

# Verkoop op afstand in de BTW

*Thomas Lanciers*

Onder wetenschappelijke begeleiding van Prof. Dr. L. De Broe en Dr. Kenneth Vyncke
--

## 1. INLEIDING

Het onderwerp van dit artikel is de regeling van de verkoop op afstand in de BTW. Deze regeling kan men terugvinden in de paragrafen 4 tot 6 van artikel 15 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969 (WBTW). De regelgeving van de verkoop op afstand is, net zoals het hele BTW-stelsel, tot stand gekomen op grond van Europese richtlijnen. Bijgevolg diende de regeling te worden omgezet in de Belgische rechtsorde. In dit artikel wil ik dieper ingaan op deze Belgische regeling van de verkoop op afstand. Het is niet de bedoeling om de regeling louter te parafraseren, maar wel om aan de hand van een dergelijke beschrijving de belangrijkste problemen aan te stippen die zich voordoen bij de toepassing ervan. De nadruk zal daarbij worden gelegd op de problemen die zich stellen in verband met het toepassingsgebied van de regeling van verkoop op afstand.

In dit artikel wil ik de regeling van verkoop op afstand dan ook stap voor stap analyseren. Dit zal gebeuren in vier hoofdstukken. In het eerste hoofdstuk zal ik het Europese aspect van de BTW in het algemeen en de verkoop op afstand in het bijzonder nader bekijken. Hierbij wordt in eerste instantie een overzicht gegeven van de ontstaansgeschiedenis van de Europese BTW. In een volgende paragraaf wordt dieper ingegaan op de *ratio legis* van de verkoop op afstand. In het tweede hoofdstuk zal ik dan een analyse maken van het toepassingsgebied van de verkoop op afstand. Na een algemene beschrijving van de verkoop op afstand waaruit de toepassingsvoorwaarden worden afgeleid, worden deze aan een grondig onderzoek onderworpen. Het gaat meer bepaald om het personeel toepassingsgebied, de bedoelde goederen, de leveringsvoorwaarden en de verkoopdrempel. Ook wordt de regeling van verkoop op afstand afgebakend ten aanzien van andere belastbare handelingen. In het derde hoofdstuk wordt de werking van de regeling van verkoop op afstand verder uitgewerkt. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt naargelang de goederen worden vervoerd vanuit een andere Lid-Staat naar België of vanuit België naar een andere Lid-Staat. Tot slot zal ik in het vierde en laatste hoofdstuk bestuderen hoe andere Lid-Staten, meer bepaald Nederland, de regeling van de verkoop op afstand hebben omgezet. Hierbij is het niet mijn

bedoeling om de Nederlandse regeling volledig te bespreken, maar uitsluitend te wijzen op de belangrijkste verschillen met de Belgische regeling.

## 2. EUROPESE BTW EN VERKOOP OP AFSTAND

De belasting over de toegevoegde waarde (BTW) is een Europese belasting, tot stand gekomen op grond van verschillende Europese richtlijnen die in de Belgische wetgeving zijn omgezet. Om het Belgische BTW-stelsel goed te kunnen begrijpen, is het dan ook vereist om de Europese achtergrond van deze omzetbelasting te kennen. Dit geldt in het bijzonder voor de regeling van de verkoop op afstand. Deze regeling is namelijk gegroeid uit een specifiek probleem bij bepaalde intracommunautaire transacties, ontstaan door de afschaffing van de fiscale grenzen. Daarom wordt er in dit eerste hoofdstuk kort ingegaan op de Europese achtergrond en de *ratio legis* van de regeling van de verkoop op afstand.

### 2.1. DE TOTSTANDKOMING VAN EEN EUROPESE BTW

Het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-Verdrag)<sup>1</sup> van 1957 kan beschouwd worden als het beginpunt van de Europese BTW. Dit Verdrag richtte een Europese Economische Gemeenschap op met als voornaamste doelstellingen het instellen van een gemeenschappelijke markt en het nader tot elkaar brengen van het economische beleid van de Lid-Staten (artikel 2 EEG-Verdrag). Om deze doelstellingen te realiseren kreeg de Gemeenschap verschillende bevoegdheden, waaronder de bevoegdheid om de belastingwetgevingen van de Lid-Staten te harmoniseren. Oorspronkelijk was deze bevoegdheid opgenomen in de artikelen 95 tot 99 EEG-Verdrag<sup>2</sup>, maar sinds het Verdrag van Lissabon van 2007<sup>3</sup> is zij terug te vinden in de artikelen 110 tot 113 VWEU. Voor de BTW is vooral artikel 113 VWEU van belang. Dit artikel bepaalt dat de Raad de bepalingen vaststelt die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. Het is op grond van deze bepaling dat in verschillende stappen een geharmoniseerde Europese omzetbelasting tot stand is gekomen.

---

<sup>1</sup> Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap van 25 maart 1957, [www.eur-lex.eu](http://www.eur-lex.eu).

<sup>2</sup> Vanaf het Verdrag van Amsterdam van 1997 werden dit artikelen 90 tot 93 EG-Verdrag.

<sup>3</sup> Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *Pb.C.* 306, 1.

In een eerste stap werden op 11 april 1967 een Eerste en Tweede Richtlijn aangenomen. De Eerste Richtlijn<sup>4</sup> verplichtte de Lid-Staten om hun bestaande, cumulatieve omzetbelastingstelsels te vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (artikel 1). De invoering van een gemeenschappelijk stelsel moest de grote verschillen die bestonden in de omzetbelastingen van de Lid-Staten wegwerken. Deze verschillen leidden immers tot concurrentievervalsingen waardoor de gemeenschappelijke markt niet kon worden gerealiseerd. De Tweede Richtlijn<sup>5</sup> bevatte de concrete uitwerking van het ingevoerde BTW-stelsel. Deze richtlijn bepaalde o.a. wie belastingplichtig was, welke handelingen belast werden en regelde ook het recht op aftrek van voorbelasting. De principes die door deze richtlijnen werden geïntroduceerd, weerspiegelen nog steeds de fundamentele grondslagen van het BTW-stelsel.<sup>6</sup>

Een eerste grote wijziging kwam er in 1977 met de Zesde Richtlijn.<sup>7</sup> De Gemeenschap had beslist dat de financiële bijdragen van de Lid-Staten zouden worden vervangen door eigen middelen van de Europese Gemeenschappen.<sup>8</sup> De eigen middelen moesten voor een deel worden gehaald uit de nationale opbrengst van de BTW van elke Lid-Staat. Dat deel werd berekend op grond van een bepaald percentage geheven op een uniforme grondslag. Het is precies die uniforme grondslag die werd ingevoerd door de Zesde Richtlijn. Daarnaast heeft men in deze Zesde Richtlijn de kans te baat genomen om een verdere harmonisatie door te voeren van de nationale wetgevingen inzake omzetbelasting en om enkele foutjes uit de Tweede Richtlijn recht te zetten.<sup>9</sup>

Een volgende stap bestond uit het aannemen van de Europese Akte<sup>10</sup> in 1986. De voornaamste doelstelling van deze Europese Akte was het Europese integratieproces opnieuw op gang brengen, met als ultiem doel het voltooiën van de interne markt<sup>11</sup> tegen 1 januari 1993. Die interne markt kan worden beschouwd als een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van

---

<sup>4</sup> Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *Pb.L* 14 april 1967, afl. 71, 1301.

<sup>5</sup> Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L*. 14 april 1967, afl. 71, 1303.

<sup>6</sup> K. VYNCKE, *Btw- eenheid*, Mechelen, Kluwer, 2009, p. 34.

<sup>7</sup> Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *Pb.L*. 13 juni 1977, afl. 145, 1.

<sup>8</sup> Besluit 70/243/EG van de Raad van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen, *Pb.L*. 28 april 1970, afl. 94, 19.

<sup>9</sup> J. REUGEBRINK en M.E. VAN HILTEN, *Omzetbelasting*, Deventer, Fed, 1995, p. 55.

<sup>10</sup> Europese Akte van 28 februari 1986, *Pb. L*. 29 juni 1987, afl. 169, 1.

<sup>11</sup> De termen “gemeenschappelijke markt” en “interne markt” kunnen als synoniemen worden beschouwd.

goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van de Europese Verdragen (artikel 26, tweede lid VWEU).

Een belangrijke stap in de richting van de totstandkoming van zulk een interne markt werd genomen met de aanneming van Richtlijn 91/680/EEG<sup>12</sup> tot afschaffing van de fiscale binnengrenzen. Een interne markt vereist immers dat de belastinggrenzen tussen de Lid-Staten worden opgeheven en bijgevolg dat de belastingheffing bij invoer en de belastingonthefing bij uitvoer worden afgeschaft voor het handelsverkeer tussen Lid-Staten. Daarom werden de fiscale controles aan de binnengrenzen voor de handelingen, verricht tussen de Lid-Staten, opgeheven met ingang van 1 januari 1993. De afschaffing van de fiscale binnengrenzen zorgde evenwel voor een praktisch probleem. Het principe van belasting in het land van bestemming, dat vóór 1 januari 1993 ook voor handelingen tussen Lid-Staten bestond, veronderstelde dat bij invoer een controle kon worden uitgeoefend, zodat men de belasting bij invoer ook effectief kon heffen. Het opheffen van de binnengrenzen en de bijbehorende fiscale controles leidde er aldus toe dat een dergelijke controle onmogelijk was geworden voor handelingen tussen Lid-Staten.<sup>13</sup> Oorspronkelijk was het de bedoeling dit probleem op te lossen door, eens de interne markt tot stand was gekomen, over te schakelen naar een definitieve regeling waarbij de belasting werd geheven in het land van oorsprong van de goederen.<sup>14</sup> Het werd echter al snel duidelijk dat een dergelijke definitieve regeling niet haalbaar was tegen 1 januari 1993. Vooral het gebrek aan een gelijkgeschiktheid van de geldende BTW-tarieven in de Lid-Staten was een groot euvel. Uiteindelijk werd er voor geopteerd om vanaf 1 januari 1993 te voorzien in een overgangsregeling waarbij twee tegenstrijdige principes werden verzoend: enerzijds de opheffing van de fiscale grenscontroles en anderzijds het principe van belasting in het land van bestemming van het goed.<sup>15</sup> Deze overgangsregeling, die werd ingevoerd door Richtlijn 91/680/EEG, was in principe bedoeld was voor 4 jaar, maar geldt vandaag nog steeds.

Tot slot dient er in deze Europese evolutie nog te worden gewezen op de recente BTW-Richtlijn.<sup>16</sup> Naast de wijzigingen aangebracht door Richtlijn 91/680/EEG, werd de Zesde Richtlijn in de loop der jaren nog talrijke malen ingrijpend gewijzigd. Dit leidde tot een onoverzichtelijk geheel van richtlijnen en bepalingen. Bijgevolg voelde men de behoefte om een nieuwe, overzichtelijke richtlijn uit te vaardigen waarin alle geldende BTW-bepalingen zouden worden opgenomen. De nieuwe BTW-Richtlijn beoogde aldus geen

<sup>12</sup> Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb.L.* 31 december 1991, afl. 376, 1.

<sup>13</sup> L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Leuven, Acco, 2009, p. 172.

<sup>14</sup> Zie zevende overweging Richtlijn 91/680/EEG.

<sup>15</sup> L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Leuven, Acco, 2009, p. 172.

<sup>16</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving, maar herschikte louter de structuur en de formulering van de Zesde Richtlijn.

## 2.2. VERKOOP OP AFSTAND

Waar situeert de verkoop op afstand zich nu in deze Europese evolutie? Daarvoor moeten we terug naar Richtlijn 91/680/EEG. Zoals hierboven werd aangehaald, introduceerde deze richtlijn een overgangsregeling waardoor vanaf 1 januari 1993 een nieuw BTW-systeem in werking trad voor handelingen tussen Lid-Staten. Een nieuwigheid in dit systeem was de regeling van de verkoop op afstand, die als artikel 28<sup>ter</sup> in de Zesde Richtlijn werd ingevoegd. Deze bepaling omvat de situatie waarin een particulier een goed aankoopt in een andere Lid-Staat dan die waarin hij gevestigd is, en de verzending of het vervoer van dit goed naar de particulier gebeurt door of voor rekening van de leverancier. In een dergelijke situatie zal de levering worden belast in het land van bestemming van de goederen en niet in het land van oorsprong. Om deze bepaling goed te kunnen begrijpen, moet men de fiscale positie van particulieren in het nieuwe BTW-systeem goed voor ogen houden.

Wanneer goederen werden aangekocht in een andere Lid-Staat, golden vóór 1 januari 1993 dezelfde regels van belastingheffing voor belastingplichtigen en particulieren: deze handeling werd belast in het land van bestemming van de goederen.<sup>17</sup> Om de afschaffing van de fiscale grenzen te verzoenen met het bestemmingslandbeginsel voerde de overgangsregeling een nieuw belastbaar feit in voor handelingen verricht tussen Lid-Staten: de intracommunautaire verwerving van goederen. Onder een intracommunautaire verwerving wordt de verkrijging van een goed verstaan, dat wordt verzonden of vervoerd, met als bestemming de afnemer, naar een andere Lid-Staat (artikel 25<sup>bis</sup>, §1 WBTW). Een dergelijke intracommunautaire verwerving wordt belast in het land van bestemming van de goederen. Deze regeling is echter niet van toepassing op particulieren. Zoals verder nog uitvoerig zal worden besproken, is een van deze voorwaarden dat de afnemer van de goederen een belastingplichtige is (artikel 25<sup>ter</sup>, §1 WBTW). Particulieren kunnen dus geen belastbare intracommunautaire verwerving stellen. Daarom moet voor een intracommunautaire handeling van een particulier worden teruggegrepen naar de algemene regels van plaatsbepaling van belastingheffing.<sup>18</sup> Bijgevolg zal met toepassing van artikel 15, §2, tweede lid, 1<sup>o</sup> WBTW een dergelijke transactie worden belast op de plaats waar de verzending of het vervoer naar de verkrijger aanvangt, met name in het land van oorsprong.

Uit het voorgaande volgt dat particulieren de dag van vandaag gelijk waar in de Europese Unie goederen kunnen aankopen met toepassing van de BTW van

<sup>17</sup> L. DE BROE, *Fiscaal recht*, Leuven, Acco, 2009, p. 172.

<sup>18</sup> J. VAN DYCK, "Verkopen op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer", *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 1.

het land van oorsprong.<sup>19</sup> Gelet op de verschillen in BTW-tarieven tussen Lid-Staten, zullen particulieren dan ook geneigd zijn om goederen aan te kopen in Lid-Staten met een lager BTW-tarief. Deze regeling zet voor ondernemingen, gespecialiseerd in leveringen op afstand met transport, de deur open om zich te gaan vestigen in Lid-Staten met een laag BTW-tarief. Van daaruit kunnen zij hun cliënteel in Lid-Staten met een hoger BTW-tarief goederen aanbieden met toepassing van dit lage tarief.<sup>20</sup> Men kan ter zake bijvoorbeeld denken aan postorderbedrijven. Een dergelijke reglementering werkt dus concurrentievervalsing in de hand, wat uiteraard niet de bedoeling kan zijn van een interne markt.<sup>21</sup> Precies om bovenstaande situatie te vermijden voert Richtlijn 91/680/EEG de regeling van de verkoop op afstand in. Wanneer goederen worden aangekocht in een andere Lid-Staat en het vervoer van die goederen gebeurt door of voor rekening van de leverancier, dan zullen de goederen niet worden belast in het land van oorsprong, maar in het land van bestemming. Kenmerkend voor de verkoop op afstand is dus de verplaatsing van de belastingheffing van het land van oorsprong naar het land van bestemming van de goederen.

Zoals hierboven gezegd, is de Zesde Richtlijn vervangen door de nieuwe BTW-Richtlijn (zie *supra*). De regeling van de verkoop op afstand is hierdoor niet gewijzigd, maar de artikelen zijn wel hernummerd. Voortaan kan men de regeling terugvinden in de artikelen 33 en 34 van de BTW-Richtlijn.

### 2.3. OMZETTING IN HET BELGISCHE RECHT

De regeling van de verkoop op afstand is dus tot stand gekomen op grond van een richtlijn. Een Europese richtlijn kan niet rechtstreeks worden toegepast in de interne rechtsorde van de lidstaten, maar moet worden omgezet in het nationale recht. Voor de regeling van de verkoop op afstand is dit gebeurd door de wet van 28 december 1992.<sup>22</sup> Sindsdien kan men deze regeling terugvinden in artikel 15, §4 tot §6 WBTW.

## 3. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE VERKOOP OP AFSTAND

Zoals uit het eerste hoofdstuk is gebleken, is de verkoop op afstand een bijzondere regeling die afwijkt van de algemene regel van belastingheffing van

---

<sup>19</sup> J. VAN DYCK, "Verkopen op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer", *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 1.

<sup>20</sup> X., "Preciseringsen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.

<sup>21</sup> X., "Preciseringsen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.

<sup>22</sup> Wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *BS* 31 december 1992.

een intracommunautaire verwerving.<sup>23</sup> Om de situaties die aan die bijzondere regeling onderworpen zijn af te bakenen, worden er een aantal toepassingsvoorwaarden gesteld. Vooraleer dieper in te gaan op deze toepassingsvoorwaarden, wordt een korte, algemene beschrijving gegeven van de regeling van de verkoop op afstand, waaruit de verschillende toepassingsvoorwaarden kunnen worden gedistilleerd.

### 3.1. DE REGELING VAN DE VERKOOP OP AFSTAND

Zoals reeds vermeld, is de regeling van de verkoop op afstand terug te vinden in artikel 15 §4 tot §6 WBTW. Artikel 15 §4 geeft het principe weer van deze regeling. Dit artikel bepaalt dat “de plaats van een levering van goederen geacht wordt zich in België te bevinden, wanneer ze door of voor rekening van de leverancier naar België wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere Lid-Staat en indien de levering van de goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon op wie de afwijking van artikel 25ter, §1, tweede lid toepasselijk is, of voor enige andere belastingplichtige. (...) Het vorige lid is echter niet van toepassing op de leveringen van goederen ten belope van een bedrag dat niet hoger mag zijn dan 35.000 euro.”

Uit dit artikel blijkt dat voor de regeling van verkoop op afstand heel wat zaken in het oog moeten worden gehouden. De verkoop op afstand speelt in de situatie waarin een particulier of een lid van de bende van vier (*infra*) goederen aankoopt bij een belastingplichtige leverancier, die in een andere Lidstaat gevestigd is. De aangekochte goederen worden vervolgens verzonden of vervoerd van de Lid-Staat van de leverancier naar de Lid-Staat van de koper. Dit transport dient te gebeuren door of voor rekening van de leverancier, die bovendien een bepaalde verkoopdrempel moet overschrijden in het land van bestemming van de goederen. In een dergelijke situatie zullen de goederen niet worden belast in het land van oorsprong, maar in het land van bestemming.

Aldus kan men vier toepassingsvoorwaarden afleiden voor de regeling van de verkoop op afstand. Deze toepassingsvoorwaarden zijn:

- 1) de hoedanigheid van de personen betrokken bij de levering (personeel toepassingsgebied);
- 2) levering van lichamelijke roerende goederen;
- 3) levering waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd van de ene Lid-Staat naar de andere Lid-Staat, door of voor rekening van de leverancier;
- 4) de overschrijding door de leverancier van een verkoopdrempel in het land van bestemming van de goederen.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> De regeling van verkoop op afstand werd toegelicht door de Administratie in Aanschrijving nr. 7/1995.

<sup>24</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 3 tot 25.

Deze toepassingsvoorwaarden worden hierna één voor één behandeld. De bespreking van de toepassingsvoorwaarden zal gebeuren vanuit 'Belgisch oogpunt'. We zullen met andere woorden de voorwaarden bekijken zoals die vervuld zouden moeten zijn, opdat een levering naar België onder toepassing valt van de regeling van de verkoop op afstand.

## 3.2. TOEPASSINGSVOORWAARDEN

### 3.2.1. *Personeel toepassingsgebied*

De eerste toepassingsvoorwaarde heeft betrekking op het personeel toepassingsgebied van de regeling van verkoop op afstand. Daarom wordt in deze paragraaf de hoedanigheid van de twee partijen besproken, enerzijds de leverancier en anderzijds de koper. Daarna wordt de verkoop op afstand gepositioneerd ten aanzien van andere belastbare verrichtingen.

#### **a. Bedoelde personen**

De eerste partij die bij een verkoop op afstand betrokken is, is de leverancier. Wat de hoedanigheid van deze leverancier betreft, kunnen we heel kort zijn. Alvorens onder de regeling van de verkoop op afstand te vallen, moet de leverancier aan twee vereisten voldoen: ten eerste moet hij een belastingplichtige zijn in de zin van artikel 4, §1 WBTW en ten tweede moet hij gevestigd zijn in een andere Lid-Staat dan de koper.<sup>25</sup>

De wederpartij van de leverancier is de koper. Uit artikel 15, §4, eerste lid WBTW volgt dat een levering slechts onder toepassing valt van de regeling van de verkopen op afstand indien de koper ofwel een particulier is, ofwel een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon op wie de afwijking van artikel 25ter, §1, tweede lid, 2° WBTW van toepassing is. Hiermee worden de personen bedoeld die er niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen.<sup>26</sup> Het gaat meer bepaald om de volgende vier categorieën van personen, die ook wel 'de bende van vier' worden genoemd:

- de belastingplichtigen die genieten van de bijzondere landbouwregeling van artikel 57 WBTW. Het gaat om landbouwondernemingen die producten van hun bedrijf leveren of landbouwdiensten verrichten. De belasting geheven op deze leveringen of diensten wordt hen bij wijze van forfaitaire compensatie terugbetaald;
- de belastingplichtigen onderworpen aan de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen van artikel 56, §2 WBTW. Een belastingplichtige wordt als een kleine onderneming beschouwd

<sup>25</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 3.

<sup>26</sup> X., "Preciserings omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.



- indien de jaaromzet gerealiseerd tijdens het voorgaande kalenderjaar niet meer bedraagt dan 5.580 euro (artikel 1 KB nr. 19);
- de belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44 WBTW. Dit zijn de belastingplichtigen zonder recht op aftrek van de BTW zoals advocaten, tandartsen, scholen en ziekenhuizen;
  - niet-belastingplichtige rechtspersonen zoals de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies en de gemeenten.<sup>27</sup>

Voor een particulier is zijn hoedanigheid als particulier voldoende om onder de regeling van de verkoop op afstand te kunnen vallen indien aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan. Voor de leden van de bende van vier geldt echter nog een bijkomende voorwaarde: zij kunnen slechts worden onderworpen aan de regeling van de verkoop op afstand indien zij noch tijdens het lopende kalenderjaar, noch in de loop van het voorafgaande kalenderjaar intracommunautaire verwervingen hebben verricht voor een bedrag dat hoger is dan 11.200 euro (artikel 25ter, §1, tweede lid, 2<sup>o</sup>). Dit noemt men de aankoopdrempel.<sup>28</sup> Eens deze aankoopdrempel is overschreden, vallen de leden van de bende van vier onder de regeling van de intracommunautaire verwervingen, waardoor de regeling van de verkoop op afstand wordt uitgesloten. (zie *infra*).

Om na te gaan of een lid van de bende van vier de aankoopdrempel heeft overschreden, moet rekening worden gehouden met alle aankopen, exclusief BTW, verricht in de andere Lid-Staten, die in België aanleiding geven tot een intracommunautaire verwerving.<sup>29</sup> Bijgevolg dient er geen rekening te worden gehouden met:

- verwervingen van nieuwe vervoermiddelen zoals bedoeld in artikel 8bis, §2 WBTW;
- verwervingen van accijnsproducten in de zin van artikel 1, §6, 4<sup>o</sup> WBTW;
- verwervingen van goederen waarvan de levering in België is vrijgesteld op grond van artikel 42 WBTW;
- leveringen van goederen bestemd om te worden gemonteerd of geïnstalleerd door of voor rekening van de leverancier;
- leveringen die vallen onder de regeling van de verkoop op afstand.<sup>30</sup>

Tot slot dient te worden opgemerkt dat leden van de bende van vier er ook voor kunnen opteren om al hun intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen (artikel 25ter, §1, derde lid). In dat geval is de regeling van de verkoop op afstand evenmin op hen van toepassing.<sup>31</sup> Deze optie is

<sup>27</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 4.

<sup>28</sup> X., "Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.

<sup>29</sup> X., "Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.

<sup>30</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 5.

<sup>31</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 4.

interessant indien aankopen worden gedaan in een Lid-Staat waar het BTW-tarief hoger is dan in de eigen Lid-Staat.

### **b. Afbakening ten aanzien van andere belastbare handelingen**

Gelet op het personeel toepassingsgebied van de verkoop op afstand, kan men zich de vraag stellen waar de verkoop op afstand zich precies situeert in de BTW. In het huidige BTW-stelsel kan men drie situaties onderscheiden waarbij goederen worden geleverd door een leverancier aan een koper: ofwel zijn beiden gevestigd in eenzelfde Lid-Staat, ofwel zijn ze elk gevestigd in een andere Lid-Staat, ofwel is één van hen gevestigd in een Lid-Staat en de andere in een derdeland.

Er is eerder al op gewezen dat artikel 15, §4 WBTW uitdrukkelijk vereist dat “de goederen naar België worden verzonden of vervoerd vanuit een andere Lid-Staat.” Er is met andere woorden intracommunautair vervoer nodig, wat impliceert dat leverancier en koper elk in een andere Lid-Staat gevestigd zijn.<sup>32</sup> Bijgevolg kan de regeling van verkoop op afstand nooit worden toegepast wanneer men te maken heeft met een nationale levering of met een levering vanuit een derdeland. Bij dergelijke leveringen vindt immers geen intracommunautair vervoer plaats. Daarom zal bij een nationale levering nationale BTW verschuldigd zijn, terwijl op de levering naar of vanuit een derdeland de regels van invoer en uitvoer moeten worden toegepast. Overigens maakt het voor beide leveringen niets uit of de levering wordt verricht aan een belastingplichtige of een particulier.<sup>33</sup>

Dan rest nog de situatie waarin leverancier en koper elk gevestigd zijn in een andere Lid-Staat. Wanneer men te maken heeft met een dergelijke levering, moet er een onderscheid worden gemaakt naargelang de levering wordt verricht aan een belastingplichtige of aan een particulier. Zoals gezegd, werd op 1 januari 1993 een nieuw belastbaar feit gecreëerd voor een handeling tussen twee Lid-Statens: de intracommunautaire verwerving. Er is sprake van een intracommunautaire verwerving als men goederen koopt die door de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een andere Lid-Staat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd, met als bestemming de afnemer (artikel 25bis, §1 WBTW). Opdat deze intracommunautaire verwerving belastbaar is in het land van bestemming van de goederen, moet de tegenhanger ervan – de intracommunautaire levering – worden vrijgesteld in het land van oorsprong.<sup>34</sup> Dergelijke vrijstelling in het land van oorsprong is slechts mogelijk indien de intracommunautaire verwerving wordt verricht door

<sup>32</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 5.

<sup>33</sup> P. VANDENDRIESSCHE en W. DEVROE (ed.), *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure, 2007, p. 147.

<sup>34</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 5.

een belastingplichtige.<sup>35</sup> Het is aldus een absolute vereiste dat het gaat om een B2B-handeling. Hieruit volgt dat de regeling van de intracommunautaire verwerving niet toepasselijk is op particulieren. Intracommunautaire leveringen verricht aan particulieren (B2C) zijn aldus belast in het land van oorsprong van de goederen op grond het algemene principe van artikel 15 §2, tweede lid, 1° WBTW.<sup>36</sup>

Naast deze tweedeling tussen belastingplichtigen en particulieren zijn er vier categorieën van personen die tussen beide zweven: de leden van de bende van vier. Voor hen geldt een bijkomende voorwaarde om onder de regeling van de intracommunautaire verwervingen te vallen, namelijk de overschrijding van een aankoopdrempel (artikel 25ter, §1, tweede lid, 2°). Hebben deze personen de aankoopdrempel van 11.200 euro overschreden, dan moeten zij beschouwd worden als belastingplichtigen die B2B-handelingen stellen. Hebben zij deze drempel niet overschreden, dan moeten zij intracommunautaire verwervingen niet onderwerpen aan de BTW en worden zij behandeld als particulieren (B2C). Bijgevolg worden de leden van de bende van vier naargelang het al dan niet overschrijden van de aankoopdrempel beschouwd als belastingplichtige of als particulier, waardoor ook de toepasselijke regels verschillend zijn.<sup>37</sup>

Gelet op het voorgaande kan men besluiten dat de regeling van de verkoop op afstand enkel toepasbaar is, indien men te maken heeft met een intracommunautair vervoer verricht aan een particulier of een lid van de bende van vier dat de aankoopdrempel niet heeft overschreden (B2C), en indien aan alle andere toepassingsvoorwaarden is voldaan. De regeling van verkoop op afstand staat aldus tegenover de intracommunautaire verwerving van goederen (B2B). Schematisch kan men dit als volgt weergeven:

“Bende van vier”	
> 11.200 EUR	≤ 11.200 EUR
↙	↘
<b><u>B2B</u></b>	<b><u>B2C</u></b>
België → België	Nationale BTW
België → andere Lid-Staat	Intracommunautaire verwerving/ Intracommunautaire levering
België → Derde land	Invoer/uitvoer
	Nationale BTW
	<b>Verkoop op afstand</b>
	Invoer/uitvoer

<sup>35</sup> X., “BTW – Verkopen op afstand en intracommunautaire verwervingen: gelijktijdige overschrijding van de twee drempels”, *Intercontact (N)* 1994, p. 234.

<sup>36</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 5.

<sup>37</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 5.

### 3.2.2. Bedoelde goederen

De tweede toepassingsvoorwaarde heeft betrekking op de aard van de goederen. Net zoals bij de intracommunautaire verwerving, kunnen enkel lichamelijke roerende goederen het voorwerp uitmaken van een verkoop op afstand. Dit is logisch. Vermits een van de toepassingsvoorwaarden de verzending of het vervoer is van het goed van de ene Lid-Staat naar de andere, valt niet in te zien hoe een onroerend of een onlichamelijk goed onder deze regeling kan vallen. Zij kunnen immers niet worden verzonden of vervoerd.<sup>38</sup>

Toch vallen niet alle lichamelijke roerende goederen onder de bijzondere regeling van de verkoop op afstand. Door de werking van het belastingstelsel vallen drie categorieën lichamelijke roerende goederen eruiten:

- Een eerste categorie van goederen die niet onder de regeling valt, is de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen. Wat precies onder een nieuw vervoermiddel moet worden verstaan, is bepaald door artikel 8bis, §2 WBTW: een auto is nieuw wanneer de levering plaatsvindt binnen de zes maanden na de datum van de eerste ingebruikname of wanneer hij minder dan 6.000 kilometer heeft afgelegd. De intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel is altijd onderworpen aan de BTW in het land van bestemming, zelfs al wordt ze verricht door een particulier of door een lid van de bende van vier dat er niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen te onderwerpen aan de BTW.<sup>39</sup> In deze situatie heeft een verkoop op afstand dus geen enkele zin. Voor alle duidelijkheid zij het aangestipt dat enkel nieuwe vervoermiddelen buiten de regeling van de verkoop op afstand vallen. Een ‘oud’ vervoermiddel kan dus wel onder de regeling vallen wanneer aan de overige toepassingsvoorwaarden is voldaan.
- Een tweede categorie van goederen die worden uitgesloten, zijn goederen die door of voor rekening van de leverancier worden gemonteerd of geïnstalleerd in het land van bestemming. Deze goederen worden volgens artikel 15, §2, tweede lid, 2° WBTW belast op de plaats waar de installatie of de montage wordt verricht. Dit zal steeds het geval zijn in het land van bestemming van de goederen, waardoor ook hier een verkoop op afstand nutteloos is.
- Een derde en laatste categorie van uitgesloten goederen zijn de goederen onderworpen aan de bijzondere regeling van de belastingheffing over de winstmarge, zoals bedoeld in artikel 58, §4 WBTW. Het betreft de wederverkoop door een belastingplichtige van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, die hij zelf heeft aangekocht van een persoon die geen recht heeft op aftrek van de

<sup>38</sup> P. VANDENDRIESSCHE en W. DEVROE (ed.), *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure, 2007, p. 164.

<sup>39</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3.

BTW.<sup>40</sup> Deze transactie wordt enkel belast op de ‘marge’, d.w.z. het verschil tussen de gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.<sup>41</sup> De goederen onderworpen aan deze bijzondere regeling van belasting over de winstmarge worden uitdrukkelijk uitgesloten van de regeling van de verkoop op afstand door artikel 15, §4 WBTW.

Speciale aandacht dient te worden besteed aan accijnsgoederen. Artikel 1, §6, 4° WBTW stelt dat onder accijnsgoederen moet worden verstaan: energieproducten, alcohol, alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten. Wat deze goederen betreft moet men een onderscheid maken naargelang deze goederen worden verworven door een particulier of door een lid van de bende van vier.<sup>42</sup> Voor particulieren is er geen probleem. Voor hen geldt de regeling van verkoop op afstand zoals voor alle andere lichamelijke roerende goederen die ze intracommunautair verwerven. Zij vallen dus onder de regeling van de verkoop op afstand als aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan, met dien verstande dat er geen verkooptrempel geldt voor de leverancier.<sup>43</sup> (zie *infra*). De situatie ligt anders voor leveringen aan leden van de bende van vier. Voor hen wordt een intracommunautaire verwerving van accijnsproducten altijd belast in de Lid-Staat van bestemming, zelfs indien ze de aankooptrempel van 11.200 euro niet hebben overschreden (artikel 25<sup>ter</sup>, §1, tweede lid, 2° WBTW). De intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen valt dus nooit onder de regeling van de verkoop op afstand. Bijgevolg is het voor de leden van de bende van vier irrelevant wie de accijnsproducten vervoert of verzendt.

### 3.2.3. Leveringsvoorwaarden

Een derde voorwaarde heeft betrekking op de levering van de goederen. In het eerste onderdeel van dit hoofdstuk is er al op gewezen dat voor een verkoop op afstand intracommunautair vervoer nodig is. Dat is meteen de eerste leveringsvoorwaarde. Het louter vervoeren of verzenden van de goederen van de ene Lid-Staat naar de andere is op zich evenwel onvoldoende. Uit artikel 15 §4 WBTW volgt de tweede leveringsvoorwaarde, namelijk dat het voor een verkoop op afstand een absolute vereiste is dat de goederen worden vervoerd of verzonden *door of voor rekening van de leverancier*. Met andere woorden, de regeling van de verkoop op afstand is alleen van toepassing wanneer de leverancier op een of andere manier tussenkomt bij het vervoer van de goederen naar de klant.<sup>44</sup> Wanneer daarentegen de klant zelf de goederen in

<sup>40</sup> H. VANDEBERGH, *BTW-handboek*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2003, p. 591.

<sup>41</sup> G. DE NEEF, “Preciseringsen over BTW-regeling kunstvoorwerpen, enz.”, *Fiskoloog* 1995, afl. 502, 5.

<sup>42</sup> J. VAN DYCK, “Verkopen op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer”, *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 3.

<sup>43</sup> J. VAN DYCK, “Verkopen op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer”, *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 3.

<sup>44</sup> X., “Preciseringsen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 5; Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 8.

ontvangst gaat nemen bij de verkoper of zelf voor het vervoer of de verzending instaat, is er geen sprake van een verkoop op afstand. In dat geval blijft het algemene principe van belasting in het land van oorsprong van toepassing.<sup>45</sup>

Uit het voorgaande volgt dat het belangrijk is te weten in welke gevallen het vervoer of de verzending gebeurt voor rekening van de leverancier en in welke gevallen voor rekening van de klant. Een levering vindt logischerwijze plaats voor rekening van de leverancier wanneer hij de goederen zelf vervoert of wanneer hij het vervoer opdraagt aan een derde.<sup>46</sup> Maar het gaat nog verder. In de Memorie van Toelichting staat te lezen dat de bijzondere regeling van de verkoop op afstand van toepassing is zodra de leverancier, *zelfs onrechtstreeks*, tussenbeide komt bij het vervoer.<sup>47</sup> Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een postorderbedrijf aan de klant een of meer transportbedrijven voorstelt waarmee de klant dan rechtstreeks een overeenkomst kan sluiten voor het vervoer van de goederen. Het is duidelijk dat de Memorie van Toelichting hierdoor een zeer ruime draagwijdte geeft aan de woorden ‘voor rekening van de leverancier.’ Wanneer een leverancier een transportbedrijf voorstelt aan de klant, dan wordt de levering geacht onrechtstreeks voor zijn rekening plaats te vinden, ook al heeft hij verder niets te maken met die vervoerovereenkomst, noch met het vervoer zelf.

Deze uitbreiding van de draagwijdte van de woorden ‘voor rekening van de leverancier’ tot ‘een onrechtstreekse tussenkomst van de leverancier’ is in de rechtsleer op kritiek onthaald. Volgens J. BUBLOT stellen zich ter zake twee problemen.<sup>48</sup> Een eerste probleem heeft betrekking op de interpretatie van de wettekst. BUBLOT wijst erop dat de uitbreiding tot de onrechtstreekse tussenkomst enkele interpretatieprincipes schendt, die gelden in het fiscaal recht. Deze principes stellen dat wanneer een wettekst duidelijk is, deze niet moet worden geïnterpreteerd<sup>49</sup> en dat er in dat geval evenmin moet worden teruggegrepen naar de voorbereidende werken.<sup>50</sup> Mocht er zich toch een interpretatie opdringen, bijvoorbeeld omdat de wettekst niet geheel duidelijk is, dan dient deze restrictief te gebeuren, wat meteen een analoge uitlegging uitsluit.<sup>51</sup> Wanneer men deze principes toepast op artikel 15, §4 WBTW is er volgens BUBLOT geen interpretatie nodig omdat de wettekst duidelijk is. Met de woorden ‘door of voor rekening van’ wil de wetgever wijzen op een actieve

<sup>45</sup> J. VAN DYCK, “Verkopen op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer”, *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 2; Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 9.

<sup>46</sup> J. BUBLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 170.

<sup>47</sup> Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 684, 16.

<sup>48</sup> J. BUBLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 171.

<sup>49</sup> Cass. 11 december 1962, *Pas.* 1963, I, 455; Cass. 10 november 1997, *Pas.* 1997, I, 464.

<sup>50</sup> Cass. 22 december 1994, *Pas.* 1994, I, 573.

<sup>51</sup> A. TIBERGHIEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, p. 27; Cass. 13 april 1978, *Pas.* 1978, I, 910.

participatie van de leverancier aan het vervoer van de goederen, bijvoorbeeld door zelf het vervoer te verzorgen of een opdracht te geven aan een transportbedrijf. Een onrechtstreekse tussenkomst van de leverancier, met name het louter voorstellen van een transportbedrijf, valt volgens hem dan ook niet te verzoenen met de tekst van artikel 15 §4.<sup>52</sup>

Een tweede, eerder praktisch probleem dat BUBLLOT aanhaalt, doet zich voor bij de bewijsvoering.<sup>53</sup> BUBLLOT stelt zich de vraag hoe de belastingadministratie de onrechtstreekse tussenkomst van de leverancier zal kunnen aantonen, vooral wanneer de vervoerovereenkomst gesloten is op naam van de klant. Volgens de regels van bewijsvoering in fiscale zaken is het immers aan de fiscus om aan te tonen dat de belastingplichtige aan de belasting onderworpen is.<sup>54</sup> De heer GILLES stelde zich dezelfde vraag en legde deze in de Kamer voor aan de Minister van Financiën. De Minister gaf het volgende antwoord: “De voorwaarden waaronder de levering gebeurt, meer bepaald wat betreft het vervoer van de goederen, dienen te worden beoordeeld op grond van de gebruikelijke handelsdocumenten die voor die handeling zijn uitgereikt en van de feitelijke omstandigheden”.<sup>55</sup> Daarmee omzeilt hij echter het probleem. Enerzijds is het nog steeds niet duidelijk hoe de fiscus aan de hand van de handelsdocumenten kan aantonen dat een vervoerovereenkomst op naam van de klant werd gesloten op voorstel van de leverancier. Anderzijds is het evenmin duidelijk wat precies wordt bedoeld met ‘de feitelijke omstandigheden’.<sup>56</sup>

BUBLLOT ging ervan uit dat de Administratie de problemen van de onrechtstreekse tussenkomst zou oplossen door duidelijk de voorwaarden ervan af te bakenen.<sup>57</sup> Dit is echter niet gebeurd. Aanschrijving nr. 7 van 27 april 1995 herneemt gewoon de ruime draagwijdte die in de Memorie van Toelichting werd gegeven.<sup>58</sup> Totdat de rechtspraak zich heeft uitgesproken over de (on)wettigheid van deze uitbreiding, zal men voorlopig de regeling van de verkoop op afstand in de praktijk ook moeten toepassen wanneer de leverancier onrechtstreeks tussenkomt.

---

<sup>52</sup> J. BUBLLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 171.

<sup>53</sup> J. BUBLLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 171.

<sup>54</sup> A. TIBERGHEN, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, p. 32.

<sup>55</sup> *Vr. En Antw.* Kamer 1992-1993, 4205 (Vr. nr. 384 GILLES).

<sup>56</sup> J. BUBLLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 171.

<sup>57</sup> J. BUBLLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 171.

<sup>58</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 8.

### 3.2.4. Verkoopdrempel

De vierde en laatste toepassingsvoorwaarde is de overschrijding van de verkoopdrempel door de leverancier. De regeling van de verkoop op afstand is immers slechts van toepassing, indien de leverancier goederen heeft geleverd voor een bedrag dat een bepaalde drempel heeft overschreden. Artikel 34, eerste lid van de BTW-Richtlijn legt deze drempel vast op 100.000 euro. Het tweede lid van dit artikel geeft de Lid-Staten evenwel de kans om de drempel te verlagen tot 35.000 euro indien de Lid-Staat vreest dat het maximum van 100.000 euro tot ernstige verstoring van de mededinging zou kunnen leiden. België heeft inderdaad gebruik gemaakt van deze mogelijkheid waardoor de verkoopdrempel voor verkopen op afstand naar België 35.000 euro bedraagt (zie artikel 15, §4, tweede lid WBTW).

Wat wordt precies bedoeld met de overschrijding van de verkoopdrempel? Ten eerste moet de drempel per kalenderjaar worden overschreden.<sup>59</sup> Dat wil zeggen: tijdens het kalenderjaar dat loopt op het tijdstip van de verkoop of tijdens het voorgaande kalenderjaar. Zodra de leverancier de drempel overschrijdt, treedt de regeling van de verkoop op afstand in werking en blijft deze van toepassing totdat men een jaar onder de drempel blijft. Zolang deze drempel niet is overschreden, geldt de algemene regel van belasting in het land van oorsprong. Vraag is wat dient te gebeuren met de levering die ervoor zorgt dat de verkoopdrempel wordt overschreden.<sup>60</sup> Is dan de hele levering onderworpen aan de regeling van de verkoop op afstand of enkel het deel dat de drempel effectief overschrijdt? De Administratie heeft in Aanschrijving nr. 7/1995 duidelijk gesteld dat “indien door het bedrag van de levering de drempel wordt overschreden, die levering, evenals de volgende leveringen, plaatsvindt in de Lid-Staat van bestemming der verzonden of vervoerde goederen”.<sup>61</sup> De hele levering is dus onderworpen aan de regeling van de verkoop op afstand.

Naast de overschrijding per kalenderjaar moet de verkoopdrempel ook per Lid-Staat worden overschreden.<sup>62</sup> Dit betekent dat voor elk land afzonderlijk moet worden nagegaan of de leverancier de drempel aldaar heeft overschreden.<sup>63</sup> Dit maakt het mogelijk dat een Belgische leverancier die zowel goederen vervoert naar Frankrijk als naar Nederland, Franse BTW moet toepassen op de verkopen op afstand die hij verricht naar Frankrijk omdat hij de Franse verkoopdrempel heeft overschreden, maar dat hij Belgische BTW verschuldigd is op zijn leveringen naar Nederland omdat hij de Nederlandse verkoopdrempel (nog) niet heeft overschreden.

<sup>59</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 6.

<sup>60</sup> J. BUBLOT, “Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique”, *RGF* 1994, 170.

<sup>61</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 12.

<sup>62</sup> X., “Preciseringen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand”, *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 6

<sup>63</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 13.



Om na te gaan of de leverancier de verkoopdrempel al dan niet heeft overschreden, moet enkel het bedrag in aanmerking worden genomen, exclusief BTW, van de leveringen die verricht zijn met toepassing van de regeling van verkoop op afstand.<sup>64</sup> Bijgevolg moet geen rekening gehouden worden met:

- leveringen aan belastingplichtigen en aan niet-belastingplichtige rechtspersonen die ertoe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen;
- leveringen van nieuwe vervoermiddelen zoals bedoeld in artikel 8bis, §2 WBTW;
- leveringen van goederen bestemd om te worden gemonteerd of geïnstalleerd door of voor rekening van de leverancier;
- leveringen van goederen die in België zijn vrijgesteld op grond van artikel 42 WBTW;
- leveringen van accijnsproducten in de zin van artikel 1, §6, 4° WBTW.<sup>65</sup>

De reden waarom deze leveringen niet mogen worden meegerekend, is dat zij onderworpen zijn aan afwijkende regels, waardoor zij altijd belast worden in het land van bestemming. Zij vallen dus nooit onder de regeling van de verkoop op afstand.<sup>66</sup> Dat ook intracommunautaire leveringen van accijnsproducten niet mogen worden meegerekend, kan vreemd lijken. Zij vallen immers altijd onder de regeling wanneer zij worden verricht door particulieren. Dit is evenwel logisch te verklaren. Omdat voor dergelijke leveringen geen verkoopdrempel geldt, mag men deze leveringen dan ook niet in aanmerking nemen voor de berekening van de verkoopdrempel.<sup>67</sup>

De verkoopdrempel is nochtans niet altijd van toepassing. De belastingplichtigen die verkopen op afstand verrichten, kunnen deze verkopen immers steeds onderwerpen aan de belastingheffing in het land van bestemming (artikel 15, §4, laatste lid WBTW). Dit betekent dat vanaf de eerste verkoop die men verricht, het BTW-tarief van het land van bestemming van toepassing is, ook al heeft men de drempel niet overschreden.<sup>68</sup> Deze optie is vooral interessant voor leveranciers die goederen leveren aan landen waar

---

<sup>64</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 15.

<sup>65</sup> Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 684, 17; Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 15.

<sup>66</sup> J. BUBLLOT, "Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique", *RGF* 1994, 169.

<sup>67</sup> X., "Preciseringsen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 6; J. BUBLLOT, "Le nouveau régime T.V.A. des ventes à distance: approche critique", *RGF* 1994, 169.

<sup>68</sup> X., "Preciseringsen omtrent de BTW-regeling verkopen op afstand", *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 7.

een lager BTW-tarief geldt.<sup>69</sup> Wanneer een Belgische leverancier verkopen op afstand verricht naar Luxemburg, zal hij er baat bij hebben om al zijn verkopen te onderwerpen aan de Luxemburgse BTW (tarief van 15% i.p.v. 21%). De optie geldt voor minstens 2 jaar (artikel 15, §5, derde lid WBTW). De formaliteiten die moeten worden verricht voor het uitoefenen van de optie worden bepaald door artikel 7 van K.B. nr. 10.<sup>70</sup>

Tot slot dient nog even te worden gewezen op de situatie waarin een handeling aanleiding geeft tot het gelijktijdig overschrijden van de aankoopdrempel en de verkoopdrempel. Dit brengt een moeilijke situatie teweeg: een lid van de bende van vier verricht door het overschrijden van de aankoopdrempel een intracommunautaire verwerving, terwijl de leverancier door het overschrijden van de verkoopdrempel een verkoop op afstand verricht. Moet deze handeling dan worden beschouwd als een intracommunautaire verwerving of als een verkoop op afstand? Dit speelt niet zo'n grote rol voor de plaats van belastingheffing, omdat dit in beide gevallen het land van bestemming is. Het is wel belangrijk om te bepalen wie belasting moet afdragen aan de fiscus. De Administratie heeft ter zake beslist dat in een dergelijk geval de handeling in zijn geheel moet worden beschouwd als een intracommunautaire verwerving van goederen, waardoor het lid van de bende van vier de belasting zal moeten voldoen.<sup>71</sup> Hieruit volgt ook dat deze levering door de leverancier niet in aanmerking mag worden genomen voor de berekening van zijn verkoopdrempel in het land van bestemming van de goederen.<sup>72</sup>

## 4. WERKING VAN DE REGELING VAN VERKOOP OP AFSTAND

In het vorige hoofdstuk werd het toepassingsgebied van de verkoop op afstand duidelijk afgebakend. Nu we weten in welke gevallen de verkoop op afstand zich voordoet, kunnen we nu gaan kijken naar de concrete werking van de regeling van de verkoop op afstand. Hierbij kunnen volgende situaties worden onderscheiden: ten eerste verzending of vervoer vanuit een andere Lid-Staat naar België, ten tweede verzending of vervoer vanuit België naar een andere Lid-Staat en ten derde samenloop van een verkoop op afstand met invoer uit een derdeland. Deze situaties worden achtereenvolgens in dit hoofdstuk

<sup>69</sup> P. WILLE en M. GOVERS, *BTW-Praktijkboek 2009: Dé leidraad voor de ondernemer en zijn adviseur*, Antwerpen, Kluwer, 2009, p. 203.

<sup>70</sup> Koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992 met betrekking tot uitvoeringsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 5, derde lid, en 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

<sup>71</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 16; Beslissing nr. E.T. 79.380, 25 oktober 1993, [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>72</sup> X., "BTW – Verkopen op afstand en intracommunautaire verwervingen: gelijktijdige overschrijding van de twee drempels", *Intercontact (N)* 1994, p. 237.

besproken aan de hand van een voorbeeld. Tot slot wordt ook nog ingegaan op de bijzondere regeling van de verkoop op afstand voor accijnsgoederen.

#### 4.1. VERZENDING OF VERVOER VANUIT EEN ANDERE LID-STAAT NAAR BELGIË

De eerste situatie waarin verkoop op afstand zich voordoet, is geregeld in artikel 15, §4 WBTW. Wanneer goederen door of voor rekening van de leverancier vanuit een andere Lid-Staat worden verzonden of vervoerd naar een in België gevestigde particulier of lid van de bende van vier, dan zijn deze goederen onderworpen aan de Belgische BTW.<sup>73</sup> Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt naargelang de goederen worden geleverd aan een particulier of aan een lid van de bende van vier.

- Voorbeeld van een levering aan een *particulier*:

Een particulier uit Leuven koopt een sofa bij een leverancier uit Maastricht. De leverancier zal via een transportbedrijf de sofa voor zijn rekening laten bezorgen in Leuven.

In bovenstaand geval is aan de eerste drie toepassingsvoorwaarden van de regeling van verkoop op afstand voldaan. De toepassing van deze regeling zal uiteindelijk afhangen van de vraag of de Nederlandse leverancier de Belgische verkoopdrempel van 35.000 euro heeft overschreden. Is het antwoord op deze vraag positief, dan is de regeling van verkoop op afstand van toepassing en is deze levering onderworpen aan de Belgische BTW. Heeft hij de verkoopdrempel echter nog niet overschreden, dan is de regeling van verkoop op afstand niet van toepassing en is de levering van de sofa in Nederland belast. Dit laatste is echter niet het geval indien de Nederlandse leverancier ervoor heeft geopteerd om al zijn leveringen in België aan de Belgische BTW te onderwerpen.

- Voorbeeld van een levering aan *lid van de bende van vier*:

Een leverancier uit Eindhoven levert granen aan een landbouwer uit het Leuvense die onderworpen is aan de bijzondere landbouwregeling van artikel 57 WBTW.

Veronderstel dat de leverancier de Belgische verkoopdrempel heeft overschreden of heeft geopteerd voor belastingheffing in België. Vermits de landbouwer een lid van de groep van vier is, moet er worden nagegaan of hij in het lopende of voorgaande kalenderjaar de aankoopdrempel van 11.200 euro heeft overschreden. Is dit het geval, dan is de regeling van verkoop op afstand niet van toepassing, maar wordt de levering toch in België belast als intracommunautaire verwerving. Heeft de landbouwer voor minder dan 11.200 euro gekocht dan is de regeling van verkoop op afstand wel van toepassing en

---

<sup>73</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 30.

is er Belgische BTW verschuldigd, tenzij hij ervoor heeft gekozen om al zijn intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen.

Indien de leverancier de Belgische verkoopdrempel niet heeft overschreden en evenmin heeft geopteerd voor belastingheffing in België, is de regeling van de verkoop op afstand nooit van toepassing. De levering zal ofwel worden belast in België als intracommunautaire verwerving indien de landbouwer de aankoopdrempel heeft overschreden, ofwel in Nederland als plaats van vertrek van het vervoer indien hij de aankoopdrempel niet heeft overschreden.

Indien een leverancier uit een andere Lid-Staat leveringen verricht naar België die op grond van de regeling van verkoop op afstand aan de Belgische BTW zijn onderworpen, zal hij zich in België moeten laten registreren voor BTW-doeleinden. In voorkomend geval kan hij dit doen via een aansprakelijke vertegenwoordiger.<sup>74</sup>

#### 4.2. VERZENDING OF VERVOER VANUIT BELGIË NAAR EEN ANDERE LID-STAAT

Een tweede situatie waarop de verkoop op afstand van toepassing is, is bepaald in artikel 15, §5 WBTW. Wanneer goederen door of voor rekening van een in België gevestigde leverancier worden verzonden of vervoerd naar een in een andere Lid-Staat gevestigde particulier of daarmee gelijkgesteld persoon, dan zijn deze goederen belast in de Lid-Staat van bestemming. Ook hier moet men een onderscheid maken naargelang de levering wordt verricht aan een particulier of aan een daarmee gelijkgesteld persoon.

- Voorbeeld van een levering aan een *particulier*:

Een particulier, gevestigd in Rotterdam, koopt een nieuwe flatscreen tv bij een leverancier in Leuven. De Belgische leverancier zal de tv persoonlijk afleveren bij de particulier thuis in Rotterdam.

In dit geval moet worden nagegaan of de Belgische leverancier de Nederlandse verkoopdrempel van 100.000 euro heeft overschreden. Indien hij voor meer dan 100.000 euro aan leveringen heeft verricht in Nederland dan is de regeling van verkoop op afstand van toepassing en is de levering aan de Nederlandse BTW onderworpen. Heeft hij de verkoopdrempel niet overschreden, dan is de regeling van verkoop op afstand niet van toepassing. In dat geval is er Belgische BTW verschuldigd omdat de plaats van vertrek van het vervoer zich in België bevindt, tenzij de leverancier heeft geopteerd om al zijn leveringen aan de Nederlandse BTW te onderwerpen.

---

<sup>74</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 53.

- Voorbeeld van een levering aan *een met een particulier gelijkgesteld persoon*<sup>75</sup>:

Een leverancier, gevestigd in Leuven, verkoopt enkele bureaustoelen aan een persoon, gevestigd in Groningen, die er in Nederland niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen. De leverancier zal een transportbedrijf de goederen voor zijn rekening naar Groningen laten vervoeren.

Indien we veronderstellen dat de Belgische leverancier de Nederlandse verkoopdrempel heeft overschreden, of heeft geopteerd voor belastingheffing in Nederland, moeten we controleren of de koper de aankoopdrempel heeft overschreden. Is dit inderdaad het geval, dan is de regeling van verkoop op afstand niet van toepassing maar zal de Nederlandse koper een intracommunautaire verwerving stellen die aan de Nederlandse BTW is onderworpen. Heeft de koper de aankoopdrempel niet overschreden, dan is de regeling van verkoop op afstand van toepassing en is Nederlandse BTW verschuldigd, tenzij de koper heeft geopteerd om al zijn intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen.

Indien de leverancier de Nederlandse verkoopdrempel niet heeft overschreden en evenmin heeft geopteerd voor belastingheffing in Nederland, is de regeling van de verkoop op afstand nooit van toepassing. De levering zal ofwel worden belast in Nederland als intracommunautaire verwerving indien de koper de aankoopdrempel heeft overschreden, ofwel in België als plaats van vertrek van het vervoer indien hij de aankoopdrempel niet heeft overschreden.

Indien een Belgische leverancier leveringen verricht naar een andere Lid-Staat die daar op grond van de regeling van verkoop op afstand is belast, zal die zich in die Lid-Staat moeten laten registreren voor BTW-doeleinden. In voorkomend geval kan hij dit doen via een fiscale vertegenwoordiger.<sup>76</sup>

#### 4.3. SAMENLOOP MET INVOER

De derde bepaling die betrekking heeft op de werking van de regeling van verkoop op afstand is artikel 15, §6 WBTW. Deze bepaling voorziet in de bijzondere situatie van samenloop van vervoer door de leverancier en invoer vanuit een derdeland. Wanneer, in geval van verkoop op afstand, de geleverde goederen vanuit een derdeland worden verzonden of vervoerd en door de leverancier worden ingevoerd in een andere Lid-Staat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, worden zij geacht te zijn verzonden vanuit de Lid-Staat van invoer.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> Hier kan men niet spreken van ‘de bende van vier’ omdat in elke Lid-Staat afzonderlijk moet worden bepaald welke personen er niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire leveringen aan de BTW te onderwerpen.

<sup>76</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 41.

<sup>77</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 53.

- Een voorbeeld kan dit verduidelijken:

Een particulier gevestigd in Nederland bestelt ski's in een winkel gevestigd te Leuven. De Belgische winkelier bestelt de ski's bij een Canadese onderneming. De goederen worden in opdracht van de Belgische winkelier rechtstreeks naar de Nederlandse particulier vervoerd en worden ingevoerd in Antwerpen alwaar de BTW bij invoer betaald wordt door de Belgische winkelier. Door deze verkoop overschrijdt de Belgische winkelier de drempel die door Nederland werd vastgesteld voor toepassing van de regeling van de verkoop op afstand.

In deze situatie zal de plaats van vertrek van het vervoer naar de Nederlandse particulier aanvangen in België op grond van artikel 15, §6 WBTW. Alle eisen van deze bepaling zijn immers vervuld: de goederen worden vervoerd vanuit een derdeland (Canada) en door de leverancier ingevoerd in een andere Lid-Staat (België) dan die van aankomst van het vervoer naar de koper (Nederland). Vermits het een verkoop op afstand betreft zal de Belgische leverancier de BTW moeten voldoen in Nederland.

#### 4.4. BIJZONDERE REGIME VOOR ACCIJNSGOEDEREN

Zoals hierboven vermeld is de regeling van verkoop op afstand slechts van toepassing wanneer accijnsgoederen worden geleverd aan een particulier. Is de koper daarentegen een lid van de bende van vier, dan is de aankoop onderworpen aan de intracommunautaire verwerving. Een tweede bijzonderheid aan het regime voor accijnsgoederen is dat er geen verkooptrempel geldt voor de leverancier. De levering zal dus steeds worden belast in het land van bestemming, ongeacht het bedrag van verkopen op afstand die er door de leverancier aan particulieren werden verricht.<sup>78</sup>

Ook hier twee voorbeelden ter verduidelijking:

- Een particulier, gevestigd in Leuven, koopt enkele kisten wijn bij een Franse leverancier uit Bordeaux die het vervoer van de wijn naar België op zich zal nemen. In dit geval is de levering steeds onderworpen aan de Belgische BTW, zonder dat men rekening moet houden met de Belgische verkooptrempel van 35.000 euro.
- Een leverancier uit Leuven vervoert bieren naar particulieren die in Nederland zijn gevestigd. Hierop is altijd Nederlandse BTW verschuldigd, ongeacht of de Belgische leverancier de Nederlandse verkooptrempel heeft overschreden of niet.

Uiteraard moet de leverancier in beide gevallen voor BTW-doeleinden geïdentificeerd zijn in het land van bestemming van de accijnsgoederen, in voorkomend geval via een aansprakelijke vertegenwoordiger.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 49.

<sup>79</sup> Aanschrijving nr. 7/1995, nr. 50-51.

## 5. RECHTSVERGELIJKENDE ANALYSE: DE VERKOOP OP AFSTAND IN NEDERLAND

Zoals uit het eerste hoofdstuk is gebleken, is de regeling van de verkoop op afstand een Europese regeling die is ontstaan op grond van Richtlijn 91/680/EEG. Omdat een richtlijn steeds moet worden omgezet in de nationale rechtsorde, lijkt het mij interessant om na te gaan hoe andere Lid-Staten deze regeling hebben omgezet. Ik heb ervoor gekozen om in dit hoofdstuk de Nederlandse verkoop op afstand van naderbij te bekijken. De Nederlandse regeling kan worden teruggevonden in artikel 5a van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (WOB).<sup>80</sup> Vermits de Belgische en de Nederlandse verkoop op afstand werden ingevoerd op basis van dezelfde Europese richtlijn, kan men zich voorstellen dat beide regelingen in grote mate identiek zullen zijn. Daarom is het niet mijn bedoeling om de Nederlandse regeling van verkoop op afstand exhaustief te bespreken, maar wel om te wijzen op de belangrijkste verschillen met de Belgische regeling aan de hand van de vier toepassingsvoorwaarden.

De eerste voorwaarde van de regeling van verkoop op afstand is het personele toepassingsgebied. Hier kunnen al enkele verschillen worden teruggevonden. De Nederlandse regeling is van toepassing wanneer de afnemer ofwel een particulier is, ofwel een belastingplichtige die er niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de BTW te onderwerpen. Hiermee worden de landbouwers, de belastingplichtigen die enkel vrijgestelde leveringen verrichten en de niet-belastingplichtige rechtspersonen bedoeld.<sup>81</sup> Het valt meteen op dat de kleine ondernemingen niet tot deze groep behoren, in tegenstelling tot de Belgische regeling. Bovendien zijn de leden van deze groep slechts onderworpen aan de regeling van de verkoop op afstand indien ze de aankoopdrempel niet hebben overschreden.<sup>82</sup> Deze drempel bedraagt in Nederland 10.000 euro, terwijl dit in België 11.200 euro is. Net zoals bij ons kunnen de leden van deze groep echter ook opteren om al hun intracommunautaire verrichtingen te onderwerpen aan de BTW.<sup>83</sup>

De tweede voorwaarde had betrekking op de aard van de geleverde goederen. Op dit punt is de Nederlandse regeling volkomen identiek aan de Belgische. Net zoals in België vallen enkel lichamelijke roerende goederen onder de regeling van verkopen op afstand. Bovendien worden exact dezelfde goederen uitgesloten van de regeling: intracommunautaire leveringen van nieuwe

---

<sup>80</sup> Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.

<sup>81</sup> A. VAN DONGEN, M.E. VAN HILTEN e.a., *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 142.

<sup>82</sup> D.B. BIJL, D.G. VAN VLIET en J.B. VAN DER ZANDEN, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 1994, p. 114.

<sup>83</sup> A. VAN DONGEN, M.E. VAN HILTEN e.a., *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 142.

vervoermiddelen, goederen die moeten worden gemonteerd of geïnstalleerd in het land van bestemming en goederen onderworpen aan de margeregeling.<sup>84</sup>

Het belangrijkste verschil tussen de Nederlandse en de Belgische regeling van de verkoop op afstand vinden we terug in de derde voorwaarde met betrekking tot de levering. Net zoals in België het geval is, vereist artikel 5a, eerste lid WOB een intracommunautair vervoer dat wordt verricht door of voor rekening van de leverancier. Het grote verschil ligt echter in het feit dat de Nederlandse wettekst uitdrukkelijk vermeldt dat de regeling van toepassing is indien de leverancier “direct of indirect” tussenkomt bij de verzending of het vervoer. Deze woorden werden volgens de parlementaire voorbereiding als aanvulling opgenomen om te vermijden dat men al te gemakkelijk de regeling van verkoop op afstand zou omzeilen, wanneer de leverancier enkel onrechtstreeks zou tussenkomen.<sup>85</sup> In België is de uitbreiding tot de onrechtstreekse tussenkomst niet opgenomen in de wet, maar wordt ze besproken in de Memorie van Toelichting, hetgeen aanleiding geeft tot heel wat interpretatieproblemen (zie *supra*).

De laatste voorwaarde betreft de verkooptrempel voor de leverancier. De leveringen van de leverancier vallen slechts onder toepassing van de regeling van verkoop op afstand indien hij de verkooptrempel heeft overschreden in het land van bestemming. Deze verkooptrempel bedraagt in Nederland 100.000 euro.<sup>86</sup> Bijgevolg heeft Nederland geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid uit artikel 34, tweede lid BTW-Richtlijn om de drempel te verlagen tot 35.000 euro. België heeft dit wel gedaan. Net zoals in de Belgische regeling kunnen de leveranciers er ook in Nederland voor opteren om al hun leveringen te onderwerpen aan de belasting van het land van bestemming, zonder dat de drempel is bereikt.<sup>87</sup>

Uit het voorgaande kan worden besloten dat de regeling van de verkoop op afstand in Nederland sterk gelijkert op die van België. Naast de verschillende bedragen voor de drempels, is de enige noemenswaardige discrepantie dat de onrechtstreekse tussenkomst van de leverancier bij het vervoer, door de Nederlandse wet uitdrukkelijk wordt onderworpen aan de regeling van de verkoop op afstand.

---

<sup>84</sup> M.E. VAN HILTEN en H.W.M. VAN KESTEREN, *Omzetbelasting*, Deventer, Fed, 2005, p. 357.

<sup>85</sup> A. VAN DONGEN, M.E. VAN HILTEN e.a., *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 143.

<sup>86</sup> M.E. VAN HILTEN en H.W.M. VAN KESTEREN, *Omzetbelasting*, Deventer, Fed, 2005, p. 358.

<sup>87</sup> A. VAN DONGEN, M.E. VAN HILTEN e.a., *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 145.



## 6. CONCLUSIE

In dit artikel heb ik getracht de regeling van de verkoop op afstand te analyseren en ben ik op zoek gegaan naar problemen die zich stellen bij de toepassing ervan. Hiervoor ben ik uitgegaan van de Europese regelgeving waaruit bleek dat de regeling van de verkoop op afstand tot stand is gekomen om een heel specifieke reden. De fiscale positie van particulieren vanaf 1 januari 1993 hield het risico in dat deze particulieren zich goederen zouden laten toezenden uit landen met een lager BTW-tarief, wat kon leiden tot concurrentievervalsing. Precies om deze situatie te vermijden, is de regeling van de verkoop op afstand ingevoerd.

Vervolgens heb ik me de vraag gesteld waar de verkoop op afstand zich precies situeert in de BTW. Vermits er intracommunautair vervoer nodig is, kan de verkoop op afstand nooit spelen bij een nationale verrichting of een handeling met een derdeland. Bij de leveringen tussen Lid-Staten moet men een onderscheid maken naargelang deze worden verricht aan een belastingplichtige of aan een particulier. De regeling van de verkoop op afstand is enkel van toepassing op leveringen aan particulieren. Voor de leden van de bende van vier zal het al dan niet overschrijden van de aankoopdrempel bepalen of ze als belastingplichtige of als particulier moeten worden beschouwd.

De regeling van de verkoop op afstand is slechts van toepassing wanneer cumulatief aan vier toepassingsvoorwaarden is voldaan. Het moet gaan om de levering van lichamelijke roerende goederen aan een particulier of een lid van de bende van vier, waarbij de goederen door of voor rekening van de leverancier worden verzonden van diens Lid-Staat naar de Lid-Staat van de koper. Bovendien moet de leverancier de verkoopdrempel in het land van bestemming van de goederen hebben overschreden. Bij de toepassingsvoorwaarde van de levering was het grote probleem dat de Memorie van Toelichting stelt dat ook de onrechtstreekse tussenkomst van de leverancier volstaat om de regeling van verkoop op afstand toe te passen. Deze uitbreiding is niet voorzien in de wet, waardoor er zich interpretatieproblemen en bewijsmoeilijkheden voordoen. In Nederland is deze uitbreiding wel opgenomen in de wet waardoor deze problemen zich daar niet zullen stellen.

Tot slot hebben we de Belgische regeling van de verkoop op afstand vergeleken met de Nederlandse. Daarbij hebben we vastgesteld dat beide regelingen weinig van elkaar verschillen, wat logisch is omdat beide zijn gebaseerd op eenzelfde Europese richtlijn. Het enige grote verschilpunt is dat de Nederlandse wet uitdrukkelijk vermeldt dat de regeling van verkoop op afstand zowel bij directe als indirecte tussenkomst van de leverancier moet worden toegepast.