
Tussen Keulen en Parijs ligt de weg naar Rome

over vervoerstoerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties

Geschreven door: J. Westdorp LL.M.
Post-Master Indirecte Belastingen 2020-2021

Inhoudsopgave

| | |
|---|-----------|
| Lijst van gebruikte afkortingen | 3 |
| 1. Inleiding..... | 4 |
| 1.1 Algemeen..... | 4 |
| 1.2 Onderzoeksvraag..... | 4 |
| 1.3 Doelstelling..... | 4 |
| 1.4 Verantwoording van de opzet..... | 4 |
| 2. Van overgangsregeling tot definitief systeem – quick fixes als tussenstation5 | 5 |
| 2.1 Inleiding..... | 5 |
| 2.2 Goederenverkeer tussen lidstaten | 5 |
| 2.2.1 Overgangsregeling | 5 |
| 2.2.2 Intracommunautaire B2B-transacties | 5 |
| 2.3 Ketentransacties..... | 6 |
| 2.4 Vereenvoudigingsmaatregelen | 8 |
| 2.4.1 Quick fixes..... | 8 |
| 2.4.2 Vereenvoudigde ABC-regeling | 8 |
| 2.5 Definitief systeem | 9 |
| 2.6 Tussenconclusie..... | 9 |
| 3. Vervoersdoctrine van het Hof van Justitie..... | 10 |
| 3.1 Inleiding..... | 10 |
| 3.2 Vervoerstoerekening..... | 10 |
| 3.2.1 Intracommunautair vervoer | 10 |
| 3.2.2 Globale beoordeling van omstandigheden..... | 11 |
| 3.2.3 Beschikkingsmacht..... | 13 |
| 3.3 Toetsingskader | 16 |
| 3.4 Tussenconclusie..... | 17 |
| 4. Meerdere wegen leiden naar Rome... .. | 18 |
| 4.1 Inleiding..... | 18 |
| 4.2 Vervoerstoerekening met quick fix | 18 |
| 4.2.1 Driepartijentransacties ('triangulation')..... | 18 |
| 4.2.2 Meerpartijentransacties ('quadrangulation')..... | 19 |
| 4.2.3 Formatie van zekerheid en eenvoud..... | 21 |
| 4.3 Doctrine vs. quick fix: eerst Luxemburg, nu Brussel..... | 23 |
| 5. Conclusie | 25 |

| | |
|---|-----------|
| Literatuurlijst | 27 |
| Regelgeving en parlementaire stukken | 28 |
| Jurisprudentielijst | 29 |

Lijst van gebruikte afkortingen

| | |
|----------------------------|---|
| art. | artikel |
| BNB | Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak |
| btw | belasting over de toegevoegde waarde |
| Btw-richtlijn | Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, nr. 2006/112/EG |
| Btw-uitvoeringsverordening | Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde |
| CMR | Convention Relative au Contrat de Transport International de Marchandises par Route |
| EC | Europese Commissie |
| ECLI | European Case Law Identifier |
| EG | Europese Gemeenschappen |
| EU | Europese Unie |
| HvJ EG / EU | Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen / Europese Unie |
| ICL | Intracommunautaire levering |
| ICV | Intracommunautaire verwerving |
| Overgangsregeling | Richtlijn van de Raad van 16 december 1991, nr. 91/680/EEG, tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/338/EEG, <i>Pb EGL</i> 376, 31.12.1991 |
| r.o. | rechtsoverweging |
| Wet OB | Wet op de Omzetbelasting 1968 |

1. Inleiding

1.1 Algemeen

“2020 Quick Fixes”. Vraag het aan de mensen om u heen en hij of zij zou waarschijnlijk graag de snelle oplossing voor dit jaar voorhanden hebben. Een oplossing voor een ogenschijnlijk ongrijpbaar fenomeen dat Covid-19 heet, waardoor niet alleen de maatschappij wordt ontregeld, maar ook het internationale handelsverkeer. Het jaar 2020 begon zo mooi, althans op het gebied van de Europese btw. Vier quick fixes, maatregelen ter harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel in het kader van het handelsverkeer tussen lidstaten. Regels die meer rechtszekerheid en eenvoud moeten bieden op het gebied van voorraad op afroep (‘call-off stock’), bewijsvoering bij intracommunautaire transacties en vervoers-toerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties.

In deze bijdrage staat de laatstgenoemde quick fix inzake vervoerstoerekening centraal. Door het ontbreken van algemene regels in de Btw-richtlijn en de lastig te interpreteren aanknopingspunten die het Hof van Justitie in dit leerstuk heeft gegeven, is de btw-positie van belastingplichtigen in een keten van opeenvolgende leveringen niet altijd met zekerheid te bepalen. De quick fix moet deze onzekerheid wegnemen.

1.2 Onderzoeksvraag

In het licht van deze problematiek en om tot een heldere en eenduidige conclusie te komen, hanteer ik voor dit onderzoek de volgende onderzoeksvraag:

‘Is artikel 36bis Btw-richtlijn (artikel 5c Wet OB) de streep door de heersende leer van het Hof van Justitie EU met betrekking tot vervoerstoerekening bij ketentransacties en wordt met deze quick fix de (beoogde) rechtszekerheid en eenvoud geboden?’

1.3 Doelstelling

Het onderzoek richt zich op de btw-positie van belastingplichtigen in een keten van opeenvolgende transacties met één grensoverschrijdende vervoersbeweging. De quick fix geeft een algemene regel om het vervoer in een dergelijke keten te kunnen toerekenen. De vraag is of de beoogde rechtszekerheid en eenvoud, die de handvatten van het HvJ EU niet als zodanig bieden, wel worden geboden middels de quick fix en in hoeverre daarmee de doctrine van het HvJ EU teniet wordt gedaan.

1.4 Verantwoording van de opzet

Ter beantwoording van de onderzoeksvraag schets ik allereerst het kader waarin de genoemde problematiek zich voordoet. Hiertoe behandel ik in hoofdstuk 2 de wijze van belastingheffing bij intracommunautaire transacties en meer specifiek bij grensoverschrijdende ketentransacties. Aan het slot van dat deel licht ik maatregelen uit, die het voor belastingplichtigen eenvoudiger moeten maken om hun btw-positie te bepalen. In hoofdstuk 3 richt ik me op de visie van het Hof van Justitie en de vraag welke toetsen het aanlegt ter bepaling van de vervoerstoerekening. In hoofdstuk 4 belicht ik de quick fix in samenhang met de bestaande doctrine om vervolgens af te sluiten met een samenvatting en beantwoording van de onderzoeksvraag.

2. Van overgangsregeling tot definitief systeem – quick fixes als tussenstation

2.1 Inleiding

‘Harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten’. Aldus de Europese Commissie (hierna: EC) en haar doelstelling bij het voorstel tot wijziging van de Btw-richtlijn, in juni 2018.¹ Onderdeel van dit voorstel zijn de inmiddels in de Btw-richtlijn en Btw-uitvoeringsverordening opgenomen quick fixes, zogenoemde korte-termijn-verbeteringen voor het bestaande btw-systeem.² In dit hoofdstuk behandel ik de vraag hoe het handelsverkeer tussen lidstaten in de btw-heffing wordt betrokken, hoe dit systeem tot stand is gekomen en waar (mogelijk) de toekomst van grensoverschrijdende transacties in het btw-systeem ligt. Kortom, een duiding van overgangsregeling tot het definitieve systeem met quick fixes als tussenstation.

2.2 Goederenverkeer tussen lidstaten

2.2.1 Overgangsregeling

Uit de doelstelling van de EC valt af te leiden dat het btw-systeem (in ieder geval ten tijde van het voorstel) de nodige moeilijkheden en onzekerheden opleverde voor een neutrale belastingheffing. Meer consensus tussen lidstaten en vereenvoudigingen in de regels zouden moeten leiden tot een meer fiscaal-neutrale belastingheffing en meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Dat de onderlinge consensus tussen lidstaten een struikelblok is, blijkt wel uit de lange weg die het goederenverkeer in de btw heeft afgelegd. In januari 1993, bij het ontstaan van de Europese interne markt, werden de (fiscale) douanecontroles aan de binnengrenzen opgeheven en werd een nieuw btw-controlesysteem ingevoerd voor de intracommunautaire handel in goederen. Dit controlesysteem zou moeten gelden als overgangsregeling, om uiteindelijk te worden vervangen door een definitief systeem in 1997. Omdat de lidstaten destijds echter geen overeenstemming konden bereiken over een definitief systeem, is de overgangsregeling nog altijd van kracht.³

Zoals het HvJ EG overweegt, ligt het doel van de overgangsregeling in het voorkomen van dubbele heffing en het toerekenen van de belastingopbrengst aan de lidstaat waarin het eindverbruik plaatsvindt door middel van een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving.⁴ Op deze wijze wordt invulling gegeven aan het bestemmingslandbeginsel.

2.2.2 Intracommunautaire B2B-transacties

Ter afbakening van het onderzoek richt ik me in het vervolg op het intracommunautaire goederenverkeer tussen belastingplichtigen (B2B-transacties).

¹ ECOFIN nr. 10335/18, 20 juni 2018.

² ECOFIN nr. 10335/18, 20 juni 2018, punt 2.

³ Van Doesum e.a. 2016, hoofdstuk 13, p. 537.

⁴ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 27-31 (*EMAG Handel*) en HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, *BNB* 2008/11, r.o. 22-25 (*Teleos c.s.*).

Het nieuwe belastbare feit dat voortvloeit uit de overgangsregeling, is neergelegd in art. 20 Btw-richtlijn. Dit artikel bepaalt dat als intracommunautaire verwerving van goederen (hierna: ICV) wordt beschouwd 'de verkrijging van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed'. Om de beschikkingsmacht over het goed te verkrijgen, moet deze (uiteeraard) eerst worden overgedragen door de verkoper. Deze overdracht vindt plaats middels een levering door de verkoper c.q. leverancier conform art. 2 lid 1 sub a jo. art. 14 Btw-richtlijn. Omdat de goederen van de ene naar de andere lidstaat worden vervoerd, is sprake van een intracommunautaire levering (hierna: ICL). Het regime van intracommunautaire B2B-transacties steunt dan ook op dualiteit, waarbij de levering plaatsvindt in de lidstaat van vertrek en de verwerving plaatsvindt in de lidstaat van aankomst. Tezamen vormen de ICL en ICV één commerciële transactie met één grensoverschrijdende transportbeweging.⁵ Op basis van de bepaling in art. 20 Btw-richtlijn is een aantal voorwaarden te onderkennen om te voldoen aan een ICV. Het gaat om (1) de verkrijging van de beschikkingsmacht over een goed dat (2) verzonden of vervoerd is naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek. Gelet op de samenhang tussen de verwerving en de daaraan voorafgaande levering, lijkt het mij in beginsel logisch om ook deze voorwaarden te kunnen stellen voor het voldoen aan een intracommunautaire levering. Het HvJ EG heeft echter de moeite genomen (zij het vanwege de voorgelegde vragen) om deze voorwaarden ook voor de levering vast te stellen en daarbij te benadrukken dat de goederen fysiek de lidstaat van vertrek moeten hebben verlaten.⁶

Als afronding van dit gedeelte stip ik de wijze van btw-heffing in het kader van een intracommunautaire transactie aan. De doelstelling van de overgangsregeling is gelegen in het toerekenen van de belastingopbrengst aan de lidstaat van eindverbruik. De ICV die als belastbaar feit is ingesteld, wordt daartoe in de lidstaat van aankomst belast tegen het aldaar toepasbare tarief. De voorafgaande ICL vindt, conform art. 32 Btw-richtlijn, plaats in de lidstaat van vertrek en is (in het licht van de genoemde doelstelling) vrijgesteld met behoud van het recht op aftrek van voorbelasting. Deze vrijstelling is neergelegd in art. 138 Btw-richtlijn. Dit mechanisme, waarbij enerzijds de levering is vrijgesteld en anderzijds de verwerving wordt belast, zorgt voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten.⁷

2.3 Ketentransacties

In de vorige paragraaf heb ik beschreven hoe een transactie tussen (in beginsel) twee belastingplichtigen, waarbij sprake is van één vervoersbeweging tussen twee lidstaten, in de btw-heffing wordt betrokken. Een 'supply chain' bestaat echter meestal uit meer dan twee partijen.

⁵ Van Doesum e.a. 2016, hoofdstuk 13, p. 547.

⁶ HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, *BNB* 2008/11, r.o. 42 (*Teleos c.s.*).

⁷ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 40 (*EMAG Handel*) en HvJ EU 18 november 2010, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, *V-N* 2010/62.20 r.o. 23 (*X vs. Skatteverket*).

In een handelsketen van producent (A), groothandel (B), detailhandel (C) en consument (D) worden dezelfde goederen tussen de verschillende schakels opeenvolgend geleverd, voordat ze bij de consument terechtkomen.

Een puur binnenlandse situatie, waarbij alle schakels gevestigd zijn in dezelfde lidstaat, zal voor een juiste btw-heffing weinig problemen opleveren. Dit geldt evenzo voor de situatie waarin de schakels A, B en C alle drie in een andere lidstaat gevestigd c.q. voor de btw geregistreerd zijn en in iedere schakel een aparte vervoersbeweging zou zijn. Het regime van ICL en ICV – zoals beschreven in par. 2.2.2 – is dan van toepassing op schakel A-B en B-C, mits aan de voorwaarden wordt voldaan.

Het hebben van afzonderlijke transportbewegingen voor elke levering in een handelsketen is echter niet altijd praktisch en (kosten)efficiënt. Extra transportkosten kunnen vaak worden vermeden door de goederen rechtstreeks van de eerste leverancier naar de uiteindelijke afnemer van de goederen te vervoeren.⁸

In een grensoverschrijdende ketentransactie met één vervoersbeweging van de eerste leverancier naar de laatste afnemer, zou – ingeval elke transactie op zijn eigen merites zou worden beoordeeld én het vervoer aan beide leveringen kan worden toegerekend – leverancier A een eerste levering verrichten die op basis van art. 32 Btw-richtlijn plaatsvindt in de lidstaat van aanvang van het vervoer. Afnemer B verricht een intracommunautaire verwerving, die op grond van art. 20 Btw-richtlijn plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van het vervoer. Vervolgens zou B een tweede levering verrichten, die conform art. 32 Btw-richtlijn plaatsvindt in de lidstaat van aanvang van het vervoer, waarna afnemer C een verwerving verricht in de lidstaat van aankomst. Een dergelijke toepassing van de overgangsregeling strookt niet geheel of eigenlijk geheel niet met de doelstelling daarvan.⁹ Afnemer B verkrijgt immers de beschikkingsmacht over de goederen in de lidstaat waar het vervoer eindigt. Vervolgens zou B deze goederen vanuit de lidstaat van vertrek leveren aan C, die op zijn beurt de beschikkingsmacht verkrijgt in de lidstaat van aankomst. De doelstelling van de overgangsregeling, de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt, wordt hiermee ondermijnd. De belastingopbrengst wordt immers al overgedragen bij de verwerving van de eerste afnemer.¹⁰ In het licht hiervan heeft het HvJ EG in de zaak *EMAG Handel* geoordeeld dat wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen tussen 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. Dit geldt ongeacht welke schakel in de keten de macht heeft om tijdens het vervoer over de goederen te beschikken.¹¹

Waar het enerzijds (kosten)efficiënt is om één vervoersbeweging binnen een grensoverschrijdende ketentransacties te hebben, roept het anderzijds vragen op in het kader van de btw-behandeling van deze transacties. Tot 2020 kende de Btw-richtlijn geen bepaling in het kader van vervoerstoerekening bij opeenvolgende leveringen met één vervoersbeweging, waardoor het voor belastingplichtigen niet altijd duidelijk was welke overdracht als intracommunautaire levering kwalificeerde.

⁸ Van Doesum e.a. 2016, hoofdstuk 13, p. 601.

⁹ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 37 (*EMAG Handel*).

¹⁰ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 42 (*EMAG Handel*).

¹¹ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 45 (*EMAG Handel*).

Het HvJ EU heeft in de loop der jaren getracht hiertoe handvatten te bieden. In hoofdstuk 3 zal ik die rechtspraak uitlichten. Eerst ga ik in op (beoogde) vereenvoudigingen die de Europese wetgever heeft neergelegd in de Btw-richtlijn en Btw-uitvoeringsverordening in het kader van grensoverschrijdende ketentransacties met een enkele vervoersbeweging.

2.4 Vereenvoudigingsmaatregelen

2.4.1 Quick fixes

In de richtlijn tot wijziging van de Btw-richtlijn van 4 december 2018 deelt de Raad van de EU haar visie dat specifieke maatregelen, die bedoeld zijn om bepaalde regelingen voor bedrijven te harmoniseren en te vereenvoudigen, passend zijn, aangezien het een aantal jaren zal duren voordat het definitieve btw-stelsel voor intracommunautair handelsverkeer is ingevoerd.¹² Deze specifieke maatregelen zijn de quick fixes, de opstap naar het definitieve btw-systeem.¹³ In de Btw-richtlijn is een drietal (wijzigingen van) bepalingen neergelegd die deze quick fixes vorm geven. Een vierde bepaling is opgenomen in de Btw-uitvoeringsverordening. Het gaat om:

1. Art. 17bis en 243 lid 3 – voorraad op afroep
2. Art. 36bis – toerekening van vervoer bij ketentransacties
3. Art. 138 lid 1 en 262 lid 1 – btw-nummer verplicht voor toepassing nultarief
4. Art. 45bis Uitvoeringsverordening – bewijs voor aantonen van vervoer bij ICL

Voor het onderzoek behandel ik niet elke bepaling. Zo valt de eerste quick fix met betrekking tot voorraad op afroep buiten het kader van het onderzoek. In deze paragraaf ga ik verder niet inhoudelijk in op de genoemde bepalingen. In hoofdstuk 4 licht ik (de werking van) de quick fixes verder uit.

2.4.2 Vereenvoudigde ABC-regeling

In paragraaf 2.3 is naar voren gekomen dat op basis van de zaak *EMAG Handel* het vervoer bij intracommunautaire ketentransacties is toe te rekenen aan één levering in de keten. In een situatie met drie partijen, die elk in een andere lidstaat zijn gevestigd en waarbij de goederen vanuit de lidstaat van A vervoerd worden naar de lidstaat van C en bij hem worden afgeleverd, kan het vervoer worden toegerekend aan de levering A-B of B-C. Is A-B de intracommunautaire transactie dan geeft A in het land van vertrek een intracommunautaire levering aan en verricht B een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst. De transactie B-C is een binnenlandse levering in de lidstaat van aankomst. Het gevolg is dat B zich in beginsel voor de verwerving en de binnenlandse levering moet registreren in de lidstaat van aankomst.

Deze situatie werd ongewenst geacht en daarom is met art. 141 jo. 197 Btw-richtlijn de vereenvoudigde ABC-regeling in het leven geroepen, waardoor partij B zich niet in de lidstaat van aankomst hoeft te registreren en de heffing over de binnenlandse levering verlegd wordt naar C.¹⁴ In het geval B-C de intracommunautaire levering is, kan de vereenvoudigde regeling niet worden toegepast.

¹² *PbEU* 2018, L 311/3, 7 december 2018.

¹³ Van Osch, *BtwBrief* 2019/68.

¹⁴ Merkx, *BTW-bulletin* 2017/76.

De situatie dat de drie partijen in drie verschillende lidstaten gevestigd moeten zijn, verdient enige nuance. In de zaak *Hans Bühler* waren zowel partij A als B gevestigd in Duitsland en partij C in Tsjechië. Partij B (Firma Hans Bühler) was ook in Oostenrijk voor btw-doeleinden geïdentificeerd. Voor het kopen van producten van partij A had Hans Bühler zijn Oostenrijkse btw-nummer gebruikt. Op de uitgaande facturen van hem aan C stond eveneens het Oostenrijkse btw-nummer vermeld. Hans Bühler heeft deze transacties als driehoekstransacties in zijn aangifte opgenomen.¹⁵ De Oostenrijkse belastingdienst was van mening dat de verwervingen, ook al waren zij verricht in Tsjechië, eveneens in Oostenrijk plaatsvonden. De belastingdienst heeft dus beslist btw te heffen over de door Firma Hans Bühler verrichte intracommunautaire verwervingen.¹⁶ Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de vereenvoudigde ABC-regeling (ook) geldt wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, maar voor de betrokken intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt.¹⁷ De (na)heffing van btw door de Oostenrijkse belastingdienst was dus niet terecht opgelegd.

2.5 Definitief systeem

Waar in het begin van dit hoofdstuk de doelstelling van de EC, het bewerkstelligen van een definitief stelsel van belastingheffing, naar voren kwam, staat dit doel tot dusver nog in de wacht op het tussenstation van de quick fixes. In het (voorstel tot het) definitieve systeem wordt het systeem van intracommunautaire levering en verwerving vervangen door de 'intra-EU-levering'. In het kader van een dergelijke levering past de leverancier geen nultarief meer toe, maar brengt hij btw in rekening in de lidstaat van aankomst van de goederen. Via het mechanisme van een one-stop-shop (hierna: OSS) kan de leverancier de verschuldigde btw van verschillende lidstaten voldoen via een loket bij de belastingdienst in de eigen lidstaat. Het principe van CTP, de Certified Taxable Person, kan hierbij van belang zijn. Indien de afnemer voor een intra-EU-levering van goederen gecertificeerd zou zijn, hoeft de leverancier geen btw in rekening te brengen. De gecertificeerde afnemer is in dat geval zelf verantwoordelijk voor het aangeven en betalen van btw over die transactie.¹⁸ Het is de vraag of dit voorstel het gaat halen, nu bijvoorbeeld de werking van een OSS zorgt voor budgettaire afhankelijkheid van andere lidstaten. Lidstaten staan niet te springen om deze afhankelijkheid in het leven te roepen en derhalve legt het voorstel andermaal de politieke gevoeligheden bloot.¹⁹

2.6 Tussenconclusie

De huidige wijze van btw-heffing bij intracommunautaire handel en de onmacht tot harmonisatie en vereenvoudiging leiden tot moeilijkheden en onzekerheden bij belastingplichtigen. Bij ketentransacties met één vervoersbeweging is het onzeker wie het nultarief kan toepassen. Hoe het HvJ EU hierover oordeelt, komt hierna aan bod.

¹⁵ HvJ EU 19 april 2018, C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, *FED* 2018/100, r.o. 20 en 21 (*Hans Bühler*).

¹⁶ HvJ EU 19 april 2018, C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, *FED* 2018/100, r.o. 22 (*Hans Bühler*).

¹⁷ HvJ EU 19 april 2018, C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, *FED* 2018/100, r.o. 43 (*Hans Bühler*).

¹⁸ Gruson & Verbaan, *BTW-bulletin* 2018/11.

¹⁹ Van Doesum e.a. 2016, hoofdstuk 13, p. 623.

3. Vervoersdoctrine van het Hof van Justitie

3.1 Inleiding

Het toerekenen van vervoer in het kader van intracommunautaire ketentransacties is geen uitgemaakte zaak. De werking van het btw-stelsel en het ontbreken van heldere regelgeving op dit gebied is hier debet aan. De onduidelijkheid die er voor belastingplichtigen (en belastingautoriteiten) in dit kader bestaat, heeft het HvJ EU ertoe gezet bepaalde aanknopingspunten te bieden om te bepalen aan welke schakel in de keten het vervoer kan worden toegerekend en welke transactie dan kwalificeert als intracommunautaire levering. In dit hoofdstuk zet ik de visie van het hof nader uiteen, waarbij ik allereerst inga op intracommunautair vervoer in het algemeen en vervolgens de aanknopingspunten uitlicht en weergeef in een toetsingskader.

3.2 Vervoerstoerekening

3.2.1 Intracommunautair vervoer

Het intracommunautair vervoer in een keten van opeenvolgende leveringen kan slechts aan één van de leveringen worden toegerekend. Dat volgt uit *EMAG Handel*.²⁰ Voordat ik de wijze van vervoerstoerekening en de onduidelijkheid bij dit thema behandel, schets ik eerst een breder kader inzake intracommunautair vervoer. In de zaak *X vs. Skatteverket* geeft het HvJ EU een aanknopingspunt om te bepalen of sprake is van intracommunautair vervoer. In deze zaak ging het om een Zweedse particulier die een zeilboot in het Verenigd Koninkrijk kocht. Voordat hij de boot naar Zweden zou vervoeren, wilde hij de boot minstens drie maanden ter plaatse bevaren. Dit deed hij om te bewerkstelligen dat de levering in het Verenigd Koninkrijk belast zou zijn en niet als intracommunautaire verwerving in Zweden. Het HvJ EU overweegt dat wanneer een bepaalde termijn zou gelden waarbinnen het vervoer van het betrokken goed naar de afnemer moet aanvangen of eindigen, het bestemmingslandbeginsel niet wordt geëerbiedigd.²¹ De kwalificatie van een handeling als intracommunautaire levering of verwerving kan dan ook 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. Deze kwalificatie is wel mogelijk en de plaats van de verwerving kan worden bepaald wanneer een temporeel en materieel verband tussen de levering van het goed en het vervoer ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling worden aangetoond.²² In de zaak *Fonderie*, waarbij de goederen door de leverancier werden verzonden en eerst door een fabrikant werden bewerkt, voordat ze bij de uiteindelijke afnemer werden afgeleverd, geeft het HvJ EU aan dat van een temporeel en materieel verband en continuïteit geen sprake is wanneer een verzending van de goederen door een leverancier aan een dienstverrichter bedoeld is om de goederen te doen bewerken, voordat ze aan de afnemer worden geleverd.²³

²⁰ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 40 (*EMAG Handel*).

²¹ HvJ EU 18 november 2010, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, *V-N* 2010/62.20, r.o. 32 (*X vs. Skatteverket*).

²² HvJ EU 18 november 2010, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, *V-N* 2010/62.20, r.o. 33 (*X vs. Skatteverket*).

²³ HvJ EU 2 oktober 2014, C-446/13, ECLI:EU:C:2014:2252, *V-N* 2014/38.18, r.o. 30 (*Fonderie*).

3.2.2 Globale beoordeling van omstandigheden

In een situatie met meerdere opeenvolgende leveringen met één enkele (grensoverschrijdende) vervoersbeweging is het in eerste instantie de vraag of het vervoer verband houdt met één levering in de keten of in het kader van meerdere transacties in de keten. Nellen en Khandai zijn van mening dat op basis van *EMAG Handel* het vervoer kan plaatsvinden in het kader van meerdere transacties.²⁴ Als ik echter dit arrest lees, concludeer ik dat het (intracommunautair) vervoer slechts in het kader van één transactie binnen de keten plaatsvindt. Het hof overweegt namelijk dat voor de andere levering – de levering waaraan het vervoer niet wordt toegerekend – de goederen niet worden verzonden of vervoerd en dat deze levering op basis van de plaats-van-leveringsregels plaatsvindt daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van levering.²⁵ Daar kan ik ten dele mee instemmen, ware het niet dat ik de mening ben toegedaan dat een tweede levering in een keten niet op een dergelijke wijze kan plaatsvinden als er in de voorafgaande levering geen vervoersbeweging wordt gestart. Met Nellen en Kandhai ben ik dan niet zozeer eens dat er een bepaalde rangschikking tussen temporele en materiële verbanden binnen de keten gemaakt moet worden, als wel dat het vervoer moet worden toegerekend aan de transactie waarmee het meest wezenlijke temporele en materiële verband bestaat.²⁶

Dat het vervoer moet worden toegerekend aan één schakel in de keten en er een temporeel en materieel verband moet zijn, is duidelijk op basis van het overwogene. Vervolgens komt dan de vraag op hoe deze toerekening moet worden ingevuld. In de zaak *Euro Tyre* overweegt het hof dat de handeling waaraan het vervoer moet worden toegerekend, moet worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van de leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering.²⁷ Zonder nadere invulling heeft dit criterium een tamelijk ruim toepassingsbereik, hetgeen voor belastingplichtigen weinig zekerheid geeft. Een dergelijke beoordeling hangt namelijk af van de omstandigheden van het concrete geval, waardoor er niet een duidelijke lijn is te trekken in de toerekening van het vervoer. Kijkend naar de omstandigheden in *Euro Tyre* lijkt het hof in de beoordeling van de omstandigheden in deze zaak een belangrijke betekenis toe te kennen aan de plaats en het tijdstip van de overgang van de beschikkingsmacht (op de tweede afnemer).²⁸ Euro Tyre (A) verkocht autobanden aan een Belgische afnemer (B), die de goederen in een magazijn van Euro Tyre in Nederland kwam afhalen en meedeelde dat de goederen naar België zouden gaan. Euro Tyre heeft op basis hiervan het nultarief voor intracommunautaire leveringen toegepast. Voordat de afnemer de goederen afhaalde, had hij deze reeds doorverkocht aan zijn Belgische afnemer (C). De goederen werden uiteindelijk door een vertegenwoordiger van B bij Euro Tyre afgehaald en naar België vervoerd in een vrachtwagen met een chauffeur van C. Achteraf werd Euro Tyre meegedeeld dat de goederen rechtstreeks naar de laatste schakel werden vervoerd.²⁹

²⁴ Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214, par. 4.

²⁵ HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18, r.o. 49 (*EMAG Handel*).

²⁶ Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214, par. 4.

²⁷ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 44 (*Euro Tyre*).

²⁸ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 45 (*Euro Tyre*).

²⁹ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 12-15 (*Euro Tyre*).

De Belastingdienst heeft de toepassing van het nultarief door Euro Tyre afgewezen en heeft naheffingsaanslagen opgelegd. Euro Tyre was het niet eens met deze beoordeling. De Hoge Raad heeft uiteindelijk de vraag gesteld hoe moet worden bepaald aan welke schakel het vervoer moet worden toegerekend, wanneer het vervoer is verricht door dan wel voor rekening van partij B. Het HvJ EU overweegt allereerst dat, hoewel de vraag ziet op het vervoer, ook de andere voorwaarden voor toepassing van het nultarief voor een intracommunautaire levering moeten worden beoordeeld. Het gaat hier dan om de overgang van de beschikkingsmacht en het feit dat de goederen de lidstaat van vertrek fysiek hebben verlaten.³⁰ Het afhalen van de goederen door B moet worden beschouwd als de overgang van de beschikkingsmacht. Dit is echter niet voldoende om levering A-B als ICL te kwalificeren, omdat ook de tweede overgang, van B naar C, in de lidstaat van vertrek kan plaatsvinden.³¹ Wel voldoende om het nultarief toe te passen, is de omstandigheid dat B uiting heeft gegeven aan het voornemen om de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren en zich daarbij kenbaar heeft gemaakt met het btw-nummer van deze andere lidstaat.³² Op basis van deze gegevens zou Euro Tyre erop mogen vertrouwen dat de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd.³³ Om te bepalen of de goederen fysiek de lidstaat van vertrek hebben verlaten, is het in de situatie dat door of voor rekening van B het vervoer wordt verricht, niet van doorslaggevend belang wie tijdens het vervoer de macht bezit om over de goederen te beschikken.³⁴

Het HvJ EU concludeert dat het vervoer aan de levering van Euro Tyre aan zijn afnemer moet worden toegerekend, nu de afnemer uiting heeft gegeven aan het voornemen om de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met het btw-nummer van die andere lidstaat. Het hof stelt aan deze wijze van toerekenen wel de voorwaarde dat de tweede overgang van de beschikkingsmacht moet plaatsvinden in de lidstaat van bestemming.³⁵ Deze voorwaarde roept echter vragen op. Zo is de vraag hoe Euro Tyre of een willekeurige partij A, op het moment dat partij B uiting geeft aan het voornemen om de goederen te vervoeren en zich kenbaar maakt met het btw-nummer van de lidstaat van bestemming, kan of moet weten dat er een derde partij is, aan wie de goederen zijn doorverkocht. Euro Tyre mag er dus enerzijds van uitgaan dat aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering wordt voldaan en dus het nultarief kan worden toegepast, als de afnemer uiting geeft aan het voornemen om te vervoeren en een btw-nummer van de andere lidstaat overlegt, maar anderzijds niet als blijkt dat de beschikkingsmacht is overgegaan op partij C voordat de goederen de lidstaat hebben verlaten.

Met Bijl vraag ik me dan af wat het op de hoogte brengen van die doorverkoop inhoudt en of de leverancier dit uit eigen beweging moet doen of moet uitgaan van mededelingen van zijn afnemer bij het afhalen.³⁶

³⁰ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 30 (*Euro Tyre*).

³¹ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 32 en 33 (*Euro Tyre*).

³² HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 35 (*Euro Tyre*).

³³ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 39 (*Euro Tyre*).

³⁴ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 40 (*Euro Tyre*).

³⁵ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 45 (*Euro Tyre*).

³⁶ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, m.nt. Bijl (*Euro Tyre*).

Ik concludeer hieruit in ieder geval dat er van de eerste leverancier een bepaalde mate van onderzoek en zorgvuldigheid wordt gevraagd om te bepalen wat er met de goederen gaat gebeuren, in een situatie dat hij niet zelf het vervoer regelt. Het feit dat de goederen van Euro Tyre in een vrachtwagen van partij C worden vervoerd, betekent overigens niet dat de beschikkingsmacht is overgegaan op partij C, nu het vervoer voor rekening van de eerste afnemer plaatsvindt.³⁷

3.2.3 Beschikkingsmacht

Om te voldoen aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering verscherpt het hof in *Euro Tyre* de voorwaarde van de overgang van de beschikkingsmacht, namelijk dat het vervoer in een keten van transacties kan worden toegerekend aan de eerste levering indien de beschikkingsmacht bij de tweede levering overgaat in de andere lidstaat, in de situatie dat de tussenschakel het vervoer regelt of laat regelen. Het hof bevestigt dit in de zaak *VSTR*.³⁸ Dit neemt met zich mee dat het van groot belang is om te bepalen wanneer en waar de beschikkingsmacht op de tweede afnemer overgaat. Deze verscherping maakt de positie van de eerste leverancier in een keten, waarin de tussenhandelaar het vervoer regelt, fragiel en leidt mijns inziens tot een nadere onderzoeks- en zorgvuldigheidsplicht.

Hoe deze verscherping verder uitwerkt, is naar voren gekomen in de zaken *Toridas* en *Kreuzmayr*.³⁹ *Toridas* voerde bevroren vis in en verkocht deze aan *Megalain*, een in Estland gevestigde en btw-geregistreerde ondernemer. *Megalain* verkocht de vis vervolgens door aan afnemers elders in de EU. *Toridas* en *Megalain* waren overeengekomen dat laatstgenoemde de goederen zou uitvoeren en de documenten aan *Toridas* zou overleggen om te bewijzen dat de goederen daadwerkelijk de lidstaat van vertrek hadden verlaten. *Toridas* had op de leveringen aan *Megalain* de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen toegepast. *Megalain* stelde voor zijn leveringen facturen zonder btw op, op basis van de vrijstelling van art. 141 Btw-richtlijn (vereenvoudigde ABC). De Litouwse belastingdienst stelde dat de levering door *Toridas* een binnenlandse levering was, en dus geen intracommunautaire levering.⁴⁰ Het HvJ EU bevestigt deze zienswijze.⁴¹ Het hof overweegt dat het vervoer aan de tweede levering moet worden toegerekend, nu *Toridas* door *Megalain*, voordat de tweede levering tot stand komt, ervan op de hoogte is gebracht dat de goederen zullen worden doorverkocht voordat ze de lidstaat van vertrek verlaten.⁴² In de lijn van *Euro Tyre* vind ik dit een logisch oordeel. De beschikkingsmacht gaat bij de tweede levering immers over in de lidstaat van vertrek en verlaten de goederen die lidstaat niet fysiek in het kader van de eerste levering. Op basis hiervan is dan te concluderen dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering. Daarbij was *Toridas* ervan op de hoogte dat de goederen pas vervoerd zouden worden nadat *Megalain* ze aan een derde had doorverkocht.

³⁷ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 40-41 (*Euro Tyre*).

³⁸ HvJ EU 27 september 2012, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, *V-N* 2012/53.17, r.o. 33 (*VSTR*).

³⁹ HvJ EU 26 juli 2017, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, *V-N* 2017/39.21.47, r.o. 40 (*Toridas*) en HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86 (*Kreuzmayr*).

⁴⁰ HvJ EU 26 juli 2017, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, *V-N* 2017/39.21.47, r.o. 12-17 (*Toridas*).

⁴¹ HvJ EU 26 juli 2017, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, *V-N* 2017/39.21.47, r.o. 40 (*Toridas*).

⁴² HvJ EU 26 juli 2017, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, *V-N* 2017/39.21.47, r.o. 40 (*Toridas*).

In *Kreuzmayr* is het HvJ EU eveneens van oordeel dat het vervoer is toe te rekenen aan de tweede levering in de keten, ondanks dat de tussenschakel uiting geeft aan het voornemen om de goederen te vervoeren en zich kenbaar maakt met het btw-nummer van de lidstaat van bestemming. Althans, dat was de veronderstelling van de eerste leverancier...

De feiten in deze zaak liggen echter anders. Kreuzmayr, gevestigd in Oostenrijk, was de derde en laatste schakel in een keten. De tussenschakel, ook gevestigd in Oostenrijk, was met de eerste leverancier overeengekomen om de goederen af te halen in Duitsland. Zonder de leverancier in te lichten, heeft de tussenschakel de goederen doorverkocht aan Kreuzmayr en zijn zij overeengekomen dat Kreuzmayr de goederen bij de eerste leverancier zou afhalen. De eerste leverancier heeft de transactie met de tussenschakel aangemerkt als intracommunautaire levering. Op de levering aan Kreuzmayr heeft de tussenschakel Oostenrijkse btw in rekening gebracht en Kreuzmayr heeft deze btw voldaan en vervolgens als voorbelasting afgetrokken. Dat Kreuzmayr de goederen uiteindelijk heeft vervoerd, kwam aan het licht tijdens een civielrechtelijk proces tussen de eerste leverancier en de tussenschakel. De Duitse belastingautoriteiten hebben vervolgens bij de eerste leverancier betaling van btw gevorderd over de levering van hem aan de tussenschakel. De tussenschakel heeft gecorrigeerde facturen zonder btw aan Kreuzmayr opgemaakt. De Oostenrijkse belastingdienst heeft vervolgens bepaald dat Kreuzmayr geen recht op aftrek van voorbelasting had.⁴³ Het HvJ EU overweegt dat het vervoer moet worden toegerekend aan de levering van de tussenschakel aan Kreuzmayr, nu de beschikkingsmacht aan Kreuzmayr was overgedragen voor aanvang van het intracommunautair vervoer.⁴⁴ Met de vaststelling dat de tweede levering de intracommunautaire levering is, kan Kreuzmayr volgens het hof geen aanspraak maken op het recht op aftrek van door de tussenschakel onjuist in rekening gebrachte btw.⁴⁵

Ik kan me vinden in het oordeel dat het vervoer aan de tweede levering moet worden toegerekend, gelet op de lijn die het hof met zijn eerdere uitspraken in *Euro Tyre*, *VSTR* en *Toridas* heeft uitgezet. De overweging dat aan deze wijze van toerekening niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de eerste leverancier niet was ingelicht over de doorverkoop voorafgaand aan het vervoer, en dat de tussenschakel zich kenbaar had gemaakt met het btw-nummer van de lidstaat van bestemming en uiting had gegeven aan het voornemen om de goederen te vervoeren, roept wel enige vragen op.⁴⁶ Niet zozeer het gegeven dat op basis hiervan het vervoer wordt toegerekend aan de tweede levering. Dat is immers wat voortvloeit uit *Euro Tyre* nu de overgang van de beschikkingsmacht op de tweede afnemer plaatsvindt voorafgaand aan het vervoer.⁴⁷

Het gaat me met name om de vraag of de eerste leverancier erop mag vertrouwen dat hij de vrijstelling voor een intracommunautaire levering juist heeft toegepast. De Hoge Raad stelde in zijn einduitspraak in *Euro Tyre* dat Euro Tyre mocht vertrouwen op een juiste toepassing van de vrijstelling, nu zijn afnemer uiting had gegeven aan het voornemen om de goederen te vervoeren en zich kenbaar had gemaakt met het

⁴³ HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86, r.o. 10-16 (*Kreuzmayr*).

⁴⁴ HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86, r.o. 35 en 36 (*Kreuzmayr*).

⁴⁵ HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86, r.o. 45 (*Kreuzmayr*).

⁴⁶ HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86, r.o. 37 (*Kreuzmayr*).

⁴⁷ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 45 (*Euro Tyre*).

btw-nummer van de lidstaat van aankomst en de doorverkoop pas kenbaar had gemaakt nadat de goederen de lidstaat van vertrek hadden verlaten.⁴⁸ In *Kreuzmayr* werd de eerste leverancier pas op de hoogte gebracht van de doorverkoop aan en het vervoer door Kreuzmayr in een civielrechtelijk proces tussen hem en de eerste afnemer.⁴⁹

Het hof rept in *Kreuzmayr* echter met geen woord over de positie van de eerste leverancier. Het feit dat, ingeval de eerste leverancier aan zijn verplichtingen inzake het bewijs voor een intracommunautaire levering voldoet terwijl de afnemer zijn verplichting tot vervoer niet is nagekomen, de tussenschakel de btw in de lidstaat van vertrek, die verschuldigd wordt omdat de vrijstelling voor een intracommunautaire levering in de tweede schakel moet worden toegepast, moet betalen, komt niet aan bod. Dit overwoog het hof wel in *Euro Tyre*.⁵⁰ Wellicht zit dit verschil in het feit dat *Kreuzmayr* wordt beoordeeld vanuit het perspectief van de laatste twee schakels en *Euro Tyre* vanuit het perspectief van de eerste twee partijen. Met Van Osch stel ik dan, zij het met enige voorzichtigheid, dat te goeder trouw handelende partijen die daar bewijs van kunnen overleggen, een beroep kunnen doen op de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, zoals het hof overwoog in *Euro Tyre*. Wat in ieder geval helder is, is dat de uitspraak in *Kreuzmayr* niet voor alle partijen in de keten helderheid brengt. Met Duinker en De Kock ben ik dan ook van mening dat de positie van de eerste leverancier, in een keten waarin hij niet zelf het vervoer regelt, onzeker was en dat nog meer is geworden. In dergelijke situaties is voorzichtigheid geboden en is het verstandig voldoende documentatie vast te leggen om te bepalen wat er na afhaling met de goederen gebeurt.⁵¹

Kreuzmayr vervoerde als laatste afnemer de goederen naar de lidstaat van bestemming. De beschikkingsmacht was hiermee in de lidstaat van vertrek op de laatste afnemer overgegaan, waardoor de levering van de tussenschakel aan Kreuzmayr kwalificeerde als intracommunautaire levering. In de zaak *Arex CZ* gaat het eveneens om een keten van transacties, waarbij Arex als laatste afnemer de goederen in de lidstaat van vertrek afhaalt. In lijn met zijn doctrine oordeelt het hof dat de levering aan Arex de intracommunautaire is en dat Arex aldus een intracommunautaire verwerving verricht.⁵² In het kader van de overgang van de beschikkingsmacht overweegt het hof daarbij dat het niet vereist is dat de goederen fysiek worden overgedragen en/of fysiek in ontvangst worden genomen door de afnemer.⁵³ Dit herhaalt het HvJ EU in de enigszins (qua feiten) vergelijkbare zaak *Herst*, waarbij het hof toevoegt dat in het kader van de beoordeling van de omstandigheden het feit dat het vervoer (door de laatste afnemer) is aangevangen om een eigen economische activiteit uit te oefenen, in aanmerking kan worden genomen.⁵⁴

⁴⁸ HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8968, *V-N* 2011/8.9.

⁴⁹ HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86, r.o. 13 (*Kreuzmayr*).

⁵⁰ HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130, r.o. 37 en 38 (*Euro Tyre*).

⁵¹ Duinker & De Kock, *BTW-bulletin* 2018/42.

⁵² HvJ EU 19 december 2018, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, *V-N* 2019/4.12, r.o. 78 (*Arex CZ*).

⁵³ HvJ EU 19 december 2018, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, *V-N* 2019/4.12, r.o. 75 (*Arex CZ*).

⁵⁴ HvJ EU 23 april 2020, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295, *V-N* 2020/24.13, r.o. 48 (*Herst*).

De omstandigheid dat van meet af aan het voornemen bekend was om de goederen na verwerving te verkopen, is een omstandigheid die in aanmerking moet worden genomen om te bepalen aan welke levering het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend.⁵⁵ Advocaat-Generaal Kokott had in haar conclusie bij deze zaak gesteld dat voor het toerekenen van het vervoer doorslaggevend is wie bij het vervoer het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt. Die levering zou dan de intracommunautaire levering moeten zijn.⁵⁶ Het HvJ EU neemt dit advies niet in overweging en blijft vasthouden aan het criterium van de beschikkingsmacht.

3.3 Toetsingskader

De lijn die het HvJ EU uitzet in zijn jurisprudentie met betrekking tot het toerekenen van vervoer in grensoverschrijdende ketentransacties, ziet bovenal op het voldoen aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering. Deze voorwaarden, te weten de overgang van de beschikkingsmacht, waarbij goederen worden vervoerd of verzonden en de lidstaat van vertrek fysiek verlaten, zijn in een keten van opeenvolgende leveringen met één vervoersbeweging, lastig te concretiseren. Het HvJ EU ziet in dergelijke situaties de plaats en het tijdstip van de overgang van de beschikkingsmacht in de vervolgschakel als essentiële maatstaf om de voorwaarde van vervoer of verzending invulling te kunnen geven en te bepalen in welke schakel het meest wezenlijke temporele en materiële verband bestaat tussen de levering en het vervoer.

Het is van belang om te bepalen door wie of voor wiens rekening het vervoer wordt verricht. Wanneer de eerste leverancier het vervoer verricht of voor zijn rekening doet verrichten, gaat de beschikkingsmacht op de tussenschakel over in de lidstaat van bestemming en vindt ook daar de overgang van de tussenschakel op de tweede afnemer plaats. Het moge duidelijk zijn dat in een dergelijke situatie door de eerste leverancier aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering kan worden voldaan. De tussenschakel verwerft de goederen in lidstaat van aankomst en zal een lokale levering aan de tweede afnemer verrichten. Het toerekenen van het vervoer wordt gecompliceerder indien de laatste afnemer het vervoer verricht of laat verrichten. In *Kreuzmayr* was dit het geval en werd het vervoer toegerekend aan de levering aan deze laatste afnemer. De beschikkingsmacht was immers overgegaan in de lidstaat van vertrek, waardoor de levering van de eerste leverancier aan de tussenschakel niet kan kwalificeren als intracommunautaire levering. In de zaken *Arex* en *Herst*, waar het vervoer ook door de laatste schakel werd verricht, wordt deze zienswijze bevestigd. In de situatie dat het intracommunautair vervoer wordt toegerekend aan de levering van de tussenschakel aan de laatste afnemer, is de levering aan de tussenschakel een lokale levering in de lidstaat van vertrek. De meeste onzekerheid en onduidelijkheid bestaat in de situatie dat de tussenschakel het vervoer regelt. De tussenschakel heeft het voornemen om de goederen aan zijn afnemer te verkopen en de goederen daarnaartoe te vervoeren. De vraag is in hoeverre de eerste leverancier hiervan op de hoogte is en zou moeten zijn.

⁵⁵ HvJ EU 23 april 2020, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295, *V-N* 2020/24.13, r.o. 51 (*Herst*).

⁵⁶ Conclusie A-G 3 oktober 2019, C-401/18, ECLI:EU:C:2019:834 (*Herst*).

Duidelijk is dat wanneer de laatste afnemer de beschikkingsmacht over de goederen verkrijgt vóór het intracommunautaire vervoer, in de lidstaat van vertrek, de levering van de tussenschakel aan de laatste afnemer als intracommunautaire levering kwalificeert.

De levering van de eerste leverancier aan de tussenschakel is dan een lokale levering in de lidstaat van vertrek. De positie van de eerste leverancier is onzeker.

Het is de vraag of hij mag vertrouwen op de uiting van het vervoersvoornemen van de tussenschakel en de kenbaarheid van zijn btw-nummer van de lidstaat van bestemming. In *Euro Tyre* was dit vertrouwen gerechtvaardigd. In *Kreuzmayr* wordt niet ingegaan op de positie van de eerste leverancier.

3.4 Tussenconclusie

Het HvJ EU geeft met zijn toetsingskader handvatten om in een keten van transacties met één vervoersbeweging het vervoer toe te rekenen aan één van de schakels. Deze handvatten blijken echter niet altijd even goed grijpbaar. Door met name belang te hechten aan het tijdstip en de plaats van overgang van de beschikkingsmacht, is de btw-positie voor belastingplichtigen niet in elke situatie met zekerheid te bepalen. Het tijds- en plaatscriterium is namelijk vaak lastig toe te passen. Dit zorgt voor (rechts)onzekerheid en moeilijkheden bij het bepalen van de btw-gevolgen in de keten. De quick fix in het kader van vervoerstoerekening moet de onzekerheid wegnemen en voor meer eenvoud zorgen. In het volgende hoofdstuk ga ik in op de toepassing van deze quick fix in driepartijentransacties, maar ook in handelsketens waarbij meer dan drie partijen betrokken zijn. De vraag is of ook dan de quick fix voldoende uitkomst biedt.

4. Meerdere wegen leiden naar Rome...

4.1 Inleiding

Wel of niet mogen vertrouwen. Een toets van de beschikkingsmacht naar plaats en tijd, waaraan lidstaten wisselend invulling geven en waar menig belastingplichtige en vervoerder onwetend aan voorbij raast. Het zijn ingrediënten voor rechtsonzekerheid en het zorgt voor complexiteit in het bepalen van de btw-positie. Het HvJ EU heeft met zijn rechtspraak in het kader van vervoerstoerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties aanknopingspunten geboden om te bepalen welke transactie als intracommunautaire levering heeft te gelden. Maar niet alleen geboden, ook enigszins handvatten onthouden door zich in de voorliggende zaken niet consequent toe te spitsen op de positie van alle schakels in de keten. Om EU-breed meer eenvoud en rechtszekerheid te bieden aan belastingplichtigen zijn per 1 januari 2020 de quick fixes van kracht. Niet langer (alleen) aanknopingspunten en handvatten vanuit Luxemburg, maar regelgeving als basis voor intracommunautaire handel.

In dit hoofdstuk behandel ik hoe de quick fixes uitwerken in een keten met één vervoersbeweging, op welke manier deze regelgeving tot eenvoud en rechtszekerheid leidt en waar eventueel niet. Het is de vraag in hoeverre de aanknopingspunten van het hof nog van invloed zijn, ofwel de vraag of de weg naar Rome nog tussen Keulen en Parijs ligt en via Luxemburg gaat of dat er meerdere wegen naar Rome leiden.

4.2 Vervoerstoerekening met quick fix

4.2.1 Driepartijentransacties ('triangulation')

De quick fix voor vervoerstoerekening die is neergelegd in art. 36bis Btw-richtlijn bepaalt dat bij opeenvolgende leveringen met één grensoverschrijdende vervoersbeweging, het vervoer wordt toegeschreven aan de levering aan de tussenhandelaar. Het vervoer wordt echter toegerekend aan de levering door de tussenhandelaar, als deze zijn btw-nummer van de lidstaat van vertrek meedeelt aan zijn leverancier. Met tussenhandelaar wordt de leverancier in de keten bedoeld, niet zijnde de eerste leverancier, die de goederen vervoert of voor zijn rekening laat vervoeren. In een keten van drie partijen (ABC) betekent dit dat alleen partij B de tussenhandelaar kan zijn. De quick fix sluit namelijk de eerste leverancier hiervan uit en de laatste afnemer kan geen leverancier zijn, omdat de goederen bij hem de eindbestemming hebben bereikt en niet aan een volgende afnemer worden verkocht.

Met deze quick fix is mijns inziens de rechtsregel uit *Euro Tyre*, het door de tussenhandelaar uiten van het voornemen om de goederen te vervoeren en het zich kenbaar maken met het btw-nummer van de lidstaat van bestemming, gecodificeerd. Het plaats- en tijds criterium ten aanzien van de overgang van de beschikkingsmacht, om te bepalen welke levering als intracommunautair kwalificeert, wordt hiermee naar de achtergrond geschoven. De eerste leverancier in de keten kan op basis van de quick fix meer vertrouwen op een juiste toepassing van het nultarief. Waar *Euro Tyre* mocht vertrouwen op een juiste toepassing van het nultarief op basis van objectieve gegevens, zijn mijns inziens dergelijke gegevens ook in het kader van de quick fix onontbeerlijk. De enkele vaststelling welke partij in de keten tussenhandelaar is, lijkt mij niet voldoende.

Deze vaststelling kan bijvoorbeeld gestaafd worden met documenten conform art. 45bis Btw-uitvoeringsverordening, al is het alleen al om als eerste leverancier zeker te zijn van het nultarief.

Voor de eerste leverancier maakt het dan voorts niet uit (om op de hoogte te zijn) of de goederen door de tussenhandelaar naar een volgende afnemer worden vervoerd. Indien de eerste leverancier in het bezit is van een verklaring met daarin de bevestiging van het vervoer door of voor rekening van zijn afnemer, tezamen met bijvoorbeeld een CMR en een (kopie van een) transportfactuur, kan hij rechtsgeldig het nultarief toepassen. Wat niet expliciet in art. 45bis Btw-uitvoeringsverordening wordt genoemd, maar mijns inziens ook als bewijsstuk geldt, is een e-AD. Dit geldt dan in situaties van het vervoer van accijnsgoederen, zoals in *Arex CZ* en *Herst* het geval was. Het HvJ EU heeft in de zaak *Enteco Baltic* bevestigd dat op basis van een accijnsdocument kan worden aangenomen dat vervoer naar een andere lidstaat plaatsvindt.⁵⁷ Vastlegging van de juiste documentatie neemt dan ook zozeer de onzekerheid over het bepalen van plaats en tijdstip van de tweede overgang van de beschikkingsmacht weg. Met Duinker en Dijkstra ben ik het eens dat met art. 45bis deze zekerheid wel door een zwaardere bewijslast moet worden bewerkstelligd en het belang van zorgvuldigheid daarmee toeneemt. Nu volstaat immers niet alleen een vervoersbewijs, maar twee niet-tegenstrijdige vervoersbewijzen of een vervoersbewijs tezamen met een ander bewijsstuk, zoals een CMR, verzekeringsdocument of een transportfactuur, om het nultarief veilig te stellen.⁵⁸ Het is de vraag in hoeverre deze verzwaaring in Nederland tot uiting komt, nu de staatssecretaris deze quick fix als praktische regeling naast de bestaande Nederlandse praktijk ziet.⁵⁹

4.2.2 Meerpartijentransacties ('quadrangulation')

In het licht van de quick fix is het van belang om vast te stellen welke schakel in de keten de tussenhandelaar is. In een driepartijentransactie, zoals ook in *Euro Tyre*, *Toridas* en *Kreuzmayr* het geval was, is deze opdracht niet al te gecompliceerd. Er is dan alleen sprake van een tussenhandelaar in de zin van art. 36bis Btw-richtlijn als de tweede schakel het vervoer regelt. In de handelswereld van tegenwoordig komt het echter voor dat transactieketens uit meer dan drie partijen bestaan.

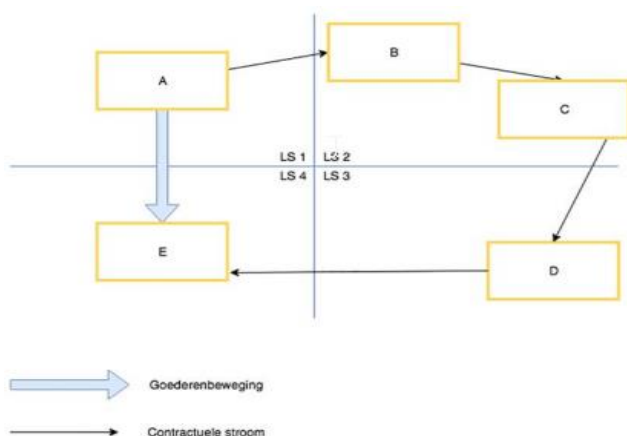
Bij meerpartijentransacties, ofwel quadrangulations, is het in de eerste plaats van belang om de voor de btw-heffing relevante keten vast te stellen, om vervolgens de tussenhandelaar te kunnen aanwijzen. Aan de hand van een voorbeeld dat ik ontleen aan de memorie van toelichting bij art. 5c Wet OB (implementatie van art. 36bis Btw-richtlijn), beschrijf ik de uitwerking van de quick fix en toets ik de eenvoud en rechtszekerheid ervan.⁶⁰

⁵⁷ HvJ EU 20 juni 2018, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, *FED* 2018/158, r.o. 74 (*Enteco Baltic*).

⁵⁸ Duinker & Dijkstra, *BTW-bulletin* 2019/33.

⁵⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 2020 (*Stcrt.* 2020, 62979).

⁶⁰ *Kamerstukken II* 2019/20, 35 307, nr. 3, *V-N* 2019/47.17, p. 18-21.



LS 1 = NL
 LS 2 = DE
 LS 3 = LU
 LS 4 = BE

In dit voorbeeld worden de goederen rechtstreeks van A naar E vervoerd, waarbij schakel C zorgdraagt voor het vervoer. C beschikt over een btw-nummer in Nederland en Duitsland. C is op basis van art. 5c lid 3 de tussenhandelaar. Afhankelijk van welk btw-nummer hij gebruikt, is het vervoer toe te rekenen aan de levering aan hem of aan de levering door hem.

Situatie 1: C gebruikt zijn Duitse btw-nummer. In dit geval is de hoofdregel van art. 5c lid 1 van toepassing. Het vervoer wordt toegeschreven aan de levering van B aan C en dit is dus de intracommunautaire levering. De plaats van levering is de lidstaat van vertrek (NL). De levering A-B gaat aan deze levering vooraf en kwalificeert als binnenlandse levering in Nederland. C verricht een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst (BE). Om deze verwerving te verrichten zal C zich dus in principe moeten registreren in België. De levering van C aan D is vervolgens een lokale levering in België en ook de levering van D aan E is een belaste levering in België.

Situatie 2: C gebruikt zijn Nederlandse btw-nummer. In deze situatie geldt de uitzondering van art. 5c lid 2. Het vervoer wordt toegeschreven aan de levering door C aan D. C verricht een intracommunautaire levering in Nederland, waardoor D een verwerving verricht in de lidstaat van aankomst (BE). Zowel de levering A-B als B-C vindt plaats als binnenlandse belaste levering in Nederland. De levering van D aan E is een lokale levering in België.

In de eerste situatie treden in beginsel voor drie schakels complicaties op om de quick fix zijn werk te laten doen. In deze situatie verricht B namelijk een levering vanuit de lidstaat van vertrek. Hiervoor zal B zich in Nederland moeten registreren. C verwerft de goederen in België en zal zich hiervoor moeten registreren. Ook D moet zich in de lidstaat van aankomst registreren, omdat D daar de opvolgende binnenlandse levering aan E verricht. In de tweede situatie geldt deze registratieplicht ook voor B en D, in respectievelijk Nederland en België.

De vraag is of in dergelijke situaties de vereenvoudigde ABC-regeling kan worden toegepast. De Explanatory Notes die als toelichting bij de quick fixes gelden, maar overigens niet bindend zijn, onderschrijven een toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling in deze situaties.⁶¹

⁶¹ Europese Commissie, 20 december 2019, par. 3.6.17.

Ik begin met de tweede situatie. In deze situatie vindt de intracommunautaire levering plaats tussen C en D. D verwerft de goederen in België. De verwerving wordt dus verricht door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige, met het oog op een volgende levering in België. De goederen worden daarbij rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan waar D voor de btw is geregistreerd, vervoerd naar E. Op basis van art. 141 jo. 197 Btw-richtlijn kan de vereenvoudigde ABC-regeling toepassing vinden en hoeft D zich dus niet in België te registreren.

In de eerste situatie is de transactie tussen B en C de intracommunautaire levering. C verwerft de goederen in België, waar hij in beginsel niet voor de btw is geregistreerd. Na deze verwerving volgt een lokale levering in die lidstaat. De goederen gaan rechtstreeks vanuit Nederland naar E in België. Art. 141 Btw-richtlijn bepaalt dat de vereenvoudiging toepassing vindt als de goederen worden vervoerd naar degene voor wie de levering, volgend op de verwerving, wordt verricht.

Degene voor wie die levering bestemd is, moet in diezelfde lidstaat voor de btw geregistreerd zijn. In de casus is de levering volgend op de verwerving de levering van C aan D.

De goederen worden echter rechtstreeks naar E vervoerd. De Explanatory Notes beschrijven dat de vereenvoudigde regeling (toch) toegepast kan worden, omdat C niet op de hoogte hoeft te zijn van de bedoeling van D om aan E te leveren. C komt zijn verplichtingen aan D na door de goederen te vervoeren naar bijvoorbeeld het pand van D in België. Hiermee voldoet C aan de vereisten van art. 141 Btw-richtlijn. Daar doet de levering van D aan E geen afbreuk aan.⁶² Mijns inziens wordt de vereenvoudiging hiermee te ruim geïnterpreteerd. Het vereiste is dat de goederen worden vervoerd naar D. Op basis van de gegevens in het voorbeeld is dat niet het geval, nu de goederen bij E worden afgeleverd. Daarbij vervoert C zelf de goederen naar E, dus C moet op de hoogte zijn van de levering van D aan E, zij het door toedoen van eerdere schakels dan wel door de mededeling van D zelf. De uitleg van de Europese Commissie treedt op dit punt dus wel buiten de paden. Waar D al geregistreerd behoort te zijn in België voor de levering aan E, ben ik van mening dat ook C zich in België zal moeten registreren. Ik vind in dit kader steun in de opvatting van de staatssecretaris. In het beleidsbesluit bij de quick fixes stelt hij zich op het standpunt dat de ruime interpretatie van de ABC-regeling geen steun vindt in art. 141 Btw-richtlijn.⁶³

4.2.3 Formatie van zekerheid en eenvoud

Gelet op het voorgaande is de formatie van de keten van groot belang om te bepalen wat de gevolgen zijn voor elke schakel. De tussenhandelaar is als het ware de spelverdeler en heeft daarmee een machtige positie. Dat geldt met name bij meerpartijentransacties. Bij driepartijentransacties biedt de quick fix in ruime mate zekerheid om de btw-positie te bepalen, zeker gelet op de onzekerheid die de jurisprudentie van het hof met zich meebrengt en de wijze waarop dat door lidstaten verschillend wordt geïnterpreteerd en toegepast. Een uniforme regel geeft in dit opzicht rechtszekerheid en biedt voldoende eenvoud. De regeling ziet uiteraard op de situatie dat B het vervoer regelt. Indien de tussenhandelaar btw-registraties zowel in de lidstaat van vertrek als daarbuiten heeft, kan hij afstemmen of uiteraard zelf kiezen welk nummer hij hanteert.

⁶² Europese Commissie, 20 december 2019, par. 3.6.17.2.

⁶³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 2020 (*Stcrt.* 2020, 62979).

In de situatie dat hij het btw-nummer van de lidstaat van vertrek kiest, zal hem lokale btw in rekening worden gebracht, die hij vervolgens in aftrek kan brengen. Kiest hij een ander btw-nummer, dan zal hij een verwerving verrichten in de lidstaat van aankomst en is zijn levering aan de laatste afnemer een lokale levering. In deze situatie zou dan de vereenvoudigde ABC-regeling toegepast kunnen worden.

Het tijdig doorgeven van het (juiste) btw-nummer door de tussenhandelaar aan de leverancier is wel van belang in het kader van compliance. Het te laat doorgeven of het doorgeven van een verkeerd btw-nummer kan leiden tot correcties achteraf.⁶⁴ Zeker nu met de derde quick fix (art. 138 jo. 262 Btw-richtlijn) een correct btw-nummer als formeel vereiste geldt voor toepassing van het nultarief. Correcties komen de administratieve lasten van hem en zijn leverancier uiteraard niet ten goede. In de gevallen dat A of C het vervoer regelen, gaat de quick fix inzake vervoerstoerekening niet op. Dan geldt de leer van het hof, waarbij in die situaties op basis van het criterium van de overgang van de beschikkingsmacht het vervoer is toe te rekenen.

Bij meerpartijentransacties ligt het bepalen van de btw-positie van elke schakel genuanceerder. In mijn optiek wordt hierbij de leverancier voorafgaand aan de tussenhandelaar harder getroffen. Naast een verzwaarde bewijslast voor toepassing van het nultarief, komen er voor deze leverancier in zowel de situatie dat de tussenhandelaar een btw-nummer van de lidstaat van vertrek als een ander btw-nummer opgeeft, complianceverplichtingen bij.

De leverancier van de tussenhandelaar dient zich namelijk te registreren in de lidstaat van vertrek, ofwel voor het verrichten van een intracommunautaire levering (situatie 1) of voor het verrichten van een binnenlandse levering (situatie 2). Dit is alleen anders in het geval B in de lidstaat van vertrek gevestigd zou zijn. Dan komt die extra btw-registratie niet om de hoek kijken.

In de eerste situatie (uit het voorbeeld) levert de niet-toepasselijkheid van de vereenvoudigde ABC-regeling ook extra complianceverplichtingen op voor de tussenhandelaar. Het is daarom ook bij deze ketens belangrijk om een beoordeling van alle omstandigheden te maken om de btw-positie te bepalen.

Om de bewijslast van het nultarief nader te belichten, ben ik zoals gezegd van mening dat ook in ketentransacties met een tussenhandelaar de vrijstelling voor een intracommunautaire levering met bewijsstukken moet worden gestaafd.

Toch wil ik hierbij een kanttekening plaatsen, nu art. 45bis Btw-uitvoeringsverordening spreekt over een vermoeden van vervoer naar een bestemming buiten het grondgebied dat door bewijsstukken wordt ingekleurd. De quick fix van art. 36bis Btw-richtlijn schrijft het vervoer naar een andere lidstaat toe aan een bepaalde schakel. Dan bekruipt mij de vraag of deze toerekening van vervoer, waarmee meer dan alleen een vermoeden van vervoer aanwezig is, voldoende is om (naast het voldoen aan de andere voorwaarden) de vrijstelling toe te passen, zonder nadere bewijsstukken. Mijns inziens gaat deze gedachte niet op en zal het bewijs nodig zijn. De Explanatory Notes melden op dit punt dat de tussenhandelaar het bewijs van de organisatie van het vervoer moet kunnen aantonen. Dit staat los van het bewijs van vervoer inzake het nultarief.⁶⁵

⁶⁴ Europese Commissie, 20 december 2019, par. 3.6.14.

⁶⁵ Europese Commissie, 20 december 2019, par. 3.6.9.

In theorie is het vaak eenvoudig om bepaalde ketentransacties uit te tekenen en de btw-positie van de verschillende schakels te bepalen. Met de quick fixes in de hand geldt die vereenvoudiging des te meer. De praktijk is echter vaak weerbarstiger en in de waan van de dag vragen quadrangulation-situaties meer zorgvuldigheid van de belastingplichtigen. Met name de schakels die voorafgaan aan de tussenhandelaar, moeten hun positie goed afstemmen. Teruggrijpend op het voorbeeld uit par. 4.2.2 is het voor menig belastingplichtige, die zich in de positie van schakel A bevindt, voor de hand liggend om het nultarief toe te passen op een levering aan een afnemer in een andere lidstaat, zij het ook omdat mogelijk de interne systemen daarop zijn afgestemd. Bij de uitwerking van de quick fix blijkt dit echter een binnenlandse levering te zijn en is het nultarief dus niet van toepassing. Schakel B, die uiteindelijk de vrijstelling voor een intracommunautaire levering wil toepassen (in de eerste situatie), is voor het bewijs van vervoer afhankelijk van anderen om dit op een juiste wijze te kunnen doen. Art. 45bis Btw-uitvoeringsverordening bepaalt dat ingeval het vervoer wordt geregeld door of voor rekening van de afnemer, naast twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken, ook een schriftelijke verklaring van de afnemer vereist is.

B heeft zelf niets met het vervoer van doen. Deze schakel is dus afhankelijk van documentatie van C en eventueel van zijn eigen leverancier (die hem de schriftelijke verklaring doet toekomen). Daarbij wordt de eis gesteld dat de niet-tegenstrijdige documenten moeten zijn uitgereikt door onafhankelijke partijen. Met Verbaan, Sanders en Ahmed kan ik instemmen dat deze eis onduidelijkheid oproept.⁶⁶

De vraag is namelijk wie buiten de schakel iets van doen heeft met het vervoer en de schakels in de keten zelf lijken mij niet onafhankelijk van elkaar te zijn. Uit de Explanatory Notes volgt dat in ieder geval geldt dat partijen niet als onafhankelijk worden beschouwd als ze onder dezelfde rechtspersoon vallen of nauwe persoonlijke, familiale of juridische banden hebben.⁶⁷

De quick fix inzake het bewijs van intracommunautair vervoer brengt mijns inziens meer rechtszekerheid, nu EU-breed uniforme bewijsregels gelden. Dit voorkomt dat de bewijslast in de ene lidstaat zwaarder is dan in de andere. Het aantal van twee of drie bewijsstukken (afhankelijk van de vervoerssituatie) zorgt voor duidelijkheid en eenvoud, al zal het in meerpartijentransacties ook aankomen op een goede afstemming tussen schakels om in het bezit van de relevante documentatie te komen.

4.3 Doctrine vs. quick fix: eerst Luxemburg, nu Brussel

Transport en vervoer, snelwegen vol vrachtwagens en busjes op weg naar het volgende magazijn. Het is de essentiële schakel in de keten en transport is dan ook niet weg te denken in de huidige btw-wereld. Niet langer is in elke situatie de overgang van beschikkingsmacht doorslaggevend, het vervoer is dé voorwaarde om aan te voldoen voor een lidstaatoverschrijdende levering. Het antwoord op de vraag op welke wijze het vervoer moet worden toegerekend in grensoverschrijdende ketentransacties hangt af van degene die het vervoer voor zijn rekening neemt. Is dat de eerste of laatste schakel in de keten, dan leidt de weg naar Rome via Luxemburg. De doctrine van het HvJ EU biedt dan houvast.

⁶⁶ Verbaan, *MBB* 2019/10-37 en Sanders & Ahmed, *BtwBrief* 2020/3.

⁶⁷ Europese Commissie, 20 december 2019, par. 5.3.1.

Is er sprake van een tussenhandelaar, dan moet je via Brussel. De quick fix met betrekking tot vervoerstoerekening, neergelegd in art. 36bis Btw-richtlijn, biedt meer houvast en meer rechtszekerheid dan de jurisprudentie van het hof. Ik ben van mening dat met deze quick fix een streep is gezet door de wijze van toerekenen volgens het plaats- en tijds criterium van de beschikkingsmacht. Waar dit criterium nog enigszins hanteerbaar was in triangulation-situaties, zal dat haast ontoepasbaar zijn in ketens met meer dan drie schakels. Een eenduidige en toepasbare regeling is dan ook zeer welkom. De vraag of de beoogde vereenvoudiging wordt bereikt, kan ik niet volmondig beamen. De complexiteit speelt met name bij meerpartijentransacties. Hoewel deze op papier redelijk eenvoudig zijn uit te tekenen en de gevolgen zijn te bepalen, is de praktijk weerbarstiger. Het bepalen van de btw-positie blijft ook van essentieel belang met de quick fix in de hand. Het feit dat het vervoer aan één schakel kan worden toegerekend, neemt in meerpartijentransacties een zorgvuldige afweging van de btw-positie met zich mee, mede gelet op eventuele btw-registraties.

Waar deze complianceverplichtingen ook onder de doctrine van het hof zouden ontstaan, biedt de quick fix hierin meer houvast om vooraf met meer zekerheid de btw-gevolgen te kunnen bepalen. Met name het bepalen van de btw-positie van de schakels voorafgaand aan de tussenhandelaar vereist enige zorgvuldigheid, mede in het licht van de bewijspositie voor toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. Enige parallel met de wankle positie van de eerste schakel bij toepassing van de Hof van Justitie-doctrine is dus nog altijd wel op zijn plaats.

5. Conclusie

Op weg naar een definitief btw-systeem heb ik voor mijn onderzoek een tussenstop gemaakt bij de quick fixes, regelgeving die begin 2020 van kracht is geworden en ook te gelden heeft als tussenstation voorafgaand aan het eindpunt van het definitieve systeem. Harmonisatie en eenvoud, dat waren de ontbrekende schakels in de Europese handelsketen. De quick fixes zijn de maatregelen die deze harmonisatie en eenvoud in de internationale handel moeten bewerkstelligen. Of dit daadwerkelijk zo is, heb ik onderzocht door toe te spitsen op de quick fix inzake vervoerstoerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties. De onderzoeksvraag die dan ook centraal stond in deze bijdrage, is:

'Is artikel 36bis Btw-richtlijn (artikel 5c Wet OB) de streep door de heersende leer van het Hof van Justitie EU met betrekking tot vervoerstoerekening bij ketentransacties en wordt met deze quick fix de (beoogde) rechtszekerheid en eenvoud geboden?'

De weg naar het definitieve btw-systeem is een weg van consensus tussen lidstaten, overeenstemming vanuit Brussel. Enigszins bekend met de wegen in België, weet u dat die doorgaans niet bijdragen aan uw rijcomfort. Zo ook de weg van de btw. Een weg die er al lange tijd ligt, maar voor menig belastingplichtige niet altijd comfort biedt. Na ruim een kwart eeuw geldt nog steeds het systeem, dat als tijdelijk had te gelden maar de hobbel van consensus niet kon bedwingen. De werking van een vrijgestelde levering en belaste verwerving helpt echter goed op weg. Enig comfort in de uitwerking hiervan in grensoverschrijdende handelsketens met een enkele vervoersbeweging zou echter wel uitkomst bieden. Het Hof van Justitie brengt belastingplichtigen in een gebied van dichte mist. Eén levering in de keten als intracommunautaire levering, waarbij de plaats en het tijdstip van overgang van de beschikkingsmacht van doorslaggevend belang is om te bepalen aan welke schakel in de keten het vervoer kan worden toegerekend. Er moet aan alle voorwaarden van een intracommunautaire levering worden voldaan om het nultarief te kunnen toepassen.

Niet voldoende is de enkele overgang van de beschikkingsmacht of het enkel doen vervoeren van goederen. Aan beide vereisten moet worden voldaan, waarbij ook het fysiek verlaten van de lidstaat moet worden aangetoond. De overgang van de beschikkingsmacht is echter een lastig bepaalbaar feit. Het wel of niet moeten weten dat er een tweede (of volgende) overgang van de beschikkingsmacht volgt, brengt de eerste leverancier in een onzekere positie. De vraag is of deze nu wel of niet rechtsgeldig het nultarief kan toepassen of reeds toegepast heeft. Een wisselende invulling van dit criterium door lidstaten doet deze onzekerheid niet ten goede. Een uniforme regel, in de vorm van de quick fix, moet aan deze onzekerheid een einde maken. De quick fix inzake vervoerstoerekening bij ketentransacties schrijft het vervoer toe aan de levering aan of de levering door de tussenhandelaar, de schakel die zorgdraagt voor het vervoer in de keten. In een keten met drie partijen, waarbij de middelste schakel het vervoer regelt, biedt de quick fix rechtszekerheid en eenvoud. Afhankelijk van welk btw-nummer de tussenhandelaar gebruikt, kan zijn leverancier de btw-positie met zekerheid bepalen en het nultarief toepassen. Deze leverancier hoeft dan niet zozeer op de hoogte te zijn dat de goederen na afhaling rechtstreeks naar een tweede afnemer worden vervoerd.

De complexiteit van de quick fix ziet op de toepassing bij meerpartijentransacties. In dergelijke ketens blijft het voor de schakels voorafgaand aan de tussenhandelaar van belang om de btw-positie vooraf goed in te schatten. Het feit dat slechts één levering als de intracommunautaire kwalificeert, brengt in een langere keten voor meerdere schakels complianceverplichtingen met zich mee in de vorm van btw-registraties in een andere lidstaat. Dit kan slechts ten dele worden afgevangen met de toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling binnen de keten.

Tenslotte zorgt de vierde quick fix, die ziet op de bewijslast voor het nultarief bij intracommunautaire leveringen, voor meer rechtszekerheid. EU-breed worden dezelfde standaardbewijsstukken gehanteerd, zodat belastingplichtigen meer zekerheid hebben dat ook in andere lidstaten hun documentatie voldoet. Deze regeling houdt echter ook een verzwaring in, nu het moet gaan om twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken in het geval de belastingplichtige zelf vervoert. In de situatie dat de belastingplichtige niet zelf het vervoer regelt, is ook een schriftelijke verklaring van de afnemer vereist.

Ter beantwoording van de vraag die ten grondslag ligt aan deze verhandeling, kom ik tot de conclusie dat artikel 36bis Btw-richtlijn (artikel 5c Wet OB) de streep door de heersende leer van het Hof van Justitie EU met betrekking tot vervoerstoerekening bij ketentransacties is, in de situatie dat goederen worden afgehaald (door of voor rekening van een tussenhandelaar) en bij de laatste schakel in de keten worden afgeleverd. In de situatie dat de eerste of laatste schakel het vervoer regelt, gaat de leer van het hof nog altijd op.

De quick fix zorgt als uniforme regel voor meer rechtszekerheid en eenvoud, met name voor de eerste leverancier in een driepartijentransactie. Minder eenvoudig is de toepassing bij meerpartijentransacties. Het bepalen van de btw-positie van de schakels (voorafgaand aan de tussenhandelaar) vereist enige zorgvuldigheid, mede in het licht van de bewijspositie voor toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. Enige parallel met de wankelende positie van de eerste schakel bij toepassing van de Hof van Justitie-doctrine is nog altijd op zijn plaats.

Literatuurlijst

BOEKEN

Van Doesum e.a. 2016

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2016.

ARTIKELEN IN VAKTIJDSCHRIFTEN

Duinker & Dijkstra, *BTW-bulletin* 2019/33

I.M. Duinker en K. Dijkstra, 'Nieuwe regels voor aantonen van intracommunautaire leveringen: rechtszekerheid tegen een hoge prijs', *BTW-bulletin* 2019/33.

Duinker & De Kock, *BTW-bulletin* 2018/42

I.M. Duinker en P. de Kock, 'Toridas en Kreuzmayr: waar het volgen van goederen voor btw-heffing toe kan leiden...', *BTW-bulletin* 2018/42.

Gruson & Verbaan, *BTW-bulletin* 2018/11

J. Gruson en N. Verbaan, 'Voorstellen voor het definitieve btw-stelsel: definitief een nieuw begin?', *BTW-bulletin* 2018/11.

Merkx, *BTW-bulletin* 2017/76

M.M.W.D. Merkx, 'De niet zo eenvoudige vereenvoudigde ABC', *BTW-bulletin* 2017/76.

Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214

F.J.G. Nellen en G.P. Kandhai, 'De BTW-toerekening van intracommunautair vervoer bij ketentransacties', *WFR* 2017/214.

Osch, van, *BtwBrief* 2019/68.

B.T.J.G. van Osch, 'Quick fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?', *BtwBrief* 2019/68.

Sanders & Ahmed, *BtwBrief* 2020/3

J. Sanders jr. en I. Ahmed, 'Knellend het nieuwe jaar in met de Quick Fixes', *BtwBrief* 2020/3.

Verbaan, *MBB* 2019/10-37

N. Verbaan, 'Implementatie quick fixes btw: grote stappen snel thuis?', *MBB* 2019/10-37.

Regelgeving en parlementaire stukken

ECOFIN nr. 10335/18, 20 juni 2018

Raad Economische en Financiële zaken, *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten*, ECOFIN nr. 10355/18 FISC 266 ECOFIN 638, Brussel, 20 juni 2018.

PbEU 2018, L 311/3, 7 december 2018

Raad van de Europese Unie, *Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten*, 7 december 2018.

Kamerstukken II 2019/20, 35 307, nr. 3, V-N 2019/47.17

Memorie van toelichting Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten, *Kamerstukken II 2019/20, 35 307, nr. 3, V-N 2019/47.17*.

Europese Commissie, 20 december 2019

Europese Commissie, *Explanatory Notes on the "2020 Quick Fixes"*, Brussel 20 december 2019.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 2020 (Stcrt. 2020, 62979)

Besluit van 8 december 2020, nr. 2020-25514, *Stcrt.* 2020, nr. 62979. Omzetbelasting. Toelichting snelle oplossingen btw.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie EG / EU

HvJ EG 6 april 2006, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *V-N* 2006/21.18 (*EMAG Handel*).

HvJ EG 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, *BNB* 2008/11 (*Teleos c.s.*).

HvJ EU 18 november 2010, C-84/09, ECLI:EU:C:2010:693, *V-N* 2010/62.20 (*X vs. Skatteverket*).

HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, *BNB* 2011/130 (*Euro Tyre*).

HvJ EU 27 september 2012, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, *V-N* 2012/53.17 (*VSTR*).

HvJ EU 2 oktober 2014, C-446/13, ECLI:EU:C:2014:2252, *V-N* 2014/38.18 (*Fonderie*).

HvJ EU 26 juli 2017, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599, *V-N* 2017/39.21.47 (*Toridas*).

HvJ EU 21 februari 2018, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, *BNB* 2018/86 (*Kreuzmayr*).

HvJ EU 19 april 2018, C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261, *FED* 2018/100 (*Hans Bühler*).

HvJ EU 20 juni 2018, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473, *FED* 2018/158 (*Enteco Baltic*).

HvJ EU 19 december 2018, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, *V-N* 2019/4.12 (*Arex CZ*).

HvJ EU 23 april 2020, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295, *V-N* 2020/24.13 (*Herst*).

Hoge Raad

HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8968, *V-N* 2011/8.9.

Conclusies A-G

Conclusie A-G 3 oktober 2019, C-401/18, ECLI:EU:C:2019:834 (*Herst*).