DOCTRINE

Btw en consignatiezendingen
Belgische vereenvoudigingsregeling niet altijd compatibel met het standpunt andere lidstaten: een analyse Duitsland-België

Stijn Vastmans[1] en Ronny Langer[2]

SAMENVATTING

Bij een consignatiezending worden goederen door een leverancier (consignant) fysiek ter beschikking gesteld van een klant (consignataris) maar de juridische eigendomsoverdracht van deze goederen vindt slechts plaats op het ogenblik waarop de goederen door de klant uit de stock worden genomen om zelf te gebruiken of door te verkopen[3]. Dit biedt het voordeel voor de klant dat de leveringen "just in time" kunnen gebeuren en dat er geen stock dient vooruitbetaald te worden, terwijl de leverancier de economische risico's van de opgeslagen goederen draagt tot op het ogenblik van de eigendomsoverdracht.

In een grensoverschrijdende context moeten leveranciers de btw-gevolgen van dergelijke consignatiezendingen vooraf goed inschatten. In principe leidt een consignatiezending tot een verplichting voor de leveranciers om zich voor btw te registreren in het land van bestemming. Veel landen kennen echter vereenvoudigingsregelingen die een lokale registratieverplichting vermijden. Ook België kent een vereenvoudigingsregeling die is uiteengezet in aanschrijving nr. 94/016 van 4 juli 1994. Gelet op het grensoverschrijdend karakter dient deze Belgische vereenvoudigingsregeling echter samen bekeken te worden met de behandeling van dergelijke transacties door de lidstaat van de verzending van de goederen.

Onderhavig artikel bespreekt in detail de toepassing van de Belgische vereenvoudigingsregeling voor consignatiezendingen vanuit Duitsland. In de verhouding met Duitsland stelt de toepassing van de Belgische vereenvoudiging een aantal bijzondere problemen.

RESUME

Dans le cas d'un envoi en consignation, les marchandises sont physiquement mises à disposition d'un client (consignataire) par un fournisseur (consignant), mais le transfert de propriété juridique de ces biens n'intervient qu'au moment où le client prélève ces marchandises dans les stocks pour les utiliser lui-même ou pour les revendre[4]. Pour le client, cela présente l'avantage que les livraisons peuvent avoir lieu « just in time » et que le stock ne doit pas être payé par avance, tandis que le fournisseur assume les risques économiques des marchandises stockées jusqu'au moment de leur transfert de propriété.

Dans un contexte transfrontalier, les fournisseurs doivent estimer à l'avance quelles sont les conséquences de tels envois en consignation sur le plan de la TVA. En principe, un envoi en consignation entraîne une obligation pour les fournisseurs de s'enregistrer à la TVA dans le pays de destination. Beaucoup de pays connaissent toutefois des régimes de simplification permettant d'éviter l'obligation de s'enregistrer localement. La Belgique connaît également un régime de simplification qui est décrit dans la circulaire n° 94/016 du 4 juillet 1994. Vu le caractère transfrontalier, ce régime de simplification belge doit être analysé de concert avec le traitement de telles transactions par l'Etat membre de l'envoi des marchandises.

La présente contribution commente de manière détaillée l'application du régime de simplification belge pour les envois en consignation en provenance de l'Allemagne. Dans une relation avec l'Allemagne, l'application de la simplification belge pose un certain nombre de problèmes spécifiques.

I. Algemeen

We nemen het voorbeeld van een in Duitsland gevestigde onderneming (leverancier) die goederen levert vanuit Duitsland aan een in België gevestigde onderneming (klant). De partijen sluiten een consignatieovereenkomst. Op basis daarvan moet de leverancier de goederen leveren en laten opslaan in een consignatiestock in de gebouwen van de klant in Bel-

1. Advocaat-vennoot bij Tiberghien.
2. Diplom-Fachwirt (FH), Steuerberater, partner bij Küffner Maunz Langer Zugmaier.
3. Definitie gebaseerd op de omschrijving door de btw-administratie in aanschrijving nr. 94/016 van 4 juli 1994.
4. Définition basée sur celle de l'administration de la TVA dans la circulaire n° 94/016 du 4 juillet 1994.

gië. De klant heeft te allen tijde het recht om goederen voor zijn eigen productie uit de stock te nemen. De klant is echter niet verplicht om alle opgeslagen goederen af te nemen. De burgerrechtelijke eigendom, het prijsrisico en het risico van verlies blijven bij de leverancier tot de klant de goederen uit het magazijn neemt. De klant is alleen verplicht de voorwerpen op te slaan en te verzekeren.

A. *Btw-behandeling zonder vereenvoudigingsregeling*

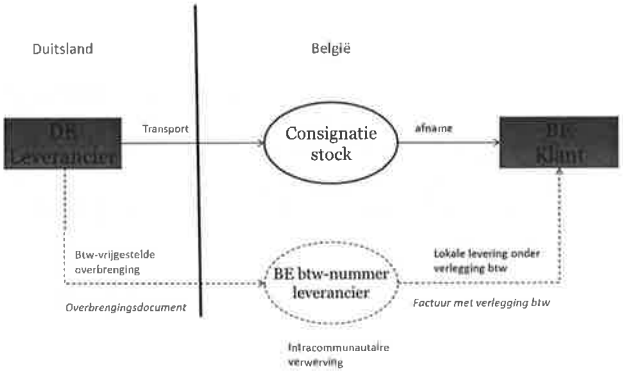
Het initiële transport van de goederen vanuit Duitsland kwalificeert op vlak van btw als een intracommunautaire "overbrenging". Immers, de goederen blijven juridisch eigendom van de Duitse leverancier tot op het ogenblik dat de goederen door de Belgische klant uit de stock worden genomen. Voor btw wordt dergelijke overbrenging gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel[5]. Er gelden diverse uitzonderingen op deze gelijkstelling met een levering ten bezwarende titel, zoals overbrengingen voor tijdelijk gebruik en goederen gebruikt voor een dienst, maar deze uitzonderingen zijn op de voorliggende casus niet van toepassing[6].

Deze gelijkstelling met een levering ten bezwarende titel is gekoppeld aan een principiële btw-vrijstelling[7]. De Duitse leverancier is m.a.w. geen btw verschuldigd wegens de loutere overbrenging van de goederen naar de consignatiestock in België. Echter, deze overbrenging betekent wel dat de Duitse leverancier geacht wordt in België een intracommunautaire verwerving van goederen te doen met daaraan verbonden de verplichting om zich voor btw te registreren in België[8].

Op het ogenblik van de overbrenging dient de Duitse leverancier een overbrengingsdocument op te stellen, conform de in Duitsland toepasselijke regels. Dit document bevat in principe een beschrijving van de goederen, de maatstaf van heffing voor de btw (aankoop- of kostprijs) en zowel het Belgische als het Duitse btw-nummer van de leverancier. Deze intracommunautaire overbrenging wordt opgenomen in de Duitse btw-aangifte en in de Duitse intracommunautaire opgave. Op basis van het overbrengingsdocument dient de Duitse leverancier een intracommunautaire verwerving aan te geven in de Belgische btw-aangifte.

Zodra de goederen door de klant uit de consignatiestock genomen worden, vindt er vervolgens een lokale btw-belaste levering in België plaats. Voor zover de Duitse leverancier niet geacht wordt voor btw-doeleinden gevestigd te zijn in België, is deze lokale levering onderworpen aan de algemene verleggingsregeling voor leveringen door buitenlandse belastingplichtigen[9]. De btw over deze lokale levering dient te worden voldaan door de Belgische klant.

Deze verrichtingen kunnen als volgt weergegeven worden:



B. *Belgische vereenvoudigingsregeling*

Deze, op het eerste gezicht, eenvoudige transactie leidt tot bijkomende btw-verplichtingen in hoofde van de Duitse leverancier, met name de verplichting om zich in België voor btw te laten registeren en hier periodieke btw-aangiften (en eventueel intrastataangiften) in te dienen. Om deze administratieve last te beperken kent België sinds 1994 daarom een vereenvoudigingsregeling voor consignatiezendingen[10].

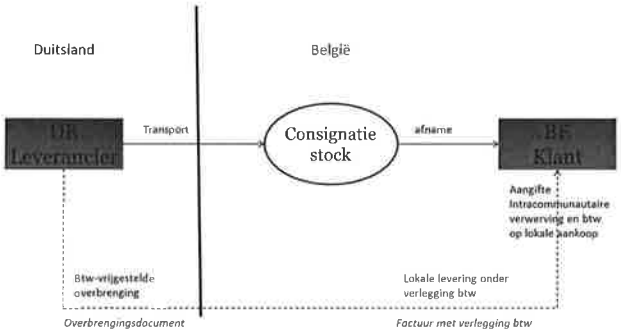
Deze vereenvoudigingsregeling ontslaat de Duitse leverancier van de btw-registratieverplichting indien de volgende voorwaarden cumulatief worden vervuld:

- de leverancier of "consignant" heeft een volledig recht op aftrek van de btw die hij in principe verschuldigd is over de intracommunautaire verwerving in België;
- de consignant is in België noch gevestigd noch geregistreerd voor btw;
- de klant of "consignataris" is een belastingplichtige die periodieke btw-aangiften indient;
- de klant voert voor iedere consignant een afzonderlijke magazijnboekhouding;
- de goederen worden getransporteerd naar een bedrijfsruimte van de klant in België of een door hem aangegeven opslagplaats in België;
- niet-verkochte goederen worden teruggestuurd naar de leverancier;
- op het ogenblik van het transport maakt de leverancier een pro-formafactuur of overbrengingsdocument op, dat onder meer verwijst naar aanschrijving nr. 94/096 van 14 juli 1994 alsook naar het feit dat de afnemer de schuldenaar is van de btw over de intracommunautaire verwerving van de goederen in België;
- de leverancier neemt de verzending van de goederen op in de intracommunautaire opgave in de lidstaat van ver-

5. Art. 17 btw-richtlijn nr. 2006/112/EG; art. 12*bis* WBTW.
6. Art. 17, 2. btw-richtlijn nr. 2006/112/EG; art. 12*bis*, tweede lid WBTW.
7. Art. 138, 2., c) btw-richtlijn nr. 2006/112/EG; art. 39*bis*, eerste lid, 4° WBTW.
8. Art. 21 btw-richtlijn nr. 2006/112/ EG; art. 25*quater* WBTW.
9. Art. 51, § 2, 5° WBTW.
10. Aanschrijving nr. 94/016 van 4 juli 1994. Noteer dat onder de toenmalige regels de Duitse leveranciers strikt genomen ook Belgische btw zou moeten aanrekenen op de lokale verkoop; de algemene verleggingsregel is pas ingevoerd vanaf 1 januari 2002.

zending met vermelding van het Belgische btw-nummer van de klant;
- de klant neemt de intracommunautaire verwerving van de goederen op in zijn Belgische btw-aangifte;
- zodra de goederen uit de consignatiestock worden genomen stelt de leverancier een factuur op aan de klant voor een lokale levering in België. Deze factuur vermeldt geen btw maar dient een verwijzing op te nemen naar de verlegging van heffing van de btw. Tevens dient deze factuur te verwijzen naar het overbrengingsdocument;
- de klant neemt de btw op de lokale aankoop op in zijn btw-aangifte onder toepassing van verlegging van heffing.

Schematisch betekent deze vereenvoudigingsregeling het volgende:



We merken op dat de Belgische vereenvoudigingsregeling aan heel wat voorwaarden is onderworpen. In essentie behoudt deze vereenvoudigingsregeling het principe dat zowel de intracommunautaire verwerving als gevolg van de overbrenging van de goederen naar de consignatiestock als de btw op de lokale verkoop dient aangegeven te worden. De vereenvoudiging bestaat er enkel in dat deze verplichtingen worden overgenomen door de klant. In bepaalde andere lidstaten bestaat de vereenvoudiging daarentegen in een kwalificatie als een rechtstreekse intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving bij de klant, hetgeen qua compliance en voorwaarden een stuk eenvoudiger is (zie *infra*).

Tevens merken wij op dat een strikte toepassing van de regels er toe zou leiden dat de klant zicht krijgt op de marge van de leverancier. Immers, de intracommunautaire verwerving omwille van de overbrenging dient in principe aangegeven te worden op basis van de aankoop- of kostprijs, terwijl de btw op de lokale verkoop op de normale verkoopprijs moet berekend worden. Daarom staat de administratie toe dat voor de aangifte van de intracommunautaire verwerving onder de vereenvoudigingsregeling rekening gehouden wordt met de toekomstige verkoopprijs. Het kan evenwel voorkomen dat de verkoopprijs op het ogenblik van de overbrenging naar België nog niet vastligt, hetgeen een probleem stelt voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling.

In de praktijk blijkt bijgevolg dat de Belgische vereenvoudigingsregeling vaak als complex wordt ervaren waarbij buitenlandse leveranciers er soms toch voor kiezen om zich voor btw te registreren in België en de gewone regels te volgen.

II. Verenigbaarheid van de Belgische vereenvoudigingsregeling met de btw-richtlijnen in Duitsland

Duitsland kent zelf geen bijzondere vereenvoudigingsregeling voor consignatiezendingen naar Duitsland. Bij een consignatiezending in Duitsland is de buitenlandse leverancier in principe verplicht om zich voor btw te registreren om (i) een intracommunautaire verwerving aan te geven bij overbrenging van de goederen naar Duitsland en (ii) om lokale Duitse btw af te dragen bij de uiteindelijke verkoop aan de klant[11].

In omgekeerde richting, waarbij goederen vanuit Duitsland naar een consignatiestock in een andere lidstaat worden verzonden, aanvaardt de Duitse administratie op basis van een administratieve beschikking principieel de toepasselijke vereenvoudigingsregeling in de andere lidstaat[12]. Er wordt onder meer verduidelijkt dat "*im Einzelfall zugelassen werden, dass der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager – parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat – als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt*". Vrij vertaald: "*van geval tot geval wordt toegelaten dat de ondernemer het wegnemen van de goederen uit de buitenlandse consignatiestock – parallel met de heffing van de belasting op de verwerving door de ontvanger van de goederen in de andere lidstaat – behandelt als een intracommunautaire levering*".

Deze Duitse beschikking is op een aantal punten onduidelijk. Zo dient de vraag gesteld te worden of Duitsland de buitenlandse regeling inzake consignatiezendingen enkel aanvaardt indien de Duitse leverancier niet voor btw geregistreerd "kan" worden. Zoals hierboven aangegeven is de Belgische regeling optioneel en geen verplichting. Een Duitse leverancier is m.a.w. vrij om zich alsnog voor btw te registreren in België. In een strikte lezing van de Duitse beschikking zou de Duitse vereenvoudiging daarom niet kunnen werken t.a.v. de Belgische regeling die optioneel is. Dit kan o.i. niet de bedoeling zijn. O.i. is het voldoende dat er geen registratie"plicht" is in het land van de consignatiezending om in Duitsland onder toepassing van deze beschikking te kwalificeren. Bovendien dient te worden benadrukt dat op basis van de Duitse beschikking de toepassing van de buitenlandse vereenvoudigingsregeling vanuit Duits perspectief "geval per geval" wordt toegelaten.

Op andere punten is de Duitse beschikking niet alleen onduі-

11. Gezien Duitsland, in tegenstelling tot België, geen algemene verleggingsregeling kent voor leveringen door buitenlandse belastingplichtigen.
12. Besch. van de OFD Frankfurt/M. betreffende leveringen van goederen naar en vanuit consignatiestocks, laatst gewijzigd op 23 februari 2017 (OFD Frankfurt/M. d.d. 15 december 2015, S 7100a A-4, St 110, *juris*.)

delijk maar zelfs foutief wanneer verwezen wordt naar de Belgische vereenvoudigingsregeling. Zo wordt in de Duitse beschikking aangeven: "*Entgegen der MwStSystRL haben einige Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Die von der MwStSystRL abweichende Regelung besteht darin, dass diese Mitgliedstaaten bei der Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager ausgehen, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager an den dortigen Abnehmer*". Vrij vertaald: "*In tegenstelling tot de Duitse btw-richtlijnen hebben enkele lidstaten de heffing van belasting op de consignatiezendingen vereenvoudigd. De van de Duitse btw-richtlijnen afwijkende regeling bestaat erin dat deze lidstaten bij het transport van goederen naar een consignatiestock niet uitgaan van een intracommunautaire overbrenging, maar van een intracommunautaire levering aan de afnemer op het ogenblik van het wegnemen van de goederen uit het magazijn*". In punt 5.1.2. wordt dit specifiek voor België en enkele andere lidstaten aangevuld met: "*Belgien, (...) gehen nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen aus, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Zeitpunkt der Warenverlagerung an den dortigen inländischen Abnehmer.*" of vrij vertaald: "*België (...) gaat niet uit van een intracommunautaire overbrenging, maar van een intracommunautaire levering aan de binnenlandse afnemer op het ogenblik van het transport van de goederen naar de consignatiestock.*"

Zoals uit de uiteenzetting hierboven blijkt, wordt de Belgische vereenvoudigingsregeling niet correct weergegeven in de Duitse beschikking. Immers, België stelt nog steeds dat er sprake is van een overbrenging van goederen naar de consignatiestock, met een intracommunautaire verwerving in België, gevolgd door een lokale levering van goederen op het ogenblik waarop de klant de goederen uit de stock neemt. De vereenvoudiging bestaat er strikt genomen enkel in dat de klant de verschuldigdheid van de btw op de intracommunautaire verwerving en de lokale verkoop overneemt.

In een strikte visie zou de Duitse beschikking m.a.w. niet kunnen toegepast worden in een Belgische context en zou de Duitse fiscus m.a.w. kunnen eisen dat de Duitse leverancier een Belgische btw-nummer aanvraagt voor een correcte rapportering op vlak van btw. O.i. moet het evenwel nog steeds mogelijk zijn om de Duitse fiscus te informeren over de concrete toepassingsvoorwaarden van de Belgische vereenvoudigingsregeling om op die manier discussies te vermijden (zie *supra*: beoordeling geval per geval).

In dit kader dient vanuit Duits perspectief bijzondere aandacht te gaan naar de concrete btw-formaliteiten. Voor een consignatiezending naar België betekent de toepassing van de Belgische vereenvoudigingsregeling dat de verkoopfactuur aan de klant niet als factuur voor een intracommunautaire levering mag opgesteld worden, maar als een factuur voor een binnenlandse levering met overgang van de belastingschuld. Vanuit Duits oogpunt zou daarentegen het overbrengingsdocument bij het transport van de goederen naar de consignatiestock opgemaakt moeten worden als een factuur voor een intracommunautaire levering (met bewijs van het transport buiten Duitsland). Dit betreft een gewone factuur die alle verplichte factuurgegevens zoals voorgeschreven door de Duitse wetgeving moet bevatten (o.a. de naam, het adres, het btw-nummer van de klant in België). M.a.w. indien de vereenvoudigingsregeling op correcte wijze dient toegepast te worden vanuit Belgisch en Duits oogpunt vereist een consignatiezending vanuit Duitsland naar België strikt genomen een dubbele facturatie. Het spreekt voor zich dat het niet vanzelfsprekend is om dit te implementeren in een boekhoudsysteem.

In het licht van recente evoluties in Europese rechtspraak waar afstand wordt genomen van een te formalistische benadering t.a.v. intracommunautaire transacties zou deze discussie als een louter theoretisch gegeven kunnen opzij geschoven worden[13]. In de praktijk blijft het evenwel belangrijk om bij toepassing van de Belgische vereenvoudigingsregeling voor consignatiezendingen, die de Belgische administratie beschouwt als een toegeving, de nodige aandacht te besteden aan de correcte formaliteiten omdat de minste fout inzake de voormelde voorwaarden voor de Belgische administratie voldoende kan zijn om de vereenvoudigingsregeling te verwerpen en een btw-registratie te eisen met eventuele btw-navorderingen, boetes en interesten. Vanuit Duitse optiek is het belangrijk om de geschetste formaliteiten correct te voldoen, in het licht van de Duitse beschikking, om op die manier discussies n.a.v. een controle te vermijden.

13. Zie o.a. HvJ 20 oktober 2016, *Josef Plöckl*, C-24/15: deze zaak betrof de vraag of de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire overbrenging van goederen kan worden geweigerd enkel en alleen op basis van een formeel argument, met name het gegeven dat de onderneming geen btw-nummer in het land van bestemming heeft vermeld. Deze argumentatie wordt door het Hof verworpen, waarbij onder meer het volgende wordt verduidelijkt: "*ro. 36. Bovendien hebben de lidstaten krachtens artikel 22, 8. van richtlijn nr. 77/388/EEG, in de redactie van artikel 28nonies van deze richtlijn, de bevoegdheid om maatregelen te nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van belastingfraude, op voorwaarde met name dat zij niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, die een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is (arrest van 27 september 2012, C 587/10, VSTR, EU:C:2012:592, punt 44 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). ro. 37. Een dergelijke nationale maatregel gaat verder dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen indien het recht op btw-vrijstelling daardoor in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële vereisten, en met name zonder dat wordt nagegaan of daaraan voldaan is. De handelingen moeten immers worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter (zie in die zin arrest van 27 september 2007, C 146/05, Collée, EU:C:2007:549, punten 29 en 30).*" Deze uitspraak betreft enkel de toepassing van de btw-vrijstelling en formaliteiten inzake de intracommunautaire overbrenging van goederen. Gelijkaardige rechtspraak bestaat t.a.v. de intracommunautaire levering van goederen (zie HvJ 27 september 2012, *VSTR*, C-587/10). Op basis hiervan zouden concrete factuurvereisten geen impact mogen hebben op de toepassing van de btw-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen en overbrengingen voor zover er voldoende bewijs voorligt dat de materiële voorwaarden van de vrijstelling zijn voldaan. Dit neemt o.i. evenwel niet weg dat lidstaten nog specifieke boetes kunnen opleggen voor het niet correct vervullen van vormvoorwaarden (weliswaar andere dan verwerping van de btw-vrijstelling; zie per analogie HvJ 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14).

III. Consignatiezending vs. levering van goederen met uitgestelde eigendomsoverdracht – uitspraak Bundesfinzanzhof

Tot slot dient erop gewezen te worden dat de invulling van het begrip "consignatiezending" en de concrete btw-behandeling in de praktijk geval per geval moet bekeken worden. Vele contracten worden opgesteld als een consignatiezending terwijl in de praktijk kan geargumenteerd worden dat dit leveringen van goederen met uitstel van juridische eigendomsoverdracht betreft.

Vereenvoudigingsregelingen in andere lidstaten gaan inderdaad uit van dit principe van uitgestelde eigendomsoverdracht. Ten aanzien van *"call-off stocks"* waarbij goederen worden overgebracht naar de uiteindelijke klant en deze klant de goederen periodiek uit de stock neemt voor eigen gebruik wordt het standpunt ingenomen dat de opslag geen impact heeft op de btw-behandeling. De transacties worden beschouwd als rechtstreekse intracommunautaire leveringen met uitgestelde eigendomsoverdracht, zonder dat de verkoper zich voor btw dient te registreren in de betreffende lidstaat[14]. In België en Duitsland wordt dit standpunt vooralsnog niet ingenomen door de btw-administratie.

Recent heeft het Bundesfinanzhof, het hoogste Duitse rechtscollege, evenwel verduidelijkt dat transacties m.b.t. dergelijke call-off stocks voor btw als directe intracommunautaire leveringen kunnen beschouwd worden door de leverancier aan de klant, en dus niet als intracommunautaire overbrengingen gevolgd door lokale leveringen, indien duidelijk is dat op het ogenblik van de overbrenging van de goederen de uiteindelijke koper gekend is én er reeds bindende afspraken zijn gemaakt over de uiteindelijke verkoop. De tijdelijke opslag voor de verkoop is volgens deze rechtspraak niet relevant voor btw[15].

Deze uitspraak betekent dat de huidige visie van de Duitse administratie op consignatiezendingen niet langer kan volgehouden worden. Dit biedt m.a.w. opportuniteiten voor ondernemingen om hun btw-positie in Duitsland te verbeteren.

De praktische gevolgen van deze rechtspraak vormen in Duitsland momenteel het voorwerp van verdere discussie. Allereerst dient benadrukt dat de uitspraak moet gelezen worden in het licht van de specifieke omstandigheden van de zaak. Er dient het nodige voorbehoud gemaakt te worden bij de toepassing van dit arrest op alle consignatiezendingen in Duitsland. Bovendien geeft het Bundesfinanzhof niet aan hoe "tijdelijk" de opslag moet zijn om te kunnen spreken van rechtstreekse intracommunautaire leveringen. In het arrest worden call-offs vermeld voor een periode van 12 weken. Gezien er geen duidelijke limiet wordt gesteld, blijft dit in de praktijk een mogelijk discussiepunt met de Duitse belastingadministratie. Ten slotte stelt deze uitspraak een probleem op vlak van de te vervullen formaliteiten gelet op de *"time gap"* tussen de overbrenging van de goederen en de uiteindelijke verkoop met de daaraan verbonden facturatieverplichting die verschillende weken of maanden later plaatsvindt. Afhankelijk van de toepasselijke regels in de lidstaat van verzending zou de leverancier een intracommunautaire levering kunnen aangeven op het ogenblik waarop deze de goederen overbrengt naar Duitsland terwijl de Duitse klant maar een intracommunautaire verwerving zal rapporteren op het ogenblik van de effectieve verkoop. Dit leidt tot mismatches in de intracommunautaire rapporteringen (de opname in de intracommunautaire opgave van de leverancier stemt niet overeen met de btw-aangifte van de klant).

Als gevolg van deze uitspraak van het hoogste Duitse Gerechtshof kunnen buitenlandse leveranciers, mits goed onderbouwde contracten, een Duitse btw-registratie en de verschuldigdheid van Duitse btw mogelijk vermijden. Enig voorbehoud is nodig bij de praktische toepassing van dit arrest. Bovendien zal de Duitse administratie haar visie over deze problematiek en de praktische gevolgen van het arrest wellicht nog in nieuwe richtlijnen verduidelijken.

Deze rechtspraak geldt strikt genomen enkel voor de interpretatie van Duits btw-recht. In principe kunnen Belgische btw-plichtigen zich hier niet rechtstreeks op beroepen[16]. Echter, we merken op dat het Bundesfinanzhof zijn redenering ook baseert op rechtspraak van het Europees Hof van Justitie, die wel van toepassing is in België. Met name wordt verwezen naar de uitspraak in de zaak *X / Skatteverket*[17], waarin het Europees Hof heeft geoordeeld over de vraag of de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering, en de daaraan verbonden heffing van de btw over een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming, afhankelijk kan worden gemaakt van de vereiste dat het vervoer binnen een bepaalde termijn aanvangt en/of voltooid wordt. Het Hof van Justitie oordeelt dat de btw-kwalificatie niet kan afhangen van dergelijke termijnvereiste. Het Bundesfinanzhof neemt in zijn beslissing de volgende overweging van het Europees Hof over om te besluiten dat de tijdelijke opslag in de call-off stock niet relevant is voor de btw-kwalificatie van de voorliggende verrichtingen: "*ro. 33. Bijgevolg kan de kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving niet afhangen van de voorwaarde dat een bepaalde termijn waarbinnen het vervoer van het geleverde of aangekochte goed aanvangt of eindigt, in acht wordt genomen. Een dergelijke kwalificatie is daarentegen mogelijk en de plaats van verwerving kan worden bepaald wanneer een temporeel en materieel verband tussen de levering van het betrokken goed en het vervoer ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling*

14. Volgens onze informatie is dit onder meer het geval in Nederland, UK en een aantal Oost-Europese landen. In andere lidstaten wordt dit gekoppeld aan een tijdsvereiste, zoals onder meer in Frankrijk en Italië.
15. BFH 20 oktober 2016, V R 31/15.
16. Dit neemt niet weg dat buitenlandse rechtspraak in een discussie met de Belgische administratie of in een procedure voor de rechtbank wel als ondersteunend argument kan worden aangehaald.
17. HvJ 18 november 2010, *X / Skatteverket*, C-84/09.

worden aangetoond." Op basis van deze link met de Europese rechtspraak kan de argumentatie van het Bundesfinanzhof o.i. ook worden ingeroepen in een discussie met de Belgische btw-administratie.

IV. Conclusie: Belgische vereenvoudigingsregeling consignatiezendingen vereist een update

Op basis van bovenstaande uiteenzetting mag blijken dat de huidige Belgische vereenvoudigingsregeling in de praktijk niet altijd een vereenvoudiging betekent. Het is ons niet duidelijk waarom België blijft vasthouden aan een rapportering van een intracommunautaire overbrenging naar een intracommunautaire verwerving in België, gevolgd door een lokale levering. De opgelegde formaliteiten vormen een belangrijke belemmering voor de toepassing van de vereenvoudigingsregeling.

Het voorbeeld met Duitsland toont bovendien aan dat de Belgische regeling in de praktijk niet altijd goed werkbaar is en tot discussies kan leiden. Dit is onder meer te wijten aan de verkeerde interpretatie van de Belgische vereenvoudiging door de Duitse belastingadministratie, hetgeen tot gevolg kan hebben dat de formaliteiten voor de toepassing van de Belgische vereenvoudiging in de praktijk niet altijd kunnen vervuld worden. Duitse leveranciers die een consignatiezending hebben in België dienen de bovenvermelde Duitse beschikking te interpreteren in het licht van de Belgische vereenvoudigingsregeling om te vermijden dat deze in België met een registratieverplichting worden geconfronteerd.

Gelet op deze bekommernissen dringt zich o.i. een herziening op van de huidige Belgische vereenvoudigingsregeling, die al dateert van 1994. Idealiter wordt de huidige dubbelrapportering van een intracommunautaire overbrenging met de daaraan verbonden intracommunautaire verwerving en een daaropvolgende lokale levering onder verlegging van heffing bij de klant vervangen door één intracommunautaire levering, gevolgd door een intracommunautaire verwerving bij de Belgische klant op het ogenblik waarop de klant de goederen uit de consignatiestock neemt.

Het voorbeeld in de Duitse rechtspraak toont overigens aan dat de btw-matige behandeling van een consignatiezending door de nationale administraties niet noodzakelijk in lijn is met de algemene btw-principes. Ook vanuit Belgische optiek kan o.i. geval per geval onderzocht worden of een overeenkomst inzake consignatie of call-off stock inderdaad leidt tot een intracommunautaire overbrenging/verwerving gevolgd door een lokale levering, dan wel of dit eerder te beschouwen is als een overeenkomst voor levering van goederen met uitgestelde eigendomsoverdracht waarbij er voor btw kan geargumenteerd worden dat er rechtstreekse intracommunautaire leveringen plaatsvinden tussen de leverancier en de klant.

Meer algemeen dient de vraag gesteld te worden of het concept van de consignatiezending, de daaraan verbonden verplichtingen en de diverse nationale vereenvoudigingsregelingen niet vanuit Europees perspectief dienen geharmoniseerd te worden. Zoals aangegeven leiden de verschillende interpretaties en regelingen in de lidstaten tot mismatches en problemen. Deze bekommernissen hebben reeds geleid tot een rapport met concrete aanbevelingen van de VAT Expert Group op Europees niveau[18]. Het spreekt voor zich dat dergelijke oefening, gelet op de unanimiteitsvereiste in fiscale zaken op Europees niveau, niet evident is. Mogelijk kan rechtspraak van het Europees Hof van Justitie m.b.t. deze problematiek in de toekomst nog meer duidelijkheid brengen.

Tot slot, indien de Europese Commissie erin zou slagen om conform het VAT Action Plan de huidige btw-regeling voor intracommunautaire handel definitief te hervormen, zou deze discussie mogelijk kunnen verdwijnen[19]. Vanzelfsprekend is dit laatste nog (verre) toekomstmuziek.

18. VAT Expert Group, 7de vergadering d.d. 6 februari 2014, VEG No 028. De aanbeveling in dit rapport gaat ook uit van een rechtstreekse intracommunautaire levering op het ogenblik waarop de klant de goederen uit de stock neemt.

19. Zie "VAT Action Plan on the Definitive VAT regime for cross-border trade": http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en; zie ook VAT Expert Group, 14de vergadering d.d. 19 september 2016, VEG No 57.