
De plaats van levering van goederen: eenvoudig vast te stellen?

**Door: H.G.A. van Assen LL.M.
Postmaster Indirecte Belastingen
2015-2016**

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	2
Hoofdstuk 2 Relevante wet- en richtlijnbe­palingen	4
2.1 Plaats van levering: ‘de hoofdregel’	4
2.2 Artikel 32 btw-richtlijn versus artikel 5 lid 1 sub a Wet OB ‘68	5
2.3 Uitzonderingsbepalingen.....	5
2.4 Conclusie	6
Hoofdstuk 3 Plaats van levering bij een tussenstop	7
3.1 Bewerken van een goed met een tussenstop.....	7
3.2 Jurisprudentie	7
3.2.1 Société Fonderie 2A	7
3.3 Conclusie	11
Hoofdstuk 4. Plaats van levering bij een ‘installatiehandeling’	13
4.1 Installeren en monteren	13
4.1.1 Btw-richtlijn	13
4.1.2 Wet OB ‘68	14
4.1.3 Btw-richtlijn versus Wet OB ‘68.....	15
4.2 Jurisprudentie over de plaats van levering bij installatie/montage	15
4.2.1 Aktiebolaget NN	15
4.2.2 Inbouwkeukens	16
4.3 Conclusie	17
Hoofdstuk 5 Plaats van levering bij ABC-levering(en)	2020
5.1 Plaats van levering bij ABC-levering(en)	20
5.1.1 Wet OB ‘68	20
5.1.2 Btw-richtlijn	211
5.2 Jurisprudentie	222
5.2.1 EMAG.....	222
5.2.2 Euro-tyre	233
5.3 Conclusie	265
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	276
Literatuur lijst	299

Hoofdstuk 1 Inleiding

Zojuist sloeg ik de krant open en de volgende krantenkoppen vielen op:

'Tesla krijgt eerste orders voor levering zelfrijdende auto's in de Europese Unie'

'Duitsland voert weer meer goederen in vanuit Nederland'

'Rotterdamse haven is een doorvoerhaven voor andere lidstaten'¹

De wereld is de laatste jaren aan extreem veel veranderingen onderhevig. Met dank aan de mondialisering en globalisering is het voor ondernemers een stuk eenvoudiger geworden om producten wereldwijd te verkopen. Waren ondernemers in de jaren '50 van de vorige eeuw vooral op lokale markten gericht, tegenwoordig is het bijna een uitzondering als een ondernemer geen producten 'worldwide' aanbiedt.

Het 'over de grens' zakendoen gaat natuurlijk gepaard met gevolgen voor de omzetbelasting. Op het moment dat goederen² worden geleverd moet in beginsel btw in rekening worden gebracht. Meestal is het vrij duidelijk op welk moment goederen geleverd worden, de discussies die spelen zien op de plaats van levering. Goederen kunnen immers verzonden, vervoerd, afgehaald of elders gemonteerd worden.

Vanuit Europees perspectief is het van groot belang om vast te stellen wat de plaats van levering is. Primair is het van belang om vast te stellen of de prestatie onder de Europese btw-richtlijn valt. Het spreekt voor zich dat plaats van levering voor goederen die vanuit Brazilië naar Amerika gaan niet binnen het bereik van de btw-richtlijn valt. Immers vindt deze levering niet plaats op het grondgebied van de Europese Gemeenschap³. De levering van goederen vanuit België aan Nederland valt uiteraard wel binnen het grondgebied en de reikwijdte van de btw-richtlijn.

Subsidiar dient te worden bepaald aan welke lidstaat de levering moet worden toegerekend. Het antwoord op deze vraag bepaalt welke lidstaat btw mag heffen. De overheidsinstanties van deze lidstaat kunnen controle op de juiste toepassing van de nationale/lokale wetgeving uitvoeren. De ondernemer weet bij het vaststellen van de plaats van levering op haar beurt uiteraard aan welke btw-formaliteiten moet worden voldaan. Denk bijvoorbeeld aan een verplichte registratie voor de btw in deze lidstaat.

In deze verhandeling wordt specifiek ingegaan op de plaats van levering van goederen die worden verzonden of vervoerd. Goederen die niet verzonden of vervoerd worden, komen zodoende niet aan bod. Reden hiervoor is dat voor deze laatste groep goederen minder discussies spelen. Simpele reden hiervoor is dat 'vervoer' geen onderdeel uitmaakt van de levering zelf. Tevens blijft het goed in principe op zijn plaats ten tijde van de levering.

De hoofdregel voor de plaats van levering van goederen die worden vervoerd of verzonden is, vrij vertaald, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt.

¹ Onder lidstaat moet worden verstaan: een land dat deelneemt aan de Europese Unie.

² Uit artikel 14 lid 1 van de btw-richtlijn moet worden afgeleid dat onder goederen wordt verstaan: 'lichamelijke zaken'. In artikel 15 lid 1 btw-richtlijn wordt het begrip 'goed' uitgebreid met elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken. In de Wet OB '68 is de bepaling terug te vinden in artikel 3 lid 7, goederen zijn: 'alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte koude en dergelijke. De bepalingen zijn ondanks een andere woordkeuze inhoudelijk gelijk.

³ Artikel 5 lid 2 van de btw-richtlijn: „lidstaat” en „grondgebied van een lidstaat”: het grondgebied van iedere lidstaat van de Gemeenschap waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap van toepassing is.

Op basis van deze hoofdregel lijkt het vrij eenvoudig vast te stellen wat de plaats van levering is. De realiteit blijkt in de praktijk echter anders. Veel ondernemers 'worstelen' met het vraagstuk en hebben moeite om de plaats van levering vast te stellen.

Door het 'geworstel' zijn er veel discussies met de Belastingdienst. Af en toe leiden deze discussies tot een stap naar de rechter. Af en toe ziet de rechterlijke macht zich genoodzaakt tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU (hierna: 'HvJ EU').

Vanwege het gegeven dat de plaats van levering discussies oproept staat in deze verhandeling de volgende probleemstelling centraal:

'de plaats van levering van goederen: eenvoudig vast te stellen?'

Aan de hand van de volgende (deel)vragen, zal de probleemstelling worden besproken:

- I. Wat is de plaats van levering in geval een goed in een andere lidstaat een 'tussenstop' ondergaat en wordt bewerkt⁴?
- II. Wat is de plaats van levering als een goed wordt geïnstalleerd (installatiehandeling)⁵?
- III. Wat is de plaats van levering bij een ABC-overeenkomst⁶?

In de praktijk spelen bovenstaande vragen bij veel ondernemers en adviseurs. Ook tijdens mijn dagelijkse werkzaamheden kom ik regelmatig met dergelijke problematiek in aanraking. Vanuit dit gegeven heb ik gekozen deze deelvragen centraal te stellen.

Alvorens in te gaan op de problematiek rond de plaats van levering zal in hoofdstuk 2 worden ingegaan op de relevante wet- en richtlijn bepalingen, zodat duidelijk is binnen welk juridisch kader wij ons bevinden. De deelvragen I, II en III komen respectievelijk in hoofdstuk 3, 4 en 5 aan bod. Hoofdstuk 6 gaat in op de probleemstelling (conclusie).

⁴ HvJ EU, 2 oktober 2014, zaak C-446/13 (Société Fonderie 2A).

⁵ Hof Den Bosch 29 januari 2008, nr.04/01419 (inbouwkeukens) en HvJ EU, 29 maart 2007, zaak C-111/05 (Aktiebolaget NN).

⁶ HvJ EU, 6 april 2006, zaak C-245/04 (EMAG) en HvJ EU, 16 december 2010, zaak C430/09 (Euro-Tyre).

Hoofdstuk 2 Relevante wet- en richtlijnbevestigingen

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op het wettelijke kader van de plaats van levering. Hierbij zal worden gekeken naar de bepalingen die zijn opgenomen in de btw-richtlijn en in de Nederlandse wetgeving. Deze bepalingen zullen vervolgens in een vergelijking worden getrokken.

2.1 Plaats van levering: 'de hoofdregel'

Voor het vaststellen van de plaats van levering dient onderscheid gemaakt te worden tussen goederen die worden vervoerd of verzonden en goederen die niet worden vervoerd of verzonden. Zoals eerder aangegeven zal in deze verhandeling alleen worden ingegaan op goederen die worden verzonden of vervoerd.

In de btw-richtlijn is in artikel 32 de volgende bepaling opgenomen:

'Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen'

Artikel 201 van de btw-richtlijn ziet op invoer:

'Bij invoer is de BTW verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend.'

Artikel 32 van de btw-richtlijn is in onze nationale wetgeving terug te vinden in artikel 5 lid 1 sub a Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: 'Wet OB '68'):

'de plaats waar een levering wordt verricht, is: ingeval het goed in verband met de levering, anders dan in de zin van artikel 3 lid 1 sub f, wordt verzonden of vervoerd, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt'

In lid 2 van artikel 5 is ook een met de btw-richtlijn overeenkomstige bepaling over een derdeland opgenomen. Op deze bepaling zal niet verder worden ingegaan in deze verhandeling. Voor het vaststellen van de plaats van levering is deze bepaling namelijk niet van belang. De bepaling ziet alleen toe op het wegnemen van een ongewenst effect, namelijk dat van dubbele belastingheffing.

Afgaande op de grammaticale interpretatiemethode is artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68 alleen aan de orde op het moment dat de goederen 'in verband met' de levering worden verzonden of vervoerd. Toch zijn voor bepaalde situaties uitzonderingen op de hoofdregel opgenomen. Deze uitzonderingsbepalingen worden in paragraaf 2.3 besproken.

2.2 Artikel 32 btw-richtlijn versus artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68

De btw-richtlijn bepaling van artikel 32 is minder duidelijk dan de Nederlandse bepaling gelet op vervoer *'in verband met de levering'*. De richtlijn lijkt hier echter wel op gericht, gelet op: *'door de leverancier, door de afnemer, of door een derde wordt verzonden of vervoerd'*. Deze visie wordt gedeeld door D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet⁷. Zij geven aan dat de richtlijn op dit punt niet anders moet worden uitgelegd dan onze nationale wetgeving in de Wet OB '68. Elke andere interpretatie zou ook volstrekt onlogisch zijn. Op het moment dat de plaats van vertrek voor de btw-richtlijn het uitgangspunt is voor alle situaties waarin goederen worden verzonden of vervoerd, dan was artikel 37 btw-richtlijn⁸ immers niet in het leven geroepen dan wel was deze volkomen nutteloos geweest. Ook Reugebrink⁹ merkt dit op. Hij kaart ook aan dat door opname van artikel 37 btw-richtlijn een andere interpretatie van artikel 32 btw-richtlijn niet mogelijk is.

Tegenargumenten op bovenstaande visie komen voornamelijk voort uit praktische aard¹⁰. De 'tegenstanders' pleiten voor een zeer ruime uitleg van de tekst van artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68. De mening is dat ook een levering van goederen tijdens een vervoerstraject onder de werking zou moeten passen omdat dit praktischer is dan dat de ondernemer die de goederen 'onderweg' verkoopt te laten uitzoeken waar de goederen zich ten tijde van de levering bevinden. Afgaande op de grammaticale interpretatiemethode lijkt dit niet de bedoeling van de wetgever. De wettekst zou dan 'specifieker' op deze situatie zijn toegeschreven. Op het moment dat de goederen 'onderweg' worden verkocht, moet worden beoordeeld waar de goederen zich op dat moment bevinden. Dit kan echter tot problemen leiden, denk aan de situatie dat de goederen zich in een trein bevinden en de trein staat voor een deel in Zwitserland en voor een deel in Oostenrijk. Letterlijk zou dan een deel van de goederen zich in een lidstaat bevinden en een deel in een niet lidstaat. Toch lijkt dit de bedoeling op basis van artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68. Wellicht dat de Wet OB '68 op deze dusdanig specifieke situatie tekortschiet.

De algemene conclusie is dat voor toepassing van artikel 5 lid 1 sub a OB '68 afspraken moeten zijn gemaakt tussen de leverancier en de koper over het vervoer in relatie tot de levering¹¹. Opgemerkt dient te worden dat in de praktijk de vervoersafspraken vaak terugkomen in de (algemene) leveringsvoorwaarden van de leverancier. Afgaande op de letterlijke wettekst is dit een vrij logische conclusie. De levering en het vervoer kunnen namelijk niet losgekoppeld worden gelet op de zinsnede: *'in verband met de levering'*.

2.3 Uitzonderingsbepalingen

Naast het algemene onderscheid dat gemaakt wordt tussen goederen die worden vervoerd en goederen die niet worden vervoerd, gelden er nog bijzondere regelingen voor:

- Installatieleveringen:
artikel 36 btw richtlijn en artikel 5 lid 1 sub b Wet OB '68, want uitgezonderd in artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68;

⁷ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, 3^e druk, Kluwer, Deventer 2001, p. 93).

⁸ Artikel 37 btw-richtlijn: leveringen aan boord van een schip, vliegtuig, of trein.

⁹ J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting 9^e druk, Deventer 1997, p. 156).

¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.S. van Kesteren, Omzetbelasting, 14^e druk, Deventer 2014, blz. 167 en 168.

¹¹ O.a. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, derde druk, Kluwer, Deventer 2001, p. 92).

- *Leveringen van goederen aan boord van schip vliegtuig of trein binnen de EU: artikel 37 btw-richtlijn en artikel 5 lid 1 sub c Wet OB '68, uitzondering op artikel 5 lid 1 sub b;*
- *Leveringen van goederen die worden ingevoerd in de EU: artikel 5 lid 2 Wet OB '68 uitzondering op artikel 5 lid 1 sub a;*
- *Afstandsverkopen: artikel 5a Wet OB '68 uitzondering op artikel 5 lid 1 sub a; en*
- *Leveringen van gas en elektriciteit: artikel 5b Wet OB '68, uitzondering op artikel 5.*

Alle uitzonderingen zijn een 'separate' verhandeling waardig. Aangezien deze verhandeling aan een 'bepaalde' omvang gebonden is, wordt enkel en alleen de uitzondering voor installatie- en montagewerkzaamheden besproken. De installatie- en montagelevering wordt in hoofdstuk 4 besproken.

2.4 Conclusie

Zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB '68 is bepaald dat de plaats van levering bij verzending of vervoer de plaats is waar het vervoer of de verzending aanvangt. Dit is gelijk ook de hoofdregel voor het vaststellen van de plaats van levering. De btw-richtlijnbevestiging lijkt minder 'uitgebreid' geformuleerd dan de bepaling in de Wet OB '68. In de Wet OB '68 staat namelijk specifiek dat het vervoer of de verzending in direct verband moet staan met de levering. In de btw-richtlijn is dit vager omschreven. Toch moet de btw-richtlijn ondanks de andere beperktere woordkeuze, overeenkomstig de nationale wetgeving worden toegepast en geïnterpreteerd.

Bij toepassing van de wet OB '68 kunnen problemen ontstaan indien een goed tijdens het vervoer wordt doorverkocht. Bij letterlijke toepassing van de wet moet op dat moment beoordeeld worden waar de goederen zich op dat moment bevinden. Immers is dat de plaats waar het vervoer aanvangt. Stel dat de goederen in een trein zitten. De trein komt met pech op de grens tussen Oostenrijk en Zwitserland te staan. Het ongewenste effect kan dan optreden dat een deel van de goederen in de EU is en een deel niet. Het lijkt erop dat bij het vaststellen van de bepaling in de wet 'OB 68 niet aan een dergelijke situatie is gedacht en wellicht schiet de wettelijke bepaling op dit punt tekort. Mocht de conclusie zijn dat de Wet 'OB 68 tekortschiet dan is het de vraag waarom artikel 5 lid 1 sub b Wet 'OB 68 in het leven is geroepen. Die bepaling is dan immers overbodig. Omdat artikel 5 op meerdere manieren te interpreteren is zal de wettelijke bepaling niet snel aangepast gaan worden. Tenzij de wetgevende macht of het Ministerie bang is dat de bepaling verkeerd geïnterpreteerd zou worden. Omdat het hier om een dusdanig specifieke situatie gaat lijkt dit niet aannemelijk. Het is zodoende wachten op de eerste procedure waar een dergelijke problematiek centraal staat. De rechterlijke instantie kan vervolgens duidelijkheid gaan verschaffen over het al dan niet 'tekortschieten' van artikel 5 van de Wet OB '68.

Op de hoofdregel bestaan enkele uitzonderingen. Deze uitzonderingen zien op een installatie/montagelevering, leveringen aan boord van een schip, trein of vliegtuig, leveringen van goederen die ingevoerd worden, afstandsverkopen en de levering van gas en elektriciteit. De installatie/montagelevering zal alleen terugkomen in deze verhandeling.

Hoofdstuk 3 Plaats van levering bij een tussenstop ter bewerking

Dit hoofdstuk zal in het teken staan van de plaats van levering op het moment dat het te verkopen goed nog wordt 'bewerkt' in een ander land. De vraag is of deze 'tussenstop ter bewerking van het goed' in een ander land van belang is voor de vaststelling van de plaats van levering. In paragraaf 3.1 zal eerst ingegaan worden op de btw-richtlijn en de Wet OB '68. In paragraaf 3.2 zal ingezoomd worden op de jurisprudentie die over deze situatie is verschenen. In paragraaf 3.3 zal het geheel samengevat worden en komen de belangrijkste conclusies terug.

3.1 Bewerken van een goed met een tussenstop

Zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB '68 is geen bepaling opgenomen die ziet op een 'tussenstop' waar een goed bewerkt wordt. Het lijkt zeer onlogisch om de tussenstop gelijk te trekken met een installatie/montagelevering welke in hoofdstuk 4 wordt besproken. Als één van de uitzonderingen aan bod zou komen lijkt deze echter wel het meest in de buurt te komen. Reden dat deze uitzondering niet aan de orde is, is dat bij de bewerking geen sprake zal zijn van een installatie/montage handeling. Het goed krijgt bij de (laatste) bewerking juist zijn 'karakteristieke' eigenschappen. Het Van Dale woordenboek¹² geeft voor het **bewerken** aan dat sprake is van een goed '*voor iets anders geschikt maken*' of '*een goed een bepaalde vorm geven: ijzer bewerken*'. Bij **installatie** of **montage** gaat het om '*een (gereed) goed ergens aan vastmaken of bevestigen*'. Een bewerking kan derhalve niet als een installatie/montage aangemerkt worden. Het goed is immers bij installatie/montage al 'gereed' en moet 'hooguit' vastgemaakt worden.

Omdat er geen 'bepaling' is opgenomen over de tussenstop, moet aangesloten worden bij de hoofdregel. De plaats van levering is daar waar het vervoer aanvangt.

De vraag die centraal moet staan is in dit geval: waar vangt het vervoer aan? Is dit in het land waar het goed bewerkt wordt of is dit in het land waar feitelijk het eerste vervoer heeft plaatsgevonden. Immers is het goed alvorens de 'bewerkingshandeling' ook naar de plaats waar het goed wordt bewerkt verzonden of vervoerd. Deze vraag is gesteld in de zaak Société Fonderie 2A (hierna: 'Fonderie') en wordt in de volgende paragraaf besproken.

3.2 Jurisprudentie

Zojuist is geconcludeerd dat er geen bepaling is opgenomen in de btw-richtlijn en de Wet OB '68 die ziet op een tussenstop in een ander land waar het goed bewerkt wordt. Derhalve is het niet verrassend dat door de rechterlijke macht prejudiciële vragen zijn gesteld. In paragraaf 3.2.1 zal op deze prejudiciële vragen alsmede de antwoorden van het HvJ EU ingegaan worden.

3.2.1 Société Fonderie 2A

In Oktober 2014 heeft Het Hof van Justitie EU een arrest gewezen waarbij sprake was van een 'bewerkingshandeling'. In deze paragraaf zal deze uitspraak, beter bekend onder de naam Fonderie¹³, nader besproken worden.

¹² www.vandale.nl.

¹³ HvJ EU, 2 oktober 2014, zaak C-446/13.

In de zaak Fonderie stond de gelijknamige onderneming centraal. Fonderie is gevestigd in Italië en produceerde metalen onderdelen. In 2011 verkocht Fonderie metalen onderdelen aan de Franse ondernemer Atral. Voordat de goederen aan Atral worden geleverd, worden de goederen vanuit Italië, voor rekening en risico van Fonderie, naar een Franse bewerker (Saunier-Plumaz) verzonden. Saunier-Plumaz lakt de metalen onderdelen in opdracht en voor rekening van Fonderie. Na de lakwerkzaamheden zijn de goederen rechtstreeks aan Atral verzonden. Saunier-Plumaz heeft aan Fonderie Franse btw in rekening gebracht voor het 'lakproces'. Fonderie heeft deze btw teruggevraagd¹⁴.

De Franse Belastingdienst weigerde Fonderie een teruggaaf van btw te verlenen. Volgens de Franse Belastingdienst vond de levering van de gelakte metalen onderdelen in Frankrijk plaats. Feitelijk had Fonderie zich moeten registreren in Frankrijk vanwege een intracommunautaire levering¹⁵. Vervolgens kon de Franse btw in de Franse btw-aangifte worden teruggevraagd. Fonderie stelt zich op het standpunt dat de levering in Italië plaatsvond. De plaats waar het vervoer of de verzending aanving was immers Italië.

Het Conseil d'État¹⁶ legde de volgende vraag voor aan het Hof van Justitie EU:

'21. *Moet op basis van de voorschriften van de Zesde richtlijn ter bepaling van de plaats van een intracommunautaire levering worden aangenomen dat wanneer een goed door een onderneming wordt geleverd aan een afnemer in een andere lidstaat van de Europese Unie, nadat het voor rekening van de verkoper is bewerkt in een vestiging van een andere onderneming in het land van de afnemer, deze levering plaatsvindt tussen het land van de verkoper en het land van de eindontvanger, dan wel in het land van die eindontvanger, meer bepaald vanaf de plaats waar de goederen zijn bewerkt?'*

Het HvJ EU ging bij de beantwoording van de prejudiciële vraag uit van een letterlijke uitleg van de Zesde Richtlijn en gaf de volgende antwoorden:

'27. (...) De enige goederen waarover de leverancier en de afnemer een contract hebben gesloten, te weten de afgewerkte goederen, bevonden zich reeds „op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer”, in de lidstaat van vestiging van de afnemer.'

'28. (...) *Wanneer een leverancier van goederen, in de situatie van verzoekster in het hoofdgeding, de goederen verzendt naar een dienstverrichter die hij heeft belast met de afwerking ervan, dan draagt hij de macht om als een eigenaar over deze goederen te beschikken, evenwel niet over aan de afnemer. Deze verzending is uitsluitend bedoeld om de betrokken goederen in overeenstemming te brengen met de contractuele verplichtingen van de leverancier, opdat ze daarna naar de afnemer kunnen worden verzonden.'*

'32. (...) de plaats van de levering van een goed dat een in een lidstaat gevestigde vennootschap verkoopt aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer en dat in opdracht van de verkoper door een in deze andere lidstaat gevestigde dienstverrichter wordt afgewerkt om dit goed klaar voor levering te maken voordat het door deze dienstverrichter naar de afnemer wordt verzonden, moet worden geacht zich te bevinden in de lidstaat van vestiging van de afnemer.'

¹⁴ Artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn (het huidige artikel 32 btw richtlijn).

¹⁵ Een intracommunautaire levering is een levering naar een ondernemer in een andere lidstaat.

¹⁶ Franse rechterlijke macht.

Het HvJ EU oordeelt zodoende dat de levering door Fonderie aan Atral plaatsvindt in Frankrijk. Het HvJ EU stelt hierbij voorop dat, conform de hoofdregel als besproken in hoofdstuk 2, de plaats van levering van goederen die worden vervoerd of verzonden het land is waar het vervoer of de verzending aanvangt. Het vervoer kan echter pas, aldus het HvJ EU, aanvangen op het moment dat de goederen in overeenstemming met de contractuele verbintenissen van beide partijen zijn gebracht. In onderhavig geval was afgesproken gelakte metalen onderdelen te leveren. Het vervoer kon derhalve pas aanvangen nadat de metalen onderdelen gelakt waren. De goederen bevonden zich op dat moment reeds in Frankrijk, wat het standpunt dat de plaats van levering Frankrijk rechtvaardigt.

Het HvJ EU heeft aansluiting gezocht bij de conclusie van A-G Kokott. Ook mevrouw Kokott is van mening dat de onderliggende overeenkomst leidend moet zijn. De afspraak was dat er gelakte metalen onderdelen zouden worden geleverd, pas dan kan het vervoer aanvangen. Derhalve vangt het vervoer pas aan in Frankrijk. Dit is een pleitbaar standpunt. Echter zijn er verschillende opvattingen als gevolg van deze uitspraak. De heer Blank¹⁷ zet bijvoorbeeld kanttekeningen bij het begrip 'ingrijpendheid'. Het gaat naar zijn opvatting dan specifiek over de 'omvang' van de tussenliggende prestatie. Een minder ingrijpende bewerking heeft in zijn optiek geen gevolgen voor de plaats van vertrek. Hij noemt als voorbeeld schoonmaakwerkzaamheden vlak voor de levering van het goed. De heer Sanders¹⁸ geeft aan dat het in zijn optiek niet uitmaakt of een goed wordt 'gelakt of gelikt' alvorens de levering plaatsvindt. In zijn optiek maakt het immers voor de btw niet uit hoe 'ingrijpend' een bewerking is, ook een minder ingrijpende bewerking blijft een bewerking. Het is spijtig dat het HvJ EU geen uitspraak heeft gedaan over de mate van 'ingrijpendheid' danwel een uitgebreidere omschrijving/toelichting heeft gegeven wat er onder het 'bewerken/afwerken' moet worden verstaan. Derhalve is het de verwachting dat hier nog over geprocedeerd gaat worden zodat ook op deze vragen duidelijkheid wordt verkregen. De visie van de heer Sanders is de meest logische. Voor de btw is een handeling/prestatie, hoe 'klein' deze dan ook mag zijn, immers per definitie al een handeling. Als het product in een later stadium de overeengekomen karakteristieke eigenschappen verkrijgt is na deze laatste handeling pas sprake van een 'gereed' product. Bij het voorbeeld dat de heer Blank noemt, schoonmaakwerkzaamheden, kunnen vraagtekens worden gezet. Het lijkt of hij schoonmaakwerkzaamheden aanhaalt als een 'bewerking'. Maar is dit wel een bewerking? Bij schoonmaakwerkzaamheden veranderen immers de 'karakteristieke' eigenschappen van een product niet. Stel dat een Nederlandse afnemer een witte auto levert aan een Belgische afnemer. Afgesproken is dat de auto vlak voor de levering nog wordt schoongemaakt. Dan is er toch nog steeds sprake van een witte auto? Mocht dit onverhoopt anders zijn en moet de conclusie zijn dat dit ook als een 'bewerking' moet worden aangemerkt dan is de Fonderie-uitspraak zonder meer van toepassing.

Wat zijn de gevolgen van deze uitspraak voor de praktijk? Op grond van de uitspraak moet Fonderie zich in Frankrijk registreren. Fonderie heeft een fictieve intracommunautaire levering verricht in Italië en een fictieve intracommunautaire verwerving in Frankrijk¹⁹. Samengevat verricht een ondernemer die een goed in een ander land laat bewerken dus een fictieve intracommunautaire levering en verwerving aan zichzelf. Registratie in een andere lidstaat is dan noodzakelijk.

In onderhavige casuïstiek was de dienstverrichter, die door Fonderie was ingehuurd, een derde. Hier was dus sprake van een niet aan Fonderie gelieerde maatschappij.

¹⁷ NTFR 2014/1933 Intracommunautaire levering met tussenstop in ander land.

¹⁸ NTFR 2014/2719 Intracommunautaire levering met tussenstop in ander land.

¹⁹ Onder een fictieve intracommunautaire transactie moet de overbrenging van eigen goederen naar een andere EU-lidstaat worden verstaan.

Afgevraagd kan worden of het ook tot een 'rechtszaak' en het stellen tot 'prejudiciële' vragen was gekomen als de dienst door een vaste inrichting in Frankrijk of door een Franse gelieerde onderneming van Fonderie zou zijn verricht. Zou Fonderie zich dan ook op het standpunt hebben gesteld dat de plaats van vertrek Italië was? Of zou dan wel het standpunt ingenomen zijn dat de goederen vanuit Frankrijk werden verzonden? In dat geval zou Fonderie immers al (direct of indirect) over een Frans btw-nummer hebben beschikt.

Wil een btw-ondernemer niet met de 'Fonderie-problematiek' in aanraking komen dan moet deze ervoor zorgen dat de 'bewerkingshandeling' in de lidstaat van vestiging plaatsvindt. Vanuit dat perspectief is de plaats van levering zijn eigen lidstaat van vestiging.

Een andere oplossing, die meer van algemene aard is, is het opnemen van een soort consignatieregeling²⁰ voor 'bewerkingshandelingen' in de btw-richtlijn. Bij een consignatieregeling kan verplichte registratie van de verkoper worden voorkomen. Onder deze regeling wordt het overbrengen van de goederen vanuit de andere lidstaat 'genegeerd'. In dat geval is derhalve geen sprake van een fictieve intracommunautaire verwerving en registratieplicht. Pas bij de verkoop (dus na de bewerking) is sprake van een (rechtstreekse) intracommunautaire levering.

In het verlengde van de laatstgenoemde oplossing kan gedacht worden aan het opnemen van een soort 'MOSS-regeling²¹'. Met de MOSS-regeling (one-stop-shop) kan in één land de btw aangegeven en afgedragen worden. Dit zou voor elke ondernemer een hoop (administratieve) rompslomp schelen. Een dergelijke 'aanpak' past ook volledig in het beeld om de btw (verder) te harmoniseren. De landen onderling zullen vervolgens de hen toekomende btw verdelen. Let wel bij deze voorgedragen oplossing moet een kanttekening worden geplaatst. Het voorstel werkt alleen voor landen waar geen 'verleggingsregeling' is opgenomen. De btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om een verleggingsregeling toe te passen op grond van artikel 194 lid 1²²:

'In het geval dat de belastbare goederenlevering of de belastbare dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de BTW verschuldigd is, kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of de dienst wordt verricht.'

Frankrijk, het land waar Fonderie een intracommunautaire verwerving verrichtte, heeft inmiddels een dergelijke verleggingsregeling ingevoerd. Registratie in Frankrijk is inmiddels dus niet meer noodzakelijk.

De meest ingrijpende oplossing voor de problematiek, die op haar beurt weer aansluit bij vorig voorstel, is het huidige systeem van artikel 32 btw-richtlijn en artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68 af te schaffen en de levering 'standaard' bij een intracommunautaire transactie naar het land van de afnemer te verleggen. Bij diensten is een dergelijk systeem reeds ingevoerd en deze heeft een hoop discussies/problemen weggenomen²³. De vraag is hoeveel weerstand de aanpassing van artikel 32 van de btw-richtlijn bij de lidstaten zal oproepen. Op dit moment wordt in het land waar de intracommunautaire levering wordt verricht immers het

²⁰ Artikel 3a Wet OB '68.

²¹ Een dergelijke regeling geldt reeds voor de levering van telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten (digitale diensten) aan particulieren in andere EU-lidstaten. Sinds 1 januari 2015 biedt deze regeling de mogelijkheid om de btw aan te geven via één lidstaat: de lidstaat waar de onderneming geregistreerd staat.

²² In de Wet OB '68 is een identieke 'kan' bepaling opgenomen in artikel 12 lid 3.

²³ Artikel 44 btw-richtlijn en artikel 6 Wet OB '68.

nultarief gebruikt. Vervolgens worden de btw-consequenties aan het land waar de intracommunautaire verwerving wordt verricht toegekend. Vanuit dit perspectief zullen de lidstaten geen btw mislopen. Bovendien maakt de btw-richtlijn in artikel 194 lid 1 al een dergelijke oplossing mogelijk. Aanpassing van de nationale btw-wetgeving en btw-richtlijn mag derhalve niet op veel weerstand stuiten.

In tegenstelling tot de diensten worden bij goederentransacties het 'goed' gevolgd. Hier zouden problemen kunnen ontstaan die eerst opgelost moeten worden, wil een dergelijke regeling kunnen werken. Denk aan de situatie dat goederen worden verzonden naar een andere lidstaat dan waar de afnemer gevestigd is, dan is er gelijk al een mismatch. Aan de andere kant als er een verlegging is, zal de afnemer van de goederen zich in die lidstaat moeten vestigen. Dit klinkt als een veel eerlijker systeem want, de afnemer bepaalt waar de goederen naartoe moeten gaan. Met deze systematiek is het ook niet de leverancier die extra kosten moet maken bij registratie.

Aanvullend moet nog worden opgemerkt dat registratie wellicht zou kunnen worden voorkomen door toepassing van de 'vereenvoudigde ABC-levering'²⁴. Registratie in lidstaat B, in casu de lidstaat van bewerking, zal dan niet nodig zijn. Echter kan deze regeling gelijk 'ontoeepasbaar' worden genoemd. Voor toepassing van deze regeling is vereist dat een overeenkomst is gesloten met minimaal drie ondernemers uit drie verschillende lidstaten. In casu is er enkel sprake van een overeenkomst tussen A-B (bewerking) en A-C (levering). Partijen B en C hebben niets met elkaar te maken. De schakel A-B-C in zijn totaliteit bestaat niet. Wellicht dat er wel naar een vereenvoudigde ABC-regeling kan worden 'toegewerkt'. Echter lijkt het zeer onwaarschijnlijk als de derde (B), de fabrikant, onderdeel van de schakel uit wil maken. Immers zal B dan op enig moment het eigendom verkrijgen over het goed met alle (niet) fiscale risico's van dien.

3.3 Conclusie

In de btw-richtlijn en de Wet OB '68 is geen bepaling opgenomen die ziet op de situatie dat er een tussenstop wordt gemaakt in een andere lidstaat om een goed te bewerken alvorens de levering plaatsvindt. Vanuit dit perspectief dient er aansluiting gezocht te worden bij de hoofdregel en is de plaats van levering de plaats daar waar het vervoer aanvangt. De vraag is alleen waar dit vervoer aanvangt. Is dit op het moment dat het goed van lidstaat A naar lidstaat B overgaat, of is dit pas na de bewerking van het goed in lidstaat B en deze aan de afnemer in lidstaat B wordt verkocht?

Op basis van de zaak Fonderie kan een goed pas verzonden worden op het moment dat deze aan de overeengekomen contractuele karakteristieke eigenschappen voldoet. Dit is dus na de bewerking van het goed, want pas na de bewerking is het product 'afpraakconform' gemaakt.

Gevolg is dat de leverancier een fictieve intracommunautaire levering in lidstaat A en een fictieve intracommunautaire verwerving in lidstaat B verricht. Het spreekt voor zich dat dit allerlei administratieve rompslomp en btw gerelateerde verplichtingen met zich meeneemt.

Helaas heeft het HvJ EU vooralsnog geen uitspraak gedaan over de 'ingrijpendheid' van de bewerking. Op basis van de uitspraak moet derhalve de conclusie worden getrokken dat 'alle' bewerkingen aan een goed leiden tot een verlegging van de plaats van levering. Immers, zoals eerder aangehaald, is elke handeling een prestatie voor de btw. Het maakt daarbij niet uit of het goed geleverd of gepoetst wordt. In de toekomst is het niet uit te sluiten

²⁴ Artikel 197 btw-richtlijn.

dat er nogmaals geprocedeerd gaat worden over een soortgelijke casus. In deze casus zal sprake zijn van een 'beperkte' bewerking/handeling. Het HvJ EU dient dan een omschrijving dan wel een toelichting te worden gegeven op de begrippen ingrijpendheid, bewerking en afwerking. In ieder geval moet duidelijk worden wanneer er sprake is van een 'bewerking'. Zoals eerder aangehaald is het naar mijn mening ondenkbaar dat schoonmaakwerkzaamheden onder deze noemer vallen. Temeer omdat schoonmaakwerkzaamheden geen invloed hebben op de karakteristieke eigenschappen van het product. Denk aan een Nederlandse ondernemer die aan een Belgische ondernemer auto's levert. Partijen hebben afgesproken dat de auto's voor de levering schoongemaakt worden. De auto blijft dan de auto en feitelijk verandert er niets aan deze auto. Sterker nog wellicht zijn de auto's door het vervoer vies geworden, dan zijn de auto's op het moment van vertrek en op het moment van de levering gelijk. De 'Fonderie-doctrine' kan hier derhalve niet op losgelaten worden.

Feitelijk kunnen we concluderen dat de uitspraak in Fonderie nog veel vraagtekens oproept. In de toekomst gaat er zeker geprocedeerd worden over de 'reikwijdte' van het arrest.

Op dit moment, mede dankzij de 'beperkte' uitspraak in de Fonderie, is het advies aan btw-ondernemers die onder deze problematiek uit willen komen ervoor te laten zorgen dat de bewerking/afwerking in hun eigen land plaatsvindt. Volgen we in een dergelijke situatie de Fonderie-doctrine dan is de conclusie dat het goed in het 'vestigingsland' reeds gereed is en dat het vervoer daar aanvangt.

Andere oplossingen vergen aanpassing van de btw-richtlijn en 'nationale' wetgeving van de lidstaten. Te denken valt aan het opnemen van een consignatieregeling waarbij de 'fictieve' levering en verwerving genegeerd worden. In dat geval is er bij verkoop sprake van een 'rechtstreekse' intracommunautaire levering. In het verlengde kan gedacht worden aan het opnemen van een MOSS-regeling. Bij de MOSS-regeling kan in de lidstaat van vestiging aan de btw-verplichtingen voor alle lidstaten worden voldaan. Het meest ingrijpend is om het nultarief af te schaffen en een verleggingsregeling te introduceren zoals deze reeds geldt voor B2B-diensten. Hierbij moet aanvullend worden opgemerkt dat het op basis van artikel 194 van de btw-richtlijn reeds mogelijk is een verleggingsregeling toe te passen. De lidstaten mogen zelf bepalen of ze deze verleggingsregeling toepassen. Door deze verleggingsregeling 'verplicht' te maken voor alle lidstaten is het probleem van de verplichte registratie in een ander land mijns inziens ook opgelost.

Hoofdstuk 4 Plaats van levering bij een ‘installatiehandeling’

De plaats van levering bij een installatiehandeling staat in dit hoofdstuk centraal. In vorig hoofdstuk hebben we gezien dat een ‘tussenstop’ in een ander land met bewerking de plaats van levering ‘verschuift’ naar de andere lidstaat. Hoe is dit in geval een goed wordt ‘geïnstalleerd/gemonteerd’ in een andere lidstaat. In hoofdstuk 2 hebben we al gezien dat voor de installatie-/montagelevering een ‘uitzonderingsregeling’ is opgenomen. In paragraaf 4.1 zal ingegaan worden op de wettelijke bepalingen en komen de begrippen aanbrengen, installeren en monteren aan bod. In paragraaf 4.2 wordt ingegaan op de plaats van levering bij een installatiehandeling. Hier wordt de relevante jurisprudentie besproken. Paragraaf 4.3 zal een samenvatting van de belangrijkste bevindingen bevatten.

4.1 Installeren en monteren

In deze paragraaf zal ingegaan worden op wettelijke bepalingen rondom installatie- en montageleveringen. In paragraaf 3.1 is reeds ingegaan op de begrippen installatie en montage. In paragraaf 3.1 is de conclusie getrokken dat het bij **installatie** of **montage** gaat om ‘*een (gereed) goed ergens aan vastmaken of bevestigen*’. Denk hierbij aan het installeren van een airco in een kantoorgebouw. Het aansluiten van bijvoorbeeld een printer op het stopcontact zal niet als een ‘installatie’ of ‘montage’ gekwalificeerd mogen worden. De levering moet gezien worden als de levering van een enkel goed zonder installatie of montage. Het ‘in het stopcontact’ stoppen moet worden beschouwd als een handeling van ‘bijkomstige’ aard en van ‘ondergeschikte’ betekenis²⁵.

In deze paragraaf zullen eerst de wettelijke bepalingen van de Btw-richtlijn en de Wet OB ‘68 uiteengezet worden. Vervolgens zullen de btw-richtlijn en de Wet OB ‘68 met elkaar in vergelijking worden getrokken.

4.1.1 Btw-richtlijn

De Btw-richtlijn geeft in artikel 36 de volgende bepaling omtrent de installatie- en montagelevering:

‘Ingeval het door de leverancier, door de afnemer of door een derde verzonden of vervoerde goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, met of zonder beproeven van het geïnstalleerde of gemonteerde goed, wordt als plaats van de levering aangemerkt de plaats waar de installatie of de montage geschiedt.’

In geval van een installatie- of montagelevering zal dus de conclusie getrokken moeten worden dat er wordt afgeweken van de hoofdregel: ‘daar waar het vervoer of de verzending aanvangt’. De plaats van levering is de plaats: ‘daar waar de installatie of montage geschiedt’. Dit betekent als een leverancier goederen verkoopt en installeert in Duitsland de Duitse btw-wetgeving van toepassing zal zijn. De plaats van levering is dan immers Duitsland.

²⁵ Bij deze opvatting dient echter wel de kanttekening gemaakt te worden dat de EU-lidstaten onderling van mening verschillen over bepaalde handelingen (bijvoorbeeld: behangen, vloer leggen e.d.). Bepaalde lidstaten merken dit aan als een installatie/montage handeling. Echter zijn er ook lidstaten die dit aanmerken als de levering van een goed ex. Artikel 14 lid 3 btw-richtlijn.

Afgaande op de grammaticale interpretatiemethode is het niet van belang dat de goederen al dan niet door ‘werknemers’ van de leverancier geïnstalleerd of gemonteerd worden. Het goed zou vanuit dit perspectief ook door een door de leverancier ingehuurd derde kunnen worden geïnstalleerd/gemonteerd. Ook dan is er sprake van een installatielevering door de leverancier.

Artikel 36 btw-richtlijn (voorheen artikel 8 van de Zesde Richtlijn) is opgenomen omdat de vrees bestond dat, door verschillen in de nationale btw-wetgeving, problemen zouden voordoen met betrekking tot de plaats van levering in die situatie dat een goed geïnstalleerd/gemonteerd wordt²⁶.

Aanvullend is naast de verlegging ook nog eens de volgende zinsnede aan artikel 36 van de Btw-richtlijn toegevoegd.

Wanneer de installatie of de montage plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van de leverancier, treft de lidstaat op het grondgebied waarvan de installatie of de montage plaatsvindt, de nodige maatregelen om dubbele belastingheffing in deze lidstaat te voorkomen.

Deze bepaling heeft pas werking als de plaats van levering reeds is vastgesteld. De bepaling is louter van belang om een ongewenst effect, namelijk dat van dubbele belastingheffing weg te nemen. Vanuit dit perspectief is de bepaling niet van belang voor de vaststelling van de plaats van levering. Bepaling zal derhalve niet verder besproken worden.

Bij het opstellen van de artikel 36 btw-richtlijn is waarschijnlijk niet aan een situatie als Aktiebolaget NN²⁷ gedacht waar sprake was van installatie in meerdere lidstaten. Deze situatie zal in paragraaf 4.2.1. besproken worden.

4.1.2 Wet OB ‘68

In de Wet OB ‘68 is in artikel 5 lid 1 sub a een uitzondering gemaakt van leveringen van goederen op grond van artikel 3 lid 1 sub f. In artikel 3 lid 1 sub f Wet OB ‘68 staat het volgende:

‘de rechtsovergang van goederen welke het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van die goederen aan een ander goed.’

Een levering als hierboven genoemd zal op grond van artikel 5 lid 1 sub b Wet OB ‘68 plaatsvinden daar waar de goederen zich ten tijde van de levering bevinden. Ook in de Wet OB ‘68 wordt dus afgeweken van de hoofdregel van de plaats van levering.

Het valt op dat de Nederlandse wetgever voor een ander begrip (aanbrengen) heeft gekozen dan de begrippen (installeren en monteren) die in de Btw-richtlijn worden gebruikt. Ook spreekt de Nederlandse wet over ‘de rechtsovergang’ In de volgende paragraaf zal hier verder op worden ingegaan.

²⁶ V-N 15 september 1973, nr. 18A, blz. 754.

²⁷ HvJ EU, 29 maart 2007, zaak C-111/05.

4.1.3 Btw-richtlijn versus Wet OB '68

In de btw-richtlijn worden de begrippen 'installeren' en 'monteren' gebruikt. De vraag is of het begrip 'aanbrengen' dezelfde betekenis heeft als deze begrippen. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat dit het geval is²⁸. Het begrip 'aanbrengen' uit artikel 3 lid 1 sub f Wet OB '68 heeft zodoende dezelfde betekenis als de begrippen 'installeren' en 'monteren'. Als aan de begrippen een andere betekenis zou zijn gegeven was afgeweken van de btw-richtlijn.

De Nederlandse bepaling is alleen aan de orde in geval sprake is van een rechtsovergang van goederen die het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van een goed aan een ander goed. Indien een koper in het buitenland losse onderdelen van een fabrikant krijgt geleverd en deze door of voor rekening van de leverancier laat installeren of monteren is conform de btw-richtlijn de levering belastbaar in het land waar de montage of installatie plaatsvindt. Op basis van de Wet OB '68 zal dit echter een probleem worden. Onder de Nederlandse wet is immers het uitgangspunt dat er sprake moet zijn van een rechtsovergang. De rechtsovergang doet zich in casu niet meer voor omdat de losse goederen al eerder geleverd zijn.

De Nederlandse wetgever lijkt de bepaling uit de Btw-richtlijn niet voldoende te hebben geïmplementeerd. Dit standpunt wordt gesteund door een opmerking van de Commissie op de toelichting van de Zesde Richtlijn van de Raad betreffende harmonisatie van de wetgeving der lidstaten omzetbelasting²⁹. De Commissie merkt op dat in het bijzondere geval dat de leverancier eerst losse onderdelen levert waarvan de koper reeds vóór montage door de leverancier eigenaar is geworden, bijvoorbeeld bij eigendomsoverdracht direct na het verlaten van het magazijn/fabriek, toch ook als plaats van levering geldt de plaats waar het goed wordt gemonteerd.

4.2 Jurisprudentie over de plaats van levering bij installatie/montage

Nu het wettelijke kader uiteengezet is gaan we inzoomen op de jurisprudentie die het gebied van de installatie-/montagelevering verschenen is.

4.2.1 Aktiebolaget NN

Het Hof van Justitie heeft op 29 maart 2007 uitspraak gedaan in de Zweedse zaak Aktiebolaget NN³⁰. Aktiebolaget, een Zweedse ondernemer, legde glasvezelkabels aan. Via de zeebodem werden de glasvezelkabels ook naar andere landen gelegd. Een groot deel van deze kabels werd gelegd buiten de territoriale wateren van de betrokken landen. De eigendom van de kabels gaat over op het moment dat het aanleggen gereed is. Eén van de vragen die aan het HvJ EU is gesteld, is:

'Dient een belastbare handeling, die bestaat in het leveren en installeren van een kabel op het grondgebied van twee lidstaten en tevens buiten het grondgebied van de Gemeenschap, waarbij deze kabel verreweg het grootste deel van de totale kosten vertegenwoordigt, te

²⁸ Kamerstukken, 22 712, nr. 6, blz. 56.

²⁹ voorstel van de Commissie van 29 juni 1973 voor een Zesde Richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, Toelichting, p. 12, Bulletin van Europese Gemeenschappen, Supplement 11/7.

³⁰ HvJ EU 29 maart 2007, zaak C-111/05, NTFR 2007/723.

worden beschouwd als levering van een goed in de zin van de bepalingen van de (Zesde) richtlijn aangaande de plaats waar de belastbare handeling wordt verricht?'

Het Hof beantwoorde deze vraag als volgt:

'een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant.'

Het hof geeft aan, dat de bevoegdheid tot heffen van belasting op de levering en plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, aan elk van deze lidstaten toekomt. Gekeken moet worden naar de verhouding tot de lengte van de kabel op het grondgebied van de lidstaat. Zowel qua prijs van de kabel zelf, het overige materiaal als de kosten van de plaatsing (verbonden diensten).

De levering en de plaatsing van de glasvezelkabels die twee lidstaten met elkaar verbindt is niet aan btw onderworpen voor het deel van de handeling dat plaats vindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee. Dit laatste lijkt volstrekt logisch, daar deze niet onder het grondgebied van de gemeenschap valt te scharen. Ook de toerekening aan de verschillende lidstaten is een logische benadering. Dit ligt geheel in lijn met de bepaling 'daar waar de installatie/montage' plaatsheeft. Bij toerekening aan één land zou het HvJ EU immers van deze bepaling afgeweken zijn.

4.2.2 Inbouwkeukens

In onderhavig arrest³¹ was er sprake van een Duitse ondernemer die keukens leverde op de Nederlandse markt. De Duitse ondernemer levert keukens inclusief montage. De ondernemer verricht de montage, mits de afnemer hiermee instemt, niet zelf. De montage wordt feitelijk uitgevoerd door een derde partij. De klanten nemen de keuken en installatie als één pakket af. Hof Den Bosch oordeelde dat:

'in onderlinge samenhang bezien, moet worden geoordeeld dat belanghebbende zich jegens haar afnemers in Nederland verplicht tot het vervoer van keukens, de overdracht van de macht om als een eigenaar over die keukens te beschikken, en tot het (doen) monteren van die keukens, welke vallen. De omstandigheid dat de keuken zowel wordt geleverd als aangebracht/gemonteerd staat aan dit oordeel niet in de weg.'

'Het hof is van oordeel dat indien handelingen als in casu aan de orde voldoen aan de omschrijving van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de Wet OB 19'68, die handelingen ook als een levering in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn - zoals deze tot 1 januari 2007 van kracht was - kunnen worden beschouwd. Na montage van een keuken en overdracht daarvan aan de klant is sprake van een levering van een goed in de zin van laatstgenoemd artikel 5.'

³¹ Hof Den Bosch 29 januari 2008, nr. 04/01419, NTFR 2008/569.

Steun voor dit oordeel vindt het hof in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 29 maart 2007, Aktiebolaget, C-111/05, V-N 2007/18.22.'

De Duitse ondernemer had zich daarnaast ook nog beroepen op een verschil tussen de begrippen 'aanbrengen' uit de Wet OB '68 en de begrippen 'installatie' en 'montage' in de Zesde Richtlijn³². Uit de stukken valt niet duidelijk op te maken wat de argumentatie van de Duitse ondernemer was op dit punt. Het hof oordeelde in ieder geval als volgt:

'Het hof acht dat verschil niet van dien aard, dat voor een geval als het onderhavige zou moeten worden geoordeeld. Het hof merkt hierbij op dat het, anders dan belanghebbende, van oordeel is dat de keukendelen voor rekening van belanghebbende naar de afnemer in Nederland worden vervoerd, en aldaar worden aangebracht/gemonteerd, nu belanghebbende uitdrukkelijk aan de afnemer een totaalprestatie, tegen één prijs aanbiedt, en benadrukt dat voor vervoer en aanbrenging/montage geen extra kosten in rekening worden gebracht. Aan dit oordeel doet niet af dat het vervoer en de aanbrenging/montage zijn uitbesteed aan een derde.'

Samenvattend moet naar het geheel van de afspraken worden gekeken. In onderhavig geval was sprake van één totaalpakket. Feitelijk is zodoende sprake van één levering. Onderdeel van deze levering is de installatie van de keuken in Nederland. Vanuit dit perspectief wordt er conform de uitzonderingsbepaling, welke geldt voor de installatie/montagelevering, vastgesteld dat er sprake is van een levering in Nederland.

Een vrij logische constatering van het hof. Als we hier de maatstaf 'naar maatschappelijke opvatting' aan toevoegen kan er geen andere conclusie zijn dan dat er een overeenkomst tot koop inclusief installatie/montage is. Dit laatste gaat ook op indien de installateur niet in Duitsland maar in bijvoorbeeld Nederland of een andere EU-lidstaat gevestigd was. In dat geval blijft het totaalpakket van de Duitse verkoper immers inclusief montage/installatie. Onder heffing in Nederland valt alleen uit te komen als de Duitse ondernemer geen totaalpakket aan zou bieden. Als de Duitse ondernemer alleen de keuken (goederen) zou hebben verkocht is er sprake van een levering van goederen en moet de hoofdregel gevolgd worden. Daar waar het vervoer of de verzending aanvangt. In casu zal dit Duitsland zijn. De levering kwalificeert immers niet als een montage/installatielevering. De 'separate' ondernemer die de keuken vervolgens installeert verricht een installatiedienst (= geen installatie/montage levering). Ook voor diensten aan een onroerende zaak is de plaats van de dienst verlegd naar de plaats waar de onroerende zaak is gelegen³³. Omdat in deze verhandeling de plaats van levering van goederen die worden verzonden of vervoerd centraal staat zal niet verder op deze diensten ingegaan worden.

4.3 Conclusie

Wat is de plaats van levering bij een installatie/montage levering? Voor de plaats van levering voor een installatie/montagelevering wordt afgeweken van de hoofdregel. De plaats van levering voor een goed dat wordt geïnstalleerd/gemonteerd is daar waar de installatie of montage plaatsvindt. Van 'installatie' of 'montage' is sprake als een goed vastgemaakt of ergens aan bevestigd wordt. Hierbij kan gedacht worden aan het installeren van een 'airco'. Het aansluiten van een printer op het elektriciteitsnetwerk valt hier niet onder. Het 'in het stopcontact' steken moet gekwalificeerd worden als de levering van een enkel goed zonder montage/installatie. De dienst is van bijkomstige aard en van ondergeschikte betekenis.

³² Zie ook paragraaf 4.1.3 btw-richtlijn versus Wet OB '68.

³³ Artikel 47 btw-richtlijn en Artikel 6b Wet OB '68

Helaas zijn er geen algemene 'richtlijnen' ten aanzien van het vraagstuk of een dienst van bijkomstige aard en dus van ondergeschikte betekenis is. Gevolg is dat de EU-lidstaten onderling van mening verschillen over bepaalde handelingen (bijvoorbeeld: behangen, vloer leggen e.d.). Bepaalde lidstaten merken deze handelingen aan als een installatie/montage handeling. Echter zijn er ook lidstaten die dit aanmerken als de levering van een goed ex. artikel 14 lid 3 btw-richtlijn. Willen deze ongewenste effecten weggenomen worden dan moet er een aanvulling op de btw-richtlijn komen. Feitelijk moeten er meer handvatten gegeven worden op welke manier prestaties behandeld moeten worden. Hier kan niet alleen worden volstaan met een opsomming van werkzaamheden die 'standaard' als een installatie/montage levering worden gekwalificeerd. Bij niet beschreven werkzaamheden blijft dan een mogelijke discussie bestaan. In de btw-richtlijn moeten bepalingen komen te staan dat als een activiteit bepaalde kenmerken heeft deze zonder meer als installatie/montagelevering kwalificeren. Het moet dus niet zozeer om het product gaan maar om de activiteit in combinatie met de gemaakte afspraken. Echter kunnen deze handvatten nog steeds kort en bondig zijn. Denk hierbij aan het uitsluiten van 'aansluithandelingen' met dien verstande dat het goed niet 'aard en nagel' vast wordt gemaakt aan de onroerende zaak. In laatste geval is er immers reeds sprake van een installatie/montage handeling.

Het Raadgevend Btw-comité heeft bovenstaande discussie ook gevolgd. Het Btw-comité heeft zich vervolgens over dit vraagstuk uitgelaten³⁴. Zij geven aan dat elke situatie apart beoordeeld moet worden. Echter bij het aansluiten van een machine is geen sprake van een installatie/montage handeling. Als voorbeelden noemt het Raadgevend Btw-comité onder meer het aansluiten van een kraan op het waternetwerk en het aansluiten van een apparaat op het elektriciteitsnetwerk. Helaas zijn uitspraken van het Raadgevend Btw-comité niet 'verbindend'. Het zijn aanbevelingen maar elke lidstaat mag zelf bepalen hoe zij hiermee omgaan. Helaas want anders was er al een stuk van de discussie tussen de verschillende behandeling in de EU-lidstaten weggenomen.

In de btw-richtlijn worden de begrippen 'installeren' en 'monteren' gebruikt. In de Wet OB '68 wordt het begrip 'aanbrengen' gebruikt. Tussen deze begrippen is geen inhoudelijk verschil beoogd. De conclusie moet derhalve zijn dat de bepaling in de btw-richtlijn als in de Wet OB '68 aan elkaar gelijk zijn. Desalniettemin lijkt de bepaling in de Wet OB '68 niet volledig geïmplementeerd te zijn. Op grond van de Wet OB '68 moet er namelijk ook sprake zijn van de eigendomsoverdracht als gevolg van de installatie/montage levering. Hier doet zich een probleem voor op het moment dat de goederen eerst geleverd worden en later pas geïnstalleerd. Echter heeft dit geen verstrekkende werking omdat er in een dergelijk geval op grond van de Wet OB '68 sprake zal zijn van een installatiedienst, waarbij deze dienst naar de afnemer (de buitenlandse ondernemer) verlegd zal zijn. Vanuit dit perspectief zijn er geen aanbevelingen te geven om deze bepaling te herzien. Het is een vrij duidelijk volgbare bepaling.

Ook in de jurisprudentie wordt aansluiting gezocht bij de locatie van installeren/monteren. Wel is de kritiek op de btw-richtlijn en Wet OB '68 toegenomen door het arrest Aktiebolaget NN. Hier was sprake van het aanleggen van een installatie in meerdere lidstaten. De montage ving aan in Zweden en werd doorgevoerd naar meerdere lidstaten. Hier werd slechts het gedeelte dat op het grondgebied van een lidstaat viel voor dat land in de heffing gebracht. Een situatie waarin de Wet OB '68 tekort schiet.

³⁴ International VAT Monitor 2002, nr. 3, p. 2.

In de inbouwkeuken-zaak werd aangegeven dat het geheel aan afspraken en de bedoeling van de afnemer doorslaggevend moet zijn. In casu werd een keuken inclusief montage/installatie aangeboden. De installatie/montage werd echter door een andere ondernemer uitgevoerd, dit maakt volgens de Hoge Raad niet uit. Immers de klant heeft een totaalpakket inclusief montage/installatie gekocht. De installatie/montage vindt voor rekening en risico van de Duitse ondernemer plaats. De uitspraak was uiteraard anders geweest als de 'afnemer' geen 'totaalpakket' had gekocht. Denk hierbij aan afspraken met twee separate ondernemers. De afnemende partij koopt een keuken bij ondernemer A. Vervolgens schakelt de afnemende partij ondernemer B in de voor installatie van de keuken. In dat geval verricht A een levering van goederen. Ondernemer B verricht een installatiedienst in plaats van een installatielevering. Voor een installatiedienst geldt overigens ook dat de dienst plaatsvindt op de plaats waar het onroerend goed is gelegen.

Deze uitspraak van de Hoge Raad ligt geheel in lijn met de btw-richtlijn. In de btw-richtlijn is immers opgenomen dat het goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd. Het door of voor rekening is uiteraard alleen te bepalen door alle feiten en omstandigheden mee te nemen.

Hoofdstuk 5 Plaats van levering bij ABC-levering(en)

In vorige hoofdstukken is ingegaan op de plaats van levering in geval goederen worden bewerkt (met tussenstop in een andere lidstaat) en goederen die worden geïnstalleerd of gemonteerd. In dit hoofdstuk zal ingegaan worden op de vraag wat de plaats van levering is indien één en hetzelfde goed ‘meerdere’ malen wordt verhandeld, met dien verstande dat het vervoer slechts plaatsvindt tussen de eerste en de laatste schakel. In paragraaf 5.1 zal ingegaan worden op de wettelijke bepalingen, in paragraaf 5.2 op de jurisprudentie en in paragraaf 5.3 zullen de belangrijkste conclusies terugkomen.

5.1 Plaats van levering bij ABC-levering(en)

In deze paragraaf zal ingegaan worden op de wettelijke bepalingen van de ABC-levering, ofwel de bepaling in de Wet OB ‘68 en in de btw-richtlijn.

5.1.1 Wet OB ‘68

De Wet OB ‘68 heeft in artikel 3 lid 4 een bepaling opgenomen voor ABC-leveringen.

‘Indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, wordt dat goed geacht door ieder van die personen te zijn geleverd.’

Een ABC-levering valt derhalve aan te merken als een ketentransactie. Van een ketentransactie is sprake als door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van hetzelfde goed waarbij het vervoer slechts plaatsvindt tussen de eerste persoon en laatste afnemer.

Er moet sprake zijn van de verplichting tot levering van een goed. Een recht op levering is volgens Hof Amsterdam niet hetzelfde en is derhalve onvoldoende³⁵.

Artikel 3 lid 4 Wet OB ‘68 geeft ook aan dat er sprake moet zijn van éénzelfde goed. Dit impliceert dat er geen veranderingen aan het goed mogen plaatsvinden. Anders hebben we immers niet meer te maken met éénzelfde goed. Mocht een bewerkingshandeling aan de orde zijn dan moet de ‘Fonderie-doctrine’ gevolgd worden zoals reeds besproken in hoofdstuk 3.

Omdat particulieren in principe buiten de heffing voor de omzetbelasting vallen lijkt het aannemelijk dat het begrip persoon duidt op ‘ondernemers’. Dit sluit weer aan bij de bepaling in artikel 9 van de btw-richtlijn waar bij personen gerefereerd wordt aan belastingplichtigen voor de btw. Mocht dit anders zijn dan zou er immers cumulatie optreden van de omzetbelasting.

Dit zal aan de hand van het volgende voorbeeld nader toegelicht worden.

We hebben te maken met een schakel van 4 partijen, A-B-C-D. Stel dat B geen ondernemer is maar een particulier. Dan zou er een belaste levering van A naar B zijn, een onbelaste levering van B aan C om vervolgens weer een belaste levering van C aan D te constateren.

³⁵ HR 20 februari 2004, nr. 39.136, NTFR 2004/284, Hof Amsterdam 13 juni 2005, nr. 04/00695, NTFR 2005/997), en HR 29 juni 1983, nr. 21.850, BNB 1983/272.

De cumulatie treedt op omdat B de omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. B zou deze dus hoogstwaarschijnlijk verdisconteren in de verkoopprijs. C zal dan bij de belaste levering aan D ook omzetbelasting in rekening brengen over het gedeelte dat B niet in aftrek kon brengen.

5.1.2 Btw-richtlijn

De btw-richtlijn lijkt een dergelijke 'fictie' als in artikel 3 lid 4 Wet OB '68 niet te kennen, althans niet als zodanig. Het lijkt ook overbodig om in de btw-richtlijn een aparte regeling voor ketentransacties op te nemen. Feitelijk instrueert de tussenliggende partij (B) aan de leverancier (A) om de goederen te leveren aan de afnemer (C). Het feit dat B dit kan bepalen impliceert dat B op enig moment de beschikkingsmacht (eigendomsrechten) heeft verkregen. Zodoende is er reeds in elke schakel sprake van een levering voor de btw. Dat deze beschikkingsmacht later op C overgaat doet hier niet aan af.

Vanuit het perspectief van de btw-richtlijn bezien is artikel 3 lid 4 Wet 'OB 68 overbodig. Artikel 3 lid 4 Wet OB '68 kan derhalve uit de wet worden geschrapt.

De conclusie van Van Hilten³⁶, namelijk dat de fictiebepaling een variant is van wat in de btw-richtlijn wordt aangeduid met de: "*overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken*" ondersteunt deze visie.

Dit standpunt wordt ook door Beelen e.a. aangenomen³⁷. Zij merken op dat voor het sluiten van een volgende overeenkomst tot levering de beschikkingsmacht moet zijn overgedragen, in de zin van artikel 14 lid 1 btw-richtlijn. Dat het goed nog niet in het bezit is, maar een ander deze 'houdt' doet hier niet aan af.

Conclusie op basis van de richtlijn en de Wet OB '68 is dat er geen regeling/bepaling/zinsnede is opgenomen omtrent de btw-gevolgen van één intracommunautaire 'vervoersbeweging'. In de praktijk bleek dit wel wenselijk en daarom zijn er vragen aan het HvJ EU gesteld. Het HvJ EU heeft in de zaken EMAG en Euro-tyre, die in de volgende paragraaf besproken zullen worden, nadere 'aanwijzingen' verstrekt.

Voor de volledigheid moet aanvullend nog wel worden opgemerkt dat in artikel 197 van de btw-richtlijn wel een bepaling voor de 'vereenvoudigde ABC-regeling' is opgenomen. Een dergelijke bepaling is niet gegeven in artikel 3 lid 4 Wet 'OB 68. De btw-richtlijn regelt dat 'B' zich niet hoeft te registreren in lidstaat C. Vereist is dat B kan aantonen dat hij de goederen van A gekocht heeft met het doel deze door te verkopen aan C. B maakt met partij A afspraken ten aanzien van het vervoer en het vervoer gaat rechtstreeks van A naar C in lidstaat C.

Deze bepaling regelt alleen dat de tussenpersoon zich niet hoeft te registreren in de andere lidstaat. Deze bepaling is geen bepaling die ziet op de plaats van levering. Vanuit dit gegeven zal de vereenvoudigde ABC-regeling niet uitgebreider aan bod komen in deze verhandeling.

³⁶ NTFR 2000/42 Geen ABC-overeenkomst, geen recht op vooraf trek.

³⁷ S.T.M. Beelen e.a., Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting) (losbladig), 2.1.2.K.a, Gouda Quint, Deventer.

5.2 Jurisprudentie

Bij intracommunautaire ABC-transacties is het de vraag aan welke schakel het vervoer moet worden toegerekend. Zoals in vorige paragraaf geschetst worden de goederen door A (in een EU-lidstaat) via B aan afnemer C (andere EU-lidstaat dan A) afgeleverd. Het Hof van Justitie heeft zich in twee arresten over dit vraagstuk gebogen. Het gaat om de arresten EMAG (paragraaf 5.2.1) en Euro Tyre (paragraaf 5.2.2).

5.2.1 EMAG

In de EMAG-zaak³⁸ gaat het om een Oostenrijkse vennootschap genaamd EMAG. EMAG heeft non-ferrometaal gekocht van K GmbH. K GmbH heeft de betrokken goederen gekocht van voor EMAG onbekende, in Italië of in Nederland gevestigde leveranciers. K GmbH gaf na elke transactie aan haar leveranciers opdracht om deze goederen aan een expediteur af te geven. De Expediteur vervoerde de goederen vervolgens in opdracht van K GmbH rechtstreeks naar EMAG in Oostenrijk of naar eveneens in Oostenrijk gevestigde klanten van EMAG volgens aanwijzingen die EMAG aan K GmbH heeft gegeven. K GmbH heeft aan EMAG de overeengekomen aankoop prijs van de goederen inclusief 20% Oostenrijkse btw gefactureerd. De aftrek die EMAG claimt wordt geweigerd door de Oostenrijkse fiscus op de grond dat door K GmbH ten onrechte btw aan EMAG in rekening is gebracht.

Het HvJ EU verklaart het volgende:

‘wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel als zodanig handelende belastingplichtigen tot één enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, kan deze verzending of dit vervoer aan slechts één van de twee leveringen worden toegerekend en is alleen deze ene levering vrijgesteld (...).’

Deze uitleg geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken.

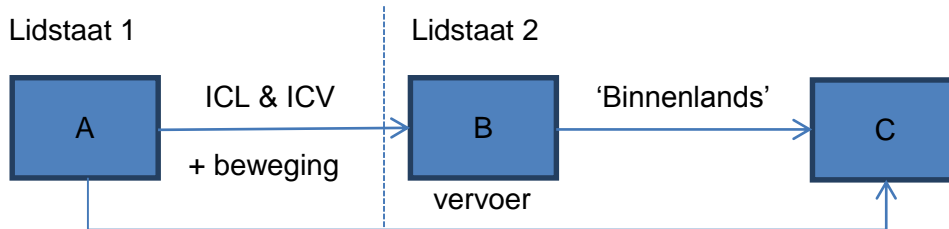
Alleen de plaats van de levering waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd, wordt overeenkomstig artikel 8 lid 1 sub a Zesde richtlijn bepaald. De levering wordt geacht te zijn verricht hetzij in de lidstaat van aanvang hetzij in de lidstaat van aankomst van deze verzending of dat vervoer naargelang deze levering de eerste danwel de tweede van de twee opeenvolgende leveringen is.

Conclusie van het HvJ EU is zodoende dat de ‘vervoersbeweging’ maar één keer kan worden ‘vergeven’. Het kan zijn dat de levering A-B als een intracommunautaire transactie moet worden aangemerkt, dan is de schakel B-C een ‘binnenlandse levering’. Als de intracommunautaire transactie aan B-C moet worden toegerekend, dan is de levering A-B een ‘binnenlandse levering’.

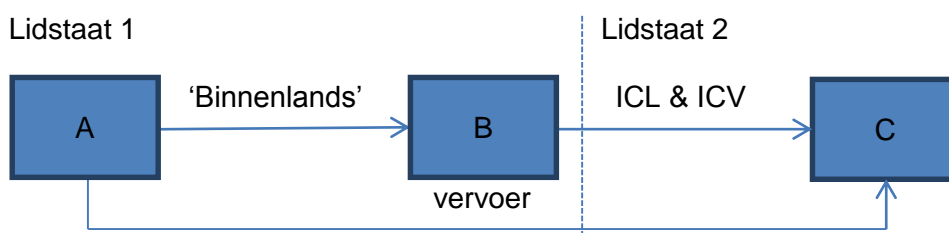
³⁸ HvJ EU, 6 april 2006, C 245/05.

Schematisch weergegeven ziet dit er als volgt uit:

1) Goederenbeweging toerekenen aan schakel A-B:



2) Goederenbeweging toerekenen aan schakel B-C



Op deze door het HvJ EU vastgestelde 'mogelijkheden' valt niets op af te dingen. Feitelijk is het ook wel een logische benadering, immers heel 'statisch' bekeken is er ook sprake van slechts één vervoersbeweging. Het is onlogisch om deze 'twee' keer in aanmerking te nemen. Het HvJ EU gaat in de EMAG-zaak helaas, bewust of onbewust, niet in op de vraag aan welke schakel de vervoersbeweging moet worden toegerekend indien er sprake is van een overgang van de 'beschikkingsmacht' tussen A-B en een overgang van de 'beschikkingsmacht' tussen B-C. Theoretisch gezien zou in beide schakels sprake kunnen zijn van een intracommunautaire levering en intracommunautaire verwerving. In de zaak Euro-tyre, zie paragraaf 5.2.2, kwam deze situatie aan bod.

5.2.2 Euro-tyre

In de zaak Euro-tyre³⁹ ging het om een Nederlandse ondernemer die eind jaren '90 verschillende partijen banden verkocht aan een tweetal Belgische afnemers (Miroco en VBS). Met de afnemers was afgesproken dat zij het vervoer zelf moesten regelen (voor rekening en risico van de afnemer). De levering vond in principe plaats in het magazijn van Euro-tyre in Venlo. Bij het sluiten van de verkoopovereenkomst deelden de Belgische afnemers mee dat de goederen naar België zouden worden vervoerd. Euro-tyre heeft zodoende facturen met 0% Nederlandse btw uitgereikt. Beide Belgische partijen hadden de goederen aan het Belgische Decof doorverkocht, nog voordat de goederen werden afgehaald. Een vertegenwoordiger van Miroco en VBS kwam de goederen ophalen met een 'gehuurde' vrachtwagen van Decof. Deze overlegde een verklaring aan Euro-tyre dat de goederen naar België vervoerd zouden worden. Achteraf werd aan Euro-tyre meegedeeld dat de goederen helemaal niet naar Miroco en VBS in België zijn gegaan. Euro-tyre had geen bemoeienis met het transport. Euro-tyre had de btw nummers van de afnemers gecheckt en de Belastingdienst had deze nummers bevestigd. De Inspecteur heeft in Nederland het nihil tarief afgewezen.

³⁹ HvJ EU, 16 december 2010, zaak C-430/09, NTFR 2010/2932.

Hof Den Bosch heeft de volgende vraag voorgelegd aan het HvJ EU:

“Hoe moet in geval met betrekking tot hetzelfde goed tussen als zodanig handelende belastingplichtigen opeenvolgend twee leveringen worden verricht waarbij sprake is van één enkel intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer moet worden toegerekend, wanneer het vervoer van de goederen is verricht door dan wel voor rekening van de persoon die zowel de hoedanigheid heeft van koper bij de eerste levering als de hoedanigheid van verkoper bij de tweede levering?”

De achterliggende gedachte van deze vraag is dat de verwijzende rechter wil weten aan welke levering het vervoer moet worden toegerekend. Is dit aan de eerste of de tweede levering. Feitelijk is hier sprake van een verzoek het antwoord dat werd gegeven in de EMAG-zaak (zie paragraaf 5.2.1.) nader toe te lichten. Daar is immers bepaald dat wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel als zodanig handelende belastingplichtigen tot een enkele intracommunautaire verzending of een enkel intracommunautair vervoer leiden, deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen kan worden toegerekend en alleen deze levering is vrijgesteld.

Het valt op dat de Zesde Richtlijn noch de Wet OB '68 geen algemene regel bevat voor het vaststellen in welke schakel (eerste of tweede) de levering plaatsvindt. Alsof bij het vaststellen van de richtlijn niet aan deze situatie is gedacht.

Het HvJ EU antwoorde deze vraag als volgt:

‘34. Wanneer de afnemer de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken verkrijgt in de lidstaat van levering en het vervoer van het goed naar de lidstaat van bestemming op zich neemt, zoals het geval is voor leveringen onder de voorwaarde van afhaling van de goederen in het magazijn van de leverancier, moet zo veel mogelijk rekening worden gehouden met het voornemen van de afnemer op het ogenblik van de verwerving, mits het voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie arrest X⁴⁰).’

‘44. (...) de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering moet worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.’

‘45. In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als een eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat toegekend btw-identificatienummer, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer.’

Zoals eerder genoemd probeerde het HvJ EU meer inzicht te geven aan welke van beide bij een intracommunautaire abc-transactie betrokken schakels het vervoer toegerekend krijgt. Het HvJ EU antwoordde dat telkens een globale beoordeling moet plaatsvinden van alle omstandigheden van het geval. Feitelijk is dus geen ‘standaard’ antwoord te geven en moet in elke specifieke situatie beoordeeld worden welke informatie beschikbaar is.

⁴⁰ HvJ EU, 19 juli 2012, C-334/10, zaak X.

Bij de beoordeling spelen alle 'objectief' verstrekte gegevens een rol. De leverancier (A) moet in staat zijn om de verkoop als een intracommunautaire levering aan te merken. Bij afhaaltransacties mag dit, aldus het HvJ EU, als niet alleen uiting is gegeven aan het voornemen de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren, maar bovendien zijn btw identificatienummer uit de andere lidstaat heeft verstrekt. In dat geval mag de leverancier (A) het vervoer aan zijn verkoop toerekenen.

Hier valt weinig tussen te krijgen, het is een vrij logische route die het HvJ EU in heeft geslagen. Kritiek op de uitspraak ziet op het gedeelte waarbij het lijkt of het HvJ EU de volledige verantwoordelijkheid neerlegt bij de leverancier (A). In het hierna volgende zal dit nader worden toegelicht.

Als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgegaan is naar de afnemer dan is het goed geleverd. Maar als later informatie wordt gegeven dat het goed aan een andere belastingplichtige is doorverkocht alvorens het goed de lidstaat van levering heeft verlaten dan moet A feitelijk dus een 'gecorrigeerde' factuur inclusief btw verzenden. Immers heeft hij dan de kennis dat er sprake meer is van een intracommunautaire levering aan B. In laatste geval zal er sprake zijn van een binnenlandse levering. Door een mededeling van B kan deze dus met terugwerkende kracht de levering van A anders 'kwalificeren'. Van belang blijft dat B zijn 'wetenschap' moet delen.

Maar wat nu als de afnemer B aangeeft aan A dat er sprake zal zijn van een intracommunautaire transactie in de schakel A-B maar deze vervolgens niet 'waarmaakt'? In dit geval zal, aldus de redenering van het HvJ EU, sprake zijn van het niet nakomen van de contractuele verplichting tot verzending of vervoer van goederen buiten de lidstaat van levering. De alsdan verschuldigde btw ter zake van de levering door A aan B in de lidstaat van vertrek moet worden betaald door B. A hoeft het nultarief dat zij hebben gehanteerd niet terug te draaien, mits A te goeder trouw handelde en alles heeft gedaan om niet bij eventuele belastingfraude betrokken te raken.

De Hoge Raad⁴¹ stelde, na verwijzing van de zaak Euro-tyre, vast dat belanghebbende niet eerder dan nadat de goederen Nederland reeds hadden verlaten ervan op de hoogte is gebracht dat de goederen waren doorverkocht voordat deze bij haar bedrijfsvestiging werden opgehaald. Blijkbaar was deze informatie van afnemer B afkomstig. Toch mocht A het nultarief toepassen van de HR. De HR lijkt hiermee de nuances die het HvJ EU opperde niet te volgen. Het is verassend dat de HR de nuances van het HvJ EU niet gevolgd heeft. Vanuit dit perspectief is het de vraag wat de 'houdbaarheid/kracht' is van de uitspraak van de HR. Als een dergelijke discussie zich opnieuw voordoet is het mogelijk dat een lagere rechter wel aansluiting gaat zoeken bij de nuances van het HvJ EU. Immers afgaande op het feitencomplex heeft het 'goed' Nederland nog niet verlaten en is het nultarief niet toepasselijk. Het nultarief mag dan niet toegepast worden. Dat de informatie pas 'achteraf' gedeeld wordt doet hier niet aan af.

⁴¹ HR 25 maart 2011, nr. 43.945bis, NTFR 2011/859.

5.3 Conclusie

Wat de plaats van levering bij 'opeenvolgende' overeenkomsten is, is niet in één zin te omschrijven. In beginsel is de hoofdregel voor de plaats van levering van toepassing. Bij 'opeenvolgende' overeenkomsten is de plaats van levering zodoende de plaats waar het vervoer/de verzending is aangevangen. De crux, moeilijkheidsgraad, zit hem echter in de vaststelling van de schakel waarin het vervoer plaatsvindt. Op basis van de zaken EMAG en Euro-tyre moet geconcludeerd worden dat het vervoer aan slechts één schakel (A-B of B-C) kan worden toegerekend. Feitelijk moet, wil de plaats van levering voor opeenvolgende overeenkomsten worden bepaald, naar alle relevante en globale omstandigheden worden gekeken. Anders gezegd, elke situatie is uniek en moet apart worden beoordeeld. Op basis van de wetgeving en jurisprudentie is er dus helaas geen 'standaard' antwoord of schema te geven voor het vaststellen van de plaats van levering bij opeenvolgende overeenkomsten. Feitelijk blijft de verantwoordelijkheid altijd bij de leverancier liggen. De leverancier heeft de bewijslast dat het goed naar het buitenland is gegaan. Hierbij moet afgegaan worden op alle ter beschikking staande objectieve gegevens. Het nadeel is dat deze informatie ook 'achteraf' dus na de 'eerste' levering kan worden verstrekt. Denk hierbij aan de situatie dat B het goed bij A ophaalt met de mededeling dat deze naar lidstaat C gaan. Voordat de goederen het land uit zijn heeft B deze verkocht aan ondernemer D in lidstaat D. De levering A-B is dus feitelijk een 'binnenlandse levering'. Mocht blijken dat A aan de hand van de nieuwe informatie niet juist heeft gehandeld dan heeft A onterecht het nultarief toegepast. Wil dit dan zonder meer altijd zeggen dat A onjuist handelt? Nee dat lijkt niet het geval. Op het moment dat B foutieve informatie heeft verstrekt, deze niet heeft herstelt en A te goeder trouw was, kan dit A niet tegengeworpen worden.

Samenvattend dient opgemerkt te worden dat het maatwerk blijft. Elke situatie moet apart worden beoordeeld. Wel hebben we dankzij de Wet OB '68 en de btw richtlijn kunnen concluderen dat er in elke schakel sprake is van een levering. Vervolgens hebben we dankzij het HvJ EU kunnen concluderen dat er maar één keer sprake kan zijn van een intracommunautaire transactie in de schakel A-B-C.

Hoofdstuk 6 Conclusie

Zowel in de btw-richtlijn als in de Wet OB '68 is bepaald dat de plaats van levering bij verzending of vervoer de plaats is waar het vervoer of de verzending aanvangt. De richtlijn bepaling lijkt beperkter geformuleerd dan in de wet OB '68. In de Wet OB '68 staat specifiek dat het vervoer of de verzending in verband moet staan met de levering. In de richtlijn staat dit niet met die woorden. Toch moet de richtlijn ondanks deze beperktere omschrijving overeenkomstig de nationale wetgeving worden toegepast en geïnterpreteerd.

Het lijkt vrij eenvoudig om vast te stellen waar het vervoer of de verzending aanvangt. Dit blijkt in de praktijk en op basis van mijn onderzoek echter niet altijd eenvoudig. In deze verhandeling is op drie (deel)vragen ingegaan, te weten:

- I. *Wat is de plaats van levering in geval een goed in een ander land een 'tussenstop' ondergaat en wordt bewerkt?;*
- II. *Wat is de plaats van levering als een goed wordt geïnstalleerd (installatiehandeling)?; en*
- III. *Wat is de plaats van levering bij een ABC-overeenkomst?*

Ad I. Wat is de plaats van levering in geval een goed in een ander land een 'tussenstop' ondergaat en wordt bewerkt?

De plaats van levering wordt hier conform de hoofdregel bepaald. Met andere woorden de plaats van levering is daar waar het vervoer of de verzending aanvangt. Maar wanneer kan het vervoer de verzending aanvangen? Volgens het HvJ EU⁴² kan het vervoer of de verzending pas aanvangen als het 'goed' de overeengekomen contractuele eigenschappen bezit. Met andere woorden het vervoer vangt pas aan na de bewerking. Als de bewerking in een andere lidstaat plaatsheeft, is de plaats waar het vervoer aanvangt derhalve deze andere lidstaat.

Dit kan vervelende gevolgen hebben voor de leverancier omdat deze zich in het andere land zou moeten registreren. Bij de levering zien we dan dat de ondernemer te maken krijgt met een fictieve intracommunautaire levering en een fictieve intracommunautaire verwerving aan zichzelf. Vervolgens levert deze 'in het binnenland' het goed. Helaas is op dit moment geen 'consignatieregeling' of 'MOSS-regeling (one-stop-shop)' van kracht. Bij invoering van een consignatieregeling kan de 'eerste' overbrenging (zijnde de fictieve overbrenging) genegeerd worden. In dat geval is pas na de bewerking sprake van een rechtstreekse intracommunautaire levering en verwerving. Dit heeft tot gevolg dat de leverancier zich niet hoeft te registreren in de andere lidstaat. Eenzelfde werking heeft de 'MOSS-regeling. De MOSS-regeling is er reeds voor telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten. In dat geval zal de btw in slechts één land moeten worden betaald, namelijk het land waar de ondernemer geregistreerd staat. De MOSS-regeling werkt alleen als de lidstaat geen 'verleggingsregeling' toepast. Toepassing van de MOSS-regeling zal enorm veel rompslomp schelen voor de desbetreffende ondernemers. Als een dergelijk systeem er niet komt dan moet de ondernemer zich registreren in de andere lidstaat.

Een meer ingrijpende aanpak is artikel 32 btw-richtlijn en artikel 5 lid 1 sub a Wet OB '68 te veranderen naar een 'verleggingsregeling'. In dat geval wordt de btw verlegd naar de afnemer van goederen in intracommunautaire prestaties. De vraag is of een dergelijke wijziging tegengehouden wordt door de lidstaten. Op dit moment is het immers dat de ondernemer in de lidstaat waar de intracommunautaire levering wordt verricht het nultarief

⁴² HvJ EU, 2 oktober 2014, zaak C-446/13 (Société Fonderie 2A).

kan toepassen. In de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving wordt verricht is het goed aan btw onderhevig. Een verleggingsregeling heeft ook een eerlijkere werking omdat het nu niet de leverancier is, maar de afnemer die zich moet registreren (voor zover deze nog niet geregistreerd is) in het land waar de levering plaatsvindt. Dit sluit veel beter aan bij de harmonisatiegedachte van de btw.

Op dit moment, mede dankzij de niet 'beperkttere' uitspraak in de Fonderie, is het enige advies aan btw-ondernemers die onder deze problematiek uit willen komen ervoor te laten zorgen dat de bewerking/afwerking in hun eigen land plaatsvindt. Volgen we in een dergelijke situatie de Fonderie-case dan is de conclusie dat het goed in het 'vestigingsland' reeds gereed is en dat het vervoer daar aanvangt.

Ad II. Wat is de plaats van levering als een goed wordt geïnstalleerd (installatiehandeling);

Bij het vaststellen van de plaats van levering in geval van een installatie/montage levering wordt afgeweken van de hoofdregel. De plaats van levering voor een goed dat wordt geïnstalleerd/gemonteerd is daar waar de installatie of montage plaatsvindt.

In de btw-richtlijn worden de begrippen 'installeren' en 'monteren' gebruikt. In de Wet OB '68 wordt het begrip 'aanbrengen' gebruikt. Tussen deze begrippen is geen inhoudelijk verschil beoogd. De conclusie moet zijn dat de bepaling in de btw-richtlijn als in de Wet OB '68 aan elkaar gelijk zijn. Desalniettemin lijkt de bepaling in de Wet OB '68 niet volledig geïmplementeerd te zijn. Op grond van de Wet OB '68 moet er namelijk ook sprake zijn van de eigendomsoverdracht als gevolg van de installatie/montage levering. Hier doet zich een probleem voor op het moment dat de goederen eerst geleverd worden en later pas geïnstalleerd. Echter heeft dit geen verstrekkende werking omdat er in een dergelijk geval op grond van de Wet OB '68 sprake zal zijn van een installatiedienst, waarbij deze dienst naar de afnemer (de buitenlandse ondernemer) verlegd zal zijn.

Van een installatie/montagelevering is pas sprake als de installatie of montage door of voor rekening van de leverancier wordt verricht. Hierbij spelen alle objectieve gegevens een rol.

Ad III. Wat is de plaats van levering bij een ABC-overeenkomst?

Wat de plaats van levering bij 'opeenvolgende' overeenkomsten is, is helaas (hoe graag we dat zouden willen zien) niet in één zin te omschrijven. Wel kan de conclusie getrokken worden dat de plaats van levering de hoofdregel volgt. De plaats van levering is derhalve de plaats waar het vervoer of de verzending aanvangt. De vraag die vervolgens in een ABC-situatie aan bod komt is in welke schakel de vervoersbeweging plaatsvindt. In de zaken EMAG en Euro-tyre is door het HvJ EU immers besloten dat er slechts in één schakel sprake kan zijn van het vervoer. Voor de beoordeling van deze schakel spelen alle objectieve gegevens een rol. Feitelijk gaat het om de informatie die afnemer B verstrekt aan A. A moet op basis van die gegevens kunnen vaststellen of er sprake is van een intracommunautaire transactie of niet. A wordt hier 'hoofdelijk' verantwoordelijk voor gehouden. A zou alleen onder deze hoofdelijke verantwoordelijkheid uit kunnen komen als B, zonder mede weten van de goederen trouw zijnde A, niet nakomt wat deze heeft afgesproken.

Op basis van deze verhandeling kan ik, terugkomende op de probleemstelling: 'de plaats van levering van goederen: eenvoudig vast te stellen?', niet anders concluderen dat het antwoord nee is. De plaats van levering van goederen is helemaal niet eenvoudig vast te stellen. Bij het bepalen van de plaats van levering moet de conclusie getrokken worden dat alle afspraken tussen de leverancier en afnemer van doorslaggevend belang kunnen zijn. Een antwoord formuleren op de vraag blijft derhalve altijd 'maatwerk'.

Literatuur lijst

- S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A. van Doesum e.a., Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, studenteneditie, Deventer 2012
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, 3^e druk, Kluwer, Deventer 2001;
- mr. C.M. Ettema, mr. J.P. Hulshof, mr. G.J. van Slooten, Wegwijs in de BTW, 12^e druk, editie 2013;
- M. van Hilten en H.W.S. van Kesteren, Omzetbelasting, 14^e druk, editie 2015;
- mr. M.C. van den Oetelaar en mr. F.L.J. Vervaet, BTW en internationaal zakendoen, 5^e druk, editie 2015;
- J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, 11^e Druk, Deventer, 2005.

Jurisprudentieregister

- NTFR 2000/42 Geen ABC-overeenkomst, geen recht op vooraftrek
- HvJ EU, 6 april 2006, zaak C-245/04
- HvJ EU 29 maart 2007, zaak C-111/05, NTFR 2007/723
- Hof Den Bosch 29 januari 2008, nr.04/01419
- HvJ EU 16 december 2010, zaak C-430/09, NTFR 2010/2932
- HR 25 maart 2011, nr. 43.945bis, NTFR 2011/859
- HvJ EU, 2 oktober 2014, zaak C-446/13
- NTFR 2014/1933 Intracommunautaire levering met tussenstop in ander land
- NTFR 2014/2719 Intracommunautaire levering met tussenstop in ander land