van de afwijkende regeling is:

- de eerste levering (A-B) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de tweede levering (B-C) een intracommunautaire levering die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van C aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4;
- de derde levering (C-D) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 4.

7.2.2.3. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de tweede tussenhandelaar (C)

Wanneer de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de tweede tussenhandelaar (C), kan het vervoer zowel aan de tweede levering (B-C) als aan de derde levering (C-D) worden toegerekend.

C is in dit geval de 'tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid van het Btw-Wetboek'. Voor de toepassing van die bepaling, moet C over bewijs beschikken dat de goederen werden vervoerd of verzonden **door hemzelf of door een derde voor zijn rekening**. C moet het transport zelf kunnen aantonen samen met het feit dat het transport is verricht door hemzelf of voor zijn rekening door een derde.

Wanneer België lidstaat 1 is, wordt opgemerkt dat dit bewijs op zich losstaat van het bewijs van vervoer dat moet worden geleverd in het kader van de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek. De partij die de vrijstelling toepast en die dezelfde partij kan zijn als de tussenhandelaar in de zin van artikel 14, § 5, derde lid, van het Btw-Wetboek, zal van zijn kant het bewijs moeten kunnen leveren dat de voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld (zie 3.6.). Indien de hoofdregel van toepassing is (zie hieronder 7.2.2.3.1.), zal het vervoer worden toegewezen aan levering B-C en zal B moeten aantonen tegenover de administratie dat de voorwaarden van de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek voldaan zijn, opdat B de intracommunautaire levering kan vrijstellen. Dit houdt onder meer in dat B over het bewijs zal moeten beschikken dat de goederen buiten België naar een andere lidstaat zijn vervoerd of verzonden en dat het vervoer of de verzending is verricht door of voor rekening van C (aangezien de toepassing van de vrijstelling van artikel 39bis van het Btw-Wetboek onder meer vereist dat de goederen werden vervoerd of verzonden door of voor rekening van de leverancier of de afnemer). Bijgevolg zal C niet alleen het bewijs moeten overmaken aan B dat het vervoer effectief heeft plaatsgevonden, maar ook dat C het vervoer heeft georganiseerd (m.a.w. dat het vervoer of de verzending werd verricht door of voor rekening van C).

7.2.2.3.1. Hoofdregel

Volgens de regel van artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek moet het vervoer worden toegewezen aan de tweede levering (B-C).

In dat geval is:

- de eerste levering (A-B) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de tweede levering (B-C) een intracommunautaire levering die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van C aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4;
- de derde levering (C-D) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 4.

7.2.2.3.2. Afwijkende regel

Stel dat C een btw-identificatienummer heeft in lidstaat 1, en dat hij dit btw-nummer in het kader van de tweede levering (B-C) mededeelt aan B, dan is de derde levering (C-D) de levering met vervoer in afwijking van de hoofdregel (zie artikel 14, § 5, tweede lid, van het Btw-Wetboek).

Voor wat betreft de belastbare handelingen die op het Belgische grondgebied plaatsvinden (dat is het geval als België lidstaat 1 of 4 is), is het standpunt van de Belgische administratie als volgt:

- De mededeling door C van zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 kan gebeuren door om het even welke vorm van communicatie die toelaat te bewijzen dat de mededeling werd ontvangen door B (bijvoorbeeld een uitwisseling van e-mails). Deze mededeling moet niet noodzakelijk bij elke

afzonderlijke transactie opnieuw gebeuren. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat C éénmaal zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 meedeelt aan B dat moet worden gebruikt voor alle leveringen naar een bepaalde lidstaat.

- De mededeling door C van zijn btw-identificatienummer moet in principe gebeuren alvorens het belastbaar feit plaatsvindt. Zo niet, is de algemene regel van artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek in principe van toepassing (zie 7.2.2.2.1.).

Nochtans is het niet uitgesloten dat de mededeling door C aan B van zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 alsnog na het belastbaar feit plaatsvindt in het kader van een spontane rechtzetting (dit is bijvoorbeeld het geval wanneer C aanvankelijk bij vergissing een btw-nummer van een andere lidstaat heeft meegedeeld). Omgekeerd zou het ook kunnen dat C aanvankelijk per ongeluk zijn btw-identificatienummer van lidstaat 1 heeft meegedeeld aan B, en dit wil rechtzetten door zijn btw-identificatienummer van lidstaat 3 mee te delen (de hoofdregel is dan van toepassing). De nodige correcties met betrekking tot de facturatie, aangifte,... moeten dan natuurlijk worden doorgevoerd (56).

- B en C moeten het bewijs van die mededeling bewaren en voorleggen aan de administratie wanneer daarom wordt gevraagd. Een bepaalde vorm van geschreven communicatie (al dan niet elektronisch) moet kunnen worden voorgelegd waaruit blijkt dat het btw-identificatienummer werd meegedeeld. Bij gebrek aan zulk bewijs is de hoofdregel van artikel 14, § 5, eerste lid, van het Btw-Wetboek van toepassing (zie 7.2.2.2.1.).

Echter, wanneer B of C niet over dergelijk bewijs beschikken, zal de regel van artikel 14, § 5, tweede lid, van het Btw-Wetboek alsnog van toepassing zijn voor zover:

* het btw-identificatienummer van C van lidstaat 1 is vermeld op de factuur die aan hem werd uitgereikt door B EN;

* de verschuldigde btw van lidstaat 1 werd aangerekend op die factuur (57). Ingeval een verlegging van heffing van de btw van toepassing is, moet de factuur de vermelding 'btw verlegd' bevatten (zie artikel 226, 11bis, van de richtlijn 2006/112/EG en wanneer België lidstaat 1 is: zie artikel 5, § 1, 9°bis, van koninklijk besluit nr. 1). In geval van een vrijstelling moet de factuur een verwijzing bevatten naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld (zie artikel 226, 11), van de richtlijn 2006/112/EG en wanneer België lidstaat 1 is: zie artikel 5, § 1, 10°, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

(56) Er wordt aangeraden om na te gaan of de andere betrokken lidstaat (naar gelang het geval lidstaat 1 of 4) dit standpunt aanvaardt.

(57) Dit houdt in dat de boekhouding van A en B (aanrekening btw van lidstaat 1) consistent moeten zijn met de uitgereikte factuur.

Bij toepassing van de afwijkende regeling is:

- de eerste levering (A-B) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de tweede levering (B-C) een lokale levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de derde levering (C-D) een intracommunautaire levering die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van D aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4.

7.2.2.4. Het vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eindafnemer (D)

Wanneer de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van de goederen wordt verricht door of voor rekening van de eindafnemer D, kan het vervoer enkel worden toegerekend aan de derde levering (C-D). C is immers de enige waarmee D contracteert.

In dat geval is:

- de eerste levering (A-B) een lokale levering door A zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de tweede levering (B-C) een lokale levering zonder vervoer door B die plaatsvindt in lidstaat 1;
- de derde levering (C-D) een intracommunautaire levering door C die plaatsvindt in lidstaat 1 en die in hoofde van D aanleiding geeft tot een intracommunautaire verwerving in lidstaat 4.

7.3. Btw-behandeling van niet-vereenvoudigd driehoeksverkeer

7.3.1. België is de lidstaat van vertrek van de goederen (lidstaat 1)

A, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 2 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in lidstaat 3 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in België vervoerd of verzonden ter bestemming van C in lidstaat 3, door of voor rekening van A, B of C.

Het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

De eerste leverancier (A) verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in België, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 39bis, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek, voor zover de voorwaarden van die vrijstelling voldaan zijn (zie 3.6.1), hetgeen inhoudt dat:

- de levering wordt verricht door een belastingplichtige (A) die niet onderworpen is aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen en de levering valt niet onder de winstmargeregeling;
- de levering wordt verricht voor een belastingplichtige (B) die als zodanig handelt in een andere lidstaat en er gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen;
- B zijn geldig btw-identificatienummer aan A heeft meegedeeld dat aan hem is toegekend door een andere lidstaat dan België;
- de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd door A verkoper, door B of voor hun rekening;
- A de handeling heeft opgenomen in de Belgisch btw-opgave van de intracommunautaire handelingen en dient deze tijdig in.

De eerste leverancier (A) is verplicht om de handeling op te nemen in zijn periodieke btw-aangifte (rooster 46) en in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

De tussenhandelaar (B) verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 2, lid 1, punt b), i), 20, eerste alinea, en 40 van de richtlijn 2006/112/EG).

B is in principe gehouden om zich op voorhand in lidstaat 3 voor btw-doeleinden te identificeren en dit door lidstaat 3 toegekende btw-identificatienummer mee te delen aan A.

Vervolgens verricht de tussenhandelaar (B) een levering zonder vervoer in lidstaat 3 aan de eindafnemer C (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) die in principe in die lidstaat aan de btw is onderworpen.

Het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

De eerste leverancier (A) verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in België (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) en die in België aan de btw is onderworpen. Hij is als schuldenaar gehouden om de btw over deze levering te voldoen via zijn periodieke btw-aangifte (zie artikel 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

De tussenhandelaar (B) verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in België, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek, voor zover de voorwaarden van die vrijstelling voldaan zijn (zie 3.6.1.), hetgeen inhoudt dat:

- de levering wordt verricht door een belastingplichtige (B) die niet onderworpen is aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen en de levering valt niet onder de winstmargeregeling;
- de levering wordt verricht voor een belastingplichtige (C) die als zodanig handelt in een andere lidstaat en er gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen;
- C zijn geldig btw-identificatienummer aan B heeft meegedeeld dat aan hem is toegekend door een andere lidstaat dan België;
- de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd door B verkoper, door C of voor hun rekening;
- B de handeling heeft opgenomen in de Belgische btw-opgave van de intracommunautaire handelingen en dient deze tijdig in.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in België verricht, is de tussenhandelaar (B) ook verplicht om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren en om de handeling op te nemen in zijn periodieke btw-aangifte (rooster 46, zie 3.7.1.) en in zijn btw-opgave van de intracommunautaire handelingen, die hij beide moet indienen in België.

De eindafnemer (C) verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) een intracommunautaire verwerving die er in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 2, lid 1, punt b), i), 20, eerste alinea en 40 van de richtlijn 2006/112/EG).

7.3.2. België is de lidstaat waar de tussenhandelaar is gevestigd (lidstaat 2)

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die

de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in lidstaat 3 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in lidstaat 3.

Het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

De eerste leverancier (A) verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG indien de voorwaarden voldaan zijn.

De tussenhandelaar B verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 2, lid 1, punt b), i), 20, eerste alinea, en 40 van de richtlijn 2006/112/EG). Deze is in principe gehouden om zich in lidstaat 3 voor btw-doeleinden te identificeren en het door die lidstaat toegekende btw-identificatienummer aan A mee te delen.

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in lidstaat 3 aan de eindafnemer C (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) die in principe in die lidstaat aan de btw is onderworpen.

Het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

De eerste leverancier A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die in lidstaat 1 aan de btw is onderworpen.

De tussenhandelaar B verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG indien de voorwaarden voldaan zijn.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in lidstaat 1 verricht, is de B verplicht om zich er op voorhand voor btw-doeleinden te identificeren.

De eindafnemer C verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 2, lid 1, punt b), i), 20, eerste alinea, en 40 van de richtlijn 2006/112/EG).

7.3.3. België is de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3)

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 2 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in België.

Het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

De eerste leverancier A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG indien de voorwaarden voldaan zijn.

De tussenhandelaar B verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). B is in principe gehouden om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren en om zijn Belgisch btw-identificatienummer mee te delen aan A.

B moet de intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt (zie 4.9.2.).

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in België aan de eindafnemer C (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die er in principe aan de btw is onderworpen.

Aangezien B niet gevestigd is in België en C een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek), wordt de btw over de tweede levering (B-C) verlegd naar C (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek), zodat laatstgenoemde wordt aangeduid als schuldenaar van de btw.

Mocht C een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen (zij behoren tot de 'groep van vier'), dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing en is B gehouden om een factuur met Belgische btw uit te reiken (die alle vermeldingen van artikel 5 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 bevat).

In dit laatste geval dient B de verschuldigde btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte (handeling in rooster 01, 02 of 03 en verschuldigde btw in rooster 54) die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

Het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

De eerste leverancier A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die in lidstaat 1 aan de btw is onderworpen.

De tussenhandelaar B verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG indien de voorwaarden voldaan zijn.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in lidstaat 1 verricht, is B verplicht om zich er op voorhand voor btw-doeleinden te identificeren.

De eindafnemer C verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). Hij moet deze intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt en via die aangifte de verschuldigde btw voldoen (zie artikel 51, § 1, 2°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek en 4.9.2).

Mocht C een belastingplichtige zijn die geen periodieke btw-aangiften moet indienen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw te onderwerpen, dan zou C eveneens een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verrichten (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). C moet dan de btw over de intracommunautaire verwerving van goederen voldoen via een bijzondere btw-aangifte (zie artikel 53ter van het Btw-Wetboek en 4.9.3.).

Mocht C een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn die tot de groep van vier behoort en niet gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen, dan zou de intracommunautaire verwerving van de goederen in België niet belastbaar zijn (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek). De intracommunautaire levering die B verricht, zou dan niet vrijgesteld zijn door artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG en zou in principe belast worden met btw in lidstaat 1. Wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van B en laatstgenoemde de Belgische drempel van 35.000 euro inzake verkopen op afstand zou overschrijden of hebben overschreden in het lopende of voorgaande kalenderjaar of geopteerd zou hebben voor het stelsel van verkopen op afstand, dan vindt de levering evenwel plaats in België en wordt ze in België aan de btw onderworpen (artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

7.4. Vereenvoudigingsmaatregelen voor intracommunautair driehoeksverkeer

7.4.1. Vereenvoudigingsmaatregelen in de btw-richtlijn

Bij intracommunautair driehoeksverkeer zonder vereenvoudiging is de belastingplichtige tussenhandelaar B in principe steeds verplicht om zich voor btw-doeleinden te identificeren in de:

- lidstaat van vertrek van de goederen (lidstaat 1) wanneer het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C), omwille van de intracommunautaire levering die hij er verricht;
- lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) wanneer het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B), omwille van de intracommunautaire verwerving die hij er verricht.

In het laatstgenoemde geval, waarbij het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B), heeft de Europese wetgever onder bepaalde voorwaarden vereenvoudigingsmaatregelen voorzien, die vermijden dat B zich in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) voor btw-doeleinden moet identificeren:

- de intracommunautaire verwerving door B in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) is niet belastbaar (zie artikel 141 van de richtlijn 2006/112/EG);
- de btw die verschuldigd is over de tweede levering (B-C) door B in lidstaat 3, wordt verlegd naar de in lidstaat 3 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon C (zie artikel 197 van de richtlijn 2006/112/EG).

7.4.2. Belgische vereenvoudigingsmaatregelen

De vereenvoudigingsmaatregelen bepaald in de richtlijn 2006/112/EG zijn van toepassing in de lidstaat van aankomst van de goederen en werden in het Belgisch Btw-Wetboek omgezet in:

- artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek;
- artikel 25quinquies, § 3, derde lid, van het Btw-Wetboek;
- artikel 51, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek.

7.4.3. Werking en voorwaarden van de vereenvoudigingsregeling in België, als België de lidstaat van aankomst van de goederen is

7.4.3.1. Situatie waarbinnen de vereenvoudiging kan worden toegepast

A verkoopt goederen aan B, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C:

- A is een in lidstaat 1 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige.
- B is een in lidstaat 2 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die niet in België is gevestigd.
- C is een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (belastingplichtige-indiener of lid van de groep van vier met een Belgisch btw-identificatienummer) en die er al dan niet toe gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in België.

Het vervoer van de goederen gebeurt door of voor rekening van A of B en wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B).

In deze situatie van intracommunautair driehoeksverkeer waarbij het vervoer van de goederen wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B), verricht B in de lidstaat van aankomst van de goederen (België):

- een aan de btw onderworpen intracommunautaire verwerving van goederen;
- en vervolgens een levering zonder vervoer aan de eindafnemer.

Bijgevolg moet B zich in principe in België voor btw-doeleinden identificeren, zijn Belgisch btw-identificatienummer meedelen aan A en periodieke btw-aangiften indienen.

7.4.3.2. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België

De vereenvoudigingsregeling zorgt ervoor dat onder de in 7.4.3.3. vermelde voorwaarden:

- de intracommunautaire verwerving van goederen die B in België verricht niet belastbaar is (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, van het Btw-Wetboek);
- de btw over de daaropvolgende levering zonder vervoer door B wordt verlegd naar de eindafnemer C.

C wordt dus aangeduid als schuldenaar van de btw (artikel 51, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek) en moet de verschuldigde btw voldoen aan de Schatkist via zijn Belgische periodieke of bijzondere btw-aangifte.

7.4.3.3. Voorwaarden

De vereenvoudigingsregeling is van toepassing onder volgende voorwaarden

7.4.3.3.1. De intracommunautaire verwerving van goederen in België wordt verricht door een niet in België gevestigde maar voor btw-doeleinden in een andere lidstaat (die bovendien een andere lidstaat is dan die van waaruit de goederen worden vervoerd of verzonden) geïdentificeerde belastingplichtige (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, eerste zin en b), van het Btw-Wetboek)

De tussenhandelaar B is niet gevestigd in de lidstaat van aankomst van de goederen (België), maar is geïdentificeerd voor btw-doeleinden in een andere lidstaat (lidstaat 2) dan de lidstaat van vertrek (lidstaat 1) of lidstaat van aankomst (België) van de goederen.

Wanneer B tegelijk in de **lidstaat van vertrek** van de goederen (lidstaat 1) en in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek of aankomst van de goederen (lidstaat 2) **is gevestigd en/of is geïdentificeerd voor btw-doeleinden**, mag B het hierboven beschreven vereenvoudigd stelsel toepassen op voorwaarde natuurlijk dat alle voorwaarden hiertoe vervuld zijn en het vervoer wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B) (zie in dit verband Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Bühler, zaak C-580/16, van 19.04.2018, punt 42.).

Als B niet gevestigd is in de **lidstaat van aankomst** van de goederen (lidstaat 3), maar hij er **voor btw-doeleinden geïdentificeerd is**, dan heeft hij de keuze: hij mag toepassing maken van de gewone regeling (zoals uiteengezet hierboven) of hij mag de vereenvoudigingsregeling toepassen (op voorwaarde dat aan alle andere voorwaarden ter zake is voldaan).

7.4.3.3.2. De intracommunautaire verwerving van goederen in België wordt verricht met het oog op een volgende levering van deze goederen in België door de tussenhandelaar (B) (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3°, a), van het Btw-Wetboek)

De vereenvoudigingsregeling kan dus enkel van toepassing zijn wanneer het intracommunautair vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen, van de eerste leverancier A (lidstaat 1) naar de eindafnemer C in een andere lidstaat (lidstaat 3), wordt toegerekend **aan de eerste levering (A-B)**.

Dit betekent dat de vereenvoudigingsregeling nooit van toepassing kan zijn wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van:

- de eindafnemer C (zie 7.2.2.3.);
- de tussenhandelaar B, voor zover het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C) (zie redenering onder 7.2.2.2.).

Het feit dat de tweede levering (B-C) zonder vervoer een levering zou betreffen met installatie of montage van de goederen door of voor rekening van de tussenhandelaar (B), vormt op zichzelf geen beletsel voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling.

7.4.3.3.3. De aldus door de tussenhandelaar (B) verworven goederen worden rechtstreeks uit een andere lidstaat (lidstaat 1) dan die waarin hij voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (lidstaat 2), verzonden of vervoerd naar de eindafnemer (C), voor wie hij (B) de volgende levering (B-C) verricht (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3^o, b), van het Btw-Wetboek)

Er moet sprake zijn van **intracommunautair driehoeksverkeer**, wat betekent dat de goederen het voorwerp uitmaken van twee opeenvolgende leveringen door twee verschillende belastingplichtigen (A en B), waarbij de goederen rechtstreeks worden vervoerd of verzonden van de eerste leverancier A (lidstaat 1) ter bestemming van de eindafnemer C in een andere lidstaat (lidstaat 3).

7.4.3.3.4. De eindafnemer (C) is een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3^o, c), van het Btw-Wetboek)

De eindafnemer C is met andere woorden:

- een belastingplichtige die gehouden is om periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2^o, van het Btw-Wetboek) in te dienen en die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
- een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen, maar die wel in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (bijv. een lid van de groep van vier met een Belgisch btw-identificatienummer).

Voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling volstaat het dat C een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is die over een Belgisch btw-identificatienummer beschikt. Het is op zich dus niet vereist dat hij in België:

- is gevestigd;
- een aansprakelijk vertegenwoordiger heeft laten erkennen als hij in een andere lidstaat dan België is gevestigd;
- gehouden is om in België al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

De verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 2^o, van het Btw-Wetboek in het kader van vereenvoudigd driehoeksverkeer, heeft op dit punt dus een ruimere werking dan de zogenaamde 'veralgemeende' verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5^o, van het Btw-Wetboek.

Laatstgenoemde bepaling kan immers slechts van toepassing zijn als de afnemer een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen of een niet in België gevestigde belastingplichtige die een aansprakelijk vertegenwoordiger heeft laten erkennen.

7.4.3.3.5. De eindafnemer C, is aangewezen als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) die is verricht door de tussenhandelaar B (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 3^o, d), van het Btw-Wetboek)

De tussenhandelaar B moet de eindafnemer C aanduiden als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

7.4.3.4. Btw-behandeling indien de voorwaarden vervuld zijn

De eerste leverancier A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, want:

- de levering wordt verricht door een belastingplichtige (A);
- de levering wordt verricht voor een belastingplichtige (B) die als zodanig handelt in een andere lidstaat en er gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen;
- B deelt aan A zijn btw-identificatienummer mee dat aan hem is toegekend door lidstaat 2;
- de goederen worden naar een andere lidstaat vervoerd door de verkoper, door de afnemer of voor hun rekening;
- A neemt de levering conform op in de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

De tussenhandelaar B deelt zijn btw-identificatienummer van lidstaat 2 mee aan zijn leverancier A en hij verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die **niet belastbaar** is (artikelen 25ter, § 1, tweede lid, 3° en 25quiquies, § 2, van het Btw-Wetboek). B is niet gehouden om zich in België voor btw-doeleinden te identificeren en is evenmin gehouden om de intracommunautaire verwerving op te nemen in een Belgische periodieke btw-aangifte.

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in België aan de eindafnemer C (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die aan de btw is onderworpen.

B moet C aanduiden als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

C moet de btw over de tweede levering (B-C) voldoen (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek) via:

- zijn periodieke btw-aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek als hij een belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van zulke aangiften;
- zijn bijzondere btw-aangifte bedoeld in artikel 53ter, van het Btw-Wetboek, als hij een belastingplichtige met een Belgisch btw-identificatienummer is die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon met een Belgisch btw-identificatienummer.

7.4.4. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België als België niet de lidstaat van vertrek, noch van aankomst van de goederen is (lidstaat 2)

7.4.4.1. Situatie

A verkoopt goederen aan B, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C:

- A is een in lidstaat 1 voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- B is een in België voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige die niet in lidstaat 3 is gevestigd;
- C is een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in lidstaat 3.

De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in lidstaat 3.

Het vervoer van de goederen wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B).

7.4.4.2. Werking van de vereenvoudigingsregeling in België

Indien de voorwaarden voldaan zijn, zal de vereenvoudigingsregeling in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) tot gevolg hebben dat de tussenhandelaar B zich er niet voor btw-doeleinden moet identificeren.

Bij toepassing van de vereenvoudigingsregeling zal B zijn geldig Belgisch btw-identificatienummer meedelen aan zijn leverancier A.

Aan de hand van het door B meegedeelde Belgisch btw-identificatienummer, kan A de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen (zie artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG) toepassen in de lidstaat van vertrek van de goederen (lidstaat 1), mits ook alle andere voorwaarden voldaan zijn. Voor de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen is het immers niet noodzakelijk dat het door de afnemer meegedeelde btw-identificatienummer is toegekend door de lidstaat van aankomst van de goederen.

Wanneer een belastingplichtige onder zijn Belgisch btw-identificatienummer een intracommunautaire verwerving verricht in een andere lidstaat, laat de **veiligheidsbepaling** (artikel 25quinquies, § 3, eerste lid, van het Btw-Wetboek) België in principe toe om die intracommunautaire verwerving aan de btw te onderwerpen, ook al worden de goederen niet vervoerd of verzonden naar België. Enkel indien de belastingplichtige kan aantonen dat de intracommunautaire verwerving aan de btw is onderworpen in de lidstaat van aankomst van de goederen, kan hij een teruggaaf van de Belgische btw bekomen (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Facet, gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08, van 22.04.2010) (zie 4.3.2.).

Artikel 25quinquies, § 3, derde lid, verhindert evenwel de toepassing van de veiligheidsbepaling ingeval van vereenvoudigd driehoeksverkeer.

7.4.4.3. Voorwaarden opdat de veiligheidsbepaling niet van toepassing is

7.4.4.3.1. De intracommunautaire verwerving van goederen is verricht in een andere lidstaat (lidstaat 3) door een belastingplichtige (B) die voor de btw-doeleinden in België is geïdentificeerd (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 1°, van het Btw-Wetboek)

België is niet de lidstaat van vertrek van de goederen, noch de lidstaat van aankomst van de goederen.

De tussenhandelaar B verricht de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) onder zijn Belgisch btw-identificatienummer.

7.4.4.3.2. De intracommunautaire verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een volgende levering van deze goederen in die andere lidstaat (lidstaat 3) door de tussenhandelaar (B) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 2°, van het Btw-Wetboek)

De vereenvoudigingsregeling kan dus enkel van toepassing zijn wanneer het intracommunautair vervoer of de intracommunautaire verzending van de goederen van de eerste leverancier A (lidstaat 1) naar de eindafnemer C in een andere lidstaat (lidstaat 3) wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B).

Dit betekent dat de vereenvoudigingsregeling nooit van toepassing kan zijn wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van:

- de eindafnemer C (zie 7.2.2.4.);
- de tussenhandelaar B, voor zover het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C) (zie redenering onder 7.2.2.2.).

7.4.4.3.3. De door de tussenhandelaar (B) verworven goederen worden rechtstreeks uit een andere lidstaat (lidstaat 1) dan België verzonden of vervoerd naar de eindafnemer (C) (in lidstaat 3) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 3°, van het Btw-Wetboek)

Er moet sprake zijn van intracommunautair driehoeksverkeer, wat betekent dat de goederen het voorwerp uitmaken van twee opeenvolgende leveringen door twee verschillende belastingplichtigen (A en B), waarbij de goederen rechtstreeks worden vervoerd of verzonden van de eerste leverancier A (lidstaat 1) ter bestemming van de eindafnemer C in een andere lidstaat (lidstaat 3).

7.4.4.3.4. De eindafnemer (C) is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van bestemming (lidstaat 3) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 4°, van het Btw-Wetboek)

Voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling volstaat het dat de eindafnemer C een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is die over een btw-identificatienummer beschikt dat aan hem is toegekend door de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3).

7.4.4.3.5. De eindafnemer (C) is door de tussenhandelaar (B) aangewezen als schuldenaar van de btw over de door B verrichte levering (B-C) (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 5°, van het Btw-Wetboek).

De tussenhandelaar B moet de eindafnemer C aanduiden als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

7.4.4.3.6. De tussenhandelaar (B) heeft voor de levering die hij verricht (B-C) de aangifteverplichtingen bedoeld in artikel 53sexies, § 1, 2°, van het Btw-Wetboek nageleefd (artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 6°, van het Btw-Wetboek)

De tussenhandelaar B moet de levering (B-C) aan de eindafnemer C opnemen in zijn Belgische btw-opgave van de intracommunautaire handelingen met vermelding van code 'T'.

Artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 6°, van het Btw-Wetboek preciseert op welke wijze het bewijs van belastingheffing in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer of de intracommunautaire verzending moet worden geleverd, door te verwijzen naar de specifieke verplichtingen die de B moet nakomen bij indiening van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen. Dergelijke verplichtingen moeten als formele voorwaarden worden beschouwd.

Overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit kan, wanneer een belastingplichtige nalaat te voldoen aan de formele voorwaarde van artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 6°, van het Btw-Wetboek, dit niet ertoe leiden dat de toepassing van artikel 25quinquies, § 3, derde lid, van het Btw-Wetboek in gevaar komt indien voor het overige voldaan is aan de materiële voorwaarden van artikel 25quinquies, § 3, derde lid, 1° tot 5°, van het Btw-Wetboek (zie in dit verband Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Bühler*, zaak C-580/16, van 19.04.2018, punten 44. en verder).

Niettemin kunnen twee gevallen van niet-naleving van een formele voorwaarde rechtvaardigen dat de veiligheidsbepaling niet wordt uitgeschakeld door artikel 25quinquies, § 3, derde lid, van het Btw-Wetboek. Dit is zo wanneer:

- de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Bühler*, zaak C-580/16, van 19.04.2018, punt 56.) Hij kan zich immers niet op het beginsel van de fiscale neutraliteit beroepen om vrijstelling van btw te verkrijgen. Hetzelfde geldt:

* in geval van misbruik (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Maks Pen*, zaak C-18/13, van 13.02.2014, punt 26.);

* wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Bonik*, zaak C-285/11, van 06.12.2012, punten 38. en 39., Arrest *Maks Pen*, C-18/13, van 13.02.2014, punt 27., Arrest *PPUH*, zaak C-277/14, van 22.10.2015, punt 48.).

- de schending van de formele vereiste het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Euro Tyre*, zaak C-21/16, van 09.02.2017, punten 38., 39., 42., Arrest *Bühler*, zaak C-580/16, van 19.04.2018, punt 59.).

7.4.4.4. Btw-behandeling indien de voorwaarden vervuld zijn

De eerste leverancier A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

De tussenhandelaar B deelt zijn Belgisch btw-identificatienummer mee aan A en hij verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3), onder zijn Belgisch btw-identificatienummer, een intracommunautaire verwerving die niet aan de btw is onderworpen (zie artikel 141 van de richtlijn 2006/112/EG).

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3) aan de eindafnemer C (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) die aan de btw is onderworpen.

B moet C aanduiden als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

C moet de btw over de tweede levering (B-C) voldoen (zie artikel 197 van de richtlijn 2006/112/EG).

B moet bovendien:

- de handeling opnemen in zijn Belgische periodieke btw-aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek:
- * inkomende handeling: maatstaf van heffing in rooster 81, 82 of 83 en rooster 86, er wordt geen verschuldigde btw vermeld in rooster 55;
- * uitgaande handeling: rooster 46 (58);
- de uitgaande handeling opnemen in de intracommunautaire opgave zoals bedoeld in artikel 53sexies, § 1, van het Btw-Wetboek met vermelding van code 'T' in de kolom 'Code'.

(58) Voor deze handelingen moet de opeisbaarheid van de belasting (hetgeen bepaalt in welke aangifte de handeling moet worden opgenomen) in principe worden vastgesteld volgens de wetgeving van de lidstaat waarin de levering plaatsvindt. Het is echter toegelaten om dezelfde regels toe te passen dan deze met betrekking tot de intracommunautaire leveringen van goederen.

7.5. Onecht driehoeksverkeer

7.5.1. De tussenhandelaar (B) is gevestigd in de lidstaat van vertrek van de goederen

Situatie:

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in België.

7.5.1.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

De eerste leverancier A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, voor zover de voorwaarden vervuld zijn.

De tussenhandelaar B verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid, en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). B is in principe gehouden om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren.

B moet de intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt (zie 4.9.2.).

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in België aan de eindafnemer C (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die er in principe aan de btw is onderworpen.

Aangezien B niet gevestigd is in België en C een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2° van het Btw-Wetboek), wordt de btw over de tweede levering (B-C) verlegd naar C (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek).

Mocht C een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen (een lid van de groep van vier), dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing.

In dit laatste geval dient B die zich in principe reeds voor btw-doeleinden heeft laten identificeren in België omwille van de intracommunautaire verwerving die hij er verricht, de verschuldigde btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

Vereenvoudigingsregeling

Als B voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan België of lidstaat 1, kan hij de vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer (7.4.3.) toepassen als alle voorwaarden voldaan zijn.

Het feit dat B ook gevestigd is in lidstaat 1, verhindert de toepassing van de vereenvoudigingsregeling niet. Dit houdt dus onder meer in dat hij de handeling onder zijn btw-identificatienummer van die andere lidstaat verricht en dat btw-identificatienummer meedeelt aan A en dat hij een factuur uitreikt die uitdrukkelijk C aanduidt als schuldenaar van de btw over de tweede levering (levering B-C).

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat het voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling volstaat dat C een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd (een belastingplichtige-indiener of een lid van de groep van vier met een Belgisch btw-identificatienummer). Het is dus op zich niet vereist dat hij in België:

- gevestigd is of in België over een aansprakelijk vertegenwoordiger beschikt;
- gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

7.5.1.2. Het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

De eerste leverancier A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die in lidstaat 1 aan de btw is onderworpen.

De tussenhandelaar B verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, wanneer voldaan is aan alle voorwaarden.

De eindafnemer C verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies,

§ 2, van het Btw-Wetboek). Hij moet deze intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt en via die aangifte de verschuldigde btw voldoen (zie artikelen 51, § 1, 2°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek en 4.9.2).

Mocht C een belastingplichtige zijn die geen periodieke btw-aangiften moet indienen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw te onderwerpen, dan zou C eveneens een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verrichten (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). C moet dan de btw over de intracommunautaire verwerving van goederen voldoen via een bijzondere btw-aangifte (zie artikel 53ter van het Btw-Wetboek en 4.9.3.).

Mocht C een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn die tot de groep van vier behoort en niet gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen, dan zou de intracommunautaire verwerving van de goederen niet belastbaar zijn (zie artikelen 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek). De intracommunautaire levering die B verricht, zou dan niet vrijgesteld zijn door artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG en zou in principe belast worden met btw in lidstaat 1. Wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van B en laatstgenoemde de Belgische drempel van 35.000 euro inzake verkopen op afstand zou overschrijden of hebben overschreden in het lopende of voorgaande kalenderjaar of geopteerd zou hebben voor het stelsel van verkopen op afstand, vindt de levering evenwel plaats in België en wordt ze in België aan de btw onderworpen (artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

7.5.2. De goederen blijven in de lidstaat van aankoop

Situatie:

A, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 2 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in België vervoerd of verzonden ter bestemming van C in België.

In deze situatie is er geen sprake van een intracommunautair vervoer, aangezien de goederen België niet verlaten. Ongeacht aan welke levering in deze kettingverkoop het vervoer wordt toegerekend (59), zullen beide leveringen in België plaatsvinden en in België aan de btw onderworpen zijn.

(59) Wanneer het vervoer door of voor rekening van tussenhandelaar B wordt verricht, zijn de regels van artikel 14, § 5, van het Btw-Wetboek niet van toepassing (zie 7.2.2.) aangezien er geen sprake is van een intracommunautair vervoer. Dit vormt evenwel geen probleem omdat beide leveringen in België plaatsvinden.

Aangezien de tussenhandelaar B niet gevestigd is in België en de eindafnemer C een in België gevestigde belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek), wordt de btw over de tweede levering (B-C) verlegd

naar C (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek), zodat laatstgenoemde wordt aangeduid als schuldenaar van de btw.

Mocht C een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen, dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing.

In dit laatste geval dient B zich voor btw-doeleinden te identificeren in België en de verschuldigde btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

7.5.3. De tussenhandelaar is gevestigd in een derde land

Situatie:

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in een derde land gevestigde belastingplichtige, die de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden ter bestemming van C in België.

7.5.3.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

Principe

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

De eerste leverancier A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, wanneer de voorwaarden vervuld zijn.

De tussenhandelaar B verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikel 25ter, § 1, eerste lid, en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). Deze is in principe gehouden om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren.

B moet de intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt (zie 4.9.2.).

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in België aan de eindafnemer C (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die in principe in die lidstaat aan de btw is onderworpen.

Aangezien B niet gevestigd is in België en C een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-

Wetboek), wordt de btw over de tweede levering (B-C) verlegd naar C (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek), zodat laatstgenoemde wordt aangeduid als schuldenaar van de btw.

Mocht C een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen, dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing.

In dit laatste geval dient B, die zich in principe reeds voor btw-doeleinden heeft laten identificeren in België omwille van de intracommunautaire verwerving die hij er verricht, de verschuldigde btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1° en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

Vereenvoudigingsregeling

Mocht B evenwel voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in een andere lidstaat dan België of lidstaat 1, dan kan hij de vereenvoudigingsregeling (zie 7.4.3.) toepassen als alle voorwaarden voldaan zijn.

Dit houdt dus onder meer in dat hij de handeling onder zijn btw-identificatienummer van die andere lidstaat verricht en dat btw-identificatienummer meedeelt aan A en dat hij een factuur uitreikt die uitdrukkelijk C aanduidt als schuldenaar van de btw over de tweede levering (levering B-C).

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat het voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling volstaat dat C een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon is die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. Het is dus op zich niet vereist dat hij in België:

- gevestigd is of in België over een aansprakelijk vertegenwoordiger beschikt;
- gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

7.5.3.2. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

De eerste leverancier A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die in lidstaat 1 aan de btw is onderworpen.

De tussenhandelaar B verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG wanneer de voorwaarden voldaan zijn.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in lidstaat 1 verricht, is B verplicht om zich er op voorhand voor btw-doeleinden te identificeren.

De eindafnemer C verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). Hij moet deze intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt en via die aangifte de verschuldigde btw voldoen (zie artikel 51, § 1, 2° en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek en 4.9.2.).

Mocht C een belastingplichtige zijn die geen periodieke btw-aangiften moet indienen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van

goederen in België aan de btw te onderwerpen, dan zou C eveneens een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verrichten (artikelen 25ter, § 1, eerste lid, en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek) (zie 4.2.3.2.). C moet dan de btw over de intracommunautaire verwerving van goederen voldoen via een bijzondere btw-aangifte (zie artikel 53ter van het Btw-Wetboek en 4.9.3.).

Mocht C een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn die tot de groep van vier behoort en niet gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen, dan zou de intracommunautaire verwerving van de goederen niet belastbaar zijn (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek) (zie 4.2.3.2.). De intracommunautaire levering die B verricht, zou dan niet vrijgesteld zijn door artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG en zou in principe belast worden met btw in lidstaat 1. Wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van B en laatstgenoemde de Belgische drempel van 35.000 euro inzake verkopen op afstand zou overschrijden of hebben overschreden in het lopende of voorgaande kalenderjaar of geopteerd zou hebben voor het stelsel van verkopen op afstand, vindt de levering evenwel plaats in België en wordt ze in België aan de btw onderworpen (artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

7.6. Vereenvoudigd driehoeksverkeer in een ketentransactie met meer dan drie partijen

Wanneer goederen het voorwerp uitmaken van een kettingverkoop tussen meer dan 3 partijen die allemaal in verschillende lidstaten voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd en de goederen rechtstreeks worden vervoerd van bij de eerste leverancier in de lidstaat van vertrek naar de laatste afnemer in de lidstaat van aankomst door of voor rekening van één van de partijen (behalve de laatste afnemer), stelt zich de vraag of vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer kan worden toegepast voor twee opeenvolgende leveringen (waarbij de eerste van die twee leveringen de levering met vervoer is) tussen 3 partijen in de ketting.

De fiscale administraties van de lidstaat van vertrek en van de lidstaat van bestemming bepalen soeverein de verplichtingen waaraan de respectievelijke operatoren zijn onderworpen die er belastbare handelingen verrichten.

Bovendien bepaalt de fiscale autoriteit van de lidstaat van aankomst van de goederen of er voor drie operatoren toepassing gemaakt kan worden van de onder 7.3. beschreven vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer.

Uit de richtsnoeren van het 113de btw-comité van 03.06.2019, blijkt dat de meeste lidstaten zulke toepassing aanvaarden voor zover alle voorwaarden van de vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer van toepassing zijn.

België aanvaardt op haar grondgebied (60) de toepassing van de vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer voor twee opeenvolgende leveringen (tussen 3 partijen) die deel uitmaken van een langere intracommunautaire ketentransactie, voor zover uiteraard alle voorwaarden zijn voldaan (zie 7.4.3.). Dit wordt toegelicht aan de hand van volgend vereenvoudigd voorbeeld:

(60) M.a.w. wanneer België de lidstaat van aankomst van het vervoer of de verzending van de goederen is.

Situatie:

A, een in lidstaat 1 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een in lidstaat 2 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die de goederen doorverkoopt aan C, een in lidstaat 3 gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, die tenslotte de goederen doorverkoopt aan D, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. De goederen worden rechtstreeks van bij A in lidstaat 1 vervoerd of verzonden naar D in België.

7.6.1. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de eerste levering (A-B)

7.6.1.1. Principe

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

A verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, voor zover de voorwaarden voldaan zijn.

B verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). B is in principe gehouden om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren.

B moet de intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt (zie 4.9.2.).

Vervolgens verricht B een levering zonder vervoer in België aan C (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die er in principe aan de btw is onderworpen. B moet als schuldenaar, de btw over deze levering voldoen aan de Schatkist (zie artikel 51, § 1, 1°, van het Btw-Wetboek) via zijn periodieke btw-aangifte (zie artikel 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek). De verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek is niet van toepassing aangezien C niet in België gevestigd is of beschikt over een aansprakelijk vertegenwoordiger zoals bedoeld in artikel 55, §§ 1 of 2, van het Btw-Wetboek.

Tenslotte verricht C een levering zonder vervoer in België aan D (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die in principe in België aan de btw is onderworpen.

Aangezien C niet gevestigd is in België en D een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2° van het Btw-Wetboek), wordt de btw over de derde levering (C-D) verlegd naar D (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek), zodat laatstgenoemde wordt aangeduid als schuldenaar van de btw.

Mocht D een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen, dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing.

In dit laatste geval dient C zich voor btw-doeleinden te identificeren in België en de verschuldigde btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

7.6.1.2. Vereenvoudigingsregeling

Mocht C evenwel voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in België, dan wordt aanvaard dat de vereenvoudigingsregeling (zie 7.4.3.) wordt toegepast tussen de eerste drie operatoren (A-B-C) als alle voorwaarden voldaan zijn.

B moet zich dan niet in België voor btw-doeleinden identificeren. Dit houdt onder meer in dat hij de handeling verricht onder zijn btw-identificatienummer van lidstaat 2 en dat btw-identificatienummer meedeelt aan A.

B moet C aanduiden als schuldenaar van de btw over de tweede levering (B-C) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

7.6.2. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de tweede levering (B-C)

7.6.2.1. Principe

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die er aan de btw is onderworpen.

B verricht een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, voor zover de voorwaarden voldaan zijn.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in lidstaat 1 verricht, is B verplicht om zich er op voorhand voor btw-doeleinden te identificeren.

C verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). Deze is in principe gehouden om zich op voorhand in België voor btw-doeleinden te identificeren. Hij moet deze intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt en via die aangifte de verschuldigde btw voldoen (zie artikelen 51, § 1, 2° en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek en 4.9.2.).

Tenslotte verricht C een levering zonder vervoer in België aan D (zie artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) die in principe in België aan de btw is onderworpen.

Aangezien C niet gevestigd is in België en D een in België gevestigde belastingplichtige is die gehouden is tot het indienen van periodieke btw-aangiften (zoals bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek), wordt de btw over de derde levering (C-D) verlegd naar D (zie artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek), zodat laatstgenoemde wordt aangeduid als schuldenaar van de btw.

Mocht D een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn of een belastingplichtige zijn die niet gehouden is om periodieke btw-aangiften in te dienen, dan is de verlegging van heffing van artikel 51, § 2, eerste lid, 5°, van het Btw-Wetboek niet van toepassing.

In dit laatste geval dient C zich voor btw-doeleinden te identificeren in België en de verschuldigde België btw te voldoen via de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op het aangiftetijdperk waarbinnen de btw opeisbaar is geworden (zie artikelen 51, § 1, 1°, en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek).

7.6.2.2. Vereenvoudigingsregeling

Mocht B evenwel voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in de lidstaat van vertrek van de goederen (lidstaat 1), dan kan de vereenvoudigingsregeling (zie 7.4.3.) wordt toegepast tussen de laatste drie operatoren (B-C-D) als alle voorwaarden voldaan zijn.

C moet zich dan niet in België voor btw-doeleinden identificeren. Dit houdt onder meer in dat hij de handeling verricht onder zijn btw-identificatienummer van lidstaat 3 en dat btw-identificatienummer mededeelt aan zijn leverancier B.

C moet D aanduiden als schuldenaar van de btw over de derde levering (C-D) aan de hand van een uitdrukkelijke vermelding op de factuur die hij aan laatstgenoemde moet uitreiken.

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat het voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling volstaat dat D een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is die in België voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. Het is dus op zich niet vereist dat hij in België:

- gevestigd is of in België over een aansprakelijk vertegenwoordiger beschikt;
- gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

7.6.3. Het vervoer of de verzending wordt toegerekend aan de derde levering (C-D)

7.6.3.1. Principe

De regels die bepalen aan welke levering het vervoer wordt toegerekend, worden besproken onder 7.2.2.

A verricht een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die er aan de btw is onderworpen.

B verricht vervolgens een levering zonder vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1 (zie artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG) en die er aan de btw is onderworpen.

C verricht tenslotte een intracommunautaire levering met vervoer die plaatsvindt in lidstaat 1, namelijk daar waar het vervoer van de goederen aanvangt (zie artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG).

Deze levering kan de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen genieten van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG, voor zover de voorwaarden voldaan zijn.

Omwille van de intracommunautaire levering die hij in lidstaat 1 verricht, is C verplicht om zich er op voorhand voor btw-doeleinden te identificeren.

D verricht in de lidstaat van aankomst van de goederen (België) een intracommunautaire verwerving die in principe aan de btw is onderworpen (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek). Hij moet deze intracommunautaire verwerving opnemen in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de btw opeisbaar wordt en via die aangifte de verschuldigde btw voldoen (zie artikelen 51, § 1, 2° en 53, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het Btw-Wetboek en 4.9.2).

Mocht D een belastingplichtige zijn die geen periodieke btw-aangiften moet indienen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen in België aan de btw te onderwerpen, dan zou D eveneens een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verrichten (zie artikelen 25ter, § 1, eerste lid en 25quinquies, § 2, van het Btw-Wetboek en 4.2.3.2.). D moet dan de btw over de intracommunautaire verwerving van goederen voldoen via een bijzondere btw-aangifte (zie artikel 53ter van het Btw-Wetboek en 4.9.3.).

Mocht D een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn die tot de groep van vier behoort en niet gehouden is om zijn intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsproducten aan de btw te onderwerpen, dan zou de intracommunautaire verwerving van de goederen niet belastbaar zijn (zie artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek en 4.2.3.2.).

De intracommunautaire levering die C verricht, zou dan niet vrijgesteld zijn door artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG en zou in principe belast worden met btw in lidstaat 1. Wanneer het vervoer of de verzending van de goederen wordt verricht door of voor rekening van B en laatstgenoemde de Belgische drempel van 35.000 euro inzake verkopen op afstand zou overschrijden of hebben overschreden in het lopende of voorgaande kalenderjaar of geopteerd zou hebben voor het stelsel van verkopen op afstand, vindt de levering evenwel plaats in België en wordt ze in België aan de btw onderworpen (artikel 15, § 1, van het Btw-Wetboek).

7.6.3.2. Geen mogelijkheid tot toepassing van de vereenvoudigingsregeling

De vereenvoudigingsregeling inzake intracommunautair driehoeksverkeer (zie 7.4.3.) kan noch door B, noch door C, worden toegepast aangezien het vervoer of de verzending van de goederen wordt toegerekend aan de laatste levering (C-D).

[\[Top\]](#)

8. Bijzonderheden inzake intracommunautaire handelingen door een Belgische btw-eenheid

8.1. Algemeen

De btw-eenheid laat toe om belastingplichtigen die in het binnenland zijn gevestigd en die in juridisch opzicht onafhankelijk zijn maar onderling financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar zijn verbonden als één belastingplichtige te beschouwen (artikel 4, § 2, van het Btw-Wetboek).

Het stelsel van de btw-eenheid wordt uitvoerig toegelicht in circulaire nr. AOIF 42/2007 (nr. E.T. 111.702) van 09.11.2007.

In deze circulaire wordt enkel toegespitst op de intracommunautaire handelingen van een Belgische btw-eenheid.

8.2. Afbakening begrip 'interne en externe handelingen'

Als '**interne handelingen**' van een btw-eenheid worden bedoeld de leveringen van goederen en de diensten die worden verricht tussen de leden van een btw-eenheid.

Als '**externe handelingen**' van een btw-eenheid worden bedoeld de leveringen van goederen en de diensten die elk lid verricht voor derden ten overstaan van de btw-eenheid.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in haar Arrest *Skandia America*, zaak C-7/13, van 17.09.2014 voor recht verklaard dat diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien dat filiaal lid is van een btw-eenheid. Dezelfde redenering geldt voor leveringen van goederen (zie beslissing nr. E.T.127.577 van 03.04.2015).

Als gevolg van dit arrest dienen met ingang van 01.07.2015 niet langer als interne handelingen, maar als externe handelingen van een btw-eenheid te worden beschouwd de leveringen van goederen tussen de in België gevestigde inrichting van een onderneming die lid is van een Belgische btw-eenheid en een in een ander land gevestigde inrichting van **dezelfde** onderneming (zie beslissing nr. E.T.127.577 van 03.04.2015).

Dienen eveneens te worden beschouwd als 'externe handelingen' van een btw-eenheid, de leveringen en diensten tussen een onderneming die lid is van een Belgische btw-eenheid en de in een ander land gevestigde inrichting van een **andere** onderneming die lid is van dezelfde btw-eenheid. In dit verband wordt voor de volledigheid opgemerkt dat de administratie weliswaar van bij de invoering van het stelsel van de btw-eenheid heeft aanvaard dat in de situatie waarbij lid A goederen levert aan de zetel/vestiging van lid B in een andere lidstaat, zonder de minste tussenkomst van (een van) de Belgische zetel(s)/vestigingen(en) van lid B, de verrichting wordt aangemerkt als een rechtstreekse intracommunautaire levering tussen lid A en de in het buitenland gelegen vestiging (B') en dus in feite werd aangemerkt als een externe handeling (zie circulaire AOIF nr. 42/2007 (nr. E.T.111.702) van 09.11.2007, punt 7.2.1.3.1., voetnoot 1 en punt 7.2.1.5.1., voetnoot 1).

8.3. Interne intracommunautaire handelingen die geacht worden in België plaats te vinden

8.3.1. Tussen leden onderling in België verrichte intracommunautaire leveringen

De interne handelingen van de btw-eenheid vallen in principe buiten de werkingssfeer van de btw.

Niettemin dient onder bepaalde voorwaarden het stelsel van de overbrengingen van artikel 12bis van het Btw-Wetboek te worden toegepast (zie 5.3). Dit wordt geïllustreerd aan de hand van volgend voorbeeld.

Ondernemingen A en B maken deel uit van dezelfde btw-eenheid. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat A en B geen buitenlandse inrichtingen hebben. A levert goederen aan B waarbij de goederen in het kader van deze levering het voorwerp uitmaken van een vervoer naar een andere lidstaat.

De verrichting dient als volgt te worden geanalyseerd:

-Toepassing van artikel 12bis van het Btw-Wetboek

De interne handeling verricht in België tussen A en B valt buiten het toepassingsgebied van de belasting. Daarentegen zal de in het kader van deze levering verrichte verzending van het goed naar de andere lidstaat beschouwd worden als een overbrenging van goederen die via het sub-btw-identificatienummer van B wordt gelijkgesteld met een door de btw-eenheid gerealiseerde intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek (zie 5.3.).

Deze overbrenging kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek genieten indien alle voorwaarden voldaan zijn (zie 5.3.6.).

Gelijklopend verricht B in de lidstaat van bestemming een handeling die in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat beschouwd wordt als een intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 20 van de richtlijn 2006/112/EG). Teneinde deze handeling te kunnen verrichten dient B zich voor btw-doeleinden te laten identificeren in deze lidstaat (B') en er bijgevolg te beschikken over een geldig btw-identificatienummer waaronder hij deze intracommunautaire verwerving verricht met inbegrip van het vervullen van de hieraan verbonden verplichtingen inzake het indienen van aangiften, de betaling en de aftrek van op deze handeling verschuldigde btw.

-Verplichtingen

Lid A van de btw-eenheid dient, via zijn sub-btw-identificatienummer, het in artikel 53, § 3, van het Btw-Wetboek voorziene specifiek document op te maken, voorzien van de vermeldingen bedoeld in artikel 5, § 1bis, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992.

Bovendien dient lid B van de btw-eenheid via zijn sub-btw-identificatienummer het in artikel 2 van koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992, voornoemd, bedoelde overbrengingsstuk op te maken. Dit document dient de in artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992, voornoemd, voorziene vermeldingen te bevatten (zie 5.3.8.3.).

Teneinde de opvolging van de goederen zowel binnen als buiten de btw-eenheid te verzekeren dient de naam of de maatschappelijke benaming van B, haar Belgisch sub-btw-identificatienummer, het adres van haar administratieve of maatschappelijke zetel en het door de lidstaat van bestemming van de goederen aan B toegekende btw-identificatienummer (B') op het document te worden vermeld.

De overbrenging wordt opgenomen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw-opeisbaar is geworden.

De overbrenging dient te worden opgenomen in de door lid B ingediende btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van de btw-eenheid, die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw-opeisbaar is geworden, met vermelding van het btw-identificatienummer dat door de lidstaat van bestemming werd toegekend aan B.

-Maatstaf van heffing

Overeenkomstig artikel 33bis van het Btw-Wetboek, is de maatstaf van heffing voor de in artikel 12bis van het Btw-Wetboek geviseerde leveringen de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke

goederen, of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht.

De maatstaf van heffing van de overbrenging is bijgevolg de aankoop prijs van B (dit wil zeggen de tussen A en B overeengekomen prijs).

8.3.2. Door een Belgisch lid verrichte overbrengingen van goederen naar een andere lidstaat

Aan de hand van volgend voorbeeld wordt de btw-behandeling toegelicht die van toepassing is wanneer een lid van de btw-eenheid een goed van zijn bedrijf overbrengt naar een andere lidstaat:

A is lid van een btw-eenheid in België. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat hij niet beschikt over buitenlandse inrichtingen. A verzendt goederen naar een maakloonwerker in lidstaat 1. De bewerkte goederen zullen vervolgens door A verkocht worden aan een in lidstaat 1 gevestigde belastingplichtige die aldaar gehouden is tot het indienen van periodieke aangiften.

-Toepassing van artikel 12bis van het Btw-Wetboek

De btw-eenheid verricht via het sub-btw-identificatienummer van A een overbrenging van goederen die, overeenkomstig artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek, wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel.

Deze overbrenging kan de vrijstelling van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek genieten indien alle voorwaarden voldaan zijn (zie 5.3.6.).

Gelijklopend verricht A in lidstaat 1 een handeling die in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat beschouwd wordt als een bestemming die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen in de zin van artikel 21 van de richtlijn 2006/112/EG.

Teneinde deze handeling te kunnen verrichten dient A zich voor btw-doeleinden te laten identificeren in lidstaat 1 (A') en er bijgevolg te beschikken over een geldig btw-identificatienummer waaronder hij deze intracommunautaire verwerving realiseert met inbegrip van het vervullen van de hieraan verbonden verplichtingen inzake het indienen van aangiften, de betaling en de aftrek van op deze belastbare handeling verschuldigde btw.

-Verplichtingen

Lid A van de btw-eenheid dient, gebruik makende van zijn sub-btw-identificatienummer van A, het in artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992, voornoemd, bedoelde overbrengingsstuk op te maken. Dit document dient de in artikel 5, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 verplichte vermeldingen te bevatten (zie 5.3.8.3.).

Teneinde de opvolging van de goederen zowel binnen als buiten de btw-eenheid te verzekeren, dient op het document de naam of de maatschappelijke benaming van A, haar Belgisch sub-btw-identificatienummer, het adres van haar administratieve of maatschappelijke zetel, alsook het door lidstaat 1 aan A toegekende btw-identificatienummer (A') te worden vermeld.

De overbrenging wordt opgenomen in rooster 46 van de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw-opeisbaar is geworden.

De overbrenging dient te worden opgenomen in de door lid A ingediende btw-opgave van de intracommunautaire handelingen van de btw-eenheid, die betrekking heeft op het aangiftetijdvak waarin de btw-opeisbaar is geworden, met vermelding van het btw-identificatienummer dat door lidstaat 1 werd toegekend aan A.

-Maatstaf van heffing

Overeenkomstig artikel 33bis van het Btw-Wetboek, is de maatstaf van heffing, voor de in artikel 12bis van het Btw-Wetboek bedoelde leveringen, de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen, of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht.

8.3.3. Intracommunautaire verwerving in België in het kader van een tussen leden van een btw-eenheid in een andere lidstaat verrichte levering

De leveringen die plaatsvinden in een andere lidstaat zijn onderworpen aan de in deze lidstaat geldende regelgeving.

De gevolgen inzake btw van de aankomst van de goederen in België worden toegelicht aan de hand van volgend voorbeeld:

A en B zijn leden van dezelfde Belgische btw-eenheid. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat A en B geen buitenlandse inrichtingen hebben en dat de btw-eenheid gehouden is om in België al haar intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. A verricht een levering van goederen aan B die plaatsvindt in een andere lidstaat. In het kader van deze levering worden de goederen vervoerd van die lidstaat naar België.

De verrichting dient als volgt te worden geanalyseerd:

-Toepassing van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek

De handeling die tussen A en B plaatsvindt in de lidstaat van vertrek, wordt in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat beschouwd als een intracommunautaire levering van goederen.

Teneinde deze handeling te kunnen verrichten, dient A in deze lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerd te zijn (A').

Gelijklopend verricht de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van B in België een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen in de zin van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

-Verplichtingen

A dient een factuur op te maken overeenkomstig de in de lidstaat van vertrek geldende regelgeving, hierbij gebruik makend van het btw-identificatienummer dat hem in deze lidstaat werd toegekend (A').

Teneinde de btw verschuldigd op deze intracommunautaire verwerving van goederen, in aftrek te kunnen brengen, dient de btw-eenheid deze factuur of, bij gebreke van een dergelijke factuur, het in artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992, voornoemd, bedoelde document bij te houden.

De intracommunautaire verwerving moet worden opgenomen in de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de verschuldigde btw opeisbaar is

geworden in roosters 81 en 86 (maatstaf van heffing incl. niet aftrekbare btw) en rooster 55 (verschuldigde btw). De aftrekbare btw wordt opgenomen in rooster 59.

-Maatstaf van heffing

Overeenkomstig artikel 26bis van het Btw-Wetboek wordt de maatstaf van heffing inzake intracommunautaire verwervingen vastgesteld op grond van dezelfde elementen als deze die in aanmerking worden genomen om de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen in het binnenland te bepalen.

Bijgevolg dient het door A aan B gefactureerde bedrag als maatstaf van heffing te worden weerhouden.

8.3.4. Bestemming gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving in het kader van een door een lid van de btw-eenheid verrichte overbrenging van een andere lidstaat naar België

Aan de hand van volgend voorbeeld wordt de btw-behandeling toegelicht die van toepassing is, wanneer een lid van de btw-eenheid een goed van zijn bedrijf overbrengt van een andere lidstaat naar België.

Voorbeeld:

A is lid van een Belgische btw-eenheid. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat A geen buitenlandse inrichtingen heeft en dat de btw-eenheid gehouden is om in België al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen.

A verzendt in een eerste fase goederen voor opslag naar een depothouder in lidstaat 1. Na enkele maanden brengt A de goederen in dezelfde toestand terug naar België (enkel deze verzending wordt hieronder besproken).

-Toepassing van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek

A verricht in lidstaat 1, via haar door deze lidstaat toegekend btw-identificatienummer (A'), een handeling die in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat beschouwd wordt als een overbrenging van goederen welke wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 17, § 1, van de richtlijn 2006/112/EG.

Gelijklopend verricht de btw-eenheid, via het sub-btw-identificatienummer van A, in België een bestemming die wordt gelijkgesteld aan een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen in de zin van artikel 25quater, § 1, van het Btw-Wetboek. Deze bestemming wordt evenwel vrijgesteld door artikel 40, § 1, 2^obis, van het Btw-Wetboek.

-Verplichtingen

A dient, conform de in de lidstaat van vertrek geldende wettelijke bepalingen, een document op te maken waarbij gebruik wordt gemaakt van haar door deze lidstaat toegekend btw-identificatienummer (A').

De bestemming die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel moet worden opgenomen in de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid met betrekking tot het aangiftetijdvak waarin de verschuldigde btw opeisbaar is geworden in roosters 81 en 86 (maatstaf van heffing incl. niet aftrekbare btw).

-Maatstaf van heffing

Overeenkomstig artikel 33bis van het Btw-Wetboek is de maatstaf van heffing op intracommunautaire verwervingen van goederen zoals bedoeld in artikel 25quater van het Btw-Wetboek de aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, bepaald op het tijdstip waarop die handelingen worden verricht.

8.4. Externe intracommunautaire handelingen

8.4.1. Algemeen

De door een lid van een btw-eenheid verrichte intracommunautaire handelingen (intracommunautaire leveringen en verwervingen) worden inzake btw geacht te zijn verricht door de btw-eenheid zelf. In dit verband wordt verwezen naar punten 3. en 4. hierboven.

8.4.2. Voor het geheel van hun activiteit vrijgestelde leden van een btw-eenheid ingevolge artikel 44 van het Btw-Wetboek

De uitzonderingsregeling voor leden van de groep van vier waarin een drempel van 11.200 euro (zie 4.2.3.2.) wordt voorzien waaronder bepaalde door artikel 44 van het Btw-Wetboek voor het geheel van hun activiteit vrijgestelde belastingplichtigen worden vrijgesteld van de verplichting om hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek), vervalt automatisch vanaf de toetreding tot een btw-eenheid.

Door zijn toetreding tot een btw-eenheid samen met andere belastingplichtigen wiens totale activiteit niet op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek is vrijgesteld, wordt de vrijgestelde belastingplichtige lid van een btw-eenheid die gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften. De btw-eenheid dient het geheel van de door de leden verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. Zodra een lid aankopen verricht in andere lidstaten dient ieder lid bijgevolg zijn eigen sub-btw-identificatienummer kenbaar te maken en de btw-eenheid dient de intracommunautaire verwerving van deze goederen aan te geven via haar periodieke aangifte.

Wanneer de btw-eenheid echter uitsluitend leden telt wiens totale activiteit op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek is vrijgesteld, is de btw-eenheid niet gehouden tot het indienen van periodieke aangiften. In dat geval kan de afwijkende regeling (zie 4.2.3.2.) toegepast worden waarbij bepaalde belastingplichtigen hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten onder een drempel van 11.200 euro niet aan de btw moeten onderwerpen (artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek). Voor de berekening van de drempel wordt rekening gehouden met de intracommunautaire verwervingen van goederen die worden verricht door alle leden samen.

Zodra deze drempel wordt overschreden of wanneer de btw-eenheid geopteerd heeft, dient ieder lid wanneer hij in een andere lidstaat aankopen verricht, zijn sub-btw-identificatienummer kenbaar te maken aan de verkoper en moet de btw-eenheid de intracommunautaire verwerving van deze goederen opnemen in de bijzondere aangifte.

8.4.3. Vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer

De vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer wordt uitvoerig toegelicht onder 7.4. waarnaar verwezen wordt. Hieronder wordt toegespitst op de gevolgen wanneer een Belgische btw-eenheid is betrokken samen met twee andere belastingplichtigen uit andere lidstaten.

8.4.3.1 België is lidstaat 1

De vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer kan toegepast worden wanneer één van de leden van de btw-eenheid (in dit geval A) de initiële leverancier is van de goederen (België is lidstaat 1) en alle voorwaarden voldaan zijn.

In deze situatie verricht de btw-eenheid, via het sub-btw-identificatienummer van A, een intracommunautaire levering.

8.4.3.2. België is lidstaat 3

De vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer kan eveneens toegepast worden wanneer een lid van de btw-eenheid (in dit geval C) de eindafnemer is van de goederen (België is lidstaat 3).

In deze situatie wordt de btw-eenheid, door het sub-btw-identificatienummer van C mede te delen, aangeduid als de schuldenaar van de btw die verschuldigd is op de binnenlandse levering onmiddellijk volgend op de intracommunautaire verwerving in België, verricht door B (tussenhandelaar met btw-identificatienummer in lidstaat 2).

8.4.3.3. België is lidstaat 2

In de situatie waarin het lid van de btw-eenheid (in dit geval B) de tussenhandelaar is (België is lidstaat 2, komt deze enkel tussen bij handelingen die plaatsvinden in een andere lidstaat om reden dat deze noch een intracommunautaire levering, noch een intracommunautaire verwerving verricht in België.

In principe worden deze handelingen geacht te zijn verricht door B zelf en niet door de btw-eenheid waarvan hij deel uitmaakt.

Niettemin wordt toegestaan dat B zijn Belgisch sub-btw-identificatienummer mededeelt aan zijn leverancier op voorwaarde dat de fiscale autoriteiten van zowel de lidstaat van vertrek als de lidstaat van bestemming zich niet verzetten tegen de toepassing van het vereenvoudigd driehoeksverkeer in deze situatie.

De btw-eenheid dient bijgevolg de onder 7.4.4. vermelde voorwaarden en verplichtingen te respecteren.

8.4.4. Kettingverkopen tussen twee leden van een btw-eenheid en een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige

Zoals reeds vermeld, vallen de interne handelingen van een btw-eenheid in België buiten het toepassingsgebied van de belasting.

Niettemin dienen de verrichtingen in het kader van een kettingverkoop tussen 2 leden van een btw-eenheid (A en B) en een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige (C) als volgt te worden geanalyseerd:

8.4.4.1. Voorbeeld 1

A, lid van een Belgische btw-eenheid, verkoopt goederen aan B, een ander lid van dezelfde btw-eenheid, welke de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in een andere lidstaat gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige (of niet belastingplichtige rechtspersoon, welke aldaar beschikt over een geldig btw-identificatienummer). Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat A en B niet over buitenlandse inrichtingen beschikken en dat C gehouden is om al zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. De goederen worden rechtstreeks verzonden of vervoerd van de opslagruimte van A in België naar C in de andere lidstaat.

De kwalificatie van een dergelijke handeling hangt af van het gegeven in welke relatie (A-B of B-C) het vervoer van de goederen van A naar C plaatsvindt:

8.4.4.1.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B

De levering tussen A en B valt buiten het toepassingsgebied van de belasting. De verzending van de goederen naar een andere lidstaat (in het kader van de levering tussen de leden van dezelfde btw-eenheid) wordt daarentegen aangemerkt als een overbrenging van goederen welke wordt gelijkgesteld met een door de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van B verrichte intracommunautaire levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Deze overbrenging wordt vrijgesteld van btw op grond van artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek indien voldaan is aan de voorwaarden (zie 5.3.6.).

Gelijklopend verricht B in de lidstaat van bestemming een handeling welke in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat beschouwd wordt als een intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 20 van de richtlijn 2006/112/EG). Teneinde deze handeling te kunnen verrichten, dient B zich voor btw-doeleinden te identificeren in deze lidstaat van bestemming (B'). B verricht vervolgens, via zijn door de lidstaat van bestemming toegekend btw-identificatienummer (B') een levering zonder vervoer welke, overeenkomstig artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek), geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de levering, dit wil zeggen in de andere lidstaat.

Betreffende de door de btw-eenheid en door haar leden na te leven verplichtingen voor de in België verrichte handelingen en de bepaling van de maatstaf van heffing van de overbrenging van de goederen wordt verwezen naar 8.3.1.

B dient de door de fiscale autoriteiten van de lidstaat van bestemming opgelegde reglementering na te leven betreffende de handelingen die hij daar verricht.

8.4.4.1.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C

De levering tussen A en B, die een levering zonder vervoer is, valt buiten het toepassingsgebied van de belasting.

De levering door B wordt beschouwd als een intracommunautaire levering van goederen verricht door de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van B en vrijgesteld van btw op grond van artikel 39bis van het Btw-Wetboek indien voldaan is aan de door die bepaling opgelegde voorwaarden (zie 3.6.).

C verricht vervolgens in de lidstaat van bestemming een intracommunautaire verwerving van goederen.

8.4.4.2. Voorbeeld 2

A, een in een andere lidstaat gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een lid van een Belgische btw-eenheid, welke de goederen op zijn beurt doorverkoopt aan C, een ander lid van dezelfde btw-eenheid. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat B en C niet over buitenlandse inrichtingen beschikken en dat de btw-eenheid gehouden is om al haar intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. De goederen worden rechtstreeks vervoerd van de opslagruimtes van A naar C in België.

De kwalificatie van een dergelijke handeling hangt af van het gegeven in welke relatie (A-B of B-C) het vervoer van de goederen van A naar C plaatsvindt:

8.4.4.2.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B

A verricht een levering met vervoer die, overeenkomstig artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek) geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het moment van verzending of aanvang van het vervoer naar de verwerper, namelijk in de andere lidstaat. Deze intracommunautaire levering wordt op grond van artikel 138, lid 1, van de richtlijn 2006/112/EG vrijgesteld van de btw indien voldaan is aan alle voorwaarden.

Gelijklopend verricht de btw-eenheid in België, via het sub-btw-identificatienummer van B, een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen in de zin van 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

De levering door B aan C in België is een levering zonder vervoer welke buiten het toepassingsgebied van de belasting valt.

8.4.4.2.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C

A verricht een levering zonder vervoer, welke, overeenkomstig artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek), geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de levering, namelijk in de andere lidstaat. Deze levering dient in deze lidstaat aan de btw te worden onderworpen.

B verricht vervolgens een levering met vervoer die, overeenkomstig artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek), geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van verzending of van aanvang van het vervoer naar de verwerper, namelijk in de andere lidstaat. B dient zich voor deze verrichting voor btw-doeleinden te laten identificeren in deze andere lidstaat (B').

Tenslotte verricht de btw-eenheid, via het sub-btw-identificatienummer van C, in België een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van goederen in de zin van artikel 25ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Betreffende de door de btw-eenheid en door haar leden na te leven verplichtingen voor de in België verrichte handelingen en de bepaling van de maatstaf van heffing op de intracommunautaire verwerving van de goederen, wordt verwezen naar 8.3.3.

B dient de door de fiscale autoriteiten van de lidstaat van vertrek opgelegde reglementering na te leven voor de handelingen die hij daar verricht.

8.4.4.3. Voorbeeld 3

A, een in een andere lidstaat gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een lid van een Belgische btw-eenheid, welke ze op zijn beurt doorverkoopt aan C, een ander lid van dezelfde btw-eenheid. C verkoopt de goederen door aan D, een in België gevestigde en voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat B en C niet over buitenlandse inrichtingen beschikken en dat de btw-eenheid en D gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. De goederen worden rechtstreeks verzonden of vervoerd van bij de opslagruimte van A naar D in België.

De kwalificatie van een dergelijke handeling hangt af van het gegeven in welke relatie (A-B, B-C of C-D) het vervoer van de goederen van A naar D plaatsvindt:

8.4.4.3.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B

Wat betreft de leveringen in de relaties A-B en B-C wordt verwezen naar 8.4.4.2.1. hierboven.

De levering in de relatie C-D wordt beschouwd als een door de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van C verrichte levering zonder vervoer, welke de btw opeisbaar maakt in België.

8.4.4.3.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C

Wat betreft de leveringen in de relaties A-B en B-C wordt verwezen naar 8.4.4.2.2. hierboven.

De levering in de relatie C-D wordt beschouwd als een door de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van C verrichte levering zonder vervoer, welke btw de opeisbaar maakt in België.

8.4.4.3.3. Het vervoer vindt plaats in de relatie C-D

A verricht een levering zonder vervoer, welke, overeenkomstig artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek), geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de levering, namelijk in de andere lidstaat. Deze levering dient in deze lidstaat te worden onderworpen aan de btw.

B verricht eveneens een levering zonder vervoer welke geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de levering, namelijk in de andere lidstaat. Deze levering maakt de btw opeisbaar in deze lidstaat.

C verricht vervolgens een levering met vervoer welke, overeenkomstig artikel 32, eerste alinea, van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek), geacht wordt plaats te vinden waar het goed zich bevindt op het ogenblik van verzending of aanvang van het vervoer naar de verwerper, namelijk in de andere lidstaat. Voor de uitvoering van deze verrichting dient C zich in deze lidstaat voor btw-doeleinden te laten identificeren (C').

Ten slotte verricht D in België een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 25ter, § 1, van het Btw-Wetboek.

De leden B en C van de btw-eenheid zijn enkel betrokken bij verrichtingen die in een andere lidstaat plaatsvinden omdat ze in België noch een levering noch een intracommunautaire verwerving verrichten. Het komt bijgevolg aan de fiscale autoriteit van de lidstaat van vertrek toe om de verplichtingen te bepalen waaraan B en C dienen te voldoen.

8.4.4.4. Voorbeeld 4

A, een in lidstaat 1 gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige, verkoopt goederen aan B, een lid van een Belgische btw-eenheid, welke ze op zijn beurt doorverkoopt aan C, een ander lid van dezelfde btw-eenheid. C verkoopt ze door aan D een in lidstaat 3 gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige. Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat B en C niet over buitenlandse inrichtingen beschikken en dat de btw-eenheid en D gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. De goederen worden rechtstreeks verzonden of vervoerd van bij de opslagruimte van A naar D in lidstaat 3.

De leden B en C van de btw-eenheid komen enkel tussen bij handelingen die in een andere lidstaat plaatsvinden (in lidstaat 1 of in lidstaat 3 naargelang het geval) omdat ze in België noch een levering noch een intracommunautaire verwerving van de goederen verrichten.

Enkel de fiscale autoriteiten van de lidstaat van vertrek en van de lidstaat van bestemming hebben de bevoegdheid om de verplichtingen te bepalen die B en C moeten naleven. Deze fiscale autoriteiten hebben eveneens de bevoegdheid om te bepalen of er een vereenvoudigingsregeling tussen 3 operatoren mogelijk is en of, in dat geval, B of C naargelang het geval zijn Belgisch sub-btw-identificatienummer mag meedelen aan zijn leverancier.

Indien het stelsel van het vereenvoudigd driehoeksverkeer is toegelaten, zal de btw-eenheid naargelang het geval via het sub-btw-identificatienummer van B of het sub-btw-identificatienummer van C, de verplichtingen moeten vervullen die uit dit stelsel voortvloeien.

8.4.4.5. Voorbeeld 5

A, een lid van een Belgische btw-eenheid verkoopt goederen aan B, een ander lid van dezelfde btw-eenheid, die ze op zijn beurt doorverkoopt aan C, een in lidstaat 2 gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige. C verkoopt de goederen door aan D, een in lidstaat 3 gevestigde en aldaar voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige (of een niet-belastingplichtige rechtspersoon). Ter vereenvoudiging veronderstellen we dat A en B niet over buitenlandse inrichtingen beschikken en dat de btw-eenheid, C en D gehouden zijn om al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. De goederen worden rechtstreeks verzonden of vervoerd van bij de opslagruimte van A in België naar D in lidstaat 3.

De kwalificatie van dergelijke handeling hangt af van de vraag aan welke levering (A-B, B-C of C-D) het vervoer van de goederen is verbonden.

8.4.4.5.1. Het vervoer vindt plaats in de relatie A-B

De tussen A en B in België verrichte handeling, valt buiten het toepassingsgebied van de belasting. Daarentegen zal de in het kader van deze levering verrichte verzending van de goederen naar een andere lidstaat aangemerkt worden als een door de btw-eenheid via het sub-btw-identificatienummer van B verrichte overbrenging die wordt gelijkgesteld met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 12bis, eerste lid, van het Btw-Wetboek.

Deze overbrenging wordt vrijgesteld van de btw overeenkomstig artikel 39bis, eerste lid, 4°, van het Btw-Wetboek indien alle door die bepaling opgelegde voorwaarden voldaan zijn (zie 5.3.6.).

Gelijklopend verricht B in lidstaat 3 een handeling die in principe door de fiscale autoriteiten van deze lidstaat zal beschouwd worden als een intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 20 van de richtlijn 2006/112/EG). Om deze handeling te kunnen verrichten, dient B zich in lidstaat 3 voor btw-doeleinden te laten registreren (B').

Vervolgens verricht B via zijn door lidstaat 3 toegekend btw-identificatienummer (B'), een levering zonder vervoer welke, overeenkomstig artikel 31 van de richtlijn 2006/112/EG (cf. artikel 14, § 1, van het Btw-Wetboek) geacht wordt plaats te vinden daar waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering, namelijk in de andere lidstaat.

Ten slotte verricht C eveneens een levering zonder vervoer die in lidstaat 3 wordt gelokaliseerd.

Wat betreft de door de btw-eenheid en door haar leden na te leven verplichtingen voor de in België verrichte handelingen en de bepaling van de maatstaf van heffing betreffende de overbrenging van de goederen wordt verwezen naar 8.3.1.

B dient de door de fiscale autoriteiten van de lidstaat van bestemming opgelegde reglementering na te leven voor de handelingen die hij aldaar verricht.

8.4.4.5.2. Het vervoer vindt plaats in de relatie B-C

De tussen A en B in België verrichte handeling, is een levering zonder vervoer die buiten het toepassingsgebied van de belasting valt.

De levering verricht door B, wordt beschouwd als een door de btw-eenheid, via het sub-btw-identificatienummer van B, verrichte intracommunautaire levering van goederen die wordt vrijgesteld op grond van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek indien alle door die bepaling opgelegde voorwaarden vervuld zijn.

C verricht vervolgens een intracommunautaire verwerving van goederen in de lidstaat van bestemming, gevolgd door een levering zonder vervoer aan D.

De vereenvoudigingsregeling inzake driehoeksverkeer kan worden toegepast tussen de btw-eenheid enerzijds, (via het sub-btw-identificatienummer van B) en partijen C en D anderzijds (zie 8.4.3.) voor zover de voorwaarden van die regeling worden vervuld in lidstaat 3.

8.4.4.5.3. Het vervoer vindt plaats in de relatie C-D

De tussen A en B in België verrichte handeling is een levering zonder vervoer die buiten het toepassingsgebied van de belasting valt.

De tussen B en C in België verrichte handeling wordt beschouwd als een door de btw-eenheid, via het sub-btw-identificatienummer van B verrichte levering zonder vervoer, welke de Belgische btw opeisbaar maakt.

De door C verrichte levering is een intracommunautaire levering met vervoer welke wordt vrijgesteld op grond van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek indien de door die bepaling opgelegde voorwaarden zijn vervuld.

Ten slotte verricht D een intracommunautaire verwerving van goederen in de lidstaat van bestemming.

Aangezien C een intracommunautaire levering verricht vanuit België, dient hij zich voor btw-doeleinden te laten registreren in België.

[\[Top\]](#)

9. Wijzigingen betreffende de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen

9.1. Algemeen

Deze afdeling bespreekt de wijzigingen aan de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen die in werking treden op 01.01.2020.

Deze opgave is al aan bod gekomen onder 3.7.2., 5.3.8.2., 6.2.3.3. en 7.4.4.3.6.

De inwerkingtreding van de regeling inzake voorraad op afroep op 01.01.2020 (zie 6.2.) brengt een aantal specifieke verplichtingen met zich mee op het vlak van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

Daarnaast werden ook nog een aantal andere punten gewijzigd met betrekking tot de modaliteiten van de btw-opgave.

Het nieuwe artikel 53sexies, § 1, 4°, van het Btw-Wetboek verplicht de belastingplichtige om aanvullende informatie te verstrekken wanneer hij goederen verzendt naar een andere lidstaat in het kader van de regeling voorraad op afroep.

Als gevolg van deze aanvullende verplichtingen zal de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen om praktische en technische informatica redenen vanaf 01.01.2020 bestaan uit twee delen:

- deel 1 betreft de btw-opgave zoals die bestond vóór 01.01.2020 op een paar nieuwigheden na;
- deel 2 betreft de gegevens die moeten worden meegedeeld wanneer een belastingplichtige goederen verzendt naar een andere lidstaat in het kader van de regeling voorraad op afroep.

9.2. Deel 1 van de btw-opgave

In deel 1 van de btw-opgave moeten de inlichtingen worden verstrekt op grond van artikel 53sexies, § 1, 1° tot 3°, van het Btw-Wetboek. Dit komt overeen met de btw-opgave zoals die bestond vóór 01.01.2020 op een paar nieuwigheden na.

9.2.1. Code

In de btw-opgave worden codes gebruikt om bepaalde handelingen te identificeren.

De code 'L' moet ook worden gebruikt voor de leveringen die in het kader van de regeling voorraad op afroep overeenkomstig artikel 12ter, § 3, van het Btw-Wetboek worden gelijkgesteld met een vrijgestelde intracommunautaire levering in de zin van artikel 39bis, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek.

Het betreffen de levering van goederen die aanvankelijk door de consignant werden verzonden vanuit België naar een andere lidstaat en op een later tijdstip in die lidstaat worden geleverd aan de consignataris binnen de toepassing van de regeling voorraad op afroep (zie 6.2.1.2.).

9.2.2. Verwijzing betreffende diensten

In artikel 1, 1°, e) van het nieuwe koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019 werd, in vergelijking met hetzelfde artikel van het koninklijk besluit nr. 50 van 09.12.2009, de bestaande tekst aangepast om nauwer aan te sluiten bij de bewoordingen van de tekst van de richtlijn 2006/112/EG.

De ruime verwijzing naar de 'communautaire bepalingen' werd aangepast door de meer specifieke verwijzing in artikel 262, eerste lid, c), van de richtlijn 2006/112/EG over te nemen.

Op die manier wordt het toepassingsgebied van de bepaling ook daadwerkelijk beperkt tot de diensten die overeenkomstig de basisregel B2B inzake de plaats van de dienst, plaatsvinden in de lidstaat van vestiging van de afnemer, aldaar niet vrijgesteld zijn en waarvoor de btw verschuldigd is door de afnemer (dit is het toepassingsgebied van artikel 196 van de richtlijn 2006/112/EG, cf. artikel 51, § 2, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek).

9.2.3. Rechtzetting materiële vergissing(en) in de btw-opgave

Er bestaat nu een explicietere en meer gedetailleerde regeling, waarin voortaan een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen twee situaties wanneer een deel 1 van de opgave van de intracommunautaire handelingen werd ingediend dat materiële vergissingen bevat (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019).

9.2.3.1. Correctie mogelijk binnen indieningstermijn van foutieve btw-opgave

Indien nog een nieuw deel 1 van de btw-opgave kan worden ingediend binnen de indieningstermijn gesteld voor het foutieve deel, moet een nieuw deel 1 van die opgave worden ingediend die voor de betrokken periode **alle gegevens correct herneemt**. Dit nieuwe deel 1 van de opgave zal het **vorige, foutieve deel dan volledig annuleren en vervangen**.

9.2.3.2. Correctie na indieningstermijn van foutieve opgave

Indien geen nieuw deel 1 van de opgave voor dezelfde periode meer kan worden ingediend omdat de indieningstermijn daarvoor is verstreken, kan dat deel 1 niet meer als dusdanig worden geannuleerd en vervangen.

In de plaats daarvan zal in het deel 1 van de eerstvolgende opgave die moet worden ingediend een specifieke correctie moeten worden opgenomen met betrekking tot het reeds ingediende deel, in aanvulling van de gegevens die moeten worden meegedeeld voor de periode waarop deel 1 van de eerstvolgende opgave betrekking heeft. In het geval van een correctie moet in de eerstvolgende opgave behoudens het btw-nummer van de afnemer, de code voor de aanduiding van de handeling (zie 9.2.1.) en het bedrag van de correctie (negatieve bedragen worden voorafgegaan door het teken '-') ook de periode van de opgave waarin de oorspronkelijk vermelde gegevens werden opgenomen, worden meegedeeld.

9.2.4. Wijze van indiening

Deel 1 van de btw-opgave moet langs elektronische weg worden ingediend.

Artikel 6, § 2, van koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019 voorziet echter voor de belastingplichtigen en de leden van een btw-entiteit in een ontheffing van de verplichting tot indiening langs elektronische weg zolang zij of in voorkomend geval de persoon die gemachtigd is om deel 1 van deze opgaven namens hen in te dienen, niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen.

Voor de indiening van deel 2 van deze opgave is er echter geen ontheffing voorzien. Deel 2 van de btw-opgave moet dus altijd langs elektronische weg worden ingediend.

Daarom zal de belastingplichtige die verplicht is om deel 2 van de btw-opgave in te dienen, de volledige opgave (dus ook deel 1) langs elektronische weg moeten indienen.

9.3. Deel 2 van de btw-opgave

Wat betreft de opname van verzendingen van goederen vanuit België naar een andere lidstaat in het kader van de regeling voorraad op afroep wordt verwezen naar 6.2.3.3.1.

Deel 2 van de btw-opgave van de intracommunautaire handelingen:

- kan uitsluitend langs elektronische weg worden ingediend
- moet niet worden ingediend als er voor een bepaald tijdvak geen gegevens zijn die moeten worden opgenomen (een nihil-opgave is voor deel 2 niet nodig).

Met betrekking tot de correctie van materiële vergissingen voor deel 2 van de intracommunautaire handelingen geldt dezelfde regeling als die werd ontworpen voor deel 1 van die opgave (zie 9.2.3.).

Inzake periodiciteit geldt grotendeels dezelfde regeling als voor deel 1 (zie artikel 11 van het koninklijk besluit nr. 50 van 11.12.2019).

10. Opheffingsbepaling

Volgende publicaties worden opgeheven en vervangen door deze circulaire:

- beslissing nr. E.T.79.380 van 25.10.1993
- aanschrijving nr. 16/1994 van 04.07.1994 (zie 6.2.4. voor de overgangsregeling)
- beslissing nr. E.T.83.119 van 20.04.1995
- beslissing nr. E.T.87.103 van 04.06.1996;
- beslissing nr. E.T.87.461 van 22.10.1996 (zie 6.2.4. voor de overgangsregeling)
- beslissing nr. E.T.92.567 van 15.05.1998
- beslissing nr. E.T.78.430 van 06.10.1999
- beslissing nr. E.T.111.180 van 10.05.2006
- circulaire nr. AIOF 38/2006 van 28.08.2006
- beslissing nr. E.T.119.687 van 15.03.2011
- beslissing nr. E.T.119.844 van 22.04.2011
- beslissing nr. E.T.123.179 van 27.03.2013
- beslissing nr. E.T.125.053 van 04.12.2013
- beslissing nr. E.T.124.203 van 31.03.2014
- beslissing nr. E.T.129.460 van 01.07.2016.

11. Inwerkingtreding

Deze circulaire is van toepassing vanaf 01.01.2020.

Met betrekking tot de regeling voorraad op afroep wordt verwezen naar de overgangsregeling beschreven onder 6.2.4.

Interne ref.: 135.109