

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

---

SERVICE PUBLIC FEDERAL  
FINANCES

---

---

FEDERALE OVERHEIDSDIENST  
FINANCIEN

---

Avant-projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le lieu de certaines prestations de services et le régime de la marge bénéficiaire applicable à la livraison d'objets d'art, de collection et d'antiquité

Voorontwerp van wet tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de plaats van sommige diensten en betreffende de winstmargeregeling op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten

PHILIPPE, Roi des Belges,

FILIP, Koning der Belgen,

*A tous, présents et à venir, SALUT.**Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen,  
ONZE GROET.*

Sur la proposition du ministre des Finances,

Op de voordracht van de minister van Financiën,

NOUS AVONS ARRETE ET ARRETONS :

HEBBEN WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ:

Le ministre des Finances est chargé de présenter en notre nom à la Chambre des représentants le projet de loi dont la teneur suit :

De minister van Financiën is ermee belast in onze naam bij de Kamer van volksvertegenwoordigers het ontwerp van wet in te dienen waarvan de tekst hierna volgt:

**Article 1<sup>er</sup>.** La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

**Artikel 1.** Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

**Art. 2.** La présente loi transpose partiellement la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant la directive 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, conformément à l'article 3, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive.

**Art. 2.** Deze wet voorziet in de gedeeltelijke omzetting van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft, overeenkomstig artikel 3, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn.

**Art. 3.** L'article 21, § 3, 3°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, remplacé par la loi du 29 décembre 2010, est remplacé par ce qui suit :

"3° à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu lorsque la prestation consiste à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations de services accessoires à cet accès.

L'alinéa 1<sup>er</sup> ne s'applique pas à l'accès aux manifestations visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> lorsque la présence est virtuelle ;".

**Art. 4.** À l'article 21*bis* du même Code, inséré par la loi du 26 novembre 2009 et modifié en dernier lieu par la loi du 2 avril 2021, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, le 5° est complété par un alinéa rédigé comme suit :

"Lorsque les prestations de services et les prestations de services accessoires à celles-ci se rapportent à des manifestations ou activités qui sont diffusées ou mises à disposition virtuellement, le lieu des prestations de services est toutefois réputé se situer à l'endroit où le non-assujetti est établi, à son domicile ou sa résidence habituelle ;" ;

2° dans le paragraphe 3, la phrase liminaire est remplacée par la phrase :

"Afin d'éviter les cas de double imposition ou non-imposition ou des distorsions de concurrence, le Roi peut, pour les prestations de services visées aux paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, 5°, alinéa 2, 7°, 9° et 10° ou pour certaines d'entre-elles :".

**Art. 5.** L'article 58, § 4, 4°, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, inséré par l'arrêté royal du 23 décembre 1994 et confirmé par la loi du 15 octobre 1998, est remplacé par ce qui suit :

"sous réserve qu'aucun taux réduit n'ait été appliqué aux objets d'art, de collection ou d'antiquité concernés, livrés à un assujetti-

**Art. 3.** Artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, vervangen bij de wet van 29 december 2010, wordt vervangen als volgt:

"3° de plaats waar het evenement daadwerkelijk plaatsvindt wanneer de dienst bestaat in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangsverlening samenhangende diensten.

Het eerste lid is niet van toepassing op het verlenen van toegang tot de in het eerste lid bedoelde evenementen indien de aanwezigheid virtueel is;".

**Art. 4.** In artikel 21*bis* van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 26 november 2009 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 2 april 2021, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in paragraaf 2, wordt de bepaling onder 5° aangevuld met een lid, luidende:

"Indien de in het eerste lid bedoelde diensten en de daarmee samenhangende diensten betrekking hebben op evenementen of activiteiten die worden gestreamd of anderszins virtueel ter beschikking worden gesteld, wordt evenwel als plaats van de dienst aangemerkt de plaats waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft;" ;

2° in paragraaf 3, wordt de inleidende zin vervangen als volgt:

"Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van de belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kan de Koning voor de diensten als bedoeld in de paragrafen 1 en 2, 5°, tweede lid, 7°, 9° en 10° of voor sommige ervan:".

**Art. 5.** Artikel 58, § 4, 4°, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij het koninklijk besluit van 23 december 1994 en bekrachtigd bij de wet van 15 oktober 1998, wordt vervangen als volgt:

"indien geen verlaagd tarief is toegepast op de betrokken kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die aan een

revendeur ou importés par celui-ci, les assujettis-revendeurs peuvent opter pour l'application du régime particulier pour les livraisons :

a) d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;

b) d'objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;

c) d'objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur."

**Art. 6.** Dans la rubrique XXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, remplacée par l'arrêté royal du 23 décembre 1994, le paragraphe 1<sup>er</sup> est remplacé par ce qui suit :

"§ 1<sup>er</sup>. Le taux réduit est applicable aux livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité visés au paragraphe 2.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, le taux réduit n'est pas applicable aux livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité visés au paragraphe 2 pour lesquelles le régime particulier visé à l'article 58, § 4, du Code est appliqué."

**Art. 7.** La présente loi entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

..., le ...

belastingplichtige wederverkoper worden geleverd of door hem worden ingevoerd, kunnen belastingplichtige wederverkopers kiezen voor de toepassing van de bijzondere regeling op leveringen:

a) van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;

b) van kunstvoorwerpen die aan hen zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden;

c) van kunstvoorwerpen die aan hen zijn geleverd door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper."

**Art. 6.** In rubriek XXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, vervangen bij het koninklijk besluit van 23 december 1994, wordt paragraaf 1 vervangen als volgt:

"§ 1. Het verlaagd tarief is van toepassing op de levering van de in paragraaf 2 bedoelde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

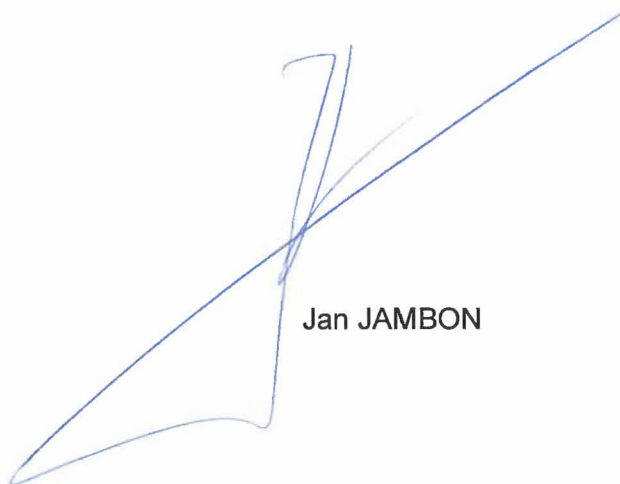
In afwijking van het eerste lid is het verlaagd tarief niet van toepassing op de levering van de in paragraaf 2, bedoelde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten waarop de in artikel 58, § 4, van het Wetboek bedoelde bijzondere regeling wordt toegepast."

**Art. 7.** Deze wet treedt in werking op de dag waarop ze in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

..., ...

Par le Roi :  
Le ministre des Finances,

Van Koningswege:  
De minister van Financiën,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized 'J' followed by a diagonal stroke and a loop at the bottom.

Jan JAMBON

## ROYAUME DE BELGIQUE

### SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

**Avant-projet de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le lieu de certaines prestations de services et le régime de la marge bénéficiaire applicable à la livraison d'objets d'art, de collection et d'antiquité**

### EXPOSÉ DES MOTIFS

**MESDAMES, MESSIEURS,**

Le projet de loi que le gouvernement a l'honneur de soumettre à votre approbation a pour objet d'apporter des modifications aux dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : "le Code"), suite à la transposition partielle de la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives (EU) 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : "la directive 2022/542").

Le présent projet a fait l'objet de l'avis du Conseil d'État n° 74.911/3 du 22 décembre 2023. Il a été tenu compte des remarques formulées dans cet avis. Il a également fait l'objet de l'avis du Conseil d'État n° **XX.XXX/3** du **XX XX** 2025, ce projet ayant dû être soumis pour avis une seconde fois compte tenu des modifications de fond apportées à l'avant-projet de loi soumis une première fois pour avis à la section de législation du Conseil d'État.

## KONINKRIJK BELGIE

### FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

**Voorontwerp van wet tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de plaats van sommige diensten en betreffende de winstmargeregeling op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten**

### MEMORIE VAN TOELICHTING

**DAMES EN HEREN,**

Het wetsontwerp dat de regering de eer heeft u ter goedkeuring voor te leggen, brengt wijzigingen aan in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "het Wetboek") ingevolge de gedeeltelijke omzetting van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft (hierna: "Richtlijn 2022/542").

Dit ontwerp heeft het voorwerp uitgemaakt van het advies van de Raad van State nr. 74.911/3 van 22 december 2023. Er werd rekening gehouden met de opmerkingen in dit advies. Het heeft ook het voorwerp uitgemaakt van het advies van de Raad van State nr. **XX.XXX/3** van **XX XX** 2025, aangezien dit project een tweede keer voor advies moest worden voorgelegd vanwege de inhoudelijke wijzigingen die zijn aangebracht in het voorontwerp van wet dat initieel voor advies aan de afdeling wetgeving van de Raad van State werd voorgelegd.

## Considérations générales

La directive 2022/542 contient une série de modifications importantes à la réglementation européenne relative à la possibilité pour les États membres d'appliquer des taux de TVA réduits.

Désormais, en vertu des nouvelles dispositions, les États membres :

- peuvent appliquer un seul taux normal de minimum quinze p.c. (article 97 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive 2006/112/CE), non modifié) ;

- peuvent appliquer deux taux réduits de minimum cinq p.c. mais uniquement pour les biens et services énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112/CE et couverts par un maximum de 24 points figurant à cette annexe III (article 98, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE) ;

- peuvent sur cette base, notamment, appliquer un taux réduit de minimum cinq p.c. sur la livraison des objets d'art, de collection ou d'antiquité énumérés à l'annexe IX, parties A, B et C de la directive 2006/112/CE, qu'ils aient ou non par le passé appliqué un tel taux réduit sur ces biens (article 98, paragraphe 1 et annexe III, point 26), de la directive 2006/112/CE), lorsque cette livraison n'est pas soumise au régime de la marge ;

- peuvent appliquer un taux réduit inférieur au seuil minimal de cinq p.c. et/ou un taux zéro aux biens et services couverts par un maximum de sept points figurant à l'annexe III de la directive 2006/112/CE, mais limités d'une part, aux biens et services couverts par les points 1), 2), 3), 4), 5), 6) et 10 *quater*) de cette annexe III et d'autre part, aux biens et services couverts par tout autre point de cette annexe III, sous les conditions prévues à l'article 105 *bis*, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE (article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE).

## Algemene toelichtingen

Richtlijn 2022/542 omvat een aantal ingrijpende wijzigingen in de Europese regelgeving met betrekking tot de mogelijkheden voor lidstaten om verlaagde btw-tarieven toe te passen.

Op grond van de nieuwe bepalingen kunnen lidstaten voortaan:

- één normaal tarief van minimum vijftien pct. toepassen (artikel 97 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "Richtlijn 2006/112/EG"), ongewijzigd);

- twee verlaagde tarieven van minimaal vijf pct. toepassen, maar enkel voor de goederen en diensten opgenomen in bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG en dat ten belope van maximaal 24 punten uit die bijlage III (artikel 98, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG);

- zonder beperking een verlaagd btw-tarief van minimaal vijf pct. toepassen op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zijn opgesomd in de bijlage IX, delen A, B, en C van Richtlijn 2006/112/EG, ongeacht of die lidstaten in het verleden al dan niet al een dergelijk verlaagd btw-tarief op die goederen hebben toegepast (artikel 98, lid 1, en bijlage III, punt 26), van Richtlijn 2006/112/EG), wanneer die levering niet aan de winstmargeregeling wordt onderworpen;

- één superverlaagd tarief lager dan vijf pct. en/of een nultarief toepassen met betrekking tot maximaal zeven punten van goederen of diensten opgenomen in bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, maar beperkt tot enerzijds de goederen en diensten opgenomen in de punten 1), 2), 3), 4), 5), 6) en 10 *quater*) van die bijlage III en anderzijds de goederen en diensten opgenomen in elk ander punt van die bijlage III, onder de voorwaarden voorzien in artikel 105 *bis*, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG III (artikel 98, lid 2, van Richtlijn 2006/112/EG).

L'application ou non de taux réduits de TVA ou d'un taux zéro reste optionnelle pour les États membres, dans les limites fixées par la directive 2006/112/CE. Par conséquent, la directive 2022/542 ne prévoit pas de date ou de délai de transposition spécifique pour ces dispositions. Toutefois, les États membres pouvaient, s'ils le souhaitaient, faire usage de ces dispositions facultatives dès la date d'entrée en vigueur de cette directive, qui, conformément à son article 5, a été fixée à la date de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne, soit le 6 avril 2022.

La Belgique a entre-temps déjà fait usage des possibilités complémentaires offertes par le texte de cet annexe III. Ainsi, l'article 1<sup>er</sup> *quater*/1 de l'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (ci-après : l'arrêté royal n° 20) a prévu un taux réduit (temporaire) de TVA à partir du 1<sup>er</sup> avril 2022 jusqu'au 31 décembre 2024 pour les travaux immobiliers ayant pour objet la fourniture et l'installation dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation, de panneaux solaires photovoltaïques, de panneaux solaires thermiques et de chauffe-eaux solaires ainsi que de pompes à chaleur.

Outre les dispositions facultatives susmentionnées, la directive 2022/542 contient également un certain nombre de dispositions obligatoires qui devaient être transposées uniformément par les États membres dans leur législation nationale avant le 31 décembre 2024. Cela concerne en particulier un certain nombre de dispositions relatives à la localisation de certaines prestations de services (en particulier des services spécifiques consistant à donner accès) et une disposition relative au régime particulier (plus particulièrement, le régime de la marge bénéficiaire) applicable à la livraison de biens d'occasion et d'objets d'art, de collection et d'antiquité.

Bien que l'article 3, paragraphe 1, de la directive 2022/542 prévoit que les États membres adoptent et publient, au plus tard le 31 décembre 2024, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer

Deze basisbepalingen, samen met een aantal afwijkende bepalingen die er verband mee houden, zijn optionele bepalingen voor de lidstaten binnen de door Richtlijn 2006/112/EG vastgelegde klijtlijnen. Dienovereenkomstig werd in Richtlijn 2022/542 geen specifieke omzettingsdatum of -termijn voorzien voor die bepalingen. Lidstaten konden desgewenst wel van die optionele bepalingen gebruik maken vanaf de datum van inwerkingtreding van die richtlijn, die overeenkomstig artikel 5 van die richtlijn werd vastgesteld op de datum van de bekendmaking ervan in het Publicatieblad van de Europese Unie, met name op 6 april 2022.

België heeft ondertussen al gebruik gemaakt van de bijkomende mogelijkheden die de tekst van die bijlage III biedt. Zo voorzagt bijvoorbeeld artikel 1<sup>er</sup> *quater*/1 van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven (hierna: "koninklijk besluit nr. 20") met ingang van 1 april 2022 tot en met 31 december 2024 in een (tijdelijk) verlaagd btw-tarief met betrekking tot het werk in onroerende staat dat tot voorwerp heeft de levering met plaatsing in, op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen, van fotovoltaïsche zonnepanelen, thermische zonnepanelen en zonneboilers, evenals van warmtepompen.

Naast de voormelde optionele bepalingen bevat Richtlijn 2022/542 evenwel ook een aantal dwingende bepalingen die door lidstaten uiterlijk op 31 december 2024 op een uniforme manier moesten worden omgezet in de interne regelgeving. Het betreft met name een aantal bepalingen met betrekking tot de plaats van bepaalde diensten (in het bijzonder specifieke diensten van toegangverlening) en een bepaling inzake de bijzondere regeling (met name de winstmargeregeling) van toepassing op de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiekstukken.

Ondanks het feit dat artikel 3, lid 1, van Richtlijn 2022/542 voorziet dat de lidstaten uiterlijk op 31 december 2024 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vaststellen en bekendmaken om aan artikel 1, punten 1), 2), 5),

aux dispositions figurant à l'article 1<sup>er</sup>, points 1), 2), 5), 7), 12), en ce qui concerne la suppression de l'article 103 de la directive 2006/112/CE, et 20), et à l'article 2, le précédent gouvernement n'a pas été en mesure de s'accorder sur tous les aspects liés à la présente transposition. La période d'affaires courantes qui s'est écoulée depuis les élections fédérales n'a, compte tenu des décisions de nature politique qui devaient être prises, pas plus permis de dégager un compromis sur ce sujet.

Le présent projet a dès lors pour objet de combler cette lacune et d'exécuter les obligations de transposition qui découlent de l'article 3, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2002/542.

## Commentaire des articles

### Article 1<sup>er</sup>

Conformément à l'article 83 de la Constitution, cet article précise que le projet concerne une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

### Art. 2

L'article 2 prévoit que le présent projet transpose partiellement la directive 2022/542. Au point 3 de son avis 74.911/3 précité, le Conseil d'État suggère d'indiquer que les dispositions transmises transposent l'article 3, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2022/542 précitée. En réalité, la présente transposition ne concerne pas directement cet article 3, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive mais bien l'article 1<sup>er</sup>, points 1), 2), 5), 7), 12) (en partie) et 20) ainsi que l'article 2 de cette directive (mentionné à l'article 3, paragraphe 1, premier alinéa précité) qui devait être in casu transposé par les États membres pour le 1<sup>er</sup> janvier 2025 (voir également les considérations générales, in fine, ci-avant). L'article 2 du présent projet précise dès lors que cette transposition partielle est réalisée

7), 12), wat betreft de schrapping van artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG, en punt 20), en artikel 2, te voldoen, was het onder de vorige regering niet mogelijk om een consensus te bereiken over alle aspecten verbonden aan deze omzetting. Ook in de periode van lopende zaken vanaf de federale verkiezingen is het onmogelijk gebleken over dit onderwerp een compromis te bereiken, rekening houdend met de beleidsbeslissingen die moesten worden genomen.

Dit ontwerp strekt er bijgevolg toe om die lacune weg te werken en uitvoering te geven aan de omzettingsverplichtingen die voortvloeien uit artikel 3, lid 1, eerste alinea, van Richtlijn 2022/542.

## Toelichting bij de artikelen

### Artikel 1

Overeenkomstig artikel 83 van de Grondwet preciseert dit artikel dat het ontwerp een aangelegenheid betreft bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

### Art. 2

Artikel 2 voorziet dat dit ontwerp de gedeeltelijke omzetting vormt van Richtlijn 2022/542. In punt 3 van zijn voornoemd advies 74.911/3 suggereert de Raad van State dat de voorgelegde bepalingen artikel 3, lid 1, eerste alinea, van de voormelde richtlijn 2022/542 omzet. Deze omzetting heeft evenwel niet rechtstreeks betrekking op artikel 3, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn, maar wel op artikel 1, punten 1), 2), 5), 7), 12) (partim) en 20) alsook op artikel 2 van die richtlijn (waarnaar wordt verwezen in het voormelde artikel 3, lid 1, eerste alinea), die uiterlijk op 1 januari 2025 door de lidstaten moesten zijn omgezet (zie ook algemene toelichting, in fine, hiervoor). In artikel 2 van dit ontwerp wordt derhalve gepreciseerd dat deze gedeeltelijke omzetting gebeurt overeenkomstig

conformément à cet article 3, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2022/542 précitée.

Par souci d'exhaustivité, il convient de noter que l'article 2 précité de la directive 2022/542, compte tenu de son lien intrinsèque substantiel avec les dispositions relatives au régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises, n'est pas transposé par le présent projet mais a été repris dans la loi du 21 mars 2024 modifiant le Code en ce qui concerne le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises.

### **Articles 3 et 4**

Les articles 3 et 4 du présent projet modifient les règles relatives à la localisation de certaines prestations de services relatives à des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou assimilées. Il convient de distinguer selon que ces services sont fournis à des clients qui ont la qualité d'assujetti (au sens de l'article 21, § 1<sup>er</sup>, du Code) ou non.

Conformément au point 4.1. de l'avis 74.911/3 précité du Conseil d'État, il est précisé, préalablement aux développements qui suivent, un élément de nature terminologique concernant les activités "diffusées ou mises à disposition virtuellement" (article 54, paragraphe 1, alinéa 2, nouveau, de la directive 2006/112/CE).

Tout d'abord, il convient de noter que la terminologie utilisée dans le cadre de la transposition a été reprise comme telle des dispositions pertinentes de la directive 2022/542.

Le streaming ou streaming media (ou diffusion en continu) est un terme utilisé pour les fichiers audio et/ou vidéo numériques transmis sur un réseau. Au lieu de télécharger d'abord l'intégralité du fichier, le serveur peut commencer la lecture à n'importe quel moment. La vidéo et l'audio sont ainsi compressés avant la transmission et décompressés à la lecture. Certaines informations audio et vidéo sont éliminées afin de rendre les fichiers suffisamment petits pour être distribués

artikel 3, lid 1, eerste alinea, van de voormelde Richtlijn 2022/542.

Voor de volledigheid wordt erop gewezen dat het voormelde artikel 2 van Richtlijn 2022/542, rekening houdend met de inhoudelijk intrinsieke band met de bepalingen inzake de vrijstellingsregeling voor de kleine ondernemingen, niet bij dit ontwerp werd omgezet maar wel werd opgenomen in de wet van 21 maart 2024 tot wijziging van het Wetboek betreffende de bijzondere vrijstellingsregeling van belasting voor kleine ondernemingen.

### **Artikelen 3 en 4**

Artikelen 3 en 4 van dit ontwerp wijzigen de regels betreffende de plaats van de dienst voor bepaalde diensten die verband houden met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten of evenementen. Daarbij moet een onderscheid worden gemaakt al naargelang die diensten worden verstrekt aan afnemers die de hoedanigheid hebben van belastingplichtige (in de zin van artikel 21, § 1, van het Wetboek) of niet.

In overeenstemming met punt 4.1. van het voormelde advies 74.911/3 van de Raad van State wordt vooreerst een terminologische toelichting gegeven met betrekking tot activiteiten die worden "gestreamd" dan wel "anderszins virtueel ter beschikking gesteld" (artikel 54, eerste lid, tweede alinea, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG).

Vooreerst wordt erop gewezen dat de terminologie gehanteerd in het kader van de omzetting letterlijk werd overgenomen uit de relevante bepalingen van Richtlijn 2022/542.

Streamen of streaming media is een term die wordt gebruikt voor digitale audio- en/of videobestanden die via een netwerk worden verzonden. In plaats van eerst het volledige bestand te downloaden kan de server vanaf elk tijdstip beginnen te spelen. Video en audio worden daarbij gecomprimeerd voor verzending en gedecomprimeerd bij het afspelen. Bepaalde geluids- en beeldinformatie wordt weggegooid om de bestanden zo klein te maken dat ze zonder

rapidement sur Internet. De cette manière, la radio et la télévision, par exemple, peuvent être retransmises sur Internet.

Le streaming inclut le streaming en direct lorsque le streaming est lié à un événement en direct. Le streaming présuppose donc une intervention active du fournisseur de services en ce sens qu'il assure un flux de données numériques continu (système "push"). Il doit donc être distingué d'autres formes de mise à disposition numérique de fichiers audio et/ou vidéo, où le fournisseur de services se limite à une mise à disposition passive et où l'utilisateur prend l'initiative d'un téléchargement actif des données.

On peut songer ici à la différence entre une personne utilisant un téléphone portable pour visionner l'enregistrement d'un concert via un réseau WIFI à partir de l'un des réseaux de streaming connus (où le fichier est transmis au fur et à mesure et mis en mémoire tampon sur le serveur du fournisseur de services) et le même utilisateur téléchargeant l'enregistrement auprès du même fournisseur de services sous la forme d'un fichier numérique complet et pouvant ensuite visionner ce fichier à tout moment, même s'il ne dispose pas d'une connexion à l'Internet à ce moment-là. Ainsi, les deux méthodes qui créent finalement essentiellement la même expérience pour le consommateur sont traitées de la même manière du point de vue de la TVA.

Le caractère virtuel dans ce contexte, compte tenu de l'adaptation de la règle du lieu de consommation, renvoie au fait que le destinataire des services n'est pas physiquement présent lors de la manifestation ou des activités auxquelles il assiste. En effet, il s'agissait là de la prémisse initiale de la règle spécifique relative au lieu de consommation en question, qui a servi de justification pour aligner cette règle relative au lieu de consommation, aux fins de la TVA, sur le lieu où l'événement ou les activités ont eu lieu (ce qui correspondait à ce que l'on appelle un "proxy" pour le lieu de consommation).

L'adaptation du nouveau texte de la directive tient compte de la nouvelle réalité (accélérée et renforcée par la crise du corona en particulier) selon laquelle de nombreuses manifestations et activités ne sont plus suivies physiquement mais

vertraging via internet kunnen worden gedistribueerd. Op die manier kan bijvoorbeeld radio en televisie via internet worden verzonden.

De streaming omvat ook live-streaming waarbij de streaming betrekking heeft op een live evenement. Streaming veronderstelt dus een actieve interventie van de dienstverlener in die zin dat die zorgt voor continue digitale gegevensstroom (push systeem). Dat moet aldus worden onderscheiden van andere vormen van het digitaal ter beschikking stellen van audio- en/of videobestanden, waarbij de dienstverlener zich beperkt tot een passieve terbeschikkingstelling en de gebruiker een actieve download van de gegevens instigeert.

Er kan hierbij worden gedacht aan het verschil tussen iemand die met de GSM via een WIFI-netwerk een opname van een concert streamt bij één van de bekende streamingnetwerken (waarbij het bestand al naargelang de voortgang wordt doorgestuurd en in afwachting op de server van de dienstverlener wordt gebufferd) en dezelfde gebruiker die de opname bij dezelfde dienstverlener als volledig digitaal bestand downloadt en vervolgens dat bestand kan bekijken op om het even welk moment, ook als hij op dat moment geen internetverbinding heeft. Beide methodes die finaal in essentie voor de gebruiker dezelfde ervaring tot stand brengen worden aldus in het licht daarvan vanuit btw-perspectief gelijk behandeld.

Het virtuele karakter verwijst in die context, rekening houdend met de plaatsbepalingsregels die worden aangepast, naar het feit dat de afnemer van de diensten niet tegelijk fysiek aanwezig is bij het evenement of de activiteiten die hij bekijkt. Dat was immers het oorspronkelijk uitgangspunt van de betrokken specifieke plaatsbepalingsregel en diende als verantwoording om die plaatsbepaling voor btw-doeleinden te doen aansluiten bij de plaats waar het evenement of de activiteiten plaatsvonden (wat gold als zogenaamde 'proxy' voor de plaats van verbruik).

De aanpassing in de nieuwe richtlijntekst houdt rekening met de nieuwe realiteit (die met name werd versneld en versterkt door de coronacrisis) dat tal van evenementen en activiteiten ondertussen niet meer fysiek maar virtueel

de manière virtuelle, soit en temps réel (diffusion en direct), soit après la manifestation ("streaming" ou mise à disposition), ce qui signifie que le "proxy" existant a perdu de sa pertinence dans ces circonstances. C'est pourquoi il est désormais adapté au lieu d'établissement du client (plutôt qu'au lieu d'établissement du prestataire de services, car dans de telles circonstances, il était à craindre que la concurrence soit faussée en raison de la manipulation de ce lieu d'établissement en fonction du taux de TVA le plus bas au sein de l'UE).

### ***Prestations de services fournies à des assujettis***

L'article 21, § 3, 3°, du Code prévoit ainsi actuellement que la prestation de services consistant à fournir un accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les services accessoires à cet accès sont réputés avoir lieu, aux fins de la TVA, à l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu.

Tout d'abord, il convient de noter que l'occasion est saisie d'adapter légèrement le libellé de l'article 21, § 3, 3°, du Code (qui, conformément au projet de loi, deviendra à l'avenir le premier alinéa de cette disposition) afin de renforcer la conformité de cette disposition avec la disposition existante de l'article 53 de la directive 2006/112/CE (qui, conformément à la modification apportée par la directive 2022/542, deviendra le premier alinéa de cet article). Pour cette raison, la référence susmentionnée aux "activités" à l'article 21, § 3, 3°, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code est supprimée.

Lorsque les prestations de services visées à l'article 21, § 3, 3°, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, du Code (qui reprend le contenu de l'actuel article 21, § 3, 3°, du Code, moyennant l'adaptation précitée) sont fournies à des clients qui ont la qualité d'assujetti au sens de l'article 21, § 1<sup>er</sup>, du Code et qui agissent en tant que tels, l'article 21, § 3, 3°, alinéa 2, nouveau, du Code prévoit que cette règle de localisation spécifique n'est pas d'application si la présence (du participant à cette manifestation) est virtuelle. De par cette dérogation à la règle de

worden gevolgd, hetzij in real time (live streaming), hetzij achteraf (streaming of terbeschikkingstelling) waardoor de bestaande 'proxy' in die omstandigheden zijn relevantie had verloren. Om die reden wordt die nu dan ook aangepast naar de plaats van vestiging van de afnemer (eerder dan de plaats van vestiging van de dienstverrichter omdat in dergelijke omstandigheden werd gevreesd voor een concurrentievervalsing ingevolge manipulatie van die vestigingsplaats in functie van het laagste btw-tarief binnen de EU).

### ***Diensten verricht voor belastingplichtigen***

Artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek voorziet aldus momenteel dat de dienst die bestaat in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangverlening samenhangende diensten, voor btw-doeleinden geacht worden plaats te vinden waar het evenement of de activiteit daadwerkelijk plaatsvindt.

Vooreerst wordt opgemerkt dat er van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om de bewoordingen van artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek (dat ingevolge het wetsontwerp in de toekomst het eerste lid van die bepaling zal worden) licht aan te passen om de richtlijnconformiteit van die bepaling met de bestaande bepaling van artikel 53 van Richtlijn 2006/112/EG (dat ingevolge de wijziging aangebracht door Richtlijn 2022/542, de eerste alinea van dat artikel wordt) te verhogen. Om die reden wordt de hiervoor vermelde verwijzing naar "activiteiten" in artikel 21, § 3, 3°, eerste lid, van het Wetboek opgeheven.

Wanneer de diensten zoals bedoeld in artikel 21, § 3, 3°, eerste lid, nieuw, van het Wetboek (dat de inhoud van het huidige artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek herneemt met voormelde aanpassing) worden verstrekt aan afnemers die de hoedanigheid hebben van een belastingplichtige in de zin van artikel 21, § 1, van het Wetboek die als zodanig handelt, bepaalt artikel 21, § 3, 3°, tweede lid, nieuw, van het Wetboek voortaan dat die specifieke plaatsbepalingsregel niet van toepassing is indien

localisation spécifique, la localisation de ces services sera déterminée conformément à la règle de base de l'article 21, § 2, du Code (transposition de l'article 53, second alinéa, nouveau, de la directive 2006/112/CE).

Conformément à l'article 21, § 2, du Code, les services concernés seront donc réputés avoir lieu à l'endroit où ce client assujetti a établi son activité économique. Toutefois, si ces services sont exécutés pour un établissement stable de l'assujetti à un endroit autre que celui où il a établi son activité économique, le lieu des prestations est réputé se situer à l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est le domicile ou la résidence habituelle de l'assujetti preneur de ces services.

Tant cette modification que celle apportée par l'article 4 du présent projet aux règles de localisation des prestations de services fournies à des non-assujettis trouvent leur origine dans la crainte du législateur européen que les règles de localisation existantes ne conduisent à une optimisation tarifaire. En effet, tant la règle de localisation prévue à l'article 21, § 3, 3°, du Code que celle prévue à l'article 21*bis*, § 2, 5°, du Code ont été initialement conçues pour des prestations de services qui sont généralement fournies à l'occasion de manifestations ou activités limitées dans le temps, et que le lieu où ces services sont matériellement fournis est, en principe, facile à déterminer étant donné que ces manifestations et activités ont lieu à un endroit précis. En outre, il s'agit en principe de prestations de services qui requièrent normalement la présence physique des preneurs sur le lieu de la prestation (voir l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-568/17, points 38-39, ainsi que les conclusions de l'avocat général dans cette affaire, points 32-34).

En revanche, rien dans le libellé des dispositions précitées ne permet de conclure que leur application est nécessairement limitée aux

de la présence (van de deelnemer bij het evenement) virtueel is. Ingevolge de buitenwerkingstelling van die specifieke plaatsbepalingsregel, zal de plaats van die diensten worden bepaald overeenkomstig de basisregel opgenomen in artikel 21, § 2, van het Wetboek (omzetting van artikel 53, tweede alinea, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG).

Overeenkomstig dat artikel 21, § 2, van het Wetboek zullen de betrokken diensten aldus geacht worden plaats te vinden waar die belastingplichtige afnemer de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting geldt als plaats van de dienst, de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.

Zowel deze wijziging als de wijziging aangebracht door artikel 4 van dit ontwerp in de regels inzake de plaatsbepaling van voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten, vinden hun oorsprong in de vrees van de Europese wetgever dat de bestaande plaatsbepalingsregels tot tariefoptimalisatie zouden kunnen leiden. Zowel de plaatsbepalingsregel opgenomen in artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek als die opgenomen in artikel 21*bis*, § 2, 5°, van het Wetboek werden initieel immers geconcipeerd voor diensten die in de regel worden verricht ter gelegenheid van tijdsgebonden evenementen of activiteiten, en dat de plaats waar deze diensten materieel worden verricht in beginsel gemakkelijk vast te stellen is, aangezien deze evenementen en activiteiten op een specifieke locatie plaatsvinden. Bovendien betreft het in principe diensten die normaal gesproken de fysieke aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen (zie arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-568/17, punten 38-39, alsook de conclusie van de Advocaat-generaal in die zaak, punten 32-34).

Anderzijds suggereert niets in de bewoordingen van de voormelde bepalingen dat de toepassing ervan noodzakelijkerwijs beperkt is

seuls services fournis lors de telles manifestations et activités ou qui nécessitent la présence physique des destinataires sur le lieu de la prestation (voir l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-568/17, point 40).

Dès lors, compte tenu de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-568/17, il était à craindre que les assujettis fournissant des services consistant à donner accès, visés à l'article 21, § 3, 3°, et à l'article 21*bis*, § 2, 5°, du Code, dans les cas où les preneurs ne sont que virtuellement présents ou lorsque les événements font l'objet d'une diffusion en direct, choisissent, sur la base de ces règles de localisation, les États membres dans lesquels un taux de TVA réduit est appliqué en la matière. Pour cette raison, le législateur européen a jugé utile de modifier les règles de localisation pour ces prestations de services de manière à rendre impossible l'optimisation transfrontalière en matière de taux en se rattachant au lieu d'établissement, du domicile ou de la résidence habituelle du preneur.

### ***Prestations de services fournies à des non-assujettis***

Conformément à l'article 21*bis*, § 2, 5°, du Code, les prestations de services fournies à des non-assujettis sont réputées avoir lieu, aux fins de la TVA, à l'endroit où la manifestation ou l'activité a effectivement lieu lorsque :

a) la prestation de services consiste à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que des foires et des expositions, et les services liés à la fourniture de cet accès ;

b) la prestation de services est en rapport avec des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que des foires et des expositions, y compris les prestations de services fournies par les organisateurs de ces activités et les services accessoires à ces activités.

tot enkel diensten die bij dergelijke evenementen en activiteiten worden verricht of die de fysieke aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen (zie arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-568/17, punt 40).

Rekening houdend met het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak C-568/17 bestond aldus de vrees dat belastingplichtigen die diensten verrichten die bestaan in het verlenen van toegang zoals bedoeld in de artikelen 21, § 3, 3°, en 21*bis*, § 2, 5°, van het Wetboek in gevallen waarbij de afnemers slechts virtueel aanwezig zijn of waarbij evenementen het voorwerp uitmaken van live streaming, zich op grond van die plaatsbepalingsregels zouden richten naar lidstaten waar ter zake een verlaagd btw-tarief wordt toegepast. Om die reden heeft de Europese wetgever het nuttig geoordeeld om de plaatsbepalingsregels voor dergelijke diensten aan te passen op een manier die grensoverschrijdende tariefoptimalisatie onmogelijk zou maken door aansluiting te zoeken bij de plaats waar de afnemer is gevestigd, dan wel zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

### ***Diensten verricht voor niet-belastingplichtigen***

Overeenkomstig artikel 21*bis*, § 2, 5°, van het Wetboek zullen diensten die worden verricht voor niet-belastingplichtigen, voor btw-doeleinden geacht worden plaats te vinden waar het evenement of de activiteit daadwerkelijk plaatsvindt wanneer:

a) de dienst bestaat in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangverlening samenhangende diensten;

b) de dienst verband houdt met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, met inbegrip van de diensten van de organisatoren van dergelijke activiteiten en

Lors de la transposition de l'article 54, ancien, de la directive 2006/112/CE, le législateur a opté pour une scission de cet article en deux types de prestations de services, à savoir la fourniture d'accès (et les services accessoires), d'une part, et les activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires (et les services accessoires), d'autre part.

Un parallélisme a ainsi été créé par rapport à la première catégorie de prestations de services fournies à des assujettis, qui font l'objet d'une règle spécifique distincte concernant la localisation des prestations (article 21, § 3, 3°, du Code). En vertu des dispositions actuellement en vigueur, le lieu des prestations de services de la deuxième catégorie fournies à des assujettis est déjà déterminé conformément à la règle générale du lieu des prestations de services (article 21, § 2, du Code), sans que ces services soient explicitement désignés comme tels dans le cadre de cette règle. Il en résulte donc déjà pour les preneurs assujettis un résultat qui correspond à celui obtenu pour cette catégorie de prestations de services par l'article 4 du présent projet lorsqu'elles sont rendues à des non-assujettis. Ainsi, pour ces prestations de services fournies à des assujettis, il n'y a plus lieu d'adapter spécifiquement les règles relatives au lieu des prestations.

S'agissant des prestations de services fournies à des non-assujettis visées à l'article 21*bis*, § 2, 5°, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, du Code, la règle spécifique de localisation est complétée par une règle de localisation dérogatoire supplémentaire (article 21*bis*, § 2, 5°, alinéa 2, nouveau, du Code, transposant l'article 54, paragraphe 1, second alinéa, nouveau, de la directive 2006/112/CE). Cette règle de localisation différente se réfère explicitement à l'article 21*bis*, § 2, 5°, alinéa 1<sup>er</sup>, nouveau, du Code dans son intégralité et couvre donc les deux catégories de prestations de services mentionnées à cet alinéa.

alsmede van de daarmee samenhangende diensten.

Bij de toenmalige omzetting van artikel 54, oud, van Richtlijn 2006/112/EG werd er door de wetgever voor geopteerd om dat artikel op te splitsen in twee soorten diensten die door dat artikel worden afgedekt, met name het verlenen van toegang (en daarmee samenhangende diensten) enerzijds en de diensten die verband houden met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, gemakkelijke- of soortgelijke activiteiten (en daarmee samenhangende diensten) anderzijds.

Op die manier werd een parallelisme gecreëerd ten aanzien van de eerste categorie diensten die worden verricht voor belastingplichtigen, die het voorwerp uitmaken van een afzonderlijke specifieke plaatsbepalingsregel (artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek). De plaats van de dienst van de tweede categorie van diensten die worden verricht voor belastingplichtigen, wordt overeenkomstig de momenteel vigerende bepalingen al overeenkomstig de algemene plaatsbepalingsregel bepaald (artikel 21, § 2, van het Wetboek), zonder dat die diensten binnen die regel als dusdanig zijn geëxpliciteerd. Dat levert dus voor belastingplichtige afnemers nu al een resultaat op dat overeenstemt met het resultaat dat voor die categorie van diensten wordt gerealiseerd door artikel 4 van dit ontwerp wanneer ze worden verricht voor niet-belastingplichtigen. Voor die diensten verricht voor belastingplichtigen was er dus geen specifieke aanpassing van de plaatsbepalingsregels meer nodig.

Voor de in artikel 21*bis*, § 2, 5°, eerste lid, nieuw, van het Wetboek bedoelde diensten die worden verstrekt aan niet-belastingplichtigen wordt de specifieke plaatsbepalingsregel aangevuld met een bijkomende afwijkende plaatsbepalingsregel (artikel 21*bis*, § 2, 5°, tweede lid, nieuw, als omzetting van artikel 54, lid 1, tweede alinea, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG). Die afwijkende plaatsbepalingsregel verwijst expliciet naar artikel 21*bis*, § 2, 5°, eerste lid, nieuw, van het Wetboek in zijn geheel en heeft dienovereenkomstig betrekking op beide in dat lid vermelde categorieën van diensten.

Conformément à cette règle, les prestations de services visées à l'article 21*bis*, § 2, 5°, alinéa 2, nouveau, du Code relatives à des manifestations ou activités qui sont diffusées en direct ou mises à disposition de manière virtuelle aux fins de la TVA ont lieu à l'endroit où le non-assujetti est établi ou à son domicile ou sa résidence habituelle.

En ce qui concerne le maintien de la notion de "manifestations" à l'article 21*bis*, § 2, 5°, du Code (voir le point 4.2. de l'avis 74.911/3 précité du Conseil d'État), il convient de tenir compte de ce qui suit.

Comme indiqué, dans le cadre de la transposition de l'article 54, ancien, de la directive 2006/112/CE (article 21*bis*, § 2, 5°, a), du Code), un texte identique à celui de l'article 21, § 3, 3°, du Code pour les services fournis à des assujettis au sens de l'article 21, § 1<sup>er</sup>, du Code (transposition de l'article 53, ancien, de la directive 2006/112/CE) a été élaboré pour les services consistant à fournir un droit d'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations de services accessoires à cet accès.

Les services des organisateurs aux non-assujettis ont donc été divisés entre la fourniture d'accès aux manifestations, d'une part, et les autres services des organisateurs d'activités, d'autre part. Combinés, ils constituent donc la totalité de tous les services possibles offerts par ces organisateurs à des non-assujettis et couvrent donc formellement à la fois l'accès à des activités et à des manifestations en vertu de la disposition belge en vigueur.

Sur la base du libellé de l'article 54 de la directive 2006/112/CE (qui se réfère uniquement aux activités, contrairement à l'article 53 de la directive 2006/112/CE, qui se réfère uniquement aux manifestations), on pourrait conclure à première vue qu'en combinant les termes "activités" et "manifestations", la disposition belge irait plus loin que le texte de la directive.

Overeenkomstig die regel vinden aldus de in artikel 21*bis*, § 2, 5°, tweede lid, nieuw, van het Wetboek bedoelde diensten die betrekking hebben op evenementen of activiteiten die worden gestreamd of anderszins virtueel ter beschikking worden gesteld, voor btw-doeleinden plaats daar waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Met betrekking tot de handhaving van het begrip "evenementen" in artikel 21*bis*, § 2, 5°, van het Wetboek (zie punt 4.2. van het voormelde advies 74.911/3 van de Raad van State), dient met het volgende rekening te worden gehouden.

Zoals aangegeven werd in het kader van de omzetting van het artikel 54, oud, van Richtlijn 2006/112/EG (artikel 21*bis*, § 2, 5°, a), van het Wetboek) een tekst opgesteld die identiek is aan die van artikel 21, § 3, 3°, van het Wetboek die betrekking heeft op diensten verricht voor belastingplichtigen in de zin van artikel 21, § 1, van het Wetboek (omzetting van het artikel 53, oud, van Richtlijn 2006/112/EG). Die tekst heeft aldus betrekking op diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen en met de toegangverlening samenhangende diensten.

De diensten van organisatoren aan niet-belastingplichtigen werden aldus uitgesplitst tussen het verlenen van toegang tot evenementen enerzijds en de andere diensten van organisatoren van activiteiten anderzijds. Gecombineerd vormen zij aldus de totaliteit van alle mogelijke diensten die door dergelijke organisatoren aan niet-belastingplichtigen worden aangeboden en dekken zij dus formeel volgens de vigerende Belgische bepaling zowel de toegang tot activiteiten als evenementen.

Op grond van de bewoordingen van artikel 54 van Richtlijn 2006/112/EG (dat uitsluitend verwijst naar activiteiten, in tegenstelling tot artikel 53 van Richtlijn 2006/112/EG, dat uitsluitend verwijst naar evenementen) zou prima facie kunnen worden geconcludeerd dat de Belgische bepaling door de combinatie van de termen "activiteiten" en

Toutefois, les exemples donnés à l'article 54 de la directive 2006/112/CE concernant l'accès aux activités ("telles que les foires et les expositions") comparés aux exemples identiques donnés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE concernant les manifestations ("telles que les foires et les expositions") permettent de déduire que les services des organisateurs au sens de l'article 54 de la directive 2006/112/CE, en ce qui concerne les activités, englobent également les manifestations.

Pour autant que cela soit nécessaire, cela est confirmé par la ligne directrice unanime du Comité de la TVA (Document taxud.d.1(2010)140174 – Working paper N° 660 - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-10/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-10/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)) :

"The VAT Committee unanimously confirms that the concept of "activities" provided for in Article 54 of the VAT Directive (in its wording as of 1 January 2011) also includes events as covered by Article 53 of that Directive (in its wording as of 1 January 2011)".

L'insertion du nouvel alinéa 2 dans l'article 21bis, § 2, 5°, du Code, qui, à l'instar de la disposition de la directive, couvre tous les services fournis par les organisateurs à des non-assujettis, nécessite donc, compte tenu du texte actuel de l'article 21bis, § 2, 5°, a) et b) du Code (qui sont regroupés dans le nouvel alinéa 1<sup>er</sup> du même point), conformément au champ d'application de l'article 54 de la directive 2006/112/CE, une référence à la fois aux "manifestations" et aux "activités".

Les nouvelles règles de localisation reprises aux articles 3 et 4 du présent projet constituent une transposition quasi littérale de l'article 1<sup>er</sup>, point 1), 2) et 3), de la directive 2002/542.

### **Prévention de la double imposition ou de la non-imposition**

Parallèlement, l'article 21bis, § 3, du Code est modifié et prévoit que, pour éviter les cas de double imposition ou de non-imposition, le Roi

"événements" verder zou gaan dan de richtlijntekst.

Uit de voorbeelden die in artikel 54 van Richtlijn 2006/112/EG worden gegeven met betrekking tot toegang tot activiteiten ("zoals beurzen en tentoonstellingen") in vergelijking met de identieke voorbeelden gegeven in artikel 53 van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot evenementen ("zoals beurzen en tentoonstellingen"), moet evenwel worden afgeleid dat de diensten van organisatoren in de zin van artikel 54 van Richtlijn 2006/112/EG, onder verwijzing naar activiteiten, evenzeer evenementen omvatten.

Voor zover nodig wordt dat bevestigd door het unanieme richtsnoer van het btw-comité (Document taxud.d.1(2010)140174 – Working paper N° 660 - [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-10/guidelines-vat-committee-meetings\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-10/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf)):

"The VAT Committee unanimously confirms that the concept of "activities" provided for in Article 54 of the VAT Directive (in its wording as of 1 January 2011) also includes events as covered by Article 53 of that Directive (in its wording as of 1 January 2011)".

De invoeging van het nieuwe tweede lid in artikel 21bis, § 2, 5°, van het Wetboek, dat net zoals de richtlijnbevestiging, betrekking heeft op alle diensten van organisatoren aan niet-belastingplichtigen, vereist aldus, rekening houdend met de huidige tekst van artikel 21bis, § 2, 5°, a) en b), van het Wetboek (die worden samengebracht in het nieuwe eerste lid van hetzelfde punt) en in overeenstemming met de draagwijdte van artikel 54 van Richtlijn 2006/112/EG zowel een verwijzing naar "evenementen" als naar "activiteiten".

De nieuwe plaatsbepalingsregels opgenomen in de artikelen 3 en 4 van dit ontwerp zijn een quasi letterlijke omzetting van artikel 1, punten 1), 2) en 3), van Richtlijn 2002/542.

### **Voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing**

Tegelijkertijd wordt artikel 21bis, § 3, van het Wetboek aangepast dat erin voorziet dat om

peut, pour certaines prestations de services ou pour certaines d'entre elles :

- considérer le lieu de la prestation de services qui, en vertu du présent article, est situé en Belgique, comme s'il était situé en dehors de la Communauté, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives du service s'effectuent en dehors de la Communauté ;

- considérer le lieu de la prestation de services qui, en vertu du présent article, est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé en Belgique, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives du service s'effectuent en Belgique.

Cette disposition transpose l'article 59 *bis* de la directive 2006/112/CE dans la mesure où les facultés accordées aux États membres par cette disposition sont reprises dans une habilitation légale au Roi.

Le champ d'application de l'habilitation est plus particulièrement étendu aux services dont le lieu est déterminé aux fins de la TVA conformément à l'article 21 *bis*, § 2, 5°, alinéa 2, nouveau, du Code. Ainsi, pour les prestations de services qui, selon la nouvelle règle de localisation, sont réputées avoir lieu aux fins de la TVA à l'endroit où le preneur est établi, il peut désormais être dérogé à cette règle de localisation par arrêté royal :

- en vue de déplacer le lieu de la prestation de services de la Belgique vers l'extérieur de la Communauté ou de l'extérieur de la Communauté vers la Belgique,

- lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives a lieu respectivement en dehors de la Communauté ou en Belgique.

En revanche, dans le cadre de la transposition de la directive 2022/542, l'article 21, § 4, du Code, qui est, en ce qui concerne les services entre assujettis, l'article miroir de l'article 21 *bis*, § 3, ne doit pas être modifié. En effet, le principe de la taxation dans l'État membre d'établissement du preneur est atteint en adaptant la règle de localisation pour la fourniture d'un accès à des manifestations diffusées en direct à des assujettis.

dubbele heffing of niet-heffing te voorkomen, de Koning voor bepaalde diensten of sommige ervan:

- de plaats van die diensten, die krachtens dit artikel in België is gelegen, kan aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

- de plaats van deze diensten, die krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, kan aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie in België geschieden.

Deze bepaling zet met name artikel 59 bis van Richtlijn 2006/112/EG om in de mate dat de mogelijkheden die in die bepaling aan de lidstaten worden toegekend, worden opgenomen in een wettelijke machtiging aan de Koning.

Het toepassingsgebied van die machtiging wordt met name uitgebreid tot de diensten waarvan de plaats voor btw-doeleinden wordt bepaald overeenkomstig artikel 21 *bis*, § 2, 5°, tweede lid, nieuw, van het Wetboek. Voor die diensten die overeenkomstig de nieuwe plaatsbepalingsregel voor btw-doeleinden geacht worden plaats te vinden daar waar de afnemer gevestigd is, kan dus voortaan bij koninklijk besluit van die plaatsbepalingsregel worden afgeweken:

- om de plaats van de dienst te verplaatsen van België naar buiten de Gemeenschap, dan wel van buiten de Gemeenschap naar België,

- wanneer het werkelijk gebruik of de werkelijke exploitatie respectievelijk buiten de Gemeenschap, dan wel in België zou plaatsvinden.

Bij de omzetting van Richtlijn 2022/542 moet artikel 21, § 4, van het Wetboek, dat het spiegelartikel vormt van artikel 21 *bis*, § 3, met betrekking tot diensten tussen belastingplichtigen, evenwel niet worden aangepast. De principiële belastingheffing in de lidstaat van vestiging van de afnemer wordt immers reeds gerealiseerd door de aanpassing van de plaatsbepalingsregel voor het verlenen van toegang tot gelivestreamde evenementen.

Cette prestation de services, lorsqu'elle est fournie pour des assujettis, tombe sous le champ d'application de la règle de localisation de base prévue pour les assujettis (voir ci-dessus : article 21, § 2, du Code, compte tenu de la nouvelle exclusion de ces prestations du champ d'application de l'article 21, § 3, 3°, nouveau, du Code). Étant donné que cette règle de base relative à la détermination du lieu des prestations de services entre assujettis fait déjà partie de l'énumération des prestations de services auxquelles l'option prévue à l'article 21, § 4, du Code peut être appliquée, il n'y a pas lieu de modifier cet article sur ce point.

Pour l'instant, il n'est pas envisagé de faire usage des possibilités offertes par les articles 21 § 4, et 21*bis*, § 3, du Code en ce qui concerne les services pour lesquels ce projet modifie le lieu de prestation. Jusqu'à présent, les différentes possibilités offertes par les articles précités n'ont été utilisées que pour les services de transport de biens et les services étroitement liés à ces transports sur la base de l'article 21, § 4, du Code (arrêté royal n° 57, du 31 octobre 2017, concernant le lieu des prestations de services en fonction de leur exploitation ou de leur utilisation effectives en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne des prestations de transport de biens et des prestations accessoires à ces transports).

#### **Art. 5**

L'article 5 du projet transpose l'article 316, paragraphe 1, nouveau, de la directive 2006/112/CE, tel que remplacé par l'article 1<sup>er</sup>, point 20), de la directive 2022/542. Cette modification concerne une limitation des possibilités d'appliquer le régime particulier de la marge bénéficiaire aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection et aux antiquités et est directement liée à la faculté des États membres d'appliquer un taux de TVA réduit à ces biens.

Jusqu'au 31 décembre 2024, l'article 103 de la directive 2006/112/CE, dans sa version alors applicable, permettait aux États membres d'appliquer un taux de TVA réduit aux

Deze dienst valt, indien verricht voor belastingplichtigen, onder de basisregel inzake de plaats van de dienst voor belastingplichtigen (zie hoger: artikel 21, § 2, van het Wetboek, ingevolge de nieuwe uitsluiting van dergelijke diensten uit het toepassingsgebied van artikel 21, § 3, 3°, nieuw, van het Wetboek). Aangezien die basisregel inzake de bepaling van de plaats van de dienst verricht tussen belastingplichtigen al deel uitmaakt van de opsomming van diensten waarvoor de mogelijkheid opgenomen in artikel 21, § 4, van het Wetboek kan worden toegepast, hoeft dat artikel op dat punt niet te worden aangepast.

Op dit moment bestaat er geen intentie om gebruik te maken van de mogelijkheden geboden door artikel 21, § 4, en artikel 21*bis*, § 3, van het Wetboek met betrekking tot de diensten waarvoor dit ontwerp de plaats van de dienst wijzigt. Vooralsnog werd van de verschillende mogelijkheden die door de voormelde artikelen worden geboden enkel nog maar gebruik gemaakt voor goederenvervoersdiensten en met die diensten nauw samenhangende diensten op grond van artikel 21, § 4, van het Wetboek (koninklijk besluit nr. 57 van 31 oktober 2017 met betrekking tot de plaats van diensten in functie van hun werkelijke gebruik of hun werkelijke exploitatie inzake belasting over de toegevoegde waarde wat goederenvervoerdiensten en ermee samenhangende diensten betreft).

#### **Art. 5**

Artikel 5 van het ontwerp zet artikel 316, lid 1, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG om, zoals vervangen door artikel 1, punt 20), van Richtlijn 2022/542. Deze wijziging betreft een beperking van de mogelijkheden om de bijzondere regeling voor de winstmarge toe te passen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten en houdt rechtstreeks verband met de mogelijkheden van lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen voor dergelijke goederen.

Tot 31 december 2024 konden lidstaten op grond van de toenmalige versie van artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG, een verlaagd btw-tarief toepassen op de invoer van

importations d'objets d'art, de collection et d'antiquité.

Ce n'est que lorsqu'ils se prévalaient de cette option qu'ils pouvaient également appliquer un taux de TVA réduit :

- aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit ;

- aux livraisons d'objets d'art effectuées à titre occasionnel par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque les objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui ont ouvert un droit à déduction totale de la TVA.

La Belgique a fait usage de cette faculté (rubrique XXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20).

Conformément à l'article 316 de la directive 2006/112/CE, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2024 (transposé à l'article 58, § 4, 4°, du Code), les assujettis-revendeurs ont le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire aux livraisons des biens suivants :

- les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;

- les objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;

- les objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit en vertu de l'article 103 de la directive 2006/112/CE, applicable jusqu'au 31 décembre 2024.

Cette disposition prévoit donc une extension facultative du champ d'application du régime particulier dans le cadre duquel les assujettis-revendeurs peuvent appliquer le régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire pour les biens qui ont été acquis avec application du taux de TVA réduit (par opposition aux biens qui sont

kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Enkel wanneer zij van die mogelijkheid gebruik maakten, konden ze eveneens een verlaagd btw-tarief toepassen op:

- de leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

- de leveringen van kunstvoorwerpen die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer de kunstvoorwerpen door deze belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden, of te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de btw hebben doen ontstaan.

België heeft met name van die mogelijkheid gebruik gemaakt (rubriek XXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20).

Overeenkomstig artikel 316 van Richtlijn 2006/112/EG in de versie zoals van kracht tot 31 december 2024 (omgezet in artikel 58, § 4, 4°, van het Wetboek), hebben belastingplichtige wederverkopers het recht te kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van de volgende goederen:

- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;

- kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden;

- kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper, wanneer die levering aan het verlaagde tarief onderworpen is uit hoofde van artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG, die van toepassing was tot en met 31 december 2024.

Deze bepaling maakt aldus een optionele uitbreiding mogelijk van het toepassingsgebied van de bijzondere regeling, waarbij belastingplichtige wederverkopers de mogelijkheid krijgen om toch de bijzondere regeling voor belastingheffing over de winstmarge toe te passen voor goederen die werden

en principe soumis à la marge bénéficiaire et qui ont été acquis par les assujettis-revendeurs sans application de la TVA mais dans lesquels une TVA rémanente est dissimulée - cf. article 58, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, du Code).

La lecture conjointe des dispositions précitées fait apparaître qu'il existe déjà une interaction entre l'application du taux réduit de TVA aux objets d'art, de collection et d'antiquité, d'une part, et l'application du régime de la marge bénéficiaire à ces mêmes biens, d'autre part.

La nouvelle réglementation maintient ce lien, mais le redéfinit en fonction de la plus grande flexibilité laissée aux États membres d'appliquer un taux de TVA réduit aux objets d'art, de collection et d'antiquité.

Premièrement, la directive 2022/542 intègre donc la possibilité pour les États membres d'appliquer un taux de TVA réduit aux objets d'art, de collection et d'antiquité au nouveau point 26 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE, supprimant ainsi les restrictions antérieures aux pouvoirs des États membres à cet égard (article 103 de la directive 2006/112/CE).

Par ailleurs, l'article 94, paragraphe 3, nouveau, de la directive 2006/112/CE relatif aux objets d'art, de collection ou d'antiquité prévoit une dérogation au principe selon lequel les livraisons de biens et les importations de ces mêmes biens sont soumises au même taux de TVA. En effet, les États membres qui appliquent un taux normal aux livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité pourront toujours appliquer un taux réduit de TVA d'au moins cinq p.c. à l'importation de ces biens (mais pas l'inverse).

Ensuite, l'article 316, paragraphe 1, nouveau, de la directive 2006/112/CE permet toujours aux assujettis-revendeurs d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire pour les biens suivants :

verkregen met toepassing van het verlaagd btw-tarief (in tegenstelling tot de goederen die in principe aan de winstmarge worden onderworpen en die door belastingplichtige wederverkopers werden verkregen zonder toepassing van btw, maar waarin remanente btw verborgen zit – cf. artikel 58, § 4, eerste lid, 2°, van het Wetboek).

Uit de samenlezing van de voormelde bepalingen blijkt dat er ook nu reeds een wisselwerking bestaat tussen de toepassing van het verlaagd btw-tarief met betrekking tot kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten enerzijds en de toepassing van de winstmargeregeling op die goederen anderzijds.

De nieuwe regeling behoudt een dergelijk verband, maar herdefinieert dat verband in functie van de grotere flexibiliteit die voortaan aan de lidstaten wordt gelaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Vooreerst incorporeert Richtlijn 2022/542 aldus de mogelijkheid voor lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten in punt 26, nieuw, van de bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, waarbij de vroegere beperkingen van de bevoegdheden van de lidstaten ter zake worden opgeheven (artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG).

Daarnaast voorziet artikel 94, lid 3, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG inzake kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten in een afwijking van het principe dat leveringen van goederen en invoer van dezelfde goederen aan hetzelfde btw-tarief onderworpen zijn. Lidstaten die een normaal tarief toepassen op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zullen namelijk toch een verlaagd btw-tarief van minimaal vijf pct. mogen toepassen op de invoer van deze goederen (maar niet omgekeerd).

Vervolgens laat artikel 316, lid 1, nieuw, van Richtlijn 2006/112/EG nog steeds toe dat belastingplichtige wederverkopers kunnen kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op de volgende goederen:

- les objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;

- les objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;

- les objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur.

L'option d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire aux biens précités n'est dorénavant admise que pour autant qu'aucun taux réduit de TVA n'ait été appliqué aux objets d'art, de collection ou d'antiquité en question qui ont été livrés à l'assujetti-revendeur ou importés par lui.

Cette modification des conditions d'application du régime de la marge bénéficiaire pour les objets d'art, de collection et d'antiquité est transposée par l'article 5 du présent projet à l'article 58, § 4, 4°, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code.

L'introduction de l'impossibilité pour les assujettis-revendeurs d'étendre le champ d'application matériel du régime particulier lorsque les biens ont été importés ou achetés avec application du taux de TVA réduit, est motivée par des considérations de distorsion de concurrence.

Sans cette restriction (comme dans le régime actuel), les assujettis-revendeurs des États membres qui appliquent un taux de TVA réduit aux objets d'art, de collection et d'antiquité peuvent acheter ces biens à un taux réduit de TVA et leur appliquer ensuite le régime de la marge bénéficiaire lors de la revente.

Bien que la TVA facturée à l'assujetti-revendeur ne soit pas déductible pour lui dans le cadre de ce régime, l'application du régime de la marge bénéficiaire a pour effet que les biens en question peuvent être vendus avec :

- une taxation (économique) au taux réduit sur la partie du prix de vente correspondant au prix

- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;

- kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden;

- kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper.

De optie om op de voormelde goederen de winstmargeregeling toe te passen, wordt voortaan evenwel enkel nog toegelaten wanneer er geen verlaagd btw-tarief werd toegepast op de aan de wederverkoper geleverde of door de wederverkoper ingevoerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Die wijziging in de toepassingsvoorwaarden van de winstmargeregeling voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wordt door artikel 5 van dit ontwerp omgezet in artikel 58, § 4, 4°, eerste lid, van het Wetboek.

De invoering van de onmogelijkheid voor belastingplichtige wederverkopers om het materiële toepassingsgebied van de bijzondere regeling uit te breiden wanneer de voormelde goederen werden ingevoerd of aangekocht met toepassing van het verlaagd btw-tarief, is ingegeven door overwegingen van concurrentievervalsing.

Zonder deze beperking (zoals onder de huidige regeling) kunnen belastingplichtige wederverkopers in lidstaten die een verlaagd btw-tarief toepassen op de kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, die goederen aankopen met een verlaagd btw-tarief en vervolgens hierop bij wederverkoop de winstmargeregeling toepassen.

De aan de belastingplichtige wederverkoper aangerekende btw is onder die regeling weliswaar voor hem niet aftrekbaar, maar de toepassing van de winstmargeregeling heeft tot gevolg dat het betrokken goed kan worden verkocht met:

- (economische) belastingheffing aan het verlaagd tarief op het gedeelte van de verkoopprijs dat overeenstemt met de

d'achat (sous la forme d'une TVA non déductible sur le prix d'achat qui fait partie du prix de vente) ;

- une taxation au taux normal sur la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur.

Il convient également de tenir compte du fait qu'en cas de livraison vers d'autres États membres, cette livraison sera définitivement taxée dans l'État membre de départ des biens dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire. En conséquence, l'acquisition intracommunautaire de ces biens dans l'État membre d'arrivée des biens ne sera pas soumise à la TVA. Il en va de même pour les ventes à des particuliers avec transport des biens par le vendeur, les règles particulières de localisation pour les ventes à distance ne s'appliquant pas non plus à ces biens.

Dans les États membres où les assujettis-revendeurs peuvent importer ou acheter des œuvres d'art avec application d'un taux de TVA réduit en vue de les revendre sous le régime de la marge bénéficiaire, ils bénéficient d'un avantage concurrentiel par rapport aux livraisons transfrontalières de ces biens vers les États membres qui n'appliquent pas de taux de TVA réduit sur de tels biens.

En effet, le prix de vente des objets d'art inclura dans ce cas la TVA au taux réduit dans l'État membre où débute l'expédition ou le transport, et au taux normal pour ce qui concerne sa marge. La TVA due sur l'importation ou l'achat au taux réduit est donc en quelque sorte "figée" et répercutée sur le client final.

Un client qui achète un objet d'art dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport (qui, par hypothèse, n'applique pas de taux réduit de TVA) paiera toujours le taux normal de TVA applicable dans cet État sur le prix d'achat total, que l'objet d'art ait été acheté directement auprès de l'auteur, d'un vendeur occasionnel ou d'un assujetti-revendeur.

aankoopprijs (onder de vorm van niet-afrekbare btw op de aankoopprijs die onderdeel uitmaakt van de verkoopprijs);

- belastingheffing aan het normale tarief op de door de belastingplichtige wederverkoper gerealiseerde winstmarge.

Daarnaast moet rekening worden gehouden met het feit dat bij levering naar andere lidstaten, die levering definitief zal worden belast in de lidstaat van vertrek van de goederen onder de winstmargeregeling. De intracommunautaire verwerving van die goederen in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen is dienvolgens niet aan de btw onderworpen. Ook bij verkoop aan particulieren met vervoer van de goederen door of voor rekening van de verkoper is dat het geval omdat de bijzondere plaatsbepalingsregels voor afstandsverkoop voor dergelijke goederen evenmin van toepassing zijn wanneer de winstmargeregeling wordt toegepast.

In lidstaten waar belastingplichtige wederverkopers kunstvoorwerpen kunnen invoeren of aankopen aan een verlaagd btw-tarief om vervolgens bij wederverkoop die goederen te verkopen onder de winstmargeregeling, hebben ze een concurrentieverstorend voordeel met betrekking tot grensoverschrijdende leveringen van dergelijke goederen naar lidstaten die op dergelijke goederen geen verlaagd btw-tarief toepassen.

De verkoopprijs van de kunstvoorwerpen zal in dat geval in de lidstaat van aanvang van de verzending of het vervoer immers ten belope van de aankoopprijs btw omvatten aan het verlaagd btw-tarief en ten belope van zijn marge aan het standaard btw-tarief. De op de invoer of aankoop verschuldigde btw aan het verlaagd btw-tarief wordt aldus als het ware "bevroren" en doorgegeven aan de eindklant.

Een klant die een kunstvoorwerp aankoopt in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer (die per hypothese geen verlaagd btw-tarief toepast) zal steeds op de volledige aankoopprijs het aldaar toepasselijke standaard btw-tarief betalen, ongeacht of het kunstvoorwerp werd aangekocht rechtstreeks bij de maker, bij

Pour cette raison, la possibilité d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire pour les objets d'art, de collection et d'antiquité est donc rendue impossible si ces biens ont été achetés par l'assujetti-revendeur avec application d'un taux de TVA réduit.

Les assujettis-revendeurs de tels biens pourront donc évidemment toujours acheter ces biens, le cas échéant, à un taux réduit de TVA. Lorsqu'ils livrent de tels biens à des assujettis dans d'autres États membres, ils devront cependant suivre les règles normales de taxation. Cela signifie que dans cette hypothèse, ces biens feront l'objet dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport d'une livraison intracommunautaire exonérée et d'une acquisition intracommunautaire taxée de ces biens dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens, au taux de TVA qui y sera applicable.

Ainsi, le taux applicable à ces biens sera celui en vigueur dans l'État membre de destination des biens, de sorte qu'il ne pourra plus y avoir de distorsion de concurrence transfrontalière pour ces biens lorsqu'ils sont vendus par des assujettis-revendeurs en raison d'un taux de TVA réduit appliqué dans l'État membre de départ des biens.

Enfin, les assujettis-revendeurs pourront toujours soumettre les biens en question au régime de la marge bénéficiaire lorsque ces biens ont été importés ou achetés avec application du taux de TVA normal.

## **Article 6**

Comme indiqué, en vertu de l'article 98, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, combiné au point 26), de l'annexe III, de la même directive, les États membres sont libres d'appliquer un taux réduit de TVA de minimum cinq p.c. sur la livraison des objets d'art, de

een occasionele verkoper dan wel bij een belastingplichtige wederverkoper.

Om die reden wordt de mogelijkheid om de winstmargeregeling toe te passen voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten dus onmogelijk gemaakt als die goederen door de belastingplichtige wederverkoper werden aangekocht met toepassing van een verlaagd btw-tarief.

Belastingplichtige wederverkopers van dergelijke goederen zullen die goederen dus uiteraard nog desgevallend met een verlaagd btw-tarief kunnen aankopen. Wanneer ze dergelijke goederen leveren aan belastingplichtigen in andere lidstaten, zullen ze evenwel de normale regels van belastingheffing moeten volgen. Dat betekent in dat geval dat die goederen in de lidstaat van aanvang of verzending van het vervoer, het voorwerp uitmaken van een vrijgestelde intracommunautaire levering en van een belaste intracommunautaire verwerving van die goederen in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer goederen, waarop het aldaar geldende btw-tarief van toepassing zal zijn.

Op die manier zal derhalve het tarief van toepassing zijn dat voor die goederen geldt in de lidstaat van bestemming van de goederen, zodat er voor die goederen bij de verkoop door belastingplichtige wederverkopers geen grensoverschrijdende concurrentievervalsing meer kan optreden door een verlaagd btw-tarief dat wordt toegepast in de lidstaat van vertrek van de goederen.

Tot slot zullen belastingplichtige wederverkopers nog wel degelijk de betrokken goederen binnen het toepassingsgebied van de winstmargeregeling kunnen brengen, wanneer die goederen werden ingevoerd of aangekocht met toepassing van het normale btw-tarief.

## **Artikel 6**

Zoals aangegeven zijn de lidstaten, krachtens artikel 98, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG, in combinatie met punt 26) van bijlage III van dezelfde richtlijn, vrij om een verlaagd btw-tarief van minimaal vijf pct. toe te passen op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor

collection ou d'antiquité énumérés à l'annexe IX, parties A, B et C de cette directive (lorsque cette livraison n'est pas soumise au régime de la marge bénéficiaire, voir infra).

Avant l'entrée en vigueur de la directive 2022/542, la directive 2006/112/CE permettait l'application d'un taux réduit sur de tels biens mais dans un cadre plus strict. En effet, les États membres pouvaient alors appliquer un taux réduit de TVA sur certains de ces biens mais uniquement dans les limites fixées par l'article 103 de la directive 2006/112/CE, applicable jusqu'au 31 décembre 2024. Ainsi :

- les États membres pouvaient prévoir que le taux réduit, ou l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux articles 98 et 99 s'appliquait également aux *importations* d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ;

- *lorsqu'ils faisaient usage de cette faculté*, les États membres pouvaient également appliquer le taux réduit aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit et aux livraisons d'objets d'art effectuées à titre occasionnel par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur (dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire), lorsque les objets d'art avaient été importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui avaient été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui avaient ouvert droit à déduction totale de la TVA.

Ces possibilités sont traduites dans la rubrique XXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 qui prévoit l'application du taux de TVA de six p.c. pour :

- les importations d'objets d'art, de collection et d'antiquité, tels que définis au paragraphe 2 de cette rubrique ;

- les livraisons d'objets d'art définis au paragraphe 2, 1°, de cette rubrique effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit ou à titre occasionnel par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque ces objets d'art ont été

verzamelingen of antiquiteiten die zijn opgesomd in bijlage IX, delen A, B en C van die richtlijn (wanneer die levering niet wordt onderworpen aan de winstmargeregeling, zie hieronder).

Vóór de inwerkingtreding van Richtlijn 2022/542 stond Richtlijn 2006/112/EG de toepassing van een verlaagd tarief op dergelijke goederen maar toe binnen een strikter kader. Lidstaten konden toen een verlaagd btw-tarief toepassen op sommige van deze goederen, maar alleen binnen de in artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG, die van toepassing was tot en met 31 december 2024, vastgelegde contouren. Zo konden de lidstaten:

- bepalen dat het verlaagd tarief, of één van de verlaagde tarieven, die zij toepassen overeenkomstig de artikelen 98 en 99, ook van toepassing was op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten;

- *wanneer zij van deze mogelijkheid gebruik maakten*, ook het verlaagde tarief toepassen op de levering van kunstvoorwerpen door hun maker of een rechthebbende van de maker en op de levering van kunstvoorwerpen die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper (in het kader van de winstmargeregeling) wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.

Die mogelijkheden werden omgezet in rubriek XXI van tabel A van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20, dat voorziet in de toepassing van het btw-tarief van zes pct. voor:

- de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, zoals gedefinieerd in paragraaf 2 van die rubriek;

- de levering van kunstvoorwerpen, gedefinieerd in paragraaf 2, 1°, van die rubriek, die worden verricht door hun maker of een rechthebbende van de maker of die incidenteel worden verricht door een andere

importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la taxe sur la valeur ajoutée ;

- aux acquisitions intracommunautaires des mêmes objets d'art, lorsque le vendeur dans l'État membre du départ de l'expédition ou du transport des biens acquis est l'auteur ou un ayant droit de l'auteur ou est un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, agissant à titre occasionnel, lorsque ces objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cadre de la présente transposition et en vertu de la possibilité qui lui est offerte par la directive 2006/112/CE (compte tenu de l'abrogation de l'article 103 de la directive 2006/112/CE et du nouveau point 26 de l'annexe III de la même directive), le gouvernement a décidé de généraliser l'application du taux réduit de TVA de six p.c. pour les livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité visés au paragraphe 2 de la rubrique XXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 (dont le champ d'application demeure identique *ratione materiae*). Cette généralisation s'opère par le remplacement du paragraphe 1<sup>er</sup> de cette rubrique qui vise dorénavant toutes *livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité visés au paragraphe 2*. Sont également visées par ce taux réduit, les acquisitions intracommunautaires et les importations de tels biens réalisées en Belgique, conformément à l'article 38bis du Code.

La seule limite obligatoire à l'application de ce taux réduit résulte directement de l'article 98 bis de la directive 2006/112/CE qui stipule que "*Les taux réduits et les exonérations visés à l'article 98, paragraphes 1 et 2, ne s'appliquent pas aux livraisons d'objets d'art, de collection ou d'antiquité auxquels les régimes particuliers*

belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan;

- de intracommunautaire verwervingen van dezelfde kunstvoorwerpen, wanneer de verkoper in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de verworven goederen de maker is of een rechthebbende van de maker dan wel een andere belastingplichtige is dan een belastingplichtige wederverkoper, die incidenteel handelt, wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.

In het kader van deze omzetting en op grond van de aan haar door Richtlijn 2006/112/EG geboden mogelijkheid (rekening houdend met de intrekking van artikel 103 van Richtlijn 2006/112/EG en het nieuwe punt 26 van bijlage III bij dezelfde richtlijn), heeft de regering besloten de toepassing van het verlaagd btw-tarief van zes procent te veralgemenen voor de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zoals bedoeld in paragraaf 2 van rubriek XXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 (waarvan de materiële werkingssfeer ongewijzigd blijft). Deze veralgemening gebeurt door middel van de vervanging van paragraaf 1 van die rubriek, die voortaan alle *leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zoals bedoeld in paragraaf 2* omvat. Het verlaagd btw-tarief is ook van toepassing op de intracommunautaire verwervingen en de invoer van dergelijke goederen in België, overeenkomstig artikel 38bis van het Wetboek.

De enige verplichte beperking op de toepassing van dit verlaagd tarief vloeit rechtstreeks voort uit artikel 98 bis van Richtlijn 2006/112/EG, dat bepaalt dat "*De in artikel 98, leden 1 en 2, bedoelde verlaagde tarieven en vrijstellingen zijn niet van toepassing op leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten waarop de*

*prévus au titre XII, chapitre 4, sont appliqués" (régime de la marge bénéficiaire).*

Par conséquent, la rubrique XXI, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 prévoit que *"Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, le taux réduit n'est pas applicable aux livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité visés au paragraphe 2 pour lesquelles le régime particulier visé à l'article 58, § 4, du Code est appliqué".*

Concrètement, compte tenu des règles établies par les articles 5 et 6 du présent projet, les assujettis-revendeurs qui auront acquis ou importé de tels biens avec application du taux réduit de six p.c. (qui deviendra la norme) ne pourront plus appliquer sur la revente de ces biens le régime de la marge bénéficiaire mais d'une part, ils pourront déduire cette taxe acquittée en amont et d'autre part, ils appliqueront également le taux réduit de six p.c. lors de leur revente (sous le régime normal TVA).

Dans l'autre sens, en cas d'achat d'un tel bien sans application de TVA (par exemple en cas de vente par un particulier), si ces assujettis-revendeur décident d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, ils ne pourront appliquer sur cette vente (sur la marge bénéficiaire) le taux réduit de six p.c..

## **Article 7**

L'article 7 du présent projet stipule que la présente loi entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

Le ministre des Finances,

*bijzondere regelingen van titel XII, hoofdstuk 4, worden toegepast" (winstmargeregeling).*

Bijgevolg bepaalt rubriek XXI, § 1, tweede lid, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 dat *"In afwijking van het eerste lid [...] het verlaagd tarief niet van toepassing [is] op de levering van de in paragraaf 2, bedoelde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten waarop in artikel 58, § 4, van het Wetboek bedoelde bijzondere regeling wordt toegepast"*.

Rekening houdend met de regels die zijn vastgelegd in de artikelen 5 en 6 van dit ontwerp, zullen belastingplichtige wederverkopers die dergelijke goederen aangekocht of ingevoerd hebben met toepassing van het verlaagde tarief van zes pct. (wat de algemene regel zal worden) de winstmargeregeling niet meer kunnen toepassen bij de wederverkoop van die goederen. Ze zullen evenwel enerzijds die voorbelasting kunnen aftrekken en anderzijds ook het verlaagd tarief van zes pct. kunnen toepassen bij de wederverkoop (onder de normale btw-regeling).

Bij aankoop van een dergelijk goed zonder toepassing van btw (bijvoorbeeld in het geval van bij verkoop door een particulier), zullen die belastingplichtige wederverkopers, als ze besluiten om de winstmargeregeling toe te passen, het verlaagd btw-tarief van zes pct. niet kunnen toepassen (op de winstmarge) bij die wederverkoop.

## **Artikel 7**

Artikel 7 van dit ontwerp bepaalt dat deze wet in werking treedt op de dag waarop ze in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

De minister van Financiën,

Jan JAMBON