

2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, louter op grond dat voor een intracommunautaire verwerving die is verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van een lidstaat, de in deze lidstaat voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geïdentificeerde belastingplichtige de lijst bedoeld in richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, niet tijdig heeft ingediend.

Waar:

T. von Danwitz, kamerpresident,

C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

Y. Bot, advocaat-generaal.

## Noot

### *“Substance over form”-principe blijft gelden bij vereenvoudigd intracommunautair driehoeksverkeer*

#### I. Feiten

Firma Hans Bühler is een in Duitsland gevestigde en voor btw-doeleinden geregistreerde vennootschap. Van eind 2012 tot begin 2013 is zij daarnaast ook voor btw-doeleinden geregistreerd in Oostenrijk.

Gedurende deze periode heeft Firma Hans Bühler haar Oostenrijks btw-nummer uitsluitend gebruikt voor het aankopen van goederen bij Duitse leveranciers, welke zij als tussenhandelaar op haar beurt doorverkocht aan in Tsjechië gevestigde en voor btw-doeleinden geregistreerde afnemers. Deze goederen werden door de Duitse leveranciers rechtstreeks naar de Tsjechische afnemers van Firma Hans Bühler verzonden. Zowel de aankoop- als verkoopfacturen vermeldden het Oostenrijkse btw-nummer van Firma Hans Bühler. De aankoopfacturen bevatten ook de vermelding “intracommunautaire driehoekstransacties” en de gehoudenheid van de afnemer tot voldoening van de btw.

In februari 2013 dient Firma Hans Bühler in Oostenrijk (laattijdig) intracommunautaire opgaven in voor de periode 2012-2013 waarin zij het Tsjechische btw-nummer van haar afnemer opgeeft. Initieel had zij in deze opgaven evenwel niet verduidelijkt dat het ging om driehoekstransacties. Dit werd per brief gecorrigeerd in april 2013. De Oostenrijkse fiscus is van oordeel dat niet werd voldaan aan de bijzondere rapporteringsverplichtingen en dat niet wordt aangetoond dat de btw wel degelijk werd voldaan in Tsjechië. Zij beroept zich bovendien op het feit dat het Oostenrijkse btw-nummer van Firma Hans Bühler op de aankoopfacturen wordt vermeld, om Oostenrijkse btw na te vorderen over de intracommunautaire verwervingen die volgens haar geacht worden in Oostenrijk te zijn verricht.

Tegen deze achtergrond werden volgende vragen voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie:

- Is aan de toepassingsvoorwaarden voor het vereenvoudigd driehoeksverkeer niet voldaan wanneer de tussenhandelaar, die voor de intracommunautaire verwerving van de goederen het btw-nummer van een andere lidstaat dan de lidstaat van verzending of aankomst van de goederen gebruikt (i.c. Oostenrijk), ook gevestigd en geregistreerd is voor btw-doeleinden in de lidstaat van verzending van de goederen (i.c. Duitsland) (*cf.* art. 141, c) van de btw-richtlijn 2006/112/EG)?;
- Verhindert de niet-tijdige indiening van de intracommunautaire opgave de toepassing van het vereenvoudigd driehoeksverkeer (*cf.* art. 42, b) *jo.* 263 van voormelde btw-richtlijn)?;

In zijn beslissing heeft het Hof van Justitie vooreerst gesteld dat voor de beoordeling van de voorwaarde opgenomen in artikel 141, c) van de btw-richtlijn niet enkel rekening mag worden gehouden met de bewoording ervan, maar ook met de context ervan. De voorwaarde dat de door de tussenhandelaar verworven goederen “rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd worden naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht” houdt volgens het Hof niet in dat de tussenhandelaar in geen geval over een vestiging of een btw-nummer mag beschikken in de lidstaat van verzending (i.c. Duitsland). Deze voorwaarde doelt er daarentegen op dat de intracommunautaire verwerving van de goederen door de tussenhandelaar wordt verricht onder het btw-nummer van een andere lidstaat dan de lidstaat van waaruit de goederen worden vervoerd of verzonden (het “intracommunautair” karakter van de transactie). Bijgevolg kon Firma Hans Bühler gebruik maken van haar Oostenrijks btw-nummer voor de intracommunautaire verwerving van goederen onder de vereenvoudigingsregeling voor intracommunautair driehoeksverkeer. Dit ongeacht het feit dat zij op het moment van de ketentransacties ook voor btw-doeleinden gevestigd en geregistreerd was in Duitsland.

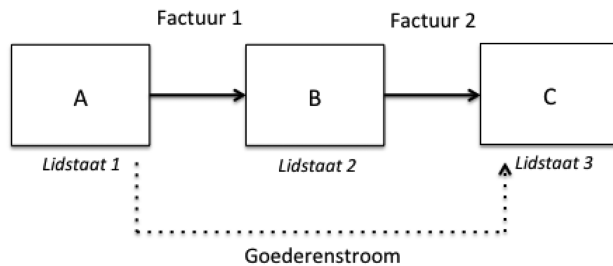
Wat betreft de tweede vraag heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de (tijdige) aangifte van de handelingen in de intracommunautaire opgave als bedoeld in artikel 42, b) van de btw-richtlijn een formele voorwaarde uitmaakt voor de toepassing van het vereenvoudigd driehoeksverkeer. In de mate Firma Hans Bühler aldus kon aantonen dat (i) aan de materiële voorwaarde opgenomen in artikel 42, a) btw-richtlijn werd voldaan (m.n. aantonen dat de intracommunautaire verwerving werd verricht met het oog op een lokale levering aan een belastingplichtige die gehouden is tot voldoening van de btw in die lidstaat) en (ii) zij niet betrokken was bij fraude, verhindert de laattijdige indiening van de intracommunautaire opgave de toepassing van de vereenvoudigingsregeling niet.

#### II. Commentaar

De toepassing van de regeling voor vereenvoudigd driehoeksverkeer laat toe om bijkomende registratie- en complianceverplichtingen in hoofde van de tussenhandelaar te vermijden in ketentransacties (of ook “ABC-transacties”).



Driehoeksverkeer doet zich voor wanneer een verkoper in lidstaat 1 (partij A) goederen verkoopt aan een koper in lidstaat 2 (partij B), die op haar beurt de goederen doorverkoop aan een koper in lidstaat 3 (partij C). De goederen worden rechtstreeks vervoerd of verzonden van verkoper A in lidstaat 1 naar finale koper C in lidstaat 3. De goederen- en facturatiestromen zijn als het ware van elkaar gescheiden.



Een eerste vraag die men moet stellen bij de btw-behandeling van dergelijke transacties is binnen welke levering in de keten het intracommunautair vervoer van de goederen plaatsvindt. Het vervoer of de verzending van lidstaat 1 naar lidstaat 3 (goederenstroom) zal nl. slechts aan één van de beide leveringen (facturatiestromen) kunnen worden toegewezen.

Wanneer het vervoer of de verzending gebeurt door of voor rekening van A of C, zal dit in principe steeds worden gelinkt aan de verhouding A-B respectievelijk B-C. Dit is echter minder duidelijk wanneer tussenhandelaar B instaat voor het vervoer of de verzending van de goederen. Vanuit Belgisch btw-oogpunt is het in dat geval mogelijk om het vervoer aan de verhouding A-B dan wel aan de verhouding B-C te linken (i.t.t. de visie van sommige andere lidstaten die het vervoer door of voor rekening van B verplicht linken aan de verhouding A-B).

In dergelijk geval zal de levering met intracommunautair vervoer onder meer uit de verkoopovereenkomsten moeten blijken. Bovendien werd in het kader van de zogeheten “quick fixes” die in werking traden op 1 januari 2020 een vermoeden ingeschreven in artikel 14, § 5 WBTW inzake het intracommunautair vervoer door tussenhandelaar B (cf. art. 36*bis* btw-richtlijn). Als defaultregel geldt hier dat het vervoer wordt toegeschreven aan de levering van de goederen aan B. Enkel wanneer B zijn btw-nummer in de lidstaat van verzending van de goederen zou hebben gecommuniceerd aan A (i.e. lidstaat 1), vindt het intracommunautair vervoer plaats in de levering door B aan C.

Specifiek voor de situaties waarin het intracommunautair vervoer plaatsvindt in de verhouding A-B, wordt in de btw-regelgeving voorzien in een vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverkeer.

Onder normale omstandigheden zal A namelijk een intracommunautaire levering verrichten in lidstaat 1, gevolgd door een intracommunautaire verwerving van goederen door B in de lidstaat waar de goederen fysiek toekomen, m.n. lidstaat 3. Hiertoe zal B zich moeten registreren voor btw-doeleinden in lidstaat 3 en de nodige aangifteverplichtingen moeten naleven in deze lidstaat. De daaropvolgende verkoop

door B aan C kwalificeert als een lokale verkoop voor btw-doeleinden. Deze registratie- en complianceverplichtingen brengen vaak de nodige kosten met zich mee. Dit in principe zelfs wanneer deze ketentransacties zich slechts occasioneel zouden voordoen.

De vereenvoudigingsregeling voorziet echter dat de intracommunautaire verwerving van goederen die B verricht in de lidstaat van aankomst niet belastbaar zal zijn (cf. art. 141 btw-richtlijn en art. 25*ter*, § 1, tweede lid, 3° en art. 25*quinquies*, § 2 en 3 WBTW). De btw die verschuldigd wordt over de daaropvolgende lokale verkoop door B aan C wordt verlegd naar C, ongeacht of deze gevestigd is in lidstaat 3. C zal – als belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon met een btw-nummer in lidstaat 3 – bijgevolg uitdrukkelijk als schuldenaar van de btw moeten worden aangewezen op de factuur (cf. art. 197 btw-richtlijn en art. 51, § 2, eerste lid, 2° WBTW). Vanuit Belgisch btw-oogpunt volstaat hiertoe dat de vermelding “verlegging van heffing” (of “reverse charge”) wordt vermeld op de factuur uitgereikt door B aan C.

Lidstaat 2, die het btw-nummer heeft toegekend aan tussenhandelaar B, zal zich in dat geval niet kunnen beroepen op de veiligheidsbepaling (cf. art. 41 btw-richtlijn en art. 25*quinquies*, § 3, eerste lid WBTW). De veiligheidsbepaling bevat een vermoeden dat toelaat om btw te heffen over de intracommunautaire verwerving op grond van de vermelding op de factuur van het btw-nummer van de belastingplichtige in lidstaat 2. In geval van de verwerping van het vereenvoudigd driehoeksverkeer kan dit aanzienlijke gevolgen hebben voor tussenhandelaar B, onder meer in het licht van het arrest *Facet trading* (HvJ 22 april 2010, gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08). B zal btw moeten voldoen over een intracommunautaire verwerving onder haar Oostenrijks btw-nummer. Aangezien de goederen echter niet effectief werden binnengebracht in Oostenrijk, zal hij in beginsel zijn recht op btw-aftrek niet onmiddellijk kunnen uitoefenen.

Opdat de vereenvoudigingsmaatregel toepassing kan in de hiervoor beschreven situatie, is het evenwel van belang dat tussenhandelaar B niet gevestigd is in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat 3; ook geen vaste inrichting) en over een btw-nummer in een andere lidstaat (lidstaat 2) beschikt dan de lidstaten van verzending en aankomst (lidstaten 1 en 3).

Het gegeven echter dat B tegelijk in lidstaat 1 en lidstaat 2 gevestigd en/of geregistreerd zou zijn, verhindert de toepassing van de vereenvoudigingsregeling niet. De bestaande visie van de Belgische btw-administratie sluit op dit punt aan bij de uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest *Firma Hans Bühler* (zie Circ. nr. AOIF 38/2006 van 28 augustus 2006, randnr. 143, inmiddels opgeheven en vervangen door Circ. nr. 2020/C/50 van 2 april 2020, nr. 7.4.3.3.1.). Ook wanneer er dus sprake zou zijn van zogeheten “onecht” driehoeksverkeer, waarbij tussenhandelaar B net als verkoper A in de lidstaat van verzending gevestigd is (lidstaat 1), kan de vereenvoudiging spelen wanneer B geregistreerd is voor btw-doeleinden in een andere lidstaat dan lidstaten 1 en 3. Dit



kan mogelijk een concurrentienadeel met zich brengen voor kleine ondernemingen die slechts beperkte activiteiten in het buitenland verrichten en dus niet over een buitenlands btw-nummer beschikken. Wanneer het vervoer in de verhouding A-B ligt, zal de tussenhandelaar aldus gehouden zijn zich in de lidstaat van ontvangst te registreren en aldaar een intracommunautaire verwerving en lokale verkoop aan te geven. Ook wat betreft het te leveren bewijs dat btw zal worden afgedragen door C in lidstaat 3, sluit de Belgische btw-administratie zich aan bij de uitspraak van het Hof in het arrest *Firma Hans Bühler*. De specifieke aangifteverplichtingen die B in lidstaat 2 moet nakomen bij indiening van de intracommunautaire opgave (art. 25quinquies, § 3, derde lid, 6° en art. 53sexies, § 1, 2° WBTW; handelingen te vermelden onder code “T”) worden beschouwd als een formele voorwaarde (cf. Circ. 2020/C/50, nr. 7.4.4.3.6.). In de oude circulaire nr. AOIF 38/2006 werd dit niet als zodanig verduidelijkt.

Wanneer de belastingplichtige nalaat te voldoen aan deze formele voorwaarde, verhindert dit in beginsel niet de toepassing van het vereenvoudigd driehoeksverkeer (en kan de niet-heffing van btw over de intracommunautaire verwerving in lidstaat 2 alsnog worden verdedigd). Dit uiteraard in de veronderstelling dat er geen sprake is van fraude en dat aan de overige materiële voorwaarden is voldaan. De schending van de aangifteverplichtingen mag, zoals reeds vermeld, er niet toe leiden dat het onmogelijk is om hiervan bewijs te leveren.

De aangifteverplichtingen die van toepassing zijn bij vereenvoudigd driehoeksverkeer verschillen op dit punt aldus van de aangifteverplichtingen die gelden voor de toepassing van de vrijgestelde intracommunautaire leveringen van goederen

als bedoeld in artikel 39bis, 1° WBTW (cf. art. 53sexies, § 1, 1° WBTW; handelingen te vermelden onder code “L”). Met de omzetting van de quick fixes op 1 januari 2020 wordt de tijdige en correcte aangifte van deze handelingen in de intracommunautaire opgave hier met name als een materiële voorwaarde beschouwd (cf. art. 39bis, tweede lid WBTW). Indien deze aangifteverplichtingen niet worden nageleefd, kan de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen in beginsel worden verworpen. Bij de aangifte van intracommunautaire driehoekstransacties werd daarentegen nog geen afstand gedaan van het “substance over form”-principe.

De toepassing van de regeling voor vereenvoudigd driehoeksverkeer kan in de praktijk niettemin risico's met zich brengen. Wat met name bij ketentransacties waarbij meer dan 3 partijen betrokken zijn (cf. Explanatory Notes of December 2019 on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), 3.6.17.1 en 3.6.17.2). De tussenhandelaar heeft vaak geen zicht op waar A de goederen heeft aangekocht of op de handelingen die C vervolgens zal stellen met de goederen. Hetzelfde geldt voor ketentransacties waarbij de goederen rechtstreeks worden geleverd aan de klant van C in zijn lidstaat van vestiging. Dit in het bijzonder gelet op de uiteenlopende visies die er door de verschillende lidstaten worden op nagehouden (bv. strikte visie in Duitsland waar dit een probleem kan stellen). Deze uiteenlopende visie van de lidstaten volgt ook uit de feiten die aan het onderhavige arrest ten gronde liggen.

Loulou GEBOERS<sup>1</sup>

1. Advocaat Tiberghien.

