

## **Bachelorthesis Fiscale Economie**

---

---

**Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties en is deze behandeling in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel?**

---

---

Naam: Boyke van Haendel  
SNR: 2001323  
Datum: 10 mei 2019  
Begeleider: L. Ünal  
Tweede lezer: S.B. Cornielje





## Inhoudsopgave

<b>Lijst met gebruikte afkortingen .....</b>	<b>4</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding.....</b>	<b>7</b>
1.1 Inleiding .....	7
1.2 Probleemstelling .....	8
1.3 Afbakening van het onderwerp .....	8
1.4 Verantwoording van de opzet .....	9
<b>Hoofdstuk 2: Intracommunautaire transacties .....</b>	<b>11</b>
2.1 Inleiding .....	11
2.2 Het begrip ‘levering’ .....	11
2.3 Intracommunautaire levering .....	12
2.4 Intracommunautaire verwerving .....	13
2.5 Conclusie .....	15
<b>Hoofdstuk 3: Ketentransacties .....</b>	<b>17</b>
3.1 Inleiding .....	17
3.2 Grensoverschrijdende ketentransacties .....	17
3.2.1 HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 ( <i>EMAG Handel Eder</i> ).....	18
3.2.2 HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 ( <i>Teleos</i> ).....	19
3.2.3 HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 ( <i>Euro Tyre Holding</i> ).....	20
3.2.4 HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 ( <i>VSTR</i> ) .....	22
3.2.5 HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 ( <i>Toridas</i> ).....	24
3.2.5.1 De vereenvoudigde ABC-regeling .....	24
3.2.5.2 Het Toridas-arrest.....	24
3.2.6 HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 ( <i>Kreuzmayr</i> ) .....	26
3.2.7 Belang van een juiste toerekening van vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties .....	28
3.3 Conclusie .....	28
<b>Hoofdstuk 4: Het rechtszekerheidsbeginsel .....</b>	<b>31</b>
4.1 Inleiding .....	31
4.2 Het rechtszekerheidsbeginsel.....	31
4.3 Conclusie .....	34
<b>Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie.....</b>	<b>37</b>
<b>Hoofdstuk 6: Aanbevelingen.....</b>	<b>41</b>
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>43</b>
<b>Jurisprudentie.....</b>	<b>44</b>
<b>Overige bronnen .....</b>	<b>45</b>



## Lijst met gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
Btw	Belasting toegevoegde waarde
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
FWR	Fiscaal Wetenschappelijke Reeks
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht



## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 1993 zijn de controles aan de binnengrenzen van de Europese Unie afgeschaft. Dit betekent dat de belastinggrenzen tussen de lidstaten werden opgeheven. Door de opheffing van de belastinggrenzen gaat het bij goederenleveringen naar andere lidstaten per 1 januari 1993 niet langer om in- en uitvoer, maar om intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen. Door de wetwijziging is het Europese btw-systeem gebaseerd op twee beginselen, namelijk het bestemmingslandbeginsel en het oorsprongsbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat de btw-heffing daar dient plaats te vinden waar een goed wordt verbruikt of een dienst wordt afgenomen. Het oorsprongsbeginsel gaat daarentegen uit van de gedachte dat de btw-heffing daar dient te zijn waar een goed of dienst vandaan komt. De overgang naar het nieuwe Europese btw-stelsel werd destijds mogelijk gemaakt door de implementatie van een nieuwe richtlijn.<sup>1</sup> In deze richtlijn werd bepaald dat een zogenaamde overgangsperiode zou gelden tot 31 december 1996. Echter, de lidstaten zijn tot op heden geen nieuwe regeling overeengekomen, waardoor de overgangsregeling nog steeds geldt. Deze ‘tijdelijke regeling’ is inmiddels verwerkt in de btw-richtlijn.<sup>2</sup>

Met de invoering van de overgangsregeling geldt momenteel een Europees btw-systeem dat onderwerp is van veel literatuur en jurisprudentie. Een groot deel van deze literatuur en jurisprudentie behandelt de problematiek omtrent ketentransacties. Zo heeft het Hof van Justitie<sup>3</sup> in de afgelopen twee jaar enkele belangrijke arresten gewezen die betrekking hebben op grensoverschrijdende ketentransacties. Bovendien heeft de Europese Commissie in 2018 een voorstel gedaan voor een vernieuwd Europees btw-stelsel.<sup>4</sup> De reden voor dit nieuwe voorstel is onder andere gelegen in het feit dat het huidige complexe systeem niet bevorderlijk is voor de handel binnen de EU.<sup>5</sup> Deze voorbeelden maken het onderwerp omtrent de behandeling van grensoverschrijdende ketentransacties heel actueel.

---

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

<sup>2</sup> Art. 402 btw-richtlijn.

<sup>3</sup> Voor het vervolg van mijn onderzoek zal ik gemakshalve voor zowel het HvJ EG als het HvJ EU verwijzen naar het HvJ.

<sup>4</sup> Europese Commissie 2018 ‘Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG’.

<sup>5</sup> Europese Commissie 2018 ‘Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG p. 1.

## 1.2 Probleemstelling

In de relatie tussen het grensoverschrijdend goederenvervoer en de btw kunnen zich problemen voordoen op het moment dat goederen meerdere keren worden geleverd, maar slechts éénmaal worden vervoerd. In dergelijke gevallen is het belangrijk om te beoordelen aan welke levering het vervoer is toe te rekenen.

Recent heeft het HvJ twee arresten gewezen, namelijk *Toridas*<sup>6</sup> en *Kreuzmayer*,<sup>7</sup> waarbij belastingplichtigen de verkeerde btw-toepassing hebben gekozen in het geval van een grensoverschrijdende ketentransactie. Uit deze arresten blijkt dat het toepassen van een juiste btw-behandeling geen eenvoudige aangelegenheid is. Naast de vraag hoe het vervoer dient te worden toegerekend, is het eveneens interessant te onderzoeken of de huidige regels omtrent grensoverschrijdende goederenleveringen eenvoudig en duidelijk genoeg zijn. De hoofdvraag die ik om die reden centraal stel in de thesis luidt:

*‘Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties en is deze behandeling in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel?’*

Om tot een juiste conclusie te komen, heb ik bovendien enkele deelvragen opgesteld, te weten:

- *‘Wat is een intracommunautaire transactie?’*
- *‘Wat is het belang van het toerekenen van vervoer bij een grensoverschrijdende ketentransactie?’*
- *‘Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties?’*
- *‘Welke positie neemt het rechtszekerheidsbeginsel in binnen het systeem van intracommunautaire transacties?’*

## 1.3 Afbakening van het onderwerp

In deze thesis onderzoek ik welke factoren relevant zijn bij de toerekening van vervoer bij een grensoverschrijdende ketentransactie. Bovendien zal ik onderzoeken of deze behandeling in lijn is met het rechtszekerheidsbeginsel.

---

<sup>6</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*).

<sup>7</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*).



Met betrekking tot de toerekening van vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties zal ik mij richten op de jurisprudentie van het HvJ. Omwille van de omvang van mijn onderzoek zal ik niet stilstaan bij andere beginselen dan het rechtszekerheidsbeginsel.

#### **1.4 Verantwoording van de opzet**

Om tot een juiste conclusie te komen, zal ik de deelvragen in verschillende hoofdstukken behandelen. De antwoorden op de deelvragen zullen samen het antwoord vormen op de hoofdvraag.

Allereerst geef ik in hoofdstuk twee een beschrijving van de intracommunautaire transactie, waarbij ik nader zal ingaan op de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving. Op deze manier kan ik in hoofdstuk twee de deelvraag omtrent de intracommunautaire transacties beantwoorden.

Daarna zal in hoofdstuk drie aandacht worden besteed aan de grensoverschrijdende ketentransacties. Hierbij zal ik enkele relevante arresten behandelen die het HvJ recent heeft gewezen. Door deze opbouw kan ik in hoofdstuk drie de deelvraag beantwoorden met betrekking tot de relevante factoren bij de vervoerstoerekening. Bovendien zal ik in hoofdstuk drie stilstaan bij het belang van een juiste vervoerstoerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties.

In hoofdstuk vier zal het rechtszekerheidsbeginsel centraal staan. Hierbij zal ik in het bijzonder stilstaan bij de vraag of het systeem van intracommunautaire transacties in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Vervolgens zal ik in hoofdstuk 5 zowel een samenvatting geven als de volgende hoofdvraag beantwoorden:

*‘Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties en is deze behandeling in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel?’*

Tot slot zal ik in hoofdstuk zes enkele aanbevelingen geven.



## Hoofdstuk 2: Intracommunautaire transacties

### 2.1 Inleiding

Door de eerdergenoemde opheffing van de fiscale grenzen is het Europese btw-systeem ingrijpend veranderd. Een grensoverschrijdende goederenlevering dient per 1 januari 1993, onder voorwaarden, te worden aangemerkt als intracommunautaire levering. De afnemer kan, onder voorwaarden, in een andere lidstaat een intracommunautaire verwerving verrichten. Voor deze grensoverschrijdende goederenleveringen wordt aangesloten bij de fysieke goederenstroom. Dit betekent dat de vestigingsplaats van de leverancier en de afnemer voor de plaatsbepaling niet van belang is. Samen vormen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving een intracommunautaire transactie. Om die reden zullen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving apart worden behandeld in dit hoofdstuk.

### 2.2 Het begrip ‘levering’

Om een compleet beeld te kunnen geven van de intracommunautaire transactie, zal ik om te beginnen het begrip ‘levering’ behandelen. Het begrip ‘levering’ wordt in de Wet OB omschreven als ‘*de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken*’.<sup>8</sup> Het begrip ‘levering’ is eveneens terug te vinden in de btw-richtlijn, maar in de btw-richtlijn wordt ‘goed’ vervangen door ‘lichamelijke zaak’.<sup>9</sup> Voor het vervolg van mijn onderzoek zal ik de terminologie van de Wet OB volgen.

Uit het Safe-arrest blijkt dat voor de ‘levering van een goed’ niet wordt aangesloten bij het civiele recht.<sup>10</sup> Het wordt namelijk als een communautair begrip beschouwd.<sup>11</sup> Dit betekent dat voor de levering van goederen niet naar de nationale wet wordt gekeken. Voor de levering van goederen is het op grond van het Safe-arrest van belang dat de beschikkingsmacht overgaat, waarbij het zo kan zijn dat het juridische eigendom in werkelijkheid niet is overgegaan.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Art. 3, lid 1, sub a Wet OB.

<sup>9</sup> Art. 14, lid 1 btw-richtlijn.

<sup>10</sup> HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Safe Rekencentrum*).

<sup>11</sup> Hundscheid, *WFR* 2008/409.

<sup>12</sup> HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*Safe Rekencentrum*) r.o. 9.

### 2.3 Intracommunautaire levering

In tegenstelling tot het begrip ‘levering’ is het begrip ‘intracommunautaire levering’ niet letterlijk terug te vinden in de wet. Voor een intracommunautaire levering wordt altijd aangesloten bij een ‘levering’ als bedoeld in art. 3, lid 1, sub a Wet OB.

Indien sprake is van een levering, kan deze op grond van de btw-richtlijn worden aangemerkt als intracommunautaire levering.<sup>13</sup> Als een levering wordt aangemerkt als intracommunautaire levering, dan dienen de lidstaten een btw-vrijstelling te verlenen voor deze levering.<sup>14</sup> In Nederland is het mogelijk voor intracommunautaire leveringen het 0%-tarief toe te passen, waardoor geen btw-heffing plaatsvindt in Nederland.<sup>15</sup> In mijn onderzoek zal ik aansluiten bij de terminologie uit de Nederlandse wet, te weten het 0%-tarief.

Uit de wet<sup>16</sup> blijkt dat voor zowel de intracommunautaire levering<sup>17</sup> als de toepassing van het 0%-tarief<sup>18</sup> enkele cumulatieve voorwaarden gelden. Hieruit kan ik concluderen dat het voor een intracommunautaire levering met toepassing van het 0%-tarief van belang is dat wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- zowel de leverancier als de afnemer zijn ondernemer;
- het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken, is overgegaan naar de afnemer;
- de goederen moeten in het kader van een levering vervoerd zijn naar een andere lidstaat;
- de goederen moeten werkelijk de grens naar een andere lidstaat over zijn gegaan;
- de goederen moeten in een andere lidstaat onderwerp zijn van een intracommunautaire verwerving.

Uit de laatste voorwaarde blijkt dat een intracommunautaire levering nooit kan bestaan zonder een intracommunautaire verwerving, en andersom.

---

<sup>13</sup> Art. 138, lid 1 btw-richtlijn.

<sup>14</sup> Art. 138, lid 1 btw-richtlijn .

<sup>15</sup> Art. 9, lid 2, sub b Wet OB juncto Tabel II, post a.6 Wet OB.

<sup>16</sup> Art. 138, lid 1 btw-richtlijn.

<sup>17</sup> Van Doesum 2016, p. 445.

<sup>18</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 425.

Wat van groot belang is, is dat de goederen daadwerkelijk een grens overgaan. Zo is een voorbeeld denkbaar, waarbij een Nederlandse ondernemer goederen koopt van een Italiaanse leverancier, terwijl de goederen in Italië blijven. In dat geval is geen sprake van een grensoverschrijding, waardoor de levering niet kan worden aangemerkt als intracommunautaire levering. Dit betekent dat sprake is van een binnenlandse levering in Italië.

Dat de goederen daadwerkelijk de grens naar een andere lidstaat over zijn gegaan, moet blijken uit boeken en bescheiden.<sup>19</sup> De bewijslast hiervoor ligt bij de leverancier van de goederen, waarbij het niet van belang is wie het vervoer in werkelijkheid regelt.

Aangezien de goederen bij een intracommunautaire levering altijd worden vervoerd, wordt de plaats bepaald op grond van art. 32 btw-richtlijn en art. 5, lid 1, sub a Wet OB. Beide artikelen bepalen dat de plaats van levering daar is waar de goederen zich bevinden op het moment dat het vervoer aanvangt.

## **2.4 Intracommunautaire verwerving**

Het systeem van intracommunautaire transacties beoogt een sluitende werking te hebben. Dit betekent dat tegenover de intracommunautaire levering altijd een intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat dient te staan, en andersom. Waar voor de intracommunautaire levering een 0%-tarief geldt, is de intracommunautaire verwerving een btw-belaste prestatie.<sup>20</sup> Deze btw-behandeling bewerkstelligt dat de belastingheffing daar plaatsvindt waar de goederen daadwerkelijk worden gebruikt, ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd.

Zoals eerder opgemerkt, kan het 0%-tarief enkel worden toegepast op het moment dat de goederen in een andere lidstaat onderwerp zijn van een intracommunautaire verwerving. De voorwaarden die worden gesteld aan een intracommunautaire verwerving zijn om die reden gelijk aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering.<sup>21</sup> Op deze manier heeft de wetgever bewerkstelligd dat het systeem in de meeste gevallen daadwerkelijk sluitend is.

---

<sup>19</sup> Art. 12 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>20</sup> Art. 1, sub b Wet OB

<sup>21</sup> Van Doesum 2016, p. 460.

Op grond van de Wet OB<sup>22</sup> zijn, naast btw-belastingplichtige ondernemers, twee groepen verwervers te onderscheiden die een intracommunautaire verwerving kunnen verrichten, namelijk:

- ondernemers die uitsluitend leveringen verrichten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, indien zij voor meer dan €10.000 hebben aangekocht in andere lidstaten of dit in het voorgaande jaar hebben gedaan;
- rechtspersonen die geen ondernemer zijn, waarbij eveneens het drempelbedrag van €10.000 geldt.<sup>23</sup>

De hiervoor genoemde personen kunnen op grond van de Wet OB ook kiezen om voor alle aankopen een intracommunautaire verwerving aan te geven. Zelfs als het drempelbedrag van €10.000 niet wordt gehaald.<sup>24</sup>

Als de afnemer tot een van de groepen behoort die een intracommunautaire verwerving kan verrichten, dan kan, indien is voldaan aan de andere voorwaarden voor het toepassen van het 0%-tarief bij de intracommunautaire levering, worden geleverd tegen een 0%-tarief.

De plaats waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt, is te bepalen op grond van art. 40 btw-richtlijn en art. 17b, lid 1 Wet OB, namelijk de plaats waar de goederen aankomen. Zo is een voorbeeld denkbaar, waarbij een Nederlandse ondernemer goederen koopt van een Italiaanse leverancier, terwijl de Nederlandse ondernemer de goederen in Spanje wil ontvangen. In dat geval verricht de Nederlandse ondernemer een intracommunautaire verwerving in Spanje, waardoor deze zich in Spanje dient te registreren voor btw-doeleinden.

In art. 41 btw-richtlijn en art. 17b, lid 2 Wet OB is als toevoeging nog een rechtsvermoeden<sup>25</sup> opgenomen. Dit rechtsvermoeden houdt in dat een ‘vangnet’ geldt wanneer geen belasting is geheven op basis van de plaats waar de goederen aankomen. Deze situatie kan zich voordoen op het moment dat een afnemer in de lidstaat van aankomst van de goederen geen btw-identificatienummer heeft. In dergelijke gevallen worden goederen formeel verworven in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend dat is gebruikt voor de verwerving.<sup>26</sup>

---

<sup>22</sup> Art. 1, sub b Wet OB en Art. 1a, lid 2 Wet OB.

<sup>23</sup> Art. 1, sub b Wet OB en Art. 1a, lid 2 Wet OB.

<sup>24</sup> Art. 1a, lid 3 Wet OB.

<sup>25</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 434.

<sup>26</sup> HvJ EU 22 april 2010, nr. C-536/08 (*Facet*) r.o. 33.

De intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen blijft bestaan. Op het moment dat de intracommunautaire verwerving is aangegeven in het land van aankomst van de goederen, wordt de maatstaf van heffing verlaagd in de lidstaat dat het btw-identificatienummer heeft afgegeven.<sup>27</sup> Per saldo wordt op die manier alsnog enkel belasting betaald in de lidstaat waar de goederen aankomen.<sup>28</sup>

## 2.5 Conclusie

In hoofdstuk 2 heb ik om te beginnen aandacht besteed aan het begrip ‘levering’. Daarnaast heb ik de werking van een grensoverschrijdende goederenlevering geschetst, waarbij het onderscheid duidelijk werd gemaakt tussen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving.

Het begrip ‘levering’ is terug te vinden in zowel de Wet OB als de btw-richtlijn. Hieruit blijkt dat voor de btw sprake is van de levering van een goed als de beschikkingsmacht overgaat op de afnemer. Uit de jurisprudentie blijkt dat het juridisch eigendom niet altijd over hoeft te gaan.

Indien aan de besproken voorwaarden wordt voldaan, kan een levering worden aangemerkt als intracommunautaire levering. Op grond van de btw-richtlijn zijn dergelijke leveringen vrijgesteld van btw. In sommige landen, waaronder Nederland, is dit verwezenlijkt door het toepassen van een 0%-tarief. De plaats van de intracommunautaire levering is overeenkomstig de btw-richtlijn en de Wet OB de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het moment dat het vervoer aanvangt.

Het systeem van intracommunautaire transacties beoogt sluitend te zijn. Dit houdt in dat tegenover elke intracommunautaire levering een intracommunautaire verwerving dient te staan. Om dezelfde reden zijn de voorwaarden die worden gesteld aan de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving gelijk. In de meeste gevallen is de plaats van de intracommunautaire verwerving te bepalen als de plaats waar de goederen aankomen. Een uitzondering op deze regel is eveneens besproken, namelijk wanneer geen belasting is geheven op basis van de plaats van aankomst. In dat geval vindt een intracommunautaire

---

<sup>27</sup> HvJ EU 22 april 2010, nr. C-536/08 (*Facet*) r.o. 34.

<sup>28</sup> Hundscheid 2008, *WFR 2008/409*.

verwerving plaats in de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de intracommunautaire verwerving is verricht. In de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft afgegeven, vindt een vermindering van de maatstaf van heffing plaats op het moment dat de intracommunautaire verwerving wordt aangegeven in de lidstaat van aankomst van de goederen. Dit betekent dat uiteindelijk per saldo enkel btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de goederen.

De intracommunautaire transactie bewerkstelligt dat belasting wordt geheven op de plaats van aankomst van de goederen. Hierdoor is het systeem van intracommunautaire transacties aan te merken als de uitwerking van het bestemmingslandbeginsel, waarbij belasting wordt geheven op de plaats waar de goederen worden gebruikt.



## Hoofdstuk 3: Ketentransacties

### 3.1 Inleiding

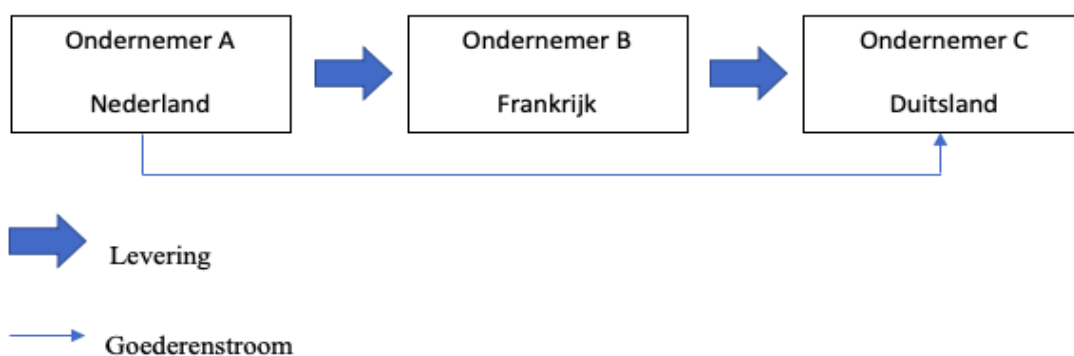
In het voorgaande hoofdstuk ben ik uitgegaan van transacties tussen twee partijen. Het is in werkelijkheid echter ook mogelijk dat goederen door de afnemer direct worden doorverkocht. Als in dergelijke gevallen de leverancier de goederen direct naar de laatste afnemer vervoert, dan is sprake van een ketentransactie. De meest volledige en eveneens beknopte beschrijving van het begrip ‘ketentransactie’ wordt mijns inziens gegeven door Van Dongen:<sup>29</sup>

*‘Een transactie, waarbij meerdere belastingplichtigen een verplichting aangaan om een goed te leveren, en het goed uiteindelijk direct wordt afgeleverd bij de laatste koper.’*

Voor de ketentransactie is het onderscheid van belang tussen ketentransacties waarbij alle ondernemers in Nederland gevestigd zijn en ketentransacties waarbij één of meer ondernemers in een andere lidstaat gevestigd zijn. Voor het vervolg van mijn onderzoek zal ik mij enkel richten op grensoverschrijdende ketentransacties.

### 3.2 Grensoverschrijdende ketentransacties

Het toepassen van de btw-regelgeving met betrekking tot intracommunautaire transacties wordt complexer als meer dan twee partijen betrokken zijn bij eenzelfde transactie, zoals een ketentransactie. Zoals reeds opgemerkt, is sprake van een ketentransactie als de afnemer de goederen direct doorverkoopt en de goederen direct worden geleverd aan de laatste afnemer. Ter illustratie van de grensoverschrijdende ketentransactie kan onderstaande schematische weergave dienen, waarbij het uitgangspunt is dat de ondernemers de goederen afnemen in het land waar zij gevestigd zijn.



<sup>29</sup> Van Dongen 2007, FWR 2007/08-0203.

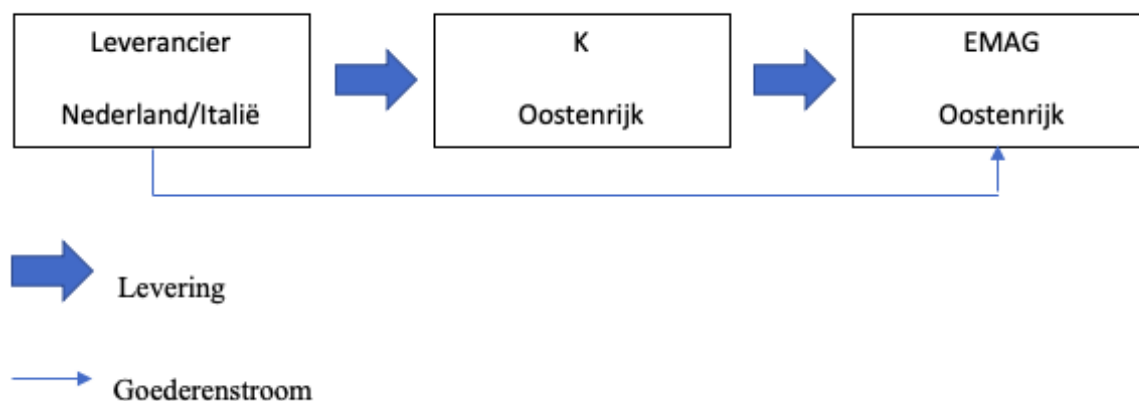
In de praktijk is het niet ondenkbaar dat een goed over meer dan drie schakels wordt verhandeld, maar voor de toepassing blijft gelden dat de goederen rechtstreeks van de eerste ondernemer in de schakel naar de laatste ondernemer in de schakel gaan.

Aangezien de wet geen directe oplossing biedt voor ketentransacties, waarbij één of meerdere ondernemers in een andere lidstaat zijn gevestigd, zal ik enkele arresten van het HvJ uitlichten aan de hand waarvan de btw-gevolgen bepaald kunnen worden. Elk arrest zal worden ingeleid door het schetsen van de feiten. Vervolgens zal ik stilstaan bij zowel de vragen die het HvJ diende te beantwoorden als de invulling die het HvJ hier aan gaf.

### 3.2.1 HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*)

Het eerste arrest dat van belang is, gaat over de Oostenrijkse vennootschap EMAG Handel Eder OHG (“EMAG”).

EMAG kocht goederen van K GmbH (“K”) die K had gekocht van Nederlandse en Italiaanse leveranciers. Toen EMAG de goederen kocht van K gaf laatstgenoemde opdracht de goederen rechtstreeks te vervoeren naar EMAG of diens klanten. K bracht hiervoor bij EMAG Oostenrijkse btw in rekening. Zodra EMAG de voorbelasting wil aftrekken, wordt dit geweigerd door de lokale belastingautoriteiten, omdat K de btw niet aan EMAG in rekening gebracht zou mogen hebben.<sup>30</sup>



In deze zaak werden prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ in verband met de btw-behandeling van een dubbele intracommunautaire transactie, waarbij de goederen slechts eenmaal worden vervoerd.<sup>31</sup>

<sup>30</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*).

<sup>31</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*), r.o. 25.

Het HvJ stelt dat als een transactie twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen bevat die tot niet meer dan één intracommunautaire vervoersbeweging leidt, dat het vervoer maar aan één van de leveringen kan worden toegekend. Hierdoor kan slechts één van de twee leveringen vrijgesteld zijn op grond van de btw-richtlijn.<sup>32</sup> Het HvJ geeft hierbij als reden dat de eerste verkoper anders twee intracommunautaire leveringen zou verrichten, terwijl de leveringen in feite na elkaar plaatsvinden.<sup>33</sup> K kan de beschikkingsmacht namelijk pas overdragen op het moment dat zij de beschikkingsmacht heeft verkregen als gevolg van de eerste levering. Aangezien K de goederen verwerft in de lidstaat van aankomst van de goederen, lijkt het volgens het HvJ niet mogelijk dat de levering aan EMAG of diens klanten vanuit de lidstaat van aanvang van de verzending wordt verricht.<sup>34</sup> Volledigheidshalve merkt het HvJ op dat niet van belang is welke belastingplichtige tijdens het vervoer de beschikkingsmacht over de goederen heeft.<sup>35</sup>

Samenvattend betekent het arrest dat in verband met een grensoverschrijdende ketentransactie slechts één transactie kan worden aangemerkt als een intracommunautaire transactie. De overige leveringen dienen te worden aangemerkt als lokale leveringen.<sup>36</sup>

### **3.2.2 HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*)**

Het volgende arrest dat ik zal bespreken, heeft betrekking op verschillende vennootschappen uit het Verenigd Koninkrijk (“Teleos”).

Teleos verkocht goederen aan een Spaanse afnemer, te weten TT. De goederen zouden in het kader van deze levering worden vervoerd naar Frankrijk en Spanje. Alvorens de goederen naar Frankrijk en Spanje zouden worden vervoerd, zou Teleos de goederen in de opslag van Euro-Cellars ltd. ter beschikking stellen aan TT. Vervolgens zou TT zelf het vervoer regelen. TT stuurde ondertekende vrachtbrieven aan Teleos als bewijs dat de goederen daadwerkelijk naar Spanje vervoerd zouden zijn. De belastingautoriteiten keurden deze brieven goed als bewijsmiddel, zodat het 0%-tarief kon worden toegepast en Teleos de voorbelasting mocht

---

<sup>32</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*), r.o. 45.

<sup>33</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*), r.o. 35-36.

<sup>34</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*), r.o. 38-39.

<sup>35</sup> HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*), r.o. 45.

<sup>36</sup> Sanders 2006, *NTRF* 2006/526.

aftrekken. Pas later werd duidelijk dat de ondertekende vrachtbrieven vervalst waren, waardoor Teleos naheffingsaanslagen ontving.<sup>37</sup>

De rechter oordeelde in eerste instantie dat Teleos niet bij de fraude betrokken was. In het bijzonder werd hiertoe geoordeeld vanwege het feit dat Teleos geen enkele reden had om de echtheid van de documenten in twijfel te trekken. Bovendien was sprake van een afhaaltransactie, waarbij de afnemer het vervoer regelt en de leverancier moet bewijzen dat de goederen daadwerkelijk de grens over zijn gegaan. De belangrijkste vraag die het HvJ moest beantwoorden, was of het risico op fraude bij de leverancier ligt.<sup>38</sup>

Teleos stelt in deze zaak dat de bewijslast in verband met fraude strijdig is met het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>39</sup> In het geval van Teleos doet dit probleem zich voor, omdat de documenten in eerste instantie werden geaccepteerd als bewijs. Het HvJ meent om die reden dat als later sprake blijkt te zijn van fraude, de leverancier niet verplicht kan worden de btw over de transactie af te dragen.<sup>40</sup> Het HvJ acht het feit dat Teleos te goeder trouw handelde en moeite heeft gedaan bewijzen te leveren als belangrijke indicatoren om te bepalen of de belasting nabetaald diende te worden.<sup>41</sup> De beoordeling of de leverancier bescherming verdient bij een dergelijke transactie vereist een zeer casuïstische benadering.<sup>42</sup> Het HvJ heeft geoordeeld dat de leverancier in deze zaak beschermd moet worden en dat geen nabetaling gevorderd kan worden.<sup>43</sup>

### **3.2.3 HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*)**

Naar aanleiding van het EMAG-arrest blijft het onduidelijk welke van de leveringen in aanmerking komt voor toepassing van het 0%-tarief. Het arrest van het HvJ in de zaak Euro Tyre Holding (“ETH”) zal hieromtrent meer duidelijkheid geven.

ETH leverde autobanden aan het Belgische Miroco BVBA (“Miroco”) en VBS BVBA (“VBS”). Vervolgens kocht het Belgische Banden Decof N.V. (“Decof”) de banden van Miroco en VBS, waarbij Miroco en VBS het vervoer van ETH naar Decof regelde. Een

---

<sup>37</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*)

<sup>38</sup> Sanders 2007, *NTR 2007/1832*.

<sup>39</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*), r.o. 47.

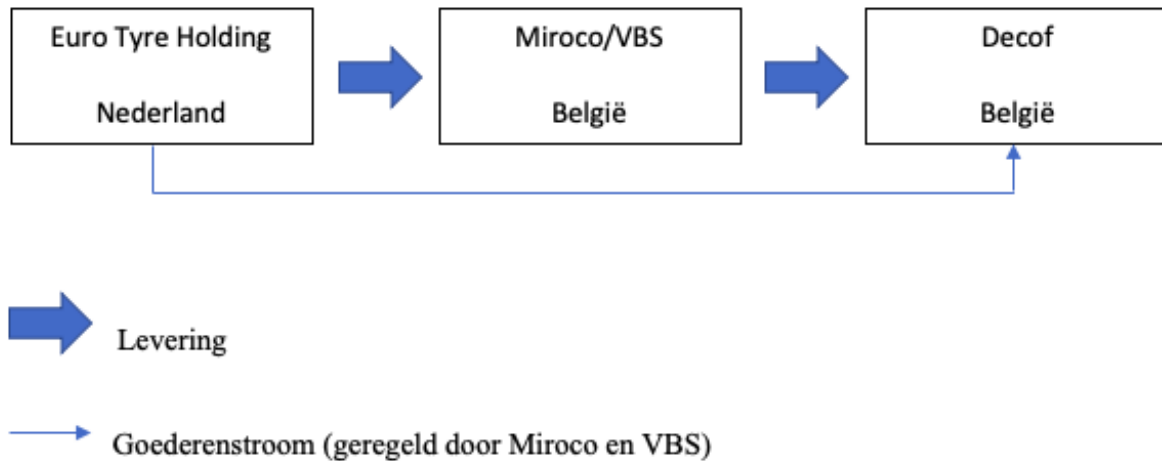
<sup>40</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*), r.o. 51.

<sup>41</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*), r.o. 66.

<sup>42</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*), r.o. 93.

<sup>43</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*), r.o. 93.

belangrijke punt hierbij is dat zowel Miroco als VBS aan ETH te kennen gaven de goederen naar België te vervoeren. Aangezien de goederen naar een andere lidstaat zouden worden vervoerd, bracht ETH 0% btw in rekening.<sup>44</sup>



Het Hof Den Bosch oordeelde dat ETH geen 0%-tarief zou mogen hanteren, omdat de intracommunautaire levering zou plaatsvinden tussen Miroco en Decof en tussen VBS en Decof.<sup>45</sup> De Hoge Raad betwijfelde het oordeel van het Hof en stelde prejudiciële vragen aan het HvJ. De Hoge Raad wilde antwoord op de vraag hoe het vervoer dient te worden toegerekend, indien sprake is van twee leveringen, waarbij de goederen in één beweging worden vervoerd.<sup>46</sup>

Om te beginnen oordeelt het HvJ dat de toerekening van het vervoer afhangt van een 'globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden'.<sup>47</sup> Tevens stelt het HvJ dat het voor de toerekening van belang is om te kijken wat het voornemen van de afnemer is op het moment van verwerving.<sup>48</sup> In deze zaak heeft deze overweging tot gevolg dat ETH de levering terecht als intracommunautaire levering heeft aangemerkt, omdat Miroco en VBS lieten blijken de goederen naar België te vervoeren.<sup>49</sup> Het HvJ voegt volledigheidshalve toe dat de leverancier, in dit geval ETH, geen intracommunautaire levering mag aangeven op het moment dat de eerste afnemer aangeeft het goed nog binnen de lidstaat door te verkopen.<sup>50</sup>

<sup>44</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*).

<sup>45</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 18.

<sup>46</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 19.

<sup>47</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 27.

<sup>48</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 34.

<sup>49</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 35-41.

<sup>50</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*), r.o. 36.

In het Euro Tyre Holding-arrest komt het HvJ terug op het EMAG-arrest. Waar het HvJ in het EMAG-arrest niet zozeer ingaat op het moment dat de beschikkingsmacht overgaat, wordt hier in de zaak Euro Tyre Holding wel grote waarde aan gehecht. Uit het Euro Tyre Holding-arrest is dan ook een algemene rechtsregel af te leiden. Zo wordt de intracommunautaire transactie slechts toegerekend aan de eerste schakel, wanneer de overgang van de beschikkingsmacht bij de tweede levering pas overgaat als het vervoer in het kader van de eerste levering al heeft plaatsgevonden. Ingeval de beschikkingsmacht over de goederen in het kader van de tweede levering ook overgaat binnen het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering, dan dient de eerste levering als lokale levering te worden aangemerkt.<sup>51</sup>

Prof. Wolf oordeelt over het Euro Tyre Holding-arrest dat het intracommunautaire zakendoen niet aantrekkelijker is geworden.<sup>52</sup> Wolf merkt op dat als Miroco en VBS de goederen nog in Nederland leveren aan Decof, ETH niet het 0%-tarief zou mogen toepassen. Echter, het blijft hier onduidelijk hoe ETH zou moeten weten dat Miroco en VBS de goederen nog in Nederland doorleveren.

### **3.2.4 HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR)**

De volgende zaak die van belang is voor mijn onderzoek werd in 2012 behandeld door het HvJ. In deze zaak stond het Duitse VSTR centraal.

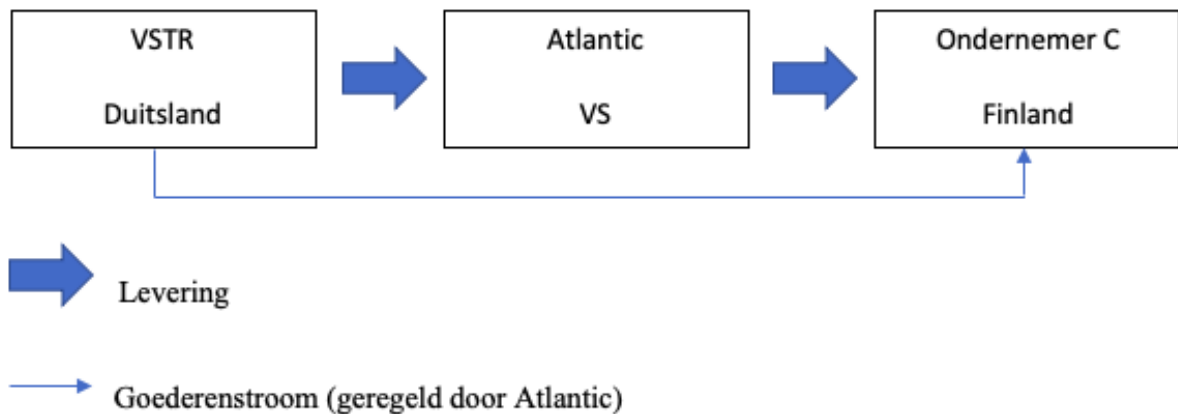
Het Duitse VSTR leverde goederen aan Atlantic International Trading Co. (“Atlantic”). Atlantic is een in de Verenigde Staten gevestigde ondernemer en is niet in Europa geregistreerd voor btw-doeleinden. Atlantic verkoopt de goederen op haar beurt door aan een Finse ondernemer en verstrekt tevens het btw-identificatienummer van de Finse ondernemer aan VSTR. Belangrijk hierbij is dat VSTR het nummer op echtheid heeft gecontroleerd. Vervolgens regelt Atlantic het vervoer van Duitsland naar Finland. VSTR reikte een factuur uit waarbij geen btw in rekening werd gebracht en het btw-identificatienummer van de Finse ondernemer werd vermeld. De Duitse belastingautoriteiten stelden dat dat het 0%-tarief onterecht werd toegepast door VSTR, omdat het btw-identificatienummer onjuist was.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Wolf 2011, *NTRF* 2011/859.

<sup>52</sup> Wolf 2010, *NTRF* 2010/2932.

<sup>53</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (*VSTR*).



Het HvJ behandelde in casus de prejudiciële vragen omtrent de vraag of een lidstaat toepassing van het 0%-tarief mag weigeren op basis van extra voorwaarden en of het van belang is dat Atlantic niet in een lidstaat is gevestigd.<sup>54</sup>

Het HvJ oordeelt om te beginnen dat een lidstaat voorwaarden mag stellen aan de toepassing van het 0%-tarief in verband met een intracommunautaire levering.<sup>55</sup> Echter, de vrijstelling mag niet worden geweigerd indien de leverancier te goeder trouw is en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd. Bovendien moet voldoende duidelijk zijn dat de afnemer een belastingplichtige is die als zodanig handelt.<sup>56</sup> Het feit dat de afnemer niet in een lidstaat is gevestigd, vormt hierbij geen rechtvaardiging voor een andere uitkomst.<sup>57</sup> Op grond van het voorgaande kan volgens het HvJ de levering van VSTR aan Atlantic dus wel degelijk als een intracommunautaire levering worden aangemerkt, waardoor het 0%-tarief terecht is toegepast.<sup>58</sup>

In overeenstemming met het Euro Tyre Holding-arrest,<sup>59</sup> geeft het HvJ aan dat een belangrijke rol is weggelegd voor het tijdstip waarop de beschikkingsmacht overgaat.<sup>60</sup> De algemene rechtsregel die blijkt uit het Euro Tyre Holding arrest is dan ook op juiste wijze toegepast in de zaak omtrent het Duitse VSTR. De beschikkingsmacht in de tweede schakel is namelijk overgegaan nadat het intracommunautaire vervoer heeft plaatsgevonden.

<sup>54</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 26.

<sup>55</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 42.

<sup>56</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 47.

<sup>57</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 54.

<sup>58</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 38.

<sup>59</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding).

<sup>60</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (VSTR), r.o. 31-32.

### **3.2.5 HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (Toridas)**

Het Toridas-arrest vraagt om een korte uitwerking van de vereenvoudigde ABC-regeling alvorens het arrest zal worden behandeld.

#### **3.2.5.1 De vereenvoudigde ABC-regeling**

De vereenvoudigde ABC-regeling ziet op grensoverschrijdende ketentransacties die bestaan uit drie ondernemers. Indien de middelste ondernemer een intracommunautaire verwerving verricht in een andere lidstaat dan de vestigingsstaat, dan geldt een registratieplicht in het land van aankomst van de goederen. De vereenvoudigde ABC-regeling kan in dergelijke gevallen, onder voorwaarden, worden toegepast om de registratieplicht te voorkomen.<sup>61</sup>

Om toe te komen aan de vereenvoudigde ABC-regeling moet voldaan zijn aan een viertal cumulatieve voorwaarden, namelijk:<sup>62</sup>

- het gaat om een keten van niet meer dan drie ondernemers;
- alle ondernemers moeten in een andere lidstaat gevestigd zijn;
- de goederen gaan rechtstreeks van ondernemer A naar ondernemer C;
- het vervoer wordt toegerekend aan de transactie tussen ondernemer A en ondernemer B.

Indien aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan, kan de vereenvoudigde ABC-regeling worden toegepast. Zodoende is het mogelijk dat ondernemer B zich niet hoeft te registreren in het land van aankomst van de goederen.

#### **3.2.5.2 Het Toridas-arrest**

Toridas is een vennootschap uit Litouwen welke vis heeft geïmporteerd vanuit Kazachstan. Vervolgens verkoopt Toridas de vis aan Megalain uit Estland. Toridas zou de vis in ontvangst nemen, opslaan en de kosten voor haar rekening nemen. Bovendien was overeengekomen dat Megalain de goederen binnen dertig dagen zou uitvoeren uit Litouwen. Megalain zou tevens documenten overhandigen als bewijs dat de vis daadwerkelijk was vervoerd. Megalain verkocht de vis weer door aan afnemers uit verschillende lidstaten. Een deel van het vervoer

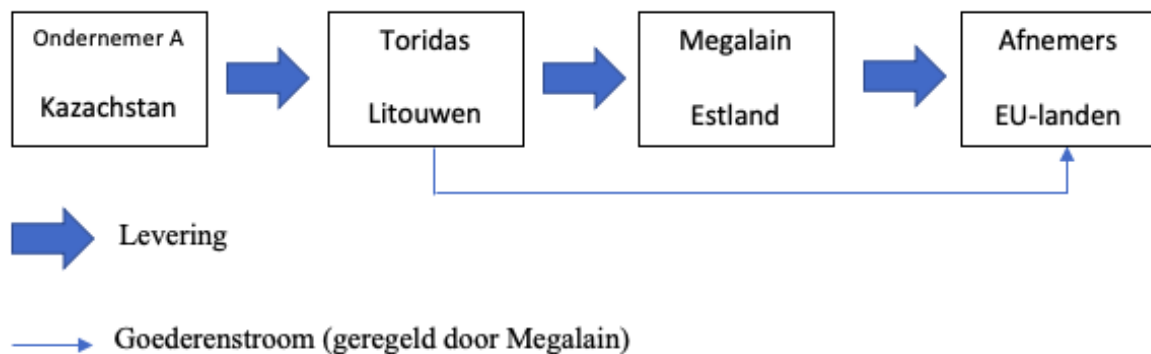
---

<sup>61</sup> De wettelijke grondslag voor deze regeling is terug te vinden in art. 42, 141 en 197 btw-richtlijn en art. 37c Wet OB.

<sup>62</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 442.



ging rechtstreeks vanuit Litouwen naar de afnemers in andere lidstaten, maar een ander deel van de vis werd door Megalain in Litouwen ook klaargemaakt voor het vervoer. Toridas leverde de vis tegen het 0%-tarief aan Megalain, omdat zij van mening was een intracommunautaire te verrichten. Megalain dacht om die reden de vereenvoudigde ABC-regeling toe te kunnen passen, zodat zij in de lidstaten waar de vis aankwam geen verwerving hoefde aan te geven.<sup>63</sup>



Centraal staat in deze casus de vraag hoe belastingplichtigen dienen om te gaan met een afnemer die aangeeft de goederen, alvorens het vervoer plaatsvindt, door te verkopen aan afnemers in een derde lidstaat.<sup>64</sup>

In de antwoorden op de prejudiciële vragen verwijst het HvJ terug naar verschillende, eerder besproken, arresten. Het HvJ resumeert dat slechts eenmaal sprake kan zijn van een intracommunautaire transactie,<sup>65</sup> waarvoor in dit kader een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden nodig is.<sup>66</sup> Eveneens staat het HvJ stil bij het moment waarop de beschikkingsmacht overgaat.<sup>67</sup> Aangezien de beschikkingsmacht is overgegaan op Megalain alvorens het vervoer heeft plaatsgevonden, is geen intracommunautaire transactie mogelijk in de eerste schakel.<sup>68</sup> Dit betekent dat Toridas ten onrechte het 0%-tarief heeft toegepast. Megalain kon door deze beslissing van het HvJ de vereenvoudigde ABC-regeling niet toepassen, omdat zij zelf een intracommunautaire levering verricht.

<sup>63</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*).

<sup>64</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*), r.o. 24.

<sup>65</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*), r.o. 34.

<sup>66</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*), r.o. 35.

<sup>67</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*), r.o. 36.

<sup>68</sup> HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*), r.o. 38.

In het Toridas-arrest beoordeelt het HvJ in overeenstemming met het Euro Tyre Holding-arrest dat het vervoer niet kan worden toegerekend aan de eerste schakel, indien de beschikkingsmacht in de tweede schakel is overgegaan vóórdat het vervoer heeft plaatsgevonden.

Van Dam<sup>69</sup> maakt in zijn commentaar op het Toridas-arrest duidelijk hoe ingewikkeld het systeem van intracommunautaire transacties in elkaar steekt. Om dit te illustreren, zullen de ondernemers A, B en C worden genoemd die respectievelijk in lidstaat A, lidstaat B en lidstaat C zijn gevestigd. Zo stelt Van Dam dat de levering van A aan B niet is vrijgesteld, wanneer B aan A mededeelt dat de goederen direct worden verkocht aan C, voordat deze lidstaat A hebben verlaten. Hierbij is het van belang dat de goederen worden vervoerd naar lidstaat C. Het is voor het toerekenen van de intracommunautaire transactie niet van belang waar A is geregistreerd voor btw-doeleinden.

Voor de praktijk is het voor een juiste toepassing van het 0%-tarief in ieder geval duidelijk dat het van groot belang is om als leverancier na te gaan wat de afnemer met de goederen doet.

### **3.2.6 HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*)**

Uit de jurisprudentie blijkt dat de btw-behandeling van ketentransacties een ingewikkelde aangelegenheid blijft. Zo is ook in de zaak *Kreuzmayr*<sup>70</sup> een verkeerde btw-toepassing gekozen door belastingplichtigen.

In deze zaak gaat het om het Duitse BP Marketing GmbH (“BPM”). BPM heeft producten verkocht aan het Oostenrijkse BIDI. Hierbij is contractueel vastgelegd dat BIDI de goederen op zou halen. Zonder medeweten van BPM verkoopt BIDI de goederen aan het eveneens in Oostenrijk gevestigde *Kreuzmayr*. BIDI en *Kreuzmayr* zijn overeengekomen dat *Kreuzmayr* de goederen zou ophalen. BPM was in de veronderstelling een intracommunautaire transactie toe te kunnen passen op de levering aan BIDI, omdat de goederen in het kader van de levering vervoerd zouden worden naar Oostenrijk. BIDI bracht op haar beurt Oostenrijkse btw in rekening aan *Kreuzmayr*. Vervolgens werd tijdens een belastingcontrole in Oostenrijk duidelijk dat BIDI de Oostenrijkse btw niet had aangegeven en bovendien niet had

---

<sup>69</sup> Van Dam 2017, *NTRF* 2017/2469.

<sup>70</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*).

afgedragen.<sup>71</sup> BIDI corrigeerde om die reden de facturen aan Kreuzmayr, maar Kreuzmayr heeft de te veel betaalde btw niet terugontvangen.<sup>72</sup> De aftrek van voorbelasting van Kreuzmayr is ongedaan gemaakt door de lokale belastingautoriteiten, omdat sprake zou zijn van een intracommunautaire transactie. De te veel betaalde btw kon door Kreuzmayr dus niet in aftrek worden gebracht.<sup>73</sup>



De prejudiciële vragen die het HvJ gesteld kreeg, hadden betrekking op het feit dat de eerste leverancier niet op de hoogte was van de doorverkoop aan een volgende afnemer.<sup>74</sup>

Ook in deze zaak wijst het HvJ in beginsel terug op eerdere arresten. Zo wordt opgemerkt dat slechts sprake kan zijn van één intracommunautaire transactie<sup>75</sup> en dat een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden dient te worden verricht.<sup>76</sup> Tevens wordt nogmaals aangehaald dat de eerste levering geen intracommunautaire levering kan zijn, indien de tweede overgang van de beschikkingsmacht is overgegaan vóórdat het vervoer plaatsvond.<sup>77</sup> Aangezien Kreuzmayr al voor het vervoer de beschikkingsmacht over de goederen had, kan de intracommunautaire transactie niet in de eerste schakel plaatsvinden.<sup>78</sup> In casu heeft BPM ten onrechte het 0%-tarief toegepast. Het HvJ benoemt nog wel het feit dat BPM niet op de hoogte was van de doorverkoop, maar verandert hierdoor de conclusie niet.<sup>79</sup> Aangezien BIDI Oostenrijkse btw in rekening heeft gebracht, heeft Kreuzmayr in feite ten onrechte de btw betaald. Het HvJ bepaalt dat deze btw niet door Kreuzmayr in aftrek kan

<sup>71</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 14.

<sup>72</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 15.

<sup>73</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 16.

<sup>74</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 21.

<sup>75</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 30.

<sup>76</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 32.

<sup>77</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 33.

<sup>78</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 35.

<sup>79</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 37.

worden gebracht. De reden hiervoor is gelegen in het feit dat enkel de verschuldigde btw aftrekbaar is.<sup>80</sup>

Prof. Wolf merkt in zijn commentaar op dat uit het arrest wel degelijk een vuistregel is af te leiden. Wolf stelt dat ondernemer C geen factuur met lokale btw moet accepteren, indien het een ABC-transactie betreft, waarbij zij zelf de goederen ophaalt in een andere lidstaat.<sup>81</sup>

### **3.2.7 Belang van een juiste toerekening van vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties**

Uit voorgaande paragrafen blijkt dat het toerekenen van het vervoer bij een intracommunautaire ketentransactie een ingewikkelde aangelegenheid blijft. Uit enkele arresten is reeds gebleken met welke gevolgen een belastingplichtige te maken kan krijgen, indien het vervoer niet op de juiste wijze wordt toegerekend. In deze paragraaf zal ik het belang van een juiste vervoerstoerekening kort beschrijven.

In beginsel is een juiste vervoerstoerekening van invloed op de vraag welke lidstaat btw mag heffen. In eerste instantie is de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties dan ook voornamelijk van belang voor een juiste verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. Door Nellen en Kandhai wordt hieraan toegevoegd dat een incorrecte toerekening van het vervoer kan leiden tot naheffingsaanslagen, boetes en andere sancties.<sup>82</sup> Daarnaast kan een onjuiste toerekening van het vervoer leiden tot moeilijkheden in verband met het corrigeren van fouten. Zo blijkt uit het Kreuzmayr-arrest dat de voorbelasting enkel in aftrek kan worden gebracht, indien deze ook daadwerkelijk verschuldigd is. BIDI is namelijk Duitse btw verschuldigd in plaats van Oostenrijkse btw.<sup>83</sup> Het herstellen van deze fouten kost bovendien tijd en geld.

## **3.3 Conclusie**

Het toerekenen van vervoer bij een grensoverschrijdende ketentransactie blijft een lastige aangelegenheid. Aangezien de wet geen uitkomst biedt, wordt voor de toerekening van vervoer aangesloten bij de jurisprudentie.

---

<sup>80</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*), r.o. 41-44.

<sup>81</sup> Wolf 2018, *NTFR 2018/602*.

<sup>82</sup> Nellen & Kandhai 2017, *WFR 2017/214*.

<sup>83</sup> HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*).

Uit het EMAG-arrest blijkt dat bij een grensoverschrijdende ketentransactie slechts sprake kan zijn van één intracommunautaire transactie. Vervolgens blijkt uit het Euro Tyre Holding-arrest dat ‘alle bijzondere omstandigheden’ in aanmerking genomen moeten worden voor de toerekening van het vervoer bij ketentransacties. Uit zowel het Euro Tyre Holding-arrest als het Toridas-arrest blijkt dat het HvJ grote waarde hecht aan het tijdstip waarop de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken overgaat. De algemene rechtsregel die hieruit af te leiden is, houdt in dat als de beschikkingsmacht in de tweede schakel overgaat alvorens het intracommunautaire vervoer heeft plaatsgevonden, de intracommunautaire transactie niet aan de eerste schakel kan worden toegerekend. Bovendien wordt in het Euro Tyre Holding-arrest aandacht besteed aan het voornemen van de afnemer in de eerste schakel. Ook dit voornemen kan een indicator zijn voor een juiste toerekening van het vervoer.

Daarnaast blijkt uit het Teleos-arrest dat het in het geval van fraude belangrijk is dat de leverancier te goeder trouw is en zich dus inspant om te kunnen bewijzen wat wordt verlangd.

Uit het Kreuzmayr-arrest blijkt dat wat in werkelijkheid gebeurt belangrijker is dan wat contractueel wordt vastgelegd, aangezien de eerste ondernemer in de schakel niet op de hoogte was van wat daadwerkelijk zou gaan gebeuren. Dit zou betekenen dat de eerste ondernemer in de schakel grondig moet onderzoeken wat de afnemer doet, zonder dat deze beschermd wordt op het moment dat zonder medeweten wordt afgeweken van de contractuele verplichtingen. Het is naar mijn mening dan ook vreemd dat de goeder trouw van BPM niet van doorslaggevend belang is, omdat het erop zou wijzen dat de eerste ondernemer in de keten op elk moment moet onderzoeken wat daadwerkelijk met de goederen gebeurt. Naar aanleiding van het Kreuzmayer-arrest biedt Wolf in zijn commentaar<sup>84</sup> een vuistregel die betrekking heeft op ondernemer C in een ABC-transactie. Deze vuistregel houdt in dat ondernemer C geen factuur moet accepteren met lokale btw als zij de goederen zelf ophaalt in een andere lidstaat.

Het te goeder trouw handelen, wordt in de arresten Teleos<sup>85</sup> en VSTR<sup>86</sup> wel behandeld, maar desalniettemin blijkt uit deze arresten dat de leverancier zorg moet dragen voor het feit dat bewezen kan worden dat de goederen daadwerkelijk de grens overgaan.

---

<sup>84</sup> Wolf 2018, *NTRF 2018/602*.

<sup>85</sup> HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*).

<sup>86</sup> HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (*VSTR*).

Zoals uit de arresten van het HvJ blijkt, is het van groot belang dat betrokken partijen het vervoer aan de juiste schakel toerekenen. In eerste instantie wordt dit belang duidelijk in verband met de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. Bovendien kunnen belanghebbenden als gevolg van een onjuiste vervoerstoerekening te maken krijgen met boetes en naheffingsaanslagen.

## Hoofdstuk 4: Het rechtszekerheidsbeginsel

### 4.1 Inleiding

In de literatuur wordt beargumenteerd dat het systeem van intracommunautaire transacties op gespannen voet staat met het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>87</sup> In dit hoofdstuk zal ik nader ingaan op het rechtszekerheidsbeginsel om de vraag te beantwoorden in hoeverre het systeem van intracommunautaire transacties in lijn is met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit zal tevens het antwoord vormen op de laatste deelvraag.

### 4.2 Het rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel is een ongeschreven rechtsregel en is hoofdzakelijk gericht op uitvoerders van de wet. Prof. Van Norden stelt dat belastingplichtigen baat hebben bij rechtszekerheid, omdat zij dit nodig hebben om hun fiscale positie te bepalen.<sup>88</sup> Dit sluit mijns inziens naadloos aan op wat speelt omtrent de intracommunautaire transacties, aangezien verschillende arresten zijn geweest waar belastingplichtigen de verkeerde btw-behandeling hebben gekozen.

Gribnau weet meerdere elementen van rechtszekerheid te onderscheiden. Deze losse elementen dienen zowel tegen elkaar als tegen andere beginselen afgewogen te worden.<sup>89</sup> De volgende elementen worden door Gribnau onderscheiden:

- Algemene regelgeving
- Bekendmaking van regelgeving
- Terugwerkende kracht
- Duidelijkheid
- Eenvoud
- Open normen
- Het verbod van tegenstrijdige regelgeving
- Het verbod van regelgeving die het onmogelijke vraagt
- Duurzaamheid van regelgeving

---

<sup>87</sup> Nellen & Kandhai, *WFR* 2017/214.

<sup>88</sup> Van Norden 2014, *NTFR* 2014/2566.

<sup>89</sup> Gribnau 2006, p. 39.

### **Algemene regelgeving**

Het eerste element, de algemene regelgeving, houdt in dat het rechtssysteem een zeker bestand van regelgeving nodig heeft.<sup>90</sup> Aangezien de btw-richtlijn en de Wet OB een veelheid aan regels bieden omtrent de intracommunautaire transacties zal ik niet verder ingaan op dit element van rechtszekerheid.

### **Bekendmaking van regelgeving**

Vervolgens noemt Gribnau de bekendmaking van regelgeving, aangezien de regels die gelden ook kenbaar moeten zijn voor burgers.<sup>91</sup> In Nederland is dit geregeld in de Bekendmakingswet,<sup>92</sup> dus ook dit element zal voor het vervolg van mijn onderzoek minder van belang zijn.

### **Terugwerkende kracht**

Het element ‘terugwerkende kracht’ ziet op het feit dat regels niet zomaar met terugwerkende kracht mogen worden ingevoerd, ondanks dat hier geen absoluut verbod op bestaat.<sup>93</sup>

Aangezien recent geen wetswijzigingen hebben plaatsgevonden op het gebied van intracommunautaire transacties, zal ook dit element voor het restant van het onderzoek niet in aanmerking worden genomen.

### **Duidelijkheid en eenvoud**

Duidelijkheid en eenvoud zijn in het kader van intracommunautaire transacties in een adem te noemen. Duidelijkheid is van groot belang in de wetgeving, omdat belastingplichtigen hun rechtspositie moeten kunnen bepalen.<sup>94</sup> De regels moeten zowel helder als kenbaar zijn voor belastingplichtigen. Rechtszekerheid is bovendien gebaat bij een eenvoudige wetgeving. Gezien het feit dat recent meerdere belangrijke arresten zijn geweest door het HvJ op het gebied van intracommunautaire transacties, lijken deze elementen mijns inziens zeer belangrijk met betrekking tot het onderzoek.

Hoewel een grensoverschrijdende ketentransactie op het eerste gezicht simpel lijkt, is het in werkelijkheid vaak een stuk complexer. Op het moment dat het HvJ een zaak behandelt, zijn

---

<sup>90</sup> Gribnau 2006, p. 39.

<sup>91</sup> Gribnau 2006, p. 40.

<sup>92</sup> Art. 3 Bekendmakingswet.

<sup>93</sup> Gribnau 2006, p. 41.

<sup>94</sup> Gribnau 2006, p. 42.



de feiten bekend en kan een gedegen besluit worden genomen. Echter, in werkelijkheid beschikken niet alle partijen te allen tijde over alle informatie, waardoor een onjuiste btw-behandeling kan volgen. Daarbij komt nog dat geen vaste richtlijnen bestaan aan de hand waarvan het vervoer kan worden toegerekend. Bovendien is het voor de eerste leverancier praktisch onmogelijk om te allen tijde na te gaan wat na de levering met de goederen gebeurt. Hieruit mag geconcludeerd worden dat zowel de wet als de jurisprudentie niet de gewenste eenvoud en duidelijkheid bieden.

### **Open normen**

Gribnau licht in zijn uiteenzetting van het rechtszekerheidsbeginsel in het bijzonder de open normen uit. Als het gaat om deze open normen, dan wordt het bestuur belast met de invulling hiervan, waarbij een belangrijke rol is weggelegd voor de rechter. Vanwege de grote hoeveelheid jurisprudentie zal ook het element omtrent de open normen een belangrijke positie innemen in mijn onderzoek.<sup>95</sup>

De open normen zijn op verschillende manieren terug te vinden in het systeem van intracommunautaire transacties. Enerzijds gezien het feit dat geen sluitende regeling is opgenomen in noch de btw-richtlijn noch de Wet OB, maar anderzijds ook door de bewoording van het HvJ in het Euro Tyre Holding-arrest.<sup>96</sup> Zoals in hoofdstuk 3.3.2 werd geconstateerd, heeft het HvJ gesteld dat het bij de vervoerstoerekening moet gaan om een ‘*globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden*’, waarbij geen verdere uitleg is gegeven. Zoals Gribnau stelt, moet een open norm zo geformuleerd worden dat een belastingplichtige geen onnodige onzekerheid ervaart, waarbij de wet voldoende duidelijk moet zijn.<sup>97</sup> Gezien het aantal arresten dat het HvJ heeft gewezen inzake de vervoerstoerekening bij grensoverschrijdende ketentransacties, heeft de wetgever tot dusverre geen juiste invulling weten te geven aan de gestelde open normen.

### **Het verbod van tegenstrijdige regelgeving en het verbod van regelgeving die het onmogelijke vraagt**

Aangezien de wetgeving op zichzelf niet daadwerkelijke onderwerp van discussie is, zal ik

---

<sup>95</sup> Gribnau 2006, p. 46.

<sup>96</sup> HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*).

<sup>97</sup> Gribnau 2006, p. 47.

het verbod van tegenstrijdige regelgeving<sup>98</sup> en het verbod van regelgeving die het onmogelijke vraagt<sup>99</sup> voor mijn onderzoek buiten beschouwing laten.

### **Duurzaamheid**

Tot slot zal nog worden stilgestaan bij de duurzaamheid van regelgeving<sup>100</sup>, omdat nog steeds een zogenaamde ‘overgangsregeling’ geldt.

Het is belangrijk dat wetgeving stabiel is, zodat belastingplichtigen hun fiscale positie kunnen bepalen. Hoewel het belangrijk is dat de wetgeving mee kan bewegen met maatschappelijke ontwikkelingen moeten belastingplichtigen, zoals eerder opgemerkt, wel degelijk hun fiscale positie kunnen bepalen.<sup>101</sup> In hoofdstuk 1.1 werd reeds geconstateerd dat de huidige regeling een tijdelijke ‘overgangsregeling’ betreft die inmiddels al jarenlang geldt.

Gezien het feit dat de overgangsregeling geïmplementeerd is in de btw-richtlijn en belastingplichtigen wel degelijk van de gestelde regels uit kunnen gaan, is het probleem naar mijn mening niet te vinden in de stabiliteit van de regeling. Dit ondanks dat vaak wordt gesproken over eventuele aanpassingen van de ‘overgangsregeling’. Zo heeft de Europese Commissie op 25 mei 2018 een voorstel ingediend voor een wijziging van het btw-stelsel, waarbij ongeveer 200, van de in totaal 408 artikelen, gewijzigd zullen worden.<sup>102</sup> Gomes Vale Viga, universitair docent indirecte belastingen aan Erasmus University, betoogt dat door de voorgesteld wijziging de btw-richtlijn niet direct toekomstbestendig wordt. Viga is om die reden van mening dat het Europese btw-systeem pas gewijzigd dient te worden op het moment dat de plannen toekomstbestendig zijn.<sup>103</sup>

### **4.3 Conclusie**

Zoals in hoofdstuk 4 besproken, valt het rechtszekerheidsbeginsel uiteen in verschillende elementen. Deze elementen dienen tegen elkaar afgewogen te worden, zodat getoetst kan worden aan het rechtszekerheidsbeginsel. Het huidige systeem van intracommunautaire

---

<sup>98</sup> Gribnau 2006, p. 49.

<sup>99</sup> Gribnau 2006, p. 49.

<sup>100</sup> Gribnau 2006, p. 50.

<sup>101</sup> Kamerstuk 26727, nr. 3.

<sup>102</sup> Europese Commissie – persbericht 25 mei 2018.

<sup>103</sup> M. Muller 2018, ‘Ingrijpende btw-wijziging Europese Commissie na 25 jaar nog altijd te vroeg’, *taxlive.nl* 6 juni 2018.

transacties is getoetst aan de elementen duidelijkheid, eenvoud, open normen en duurzaamheid.

Vooraf de duidelijkheid en de eenvoud blijken problemen op te leveren. Deze problemen worden mede gevormd door de jurisprudentie van het HvJ, waarbij geen sluitende oplossing is gevonden voor het vraagstuk omtrent de vervoerstoerekening.

Daarbij komt nog dat met betrekking tot grensoverschrijdende ketentransacties verschillende open normen worden gehanteerd, waarbij een van de open normen zelfs is opgesteld door het HvJ in het Euro Tyre Holding-arrest.

Wat betreft de duurzaamheid is mijns inziens het enige kritiekpunt dat nog steeds sprake is van een ‘overgangsregeling’, waarbij de lidstaten verzuimd hebben om binnen de afgesproken tijd tot een gezamenlijke oplossing te komen. Echter, hieruit zou ook geconcludeerd kunnen worden dat pas een nieuwe regeling wordt aangenomen op het moment dat deze ook werkelijk toekomstbestendig is en niet aan vele veranderingen onderhevig zou zijn. Op dit punt sluit ik aan bij de mening van Viga,<sup>104</sup> namelijk dat het in het kader van de rechtszekerheid van belang is dat de nieuwe regeling daadwerkelijk toekomstbestendig wordt.

---

<sup>104</sup> M. Muller 2018, ‘Ingrijpende btw-wijziging Europese Commissie na 25 jaar nog altijd te vroeg’, [taxlive.nl](http://taxlive.nl) 6 juni 2018.



## **Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie**

Aangezien de Europese Commissie minder dan een jaar geleden een officieel voorstel heeft gedaan om het EU-btw-stelsel aan te passen en dat recent nog enkele arresten gewezen zijn omtrent de vervoerstoerekening bij intracommunautaire transacties, kan met zekerheid worden gesteld dat het besproken thema heel actueel is. Naar aanleiding van het Toridas-arrest en het Kreuzmayr-arrest is in hoofdstuk 1.2 de volgende hoofdvraag opgesteld:

*‘Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties en is deze behandeling in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel?’*

Om tot een antwoord te komen op de hoofdvraag zijn verschillende deelvragen opgesteld. Deze deelvragen samen vormen het antwoord op de hoofdvraag. De eerste deelvraag werd in hoofdstuk 2 beantwoord en luidt:

*‘Wat is een intracommunautaire transactie?’*

Om deze vraag te beantwoorden, werd het onderscheid geschetst tussen de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving. Om te beginnen is het belangrijk op te merken dat deze twee begrippen niet zonder elkaar kunnen bestaan. Deze begrippen samen zouden in principe een sluitend systeem moeten vormen. Hierbij is uiteengezet dat een levering, onder voorwaarden, kan worden aangemerkt als intracommunautaire levering. Vervolgens vindt in de lidstaat van aankomst van de goederen een intracommunautaire verwerving plaats, waarbij btw wordt geheven. De belangrijkste voorwaarde bij een intracommunautaire transactie is dat de goederen daadwerkelijk een grens naar een andere lidstaat over gaan. Uit het feit dat voor de intracommunautaire levering een 0%-tarief geldt en de intracommunautaire verwerving belast is, is te concluderen dat het systeem van intracommunautaire transacties de uitwerking is van het bestemmingslandbeginsel.

In hoofdstuk 2 werd de simpele vorm van een intracommunautaire transactie uitgewerkt, zodat deze regeling in hoofdstuk 3 kon worden toegepast op een grensoverschrijdende ketentransactie. Om te onderzoeken welke factoren relevant zijn bij het toerekenen van vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties leek het mij belangrijk om allereerst stil te staan bij de volgende deelvraag:

*‘Wat is het belang van het toerekenen van vervoer bij een grensoverschrijdende ketentransactie?’*

Uit het EMAG-arrest blijkt dat bij een grensoverschrijdende ketentransactie slecht één intracommunautaire transactie kan zijn. Dit arrest heeft als gevolg dat om die reden ook slechts één keer het 0%-tarief toegepast kan worden en dat de andere leveringen worden aangemerkt als lokale leveringen. Voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid is het om die reden zaak het vervoer aan de juiste schakel toe te rekenen. Tevens is het voor de belastingplichtigen zaak om de intracommunautaire transactie op de juiste wijze toe te rekenen, zodat zij niet met boetes en naheffingen te maken krijgen. De vraag die voor de belastingplichtigen rest, is dan ook de volgende deelvraag:

*‘Welke factoren zijn relevant bij de toerekening van het vervoer bij grensoverschrijdende ketentransacties?’*

In het Euro Tyre Holding-arrest heeft het HvJ gesteld dat alle globale omstandigheden in aanmerking genomen moeten worden bij de vervoerstoerekening. Uit het arrest blijkt onder meer dat het onduidelijk blijft hoe het vervoer moet worden toegerekend op het moment dat ondernemer B het vervoer regelt. Bovendien kan ondernemer A in de problemen komen, indien deze niet weet wat met de goederen gebeurt. Wel stelt het HvJ dat het voornemen van de afnemer in de eerste schakel een belangrijk punt is voor de toerekening van het vervoer.

In het Teleos- en VSTR-arrest oordeelde het HvJ dat belastingplichtigen wel degelijk beschermd kunnen worden bij een foute btw-behandeling. Hiervoor dienen zij te goeder trouw zijn en alles te doen wat redelijkerwijs verwacht kan worden om een onjuiste btw-behandeling te voorkomen.

De volgende relevante arresten zijn het Toridas-arrest en het Kreuzmayr-arrest. Vooral het laatstgenoemde arrest heeft niet de gehoopte duidelijkheid gegeven. Het Toridas-arrest geeft vooral aan dat ondernemers duidelijkheid moeten verschaffen aan elkaar, zodat zij onderling kunnen kijken welke btw-behandeling de juiste is. Echter, hiermee is geen sluitend systeem voor de vervoerstoerekening bewerkstelligd. Het HvJ heeft met betrekking tot het Kreuzmayr-arrest mijns inziens te weinig stilgestaan bij het totaalplaatje, aangezien ondernemer A te goeder trouw was. Ondanks de vuistregel van Wolf heeft het HvJ ook met het Kreuzmayr-arrest geen duidelijkheid weten te scheppen.

Desalniettemin zijn uit de jurisprudentie enkele algemene rechtsregels af te leiden. Ten eerste kan een intracommunautaire transactie niet worden toegerekend aan de eerste schakel, indien de overgang van de beschikkingsmacht aan de laatste afnemer overgaat, alvorens het vervoer heeft plaatsgevonden. Tevens is voor de eerste leverancier een belangrijke rol weggelegd, aangezien deze moet weten wat verder in de keten met de goederen gebeurt.

Tot slot zou de laatste afnemer in de schakel geen factuur met lokale btw moeten accepteren, indien zij de goederen zelf afhaalt in een andere lidstaat.

Hoewel partijen weten waar ze bij stil moeten staan, is het in de praktijk nog steeds niet altijd op juiste wijze te implementeren. Om die reden zal naar mijn mening een belangrijkere rol moeten zijn voor de goeder trouw binnen het systeem van intracommunautaire transacties. Dit zou in het bijzonder moeten gelden voor de eerste leverancier in de schakel.

Om de hoofdvraag volledig te beantwoorden rest nog het antwoord op de laatste deelvraag:

*‘Welke positie neemt het rechtszekerheidsbeginsel in binnen het systeem van intracommunautaire transacties?’*

Het rechtszekerheidsbeginsel bestaat uit verschillende elementen, waarbij bijzondere aandacht is besteed aan duidelijkheid, eenvoud, open normen en duurzaamheid. Het is belangrijk dat de wetgeving duidelijk en eenvoudig is, zodat belastingplichtigen op ieder moment en op juiste wijze hun fiscale positie kunnen bepalen. Gezien de hoeveelheid aan arresten waarbij belastingplichtigen een verkeerde btw-behandeling toepassen, is de duidelijkheid en eenvoud momenteel ver te zoeken in het intracommunautaire systeem. Open normen spelen een bijzondere rol, omdat deze van belang zijn voor een flexibele wetgeving. Aan de andere kant bieden de open normen minder rechtszekerheid. Met betrekking tot het intracommunautaire systeem zijn enkele open normen te herkennen. De meest opvallende open norm is opgesteld door het HvJ in het Euro Tyre Holding-arrest. Het HvJ stelde namelijk dat bij de vervoerstoerekening alle bijzondere omstandigheden in aanmerking moeten worden genomen. Bovendien is het belangrijk dat wetgeving duurzaam is. De ‘overgangsregeling’ geldt al jaren langer dan in eerste instantie de bedoeling was, maar door de implementatie in de btw-richtlijn kunnen belastingplichtigen wel degelijk uitgaan van deze regeling. Daarnaast betekent duurzaamheid dat wetgeving niet aan vele veranderingen onderhevig is. Het feit dat de ‘overgangsregeling’ pas wordt aangepast zodra een toekomstbestendig plan is opgesteld, lijkt mijns inziens ook een teken dat het systeem wel degelijk tekenen van duurzaamheid

vertoont. Ondanks dat de btw-wetgeving dus wel degelijk duurzaam is, schiet het naar mijn mening tekort als het gaat om duidelijkheid en eenvoud. Daarnaast geven de open normen in de praktijk niet de gewenste resultaten, waardoor ik het huidige systeem niet volledig in lijn kan zien met het rechtszekerheidsbeginsel.



## **Hoofdstuk 6: Aanbevelingen**

Wat mij nog rest, na het stellen dat uit de vele jurisprudentie slechts enkele rechtsregels zijn af te leiden en het systeem niet volledig in lijn is met het rechtszekerheidsbeginsel, is het delen van mijn aanbevelingen.

Gezien het feit dat het voornaamste doel van de EU het vormen van een interne markt is, lijkt het mij van groot belang deze immens grote markt goed te organiseren. Ik ben het dan ook met Viga eens dat de eerstvolgende wijziging van het Europese btw-systeem ook daadwerkelijk een toekomstbestendige wijziging betreft. Een Europees btw-stelsel dat aan weinig veranderingen onderhevig is, zal naar mijn mening bijdragen aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Deze nieuwe regels moeten dan ook een duidelijker en eenvoudiger systeem van vervoerstoerekening bieden. Hierbij is het mijns inziens belangrijk om, in tegenstelling tot het Kreuzmayr-arrest, stil te staan bij de goeder trouw van partijen in de keten, omdat niet alle partijen altijd alle benodigde informatie hebben.

Tot slot sta ik nog stil bij de ondernemers die intracommunautaire transacties aangaan. Het belangrijkste advies aan hen is dat ze zo veel mogelijk moeten proberen te overzien waar de goederen vandaan komen en wat de afnemer vervolgens met de goederen doet.



## Literatuurlijst

### **Bastiaans e.a. 2016**

M.H. Bastiaans, *Leidraad voor juridische auteurs 2016*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

### **Dam, van, NTFR 2017**

G. van Dam 'Toridas: ICL in tweede schakel bij eigendomsoverdracht aan C vóór start vervoer', NTFR 2017/2469.

### **Doesum, van & Kesteren, van & Norden, van 2016**

Doesum, A. van & Kesteren, H.W.M. van & Norden, G.J. van, 'Fundamentals of EU VAT law', Alphen aan den Rijn: Kluwer Law Online 2016.

### **Dongen, van, FWR 2007**

A. van Dongen 'Rol van het HvJ EG bij voltooiing van de interne markt', FWR 2007/08-0203.

### **Ettema e.a., Wegwijs Reeks 2006**

C.M. Ettema & J.P. Hulshof & G.J. van Slooten, 'Intracommunautaire prestaties', Wegwijs Reeks 2006/10-09-04.

### **Gribnau 2006**

Gribnau, J.L.M. (2006) 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving'.

### **Haaren, van**

M.I. van Haaren, 'Commentaar art. 3, lid 4 Wet OB'.

### **Hilten, van & Kesteren, van 2017**

Hilten, M.E. van & Kesteren, H. W. M. van 'Omzetbelasting' (15 ed.), Deventer: FED Kluwer.

### **Hundscheid, WFR 2008**

W.J.G.M. Hundscheid, 'Het wel en wee van de verwervings-btw', WFR 2008/409.

### **Kesteren, van, WFR 2009**

H.W.M. van Kesteren (2009) 'Het begrip 'levering'', WFR 2009/1332.

### **Linssen, NDFR 2006**

J.P.M. Linssen, 'Btw en intracommunautaire transacties', NDFR 2006/161-07.

### **Mobach 2018**

O.L. Mobach e.a. 'Cursus belastingrecht, OB 2018-2019'.

**Muller 2018**

M. Muller 2018, 'Ingrijpende btw-wijziging Europese Commissie na 25 jaar nog altijd te vroeg', *taxlive.nl* 6 juni 2018.

**Nellen & Kandhai, WFR 2017**

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

**Norden, van, NTFR 2014**

G.J. van Norden, '*Beleidsregels, rechtszekerheid en kenbaarheid*', NTFR 2014/2566.

**Norden, van, Maandblad Belasting Beschouwingen 2019**

G.J. van Norden, '*De toekomst van de Europese btw – the time is now*', Maandblad Belasting Beschouwingen 2019/1-4.

**Sanders, NTFR 2006**

Sanders, '*HvJ EMAG: plaats van levering bij intracommunautaire ABC-transacties*', NTFR 2006/526.

**Sanders, NTFR 2007**

Sanders, '*HvJ Teleos: intracommunautaire transacties nader verklaard*', NTFR 2007/1832.

**Wolf, NTFR 2010**

R.A. Wolf, '*Euro Tyre: toerekening intracommunautair transport aan opvolgende leveringen*', NTFR 2010/2932.

**Wolf, NTFR 2011**

R.A. Wolf, '*Einduitspraak Euro Tyre Holding B.V.: nihil tarief terecht toegepast*', NTFR 16/859.

**Wolf, NTFR 2018**

R.A. Wolf, '*Kreuzmayr: levering verliest intracommunautair karakter bij doorverkoop, ondanks onwetendheid bij partij A*', NTFR 2018/602.

**Jurisprudentie**

HvJ EG 8 februari 1990, nr. C320/88 (*Safe Rekencentrum*).

HvJ EG 6 april 2006, nr. C-245/04 (*EMAG Handel Eder*).

HvJ EG 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos*).

HvJ EU 22 april 2010, nr. C-536/08 (*Facet*).

HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (*Euro Tyre Holding*).

HvJ EU 27 september 2012, nr. C-587/10 (*VSTR*).

HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (*Toridas*).

HvJ EU 21 februari 2018, nr. C-628/16 (*Kreuzmayr*).

### **Overige bronnen**

Belastingwetten – Wolters Kluwer pocketeditie 2019.

Europese Commissie (2018) ‘*Billijke belastingheffing: commissie stelt laatste technische maatregelen voor toekomstige fraudebestendige EU-btw-stelsel voor*’.

Europese Commissie (2018) ‘*Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten*’.

Kamerstuk 26727, nr. 3, Memorie van toelichting.

Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.