

# Inleiding

De verklaring voor de bijzondere regels voor de leveringen met installatie of montage in de Btw-richtlijn schuilt in de btw-behandeling van leveringen waarbij de goederen vanuit buiten de EU komen en de installatie in de EU plaatsvindt. De bijzondere regels voor een levering met installatie of montage bewerkstellingen dat de levering inclusief de dienstcomponent wordt belast in de EU. Zonder deze bijzondere regels bestaat er een risico dat over een deel van de prestatie geen btw wordt geheven. Onderstaand voorbeeld illustreert dit.

Stel dat een Belg een keuken koopt inclusief installatie in het Verenigd Koninkrijk in 2021 waarbij de leverancier de keuken installeert in België voor € 15.000. Bij de invoer van de goederen (door de afnemer) is btw verschuldigd over de douanewaarde (€ 10.000). De dienstcomponent van € 5.000 ontsnapt op dat moment aan de heffing, omdat het in het Verenigd Koninkrijk deel uitmaakt van de prijs voor de exportlevering en in België geen onderdeel uitmaakt van de douanewaarde waarover btw is verschuldigd.

Dit probleem doet zich enkel voor bij invoer waarbij de koper optreedt als geadresseerde bij invoer, omdat in dat geval maatstaf van heffing bij invoer (de douanewaarde) geen rekening houdt met de installatie of montage. Over de levering wordt geen btw geheven, omdat die plaatsvindt buiten de EU (plaats van aanvang van het vervoer). Dit is anders als de leverancier optreedt als geadresseerde bij de invoer. In dat geval wordt de levering geacht in de lidstaat van invoer plaats te vinden waardoor de totale vergoeding voor de levering (inclusief installatie) onderworpen is aan de btw.

Het opsplitsen van de levering en de dienst zou in de situatie waarbij door de afnemer geïmporteerde goederen worden geïnstalleerd door de leverancier een eenvoudiger alternatief kunnen zijn voor de bijzondere regels inzake leveringen met installatie of montage. De vergoeding voor de dienst is dan het totale bedrag minus de douanewaarde. Maar ook in dat geval zijn er zeer specifieke gevallen waarbij men aan de btw-heffing ontsnapt. Dit is bijvoorbeeld het geval in een situatie waarin een btw-belastingplichtige die is gevestigd buiten de EU goederen koopt en invoert en die goederen vervolgens in de EU door de leverancier laat monteren aan een roerende zaak. Deze gevallen zijn in de praktijk echter eerder zeldzaam. Bovendien “ontsnapt” het dienstelement hier dan aan de heffing op basis van de lokalisatieregels (plaats van dienstregel) en niet omdat een deel van de vergoeding niet in de heffing wordt betrokken.

De gewone levering is belastbaar daar waar het goed zich op het tijdstip van levering bevindt of indien het vervoerd wordt, waar het vervoer aanvangt. Als de afnemer in het voorbeeld hiervoor reeds in het Verenigd Koninkrijk eigenaar is geworden van de onderdelen, zou men kunnen denken dat de levering plaatsvindt bij aanvang van het

vervoer. Dit klopt echter niet. Het goed (in casu een geïnstalleerde keuken) ontstaat immers pas wanneer de werkzaamheden zijn verricht en de keuken daadwerkelijk “opgeleverd” wordt. Het leveren en plaatsen van de keuken zal kwalificeren als werk in onroerende staat. Omdat je een goed niet kunt vervoeren voordat het bestaat, is het bij werk in onroerende staat (dat bestaat uit het leveren van goederen en de noodzakelijke installatie of montage waardoor er sprake is van werk in onroerende staat) altijd zo dat de handeling belast wordt in de lidstaat waar het onroerende goed is gelegen. Wat de keukentoestellen betreft, deze blijven roerend uit hun aard, waardoor we ons de vraag kunnen stellen of deze aparte lokalisatieregels moeten volgen. Gaat het meer bepaald om één prestatie of meerdere aparte prestaties? En als het gaat om één prestatie, gaat het dan om een levering of dienst? En wat voor levering (met installatie of montage of niet) of wat voor dienst (materieel werk of werk in onroerende staat)?

De bijzondere regel voor de plaats van een levering met installatie of montage voorkomt in intracommunautair verband wel complicaties wanneer onderdelen van het te installeren goed vanuit diverse lidstaten worden vervoerd. Zonder deze regel zou de leverancier overbrengingen aan moeten geven in de lidstaten waar de goederen vandaan komen en met intracommunautaire verwervingen gelijkgestelde overbrengingen in het land waar alle goederen aankomen voor de installatie. Voor die ICV is verlegging niet mogelijk en is dus registratie vereist. Vervolgens is de binnenlandse levering aan de afnemer belast met btw. De “plaats van levering regel” voor leveringen met installatie of montage voorkomt deze problematiek. Bijgevolg is dit het belangrijkste voordeel van de aparte regeling voor leveringen met installatie of montage.

In art. 36 Btw-richtlijn is opgenomen dat de lidstaat waar de installatie plaatsvindt moet voorkomen dat dubbele heffing plaatsvindt.

Wanneer een leverancier goederen die vanuit lidstaat A komen in lidstaat B installeert, kan immers dubbele heffing optreden. Als de afnemer van goederen de goederen intracommunautair verwerft, is de afnemer immers verwervings-btw verschuldigd terwijl de leverancier ook btw is verschuldigd in lidstaat B over de levering met installatie of montage. Daarom is in de Btw-richtlijn bepaald dat er geen overbrenging (d.i. een met een intracommunautaire verwerving gelijkgestelde belaste handeling) plaatsvindt wanneer de verwerving geschiedt in het kader van een levering met installatie of montage (zie art. 12bis en art. 25quater, §1 WBTW). Bovendien zijn ook de regels voor afstandsverkopen niet van toepassing.

Wanneer een leverancier goederen die van buiten de EU komen in een lidstaat installeert, kan in principe nog steeds dubbele heffing optreden. Als de afnemer de goederen zelf invoert in de lidstaat waarin de installatie plaatsvindt, is de afnemer de invoerbtw verschuldigd terwijl de leverancier in die lidstaat ook btw zal factureren over de geïnstalleerde goederen.

Er is in België een specifieke regeling die deze dubbele heffing voorkomt.

Overeenkomstig artikel 6, § 3, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 7, is de geadresseerde bij invoer de leverancier door wie of voor wiens rekening de installatie of montage wordt gedaan, wanneer:

- de ingevoerde goederen door of voor rekening van de leverancier in België worden geïnstalleerd of gemonteerd;
- de levering bij toepassing van artikel 14, § 3, van het Btw-Wetboek in België plaatsvindt.

De toegevoegde waarde van de bijzondere regel voor de plaats van een levering met installatie of montage is in de praktijk echter vooral gelegen in de situatie waarin onderdelen uit diverse lidstaten in een andere lidstaat worden overgebracht in het kader van een installatie of montage.