



De commissionair in de btw

Ten dode opgeschreven of geen vuiltje aan de lucht?

Masterscriptie Fiscale Economie

Naam: Francien Jongen

Administratienummer: 247328

Datum verdediging: 19 juli 2017 DZ 004

Examencommissie: mr. dr. S.B. Cornielje

prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Inhoudsopgave

Voorwoord	3
Hoofdstuk 1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Motivering van de opzet	5
Hoofdstuk 2 Toetsingskader	6
2.1 Algemene rechtsbeginselen	6
2.2 Rechtszekerheid	7
2.3 Neutraliteit	8
2.3.1 Inwendige neutraliteit.....	9
2.3.2 Uitwendige neutraliteit	9
2.4 Doelmatigheid	11
2.5 Het toetsingskader	12
Hoofdstuk 3 De commissionair	14
3.1 Verhouding Btw-richtlijn en Wet OB.....	14
3.2 Ketentransacties.....	15
3.2.1 Levering van een goed.....	15
3.2.2 Ketentransacties.....	17
3.3 Positie van de commissionair in de Btw-richtlijn	18
3.3.1 Wie is een commissionair?.....	18
3.3.2 Richtlijnbepalingen met betrekking tot de commissionair	18
3.4 Positie van de commissionair in de Wet OB.....	19
3.4.1 Wie is een commissionair in de Wet OB?.....	19
3.4.2 Wettelijke bepalingen met betrekking tot de commissionair.....	19
3.4.3 Overige bepalingen met betrekking op de tussenpersoon	20
3.5 Conclusie	22
Hoofdstuk 4 Jurisprudentie	23
4.1 Fast Bunkering Klaipèda	23
4.1.1 De feiten	23
4.1.2 Beoordeling door het Hof.....	24
4.1.3 Interpretatie van het FBK-arrest	27

4.2 Overige jurisprudentie betreffende de commissionair	28
4.2.1 Auto Lease Holland.....	28
4.2.2 Reizigersbagage-arrest	32
4.2.3 Henfling	33
4.2.4 Alternatieve theorie	35
4.3 Conclusie	37
Hoofdstuk 5 Gevolgen FBK-arrest en aanbevelingen	39
5.1 Gevolgen.....	39
5.1.1 Gevolgen in FBK-arrest.....	39
5.1.2 Reikwijdte FBK-arrest	42
5.1.3 FBK-arrest en de gevolgen voor de Nederlandse praktijk.....	50
5.1.4 Conclusie	52
5.2 Aanbevelingen.....	54
5.2.1 Aanbevelingen voor de wetgever.....	54
5.2.2 Aanbevelingen voor de praktijk.....	54
Hoofdstuk 6 Conclusie	56
Literatuurlijst	59
Boeken.....	59
Artikelen	59
Jurisprudentie.....	60
Overige Literatuur	61
Bijlage 1	62

Voorwoord

Waarde lezer,

Voor u ligt mijn scriptie 'De commissionair in de btw', geschreven ter afsluiting van mijn Master Fiscale Economie aan Tilburg University. Dit werk is het sluitstuk van zes mooie jaren die ik hier heb mogen studeren. Na afronding van mijn Bachelor in 2014 heb ik gekozen voor de Master met het accent indirecte belastingen. Een keuze waarvan ik geen moment spijt heb gehad. Ik ben dan ook blij en trots dat ik in september mijn fiscale carrière ga beginnen op de Indirect Tax afdeling van EY te Rotterdam, waar ik in 2016 met veel plezier werkzaam ben geweest als werkstudent.

In die zes jaar dat ik heb gestudeerd, heb ik niet alleen college gevolgd en fiscale kennis opgedaan, maar ik ben ook zes jaar ouder, wijzer en verstandiger geworden. Door in 2011 op zeventienjarige leeftijd op kamers te gaan heb ik voor mezelf leren zorgen en heb ik van begin af aan volledig deel kunnen nemen aan het studentenleven. Dit bestond niet alleen uit het stappen tot in de late uurtjes, maar ook uit deelname aan het verenigingsleven, deelname aan de studentensport en ik ben medewerker en mentor geweest bij de Fiscale Rechtshulp.

De belangrijkste beslissing die ik in die zes jaar gemaakt heb, was in 2013 mijn aanmelding voor het Actief Kader van T.F.V. "De Smeetskring", de fiscale studievereniging in Tilburg. Hier heb ik vele nieuwe vrienden leren kennen, heb ik aan ontelbare activiteiten deelgenomen en zelf activiteiten kunnen organiseren. Het hoogtepunt is collegejaar 2015-2016 geweest waarin ik als voorzitter, samen met mijn drie mannen; Stef, Steven en Mick bestuur XLVI heb mogen vormen van onze mooie vereniging.

Ik heb in mijn studententijd vriendschappen voor het leven gesloten en vele goede en mooie herinneringen gecreëerd om aan terug te denken. Ik wil mijn vrienden, studiegenoten en iedereen die aan deze geweldige tijd aan heeft bijgedragen bedanken. Ik wil ook mijn familie bedanken; mijn ouders, mijn broer Willem en zusje Lisa, voor jullie steun de afgelopen jaren en dat jullie altijd voor me klaarstaan.

Tot slot wil ik iedereen bedanken die geholpen heeft bij het tot stand komen van deze scriptie. Meneer Cornielje, Simon, bedankt voor de begeleiding en nieuwe inzichten die je me bij onze gesprekken gegeven hebt. Daarnaast wil ik iedereen bedanken die gelijktijdig met mij zijn of haar scriptie heeft geschreven in de universiteitsbibliotheek. De lunches en koffiepauzes met jullie hebben mij goed gedaan.

Ik wens u veel leesplezier!

Francien Jongen

Tilburg, 4 juli 2017

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Een van de stukken die in september 2016 bij het vaktechnisch overleg van mijn werk aan bod kwamen was een working paper van het Btw-comité.¹ Het betrof het paper betreffende de beantwoording van de vragen van de Litouwse rechter naar aanleiding van de uitspraak in de Fast Bunkering Klaipėda zaak (hierna: “FBK-arrest”).² Tijdens dat vaktechnisch overleg viel mij het volgende op: 1) Er was ongeveer een jaar eerder een uitspraak gedaan in het FBK-arrest en de gedane uitspraak lag niet in de lijn der verwachting; 2) De uitspraak lag ook niet in lijn met de conclusie van de advocaat generaal; 3) Er was in het afgelopen jaar onduidelijkheid geweest over hoe het FBK-arrest geïnterpreteerd moest worden; 4) Naar aanleiding van de onduidelijkheid waren vragen gesteld aan het Btw-comité die in het behandelde paper beantwoord werden; 5) Deze antwoorden zorgden wel voor enige duidelijkheid, maar uit de discussie van mijn collega’s bleek dat nog steeds het een en ander niet duidelijk was. Voor mij genoeg redenen om deze kwestie beter te gaan uitzoeken.

Op 3 september 2015 heeft het Europees Hof van Justitie (hierna: “het Hof”) uitspraak gedaan in de zaak FBK.³ Deze zaak betrof de toepasbaarheid van de vrijstelling (in Nederland het btw-nultarief)⁴ met betrekking tot de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee (zeeschepen). De goederen worden door Fast Bunkering Klaipėda UAB fysiek direct aan boord van het zeeschip gebracht. Juridisch worden de goederen echter opeenvolgend geleverd via één of meerdere tussenpersonen (niet zijnde de exploitanten van de zeeschepen) die handelen op eigen naam. In het verleden zijn naar aanleiding van jurisprudentie⁵ en bijeenkomsten van het Btw-comité richtsnoeren opgesteld waarin is bepaald dat de vrijstelling alleen van toepassing is op de directe levering aan de exploitant van het zeeschip en niet op eerdere leveringen in de keten.⁶ De verwijzende (Litouwse) rechter in de FBK-zaak vraagt of de eerder genoemde vrijstelling in deze specifieke situatie ook mag worden toegepast op de levering aan de tussenpersoon en niet enkel in de laatste transactie. Dit naar aanleiding van de overwegingen in de zaak A Oy-I⁷ waar wel wordt toegestaan dat de vrijstelling voor de levering van luchtvaartuigen wordt toegepast in een eerdere handelsschakel.

Het Hof heeft geoordeeld dat de goederenlevering die plaatsvond tussen de verkoper (FBK) en de koper (de exploitant van het zeeschip) moet worden aangemerkt als de rechtstreekse levering aan het zeeschip en enkel op deze levering mag de eerder genoemde vrijstelling worden toegepast.⁸ Het

¹ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314. De Btw-comité is een adviserend orgaan van de Europese Unie. De adviezen van het comité zijn dan ook niet bindend. Zie voor verdere toelichting hoofdstuk 5.1.2.1.

² HvJ 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/2446.

³ HvJ 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/2446.

⁴ In de Nederlandse wet is art. 148 onderdeel a Btw-richtlijn uitgewerkt in art. 9 lid 2 onderdeel b juncto Tabel II post a.4 behorende bij de Wet OB 1968. Deze Europese vrijstelling is uitgewerkt door middel van een btw-nultarief.

⁵ HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262 (Velker International Oil Company Ltd NV), V-N 1990, p.2212 en HvJ EG 14 september 2006, zaak C-181/04 tot en met C-183/04, ECLI:EU:C:2005:730 (Elmeka NE), NTFR 2006/1362.

⁶ Value added tax committee, Working paper No. 788, taxud.c.1(2014)204931.

⁷ HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-I), V-N 2012/42.14.

⁸ Voor nadere toelichting op het FBK-arrest zie paragraaf 4.1 van deze scriptie.

Hof heeft in zijn uitspraak in het FBK-arrest de overdracht van de macht om over de goederen te kunnen beschikken als eigenaar leidend geacht. Het Hof heeft niet de eigenlijke prejudiciële vraag beantwoord, maar in plaats daarvan heeft deze de hele situatie geherkwalificeerd. De uitwerking die deze herkwalificatie heeft, is voor de praktijk allerminst praktisch.

De uitspraak van het Hof in het FBK-arrest had voor opheldering moeten zorgen, maar doet juist meer vragen rijzen. Het Hof vermeldt niet hoe de prestatie van de tussenpersoon gekwalificeerd moet worden. Levert deze net als de verkoper toch ook een goed? Verricht deze een dienst? En zo ja, aan wie dan?

Ook is het voor de praktijk onduidelijk wat de reikwijdte is van het arrest. Na de beantwoording van vragen door het Btw-comité in juni 2016 blijft onduidelijkheid bestaan. Is de bijzondere positie waar de tussenpersoon in terecht is gekomen met het oog op de vrijstelling van artikel 148 Btw-richtlijn ook van toepassing op tussenpersonen in andere situaties?

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie onderzoek ik wat de invloed is van FBK-arrest op de positie van een specifieke tussenpersoon, de commissionair en de transacties waar deze bij betrokken is. Hierbij focus ik enkel op de commissionair bij leveringen van een goed. Dit onderzoek ik aan de hand van de volgende hoofdvraag:

In hoeverre leidt het FBK-arrest tot een nieuwe invulling van het commissionairsbegrip en in hoeverre is dat wenselijk in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel? Wat zijn mogelijke oplossingen om de eventuele onduidelijkheid betreffende de btw-behandeling van transacties waar de commissionair bij betrokken is te beperken?

1.3 Motivering van de opzet

Om een antwoord op deze probleemstelling te kunnen formuleren zet ik in hoofdstuk 2 mijn toetsingskader uiteen, alvorens ik de gehele commissionairsproblematiek onderzoek. Hierbij ga ik in op het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Na een duidelijk beeld te hebben van dit toetsingskader beschrijf ik in hoofdstuk 3 de huidige positie van de commissionair bij de levering van goederen. Wie de commissionair is en wat zijn wettelijke positie is. Naast wettelijke bepalingen zijn ook de uitspraken van rechterlijke instanties van belang. In hoofdstuk 4 bespreek ik daarom de jurisprudentie van het Hof en de Hoge Raad, beginnend met de aanleiding voor mijn scriptie, het FBK-arrest. In hoofdstuk 5 breng ik de gevolgen van het FBK-arrest in kaart voor transacties met een commissionair. Hierin maak ik, gezien de verhouding tussen de Btw-richtlijn en de Nederlandse Wet op de omzetbelasting, een onderscheid tussen de gevolgen op Europees niveau en de gevolgen voor enkel Nederlandse situaties. Graag wil ik met mijn scriptie niet alleen de huidige problematiek in kaart brengen, maar ook de huidige situatie verbeteren. Daarom doe ik in hoofdstuk 5 ook aanbevelingen aan zowel de wetgever als aan de praktijk. Voor de praktijk geef ik aandachtspunten mee aan adviseurs, of de belastingplichtige zelf, waarop gelet moet worden om te zorgen dat geen twijfel kan bestaan over de btw-behandeling van de transacties in de keten waar de commissionair bij betrokken is. Tot slot sluit ik in het laatste hoofdstuk deze scriptie af met het beantwoorden van de bovenstaande probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Toetsingskader

Om tot beantwoording van de onderzoeksvraag te kunnen komen licht ik in dit hoofdstuk het toetsingskader van mijn onderzoek toe. Om een waardeoordeel te kunnen vellen over de mate waarin het FBK-arrest tot een nieuwe invulling van het commissionairsbegrip leidt en in hoeverre dit wenselijk is, toets ik aan de rechtsbeginselen die het meest relevant zijn voor mijn onderzoek; het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel.

Allereerst behandel ik de positie van de algemene rechtsbeginselen binnen het recht en daarna werk ik de hierboven genoemde beginselen nader uit. Tot slot geef ik in de laatste paragraaf weer op welke wijze deze beginselen onderdeel uitmaken van mijn toetsingskader.

2.1 Algemene rechtsbeginselen

Algemene rechtsbeginselen zijn verbonden met de in een samenleving heersende opvatting over rechtvaardigheid en dragen een morele lading.⁹ Zij vormen een juridische vertaling van de in de samenleving heersende moraal. De toevoeging “algemeen” duidt enerzijds erop dat de werking van de beginselen geldt voor het gehele recht. De werking is niet enkel beperkt tot één deel van het recht of een specifieke rechtstak. Anderzijds duidt “algemeen” op dat het bestaan van de beginselen algemeen aanvaard is. De inhoud en de kracht van de beginselen zijn gebaseerd op algehele consensus.¹⁰ “Algemene rechtsbeginselen zijn dan ook: grondslagen die onmiddellijk evident zijn en algemeen in het recht worden erkend als juridisch geldend.”¹¹

In het gehele recht laten het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel zich gelden, dus ook in het Btw-recht.¹²

Binnen het Unierecht wordt een onderscheid gemaakt tussen primair Unierecht en secundair Unierecht. Het primair Unierecht bestaat onder andere uit het Werkingsverdrag¹³ (voorheen EG-verdrag), het Unieverdrag¹⁴, het Verdrag van Amsterdam, het Verdrag van Nice en het Verdrag van Lissabon.¹⁵ Het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel vinden hun basis in het Unieverdrag en het Werkingsverdrag. Met secundair Unierecht worden besluiten aangeduid van de instellingen, gecreëerd op basis van de bevoegdheden zoals neergelegd in de verdragen.¹⁶ Denk hierbij aan verordeningen, richtlijnen en beschikkingen. De huidige Btw-richtlijn is onderdeel van dit secundair Unierecht.

Het is niet mogelijk dat een conflict bestaat tussen primair en secundair Unierecht. Het secundair Unierecht moet namelijk worden uitgelegd conform het primair Unierecht.¹⁷ Dit betekent dat de Btw-richtlijn, de Btw-verordening en ander secundair Unierecht in overeenstemming met de hierboven genoemde beginselen moeten worden uitgelegd.

⁹ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 5.

¹⁰ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 5.

¹¹ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 5.

¹² A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 5.

¹³ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

¹⁴ Verdrag betreffende de Europese Unie.

¹⁵ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 6.

¹⁶ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013, p. 6.

¹⁷ HvJ EU 19 december 2012, zaak C-549/11, ECLI:EU:C:2012:832 (Orfey), V-N 2013/16.11, r.o. 32.

2.2 Rechtszekerheid

Het rechtszekerheidsbeginsel heeft vele aspecten. Het is ontwikkeld ter bescherming van de belastingplichtige en vereist onder andere dat overheden geen onverwachte wijzigingen in regelingen kunnen uitvoeren. Zo is het rechtszekerheidsbeginsel onder andere van invloed op de bekendmaking van nieuwe regelgeving¹⁸ en de terugwerkende kracht van regelgeving¹⁹. Samengevat waarborgt het rechtszekerheidsbeginsel dat rechtsregels kenbaar zijn en rechtssituaties en rechtsbetrekkingen voorzienbaar zijn.²⁰

Naast het feit dat het rechtszekerheidsbeginsel een rechtsbeginsel is in Nederland is het een fundamenteel beginsel van het gemeenschapsrecht.²¹ In de zaak Van Es²² heeft het Hof het rechtszekerheidsbeginsel gedefinieerd:

“... het rechtszekerheidsbeginsel (...), hetwelk onder meer verlangt, dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd, duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn voorzieningen kan treffen.”

Twee dagen na dit arrest heeft het Hof wederom een definitie voor het rechtszekerheidsbeginsel geformuleerd, ditmaal korter. Het Hof stelt dat:

“het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en dat ertoe strekt te waarborgen, dat door het gemeenschapsrecht beheerste rechtssituaties en -betrekkingen voorzienbaar zijn.”²³

Het rechtszekerheidsbeginsel beoogt dus zorg te dragen voor duidelijke (fiscale) regels die ervoor zorgen dat rechtssituaties en rechtsbetrekkingen voor belastingplichtigen te voorzien zijn. Het moet voor ondernemers duidelijk zijn aan welke verplichtingen zij moeten voldoen en wat de gevolgen zijn van hun handelen, zodat zij daar op kunnen anticiperen.

Er is een aantal factoren dat afbreuk doet aan het rechtszekerheidsbeginsel. Zoals blijkt uit het bovenstaande mag de belastingplichtige zekerheid putten uit de wet. De tekst van de wet wordt hierbij als uitgangspunt gebruikt. Voor toepassing van de wet is echter niet alleen de letterlijke tekst van belang, maar ook de daarbij behorende interpretatie, afkomstig uit de jurisprudentie. Deze afbreuk neemt toe wanneer de wetgever wettelijke begrippen toepast die onduidelijk zijn geformuleerd. Het gevolg hiervan is dat de onzekerheid voor de belastingplichtige toeneemt. Een andere factor is de complexiteit van het belastingrecht. Van de wetgever wordt verwacht om met bijzonderheden rekening te houden en om allerlei nevendoeleinden in de wetgeving op te nemen, denk aan instrumentalisme.²⁴ Ook dit leidt tot wetgeving die toelichting nodig heeft.

¹⁸ HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78, ECLI:EU:C:1979:14 (Racke), r.o. 15.

¹⁹ HvJ EG 26 april 2005, zaak C-376/02, ECLI:EU:C:2005:251 (Goed Wonen II), BNB 2008/36, r.o. 45.

²⁰ D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, paragraaf EBR. 4.0.5.A.

²¹ HvJ EG 21 september 1983, zaak 205/82-215/82, ECLI:EU:C:1983:233 (Deutsche Milchkontor), Jur. 1983, p. 2633.

²² HvJ EG 13 februari 1996, zaak C-143/93, ECLI:EU:C:1996:45 (Van Es), Jur. 1996 p. I-431, r.o. 27.

²³ HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51 (Duff), Jur. 1996 p. I-569, r.o. 20.

²⁴ J.L.M. Gribnau, *Belasting als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 61 en 62.

De onzekerheid van belastingwetgeving heeft enkel voor een bepaalde groep belastingplichtigen een voordeel, namelijk de vermogende belastingplichtigen. Zij hebben de middelen om door middel van 'financial engineering' nieuwe producten te creëren die nog niet zijn opgenomen in de wetgeving.²⁵ Deze financial engineering kan voor een onderneming zelfs noodzakelijk zijn om op de markt haar positie te versterken of zelfs om op deze markt te kunnen overleven. Doordat de onderneming minder belasting betaalt, dus minder kosten heeft, krijgt zij een gunstigere positie ten opzichte van haar concurrenten. Zij kan enerzijds door een gelijke prijs te hanteren als haar concurrenten een hogere winstmarge behalen om onder andere hier investeringen mee bekostigen. Anderzijds kan de onderneming met een even hoge winstmarge een lagere prijs vragen dan haar concurrenten.

De onzekerheid die complexe en onduidelijke wetgeving met zich mee brengt, leidt er toe dat het moeilijker wordt voor belastingplichtigen om de wet na te leven. Belastingplichtigen dienen, zonder dat te willen, verkeerde aangiftes in, onbedoelde noncompliance.²⁶ Daarnaast zullen belastingplichtigen die zeker willen zijn dat zij correct aan hun fiscale verplichtingen voldoen en het zekere voor het onzekere nemen, overcompliant worden.²⁷ Dit heeft tot gevolg dat voor verschillende ondernemers die gelijke goederen leveren of gelijke diensten verrichten een verschillende belastingdruk kan ontstaan. Een ander nadeel van onzekerheid over de wetgeving is dat het voor de Belastingdienst moeilijk wordt om eenduidig vast te stellen welke handelingen van belastingplichtigen net wel of net niet binnen de grenzen van de wet vallen. Wetgeving kan zo ingewikkeld worden dat deze ook door specialisten moeilijk te doorgronden is. Hierdoor kunnen verschillende inspecteurs de wetgeving anders interpreteren.²⁸ Verschillende interpretaties van de wetgeving betreffende bepaalde handelingen leidt tot rechtsongelijkheid voor de belastingplichtige.

2.3 Neutraliteit

Het neutraliteitsbeginsel is een van de belangrijkste beginselen binnen de btw.²⁹ Het neutraliteitsbeginsel is door de wetgever echter niet gedefinieerd. Het begrip wordt wel benoemd in de considerans van de Btw-richtlijn.³⁰ Hierin wordt in punt 5 vermeld dat het Btw-systeem de grootste mate van eenvoud en neutraliteit bereikt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en van toepassing is op alle fasen van productie en distributie. In punt 7 wordt gesproken van neutraliteit in mededinging, zodat binnen de lidstaten op een zelfde goed of dienst dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

Wat de definitie is van neutraliteit wordt hier niet expliciet duidelijk. Wel geeft het Hof aan dat het neutraliteitsbeginsel een basisbeginsel is binnen het btw-stelsel.³¹ Een algemene indirecte verbruiksbelasting zoals de btw hoort zoveel mogelijk neutraal te zijn, met andere woorden, geen invloed te hebben op het economisch handelen. Een belasting kan echter nooit neutraal zijn, en dus

²⁵ J.L.M. Gribnau, *Belasting als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 68.

²⁶ J.L.M. Gribnau, *Belasting als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 67.

²⁷ R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad (oratie Leiden)*, Den Haag: Sdu 2016, p. 46.

²⁸ J.L.M. Gribnau, *Belasting als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 68.

²⁹ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 35

³⁰ Considerans bij Btw-richtlijn 2006/112/EC, punt 5 en 7. <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/12-preambles-and-legal-provisions.pdf>

³¹ HvJ EG 19 september 2000, zaak C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16, r.o.46.

ook de omzetbelasting niet.³² Enkel het bestaan van de belasting oefent immers al invloed uit op het economisch handelen. Neutraliteit is daardoor een relatief begrip, het heeft betrekking op bepaalde verhoudingen. Welke verhoudingen dat zijn, is afhankelijk van het karakter van betreffende belasting, in dit geval de btw.

Neutraliteit wordt in de literatuur onderverdeeld in verschillende dimensies.³³ Inwendige en uitwendige neutraliteit, interne en externe neutraliteit en economische en juridische neutraliteit. Deze bespreek ik in de volgende paragrafen.

2.3.1 Inwendige neutraliteit

Een verbruiksbelasting zoals de omzetbelasting beoogt de consument te belasten, niet de ondernemer. Bij deze ondernemer wordt wel de belasting geheven. Om te zorgen dat de ondernemer niet toch belast wordt, zal de omzetbelasting de ondernemer zo min mogelijk 'last' moeten bezorgen. Om dit te bereiken moet de omzetbelasting eenvoudig kunnen worden afgewenteld op de consument. Idealiter zonder dat deze ondernemer de belasting moet voorfinancieren. Daarnaast is het gewenst dat de ondernemer zo min mogelijk administratieve lasten krijgt opgelegd om te voldoen aan zijn btw-verplichtingen en moet voorkomen worden dat de omzetbelastingvoorschriften te gecompliceerd worden. Volgens het zogenaamde ABC-rapport uit 1962³⁴ zouden kleine ondernemingen veel meer nadeel ondervinden van technische complicaties dan grotere ondernemingen die beter georganiseerd zijn. Kleinere ondernemers komen zo in een nadeligere concurrentiepositie ten opzichte van grotere ondernemingen.

Samengevat betekent deze ondernemersneutraliteit, inwendige neutraliteit, dat een ondernemer zo min mogelijk merkt van de omzetbelasting.

2.3.2 Uitwendige neutraliteit

Zoals hierboven reeds genoemd blijkt uit punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn dat alle consumptieve uitgaven belast zouden moeten zijn. Daarnaast blijkt uit punt 7 van de considerans dat het voor de uiteindelijke belastingdruk niet mag uitmaken hoe lang de keten is die gaat van de producent naar de consument. Op vergelijkbare goederen moet dus een gelijke belastingdruk van toepassing zijn. Dit is in de omzetbelasting onder andere terug te zien aan de vrijstellingen en het verlaagde tarief, bijzondere behandelingen worden namelijk toegekend aan prestaties, niet aan ondernemers. Het gaat hierbij niet om de neutraliteit bij het 'inwendige' van de ondernemer, maar om de vergelijking met andere prestaties, goederen of diensten en dus uiteindelijk om neutraliteit ten opzichte van andere ondernemers. Deze vorm van neutraliteit wordt ook wel uitwendige neutraliteit genoemd.³⁵

³² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 51 en S.T.M. Beelen, 'Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt', *Fiscale Monografiën*, nr. 134, 2010/2.2.2.

³³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 52-59.

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 31-34 en M.M.W.D. Merckx, 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW', *Fiscale Monografieën*, nr. 137, 2011/2.3.

³⁴ International Bureau of Fiscal Documentation, *The EEC Report on Tax Harmonisation*, Amsterdam: januari 1969, p.24

³⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

Deze uitwendige neutraliteit kan worden onderverdeeld in economische neutraliteit (concurrentieneutraliteit), juridische neutraliteit en interne en externe neutraliteit (neutraliteit in nationaal verband en in internationaal verband).³⁶

2.3.2.1 Economische neutraliteit

In principe moet een verbruiksbelasting, zoals de omzetbelasting, voorkomen dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. De ondernemers zijn binnen de omzetbelasting slechts de heffingspunten, de onbezoldigde rijksontvangers. Zij moeten weliswaar deze belasting afdragen, maar van hen wordt verwacht dat zij de belastingen doorberekenen aan hun afnemers.³⁷ Zouden de onderlinge concurrentieverhoudingen tussen ondernemers verstoord worden door de heffing van omzetbelasting, dan gaat de omzetbelasting werken als een bedrijfsbelasting. Een ondernemer die gedwongen is meer omzetbelasting af te dragen dan zijn concurrenten zal om een zelfde prijs te kunnen hanteren een deel van de belasting voor eigen rekening nemen. Hij zal dan interen op zijn winst.

Een ander aspect van economische neutraliteit is het eerder genoemde punt 7 van de considerans. De lengte van de transactieketen die gaat van producent naar consument mag geen invloed hebben op de belastingdruk op een goed of dienst. Enerzijds betekent dit dat geen dubbele heffing (onder andere cumulatie van btw in de productie- en distributieketen) mag optreden. Anderzijds brengt dit met zich mee dat ook dubbele non-heffing moet worden voorkomen.³⁸

Dat de omzetbelasting in beginsel concurrentieverhoudingen niet zou mogen verstoren betekent niet dat de omzetbelasting concurrentieverhoudingen nooit zou mogen verstoren of beïnvloeden. Maatregelen om een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk over de particuliere consument te waarborgen, kunnen een verstoring van de verhoudingen tussen ondernemers rechtvaardigen.³⁹ Het is hierbij wel van belang dat deze maatregelen democratisch worden vastgesteld voordat deze worden ingevoerd. De maatregelen moeten bewust en openlijk worden genomen.

2.3.2.2 Juridische neutraliteit

Het neutraliteitsbeginsel vormt de uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel op het gebied van de btw.⁴⁰ Deze bijzondere variant van het gelijkheidsbeginsel is van toepassing op concurrerende ondernemers die handelen in soortgelijke goederen of diensten. De belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten dient gelijk te zijn. Dat wil zeggen dat de omzetbelasting, uitgedrukt als percentage van de kleinhandelsprijs ('retail price'), op gelijke goederen gelijk moet zijn. De belasting is dan strikt evenredig aan deze kleinhandelsprijzen. Het moet geen verschil maken bij welke ondernemer het goed gekocht wordt.⁴¹ Dit is terug te zien in de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen wanneer zij in concurrentie treden met andere ondernemers. Zij worden dan wel belastingplichtig, dit in tegenstelling tot wanneer zij handelen 'als overheid'.⁴²

³⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

³⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

³⁸ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 32.

³⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

⁴⁰ HvJ EG 10 juli 2008, zaak C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36.

⁴¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 56.

⁴² HvJ EG 17 oktober 1989, zaak C-231/87 en C-129/88, ECLI:EU:C:1989:381 (Carpaneto Piacentino).

2.3.2.3 Interne neutraliteit

In een nationale context heeft het neutraliteitsbeginsel betrekking op een gelijke belastingdruk ten aanzien van vergelijkbare goederen en soortgelijke verrichtingen.⁴³ Ook moeten vergelijkbare economische verrichtingen aan dezelfde normen worden onderworpen.⁴⁴ Daarnaast heeft het neutraliteitsbeginsel betrekking op een gelijke toepassing van de omzetbelasting ten aanzien van bedrijven. Belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare positie bevinden, moeten op een gelijke manier belast worden. Dit is in de omzetbelasting onder andere terug te vinden in de rechtsvormneutraliteit van artikel 7 Wet OB, hierin staat namelijk 'eenieder'. Iedereen kan worden aangewezen als belastingplichtige voor de btw, ongeacht de rechtsvorm, indien economische activiteit wordt uitgeoefend.

2.3.2.4 Externe neutraliteit

In een internationale context wordt onder neutraliteit verstaan dat de heffing bij invoer gelijk moet zijn aan de binnenlandse belastingdruk op hetzelfde goed, terwijl de teruggaaf bij uitvoer niet hoger of lager mag zijn dan de in het binnenland geheven belasting.⁴⁵ Is een invoerheffing te hoog, dan worden buitenlandse ondernemers benadeeld ten opzichte van binnenlandse ondernemers. Is een invoerheffing te laag, dan worden juist de binnenlandse ondernemers benadeeld. Daartegenover leidt een te hoge teruggaaf bij uitvoer tot een exportsubsidie en een te lage teruggaaf betekent dat de exporteur een deel van de omzetbelasting voor eigen rekening moet nemen. Om deze externe neutraliteit te waarborgen zal een invoerheffing/uitvoerteruggaaf een sluiswerking moeten hebben om de verschillende belastingniveau's te egaliseren. Deze externe neutraliteit is ook van belang voor de realisatie van de interne markt binnen de EU.⁴⁶ Niet alleen de belastingdruk is van belang voor externe neutraliteit, maar ook dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat de verrichting plaatsvindt.⁴⁷

2.4 Doelmatigheid

Het doelmatigheidsbeginsel is niet in de omzetbelastingwetgeving opgenomen. Wel heeft het Hof de toepasbaarheid van het doelmatigheidsbeginsel binnen de btw erkend in de zaak Ahold. Volgens het Hof moet het evenredigheidsbeginsel (dit beginsel stelt dat de btw op een goed of dienst strikt evenredig is aan de prijs van het goed of de dienst) in noodzakelijke gevallen worden verenigd met de praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het btw-stelsel.⁴⁸

Het doelmatigheidsbeginsel is onlosmakelijk verbonden met de norm dat de heffing van btw op een zo eenvoudig mogelijke manier dient te verlopen.⁴⁹ Dit zowel voor de fiscus als voor de belastingplichtige. Het doelmatigheidsbeginsel houdt dan ook nauw verband met (inwendige) neutraliteit, zie paragraaf 2.3.1. Door invloed van het doelmatigheidsbeginsel kan het zo zijn dat in

⁴³ HvJ EG, 22 mei 2008, zaak C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

⁴⁴ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

⁴⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 57.

⁴⁶ HvJ EG 10 juli 2008, zaak C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 38 en 39 en HvJ EG 15 december 2001, zaak C-427/10, ECLI:EU:C:2011:844 (Banca Popolare), V-N 2011/3077, r.o. 20 en 23.

⁴⁷ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 34.

⁴⁸ HvJ EG 10 juli 2008, zaak C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 38 en 39.

⁴⁹ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 39.

bepaalde situaties minder of zelfs geen gewicht wordt toegekend aan andere beginselen.⁵⁰ Het rechtskarakter van de btw, het neutraliteitsbeginsel of andere beginselen kunnen in bepaalde omstandigheden dwingen tot heffing van btw. Wanneer een belastingplichtige daarmee onevenredig belast wordt, dan kan heffing achterwege blijven op grond van het doelmatigheidsbeginsel. De (Europese) rechter kan het doelmatigheidsbeginsel gebruiken om de werking van wet- en regelgeving te verzachten. Lidstaten hebben echter niet de bevoegdheid om het doelmatigheidsbeginsel zo te hanteren dat zij daarmee inbreuk maken op het fiscale neutraliteitsbeginsel.⁵¹

Van belang is dat het doelmatigheidsbeginsel gezien moet worden als een correctie van andere beginselen, niet als een op zichzelf staand uitgangspunt. Dit brengt ook met zich mee dat de toepassing ervan proportioneel moet zijn. Een genomen maatregel mag immers niet verder gaan dan nodig is om de doelstelling te bereiken.⁵² Het doelmatigheidsbeginsel wordt daarom door Van Doesum in zijn proefschrift gehanteerd als een laatste redmiddel.⁵³

2.5 Het toetsingskader

In dit onderzoek streef ik ernaar de mate waarin het FBK-arrest dwingt tot een nieuwe invulling van het commissairsbegrip te achterhalen. Om hier een waardeoordeel over te kunnen vormen toets ik de uitkomst hiervan aan de hiervoor genoemde beginselen.

Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn. Daarnaast moeten de rechtssituaties en rechtsbetrekkingen voorzienbaar zijn. Het moet voor een belastingplichtige ondubbelzinnig kenbaar zijn wat zijn rechten en plichten zijn, zodat deze dienovereenkomstig voorzieningen kan treffen. Het moet voor belastingplichtigen duidelijk zijn hoe hun activiteiten kwalificeren voor de btw en de hierbij behorende plichten moeten voor hen kenbaar zijn.

Het FBK-arrest creëert veel onduidelijkheid voor de werking van de commissairsbepaling. Ondernemers zijn niet zeker over de rol die zij zelf hebben in een transactieketen en dit leidt tot onnodige kosten en onbedoelde fouten. Deze twijfel aan de huidige rechtszekerheid die de commissairsbepaling geeft, is mijn voornaamste reden om het rechtszekerheidsbeginsel als onderdeel van mijn toetsingskader te hanteren.

Een ander belangrijk beginsel is het neutraliteitsbeginsel. Er is niet één neutraliteitsbeginsel als zodanig. Neutraliteit heeft meerdere aspecten; inwendige en uitwendige neutraliteit, economische en juridische neutraliteit en interne en externe neutraliteit. Deze verschillende dimensies van neutraliteit moeten vanuit hun eigen verhoudingen worden gezien.

Voor toetsing van mijn onderzoeksvraag acht ik zowel de inwendige en uitwendige neutraliteit, als de juridische en economische neutraliteit van belang. Allereerst de inwendige neutraliteit, deze is van toepassing op de ondernemer zelf en wat 'binnenin' de onderneming gebeurt. De heffing van btw mag geen te zware last vormen voor de ondernemer. Uitwendige neutraliteit heeft betrekking op hetgeen buiten de onderneming gebeurt, neutraliteit tussen de ondernemers. De economische en juridische neutraliteit zijn hier onderdeel van.

⁵⁰ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 39.

⁵¹ HvJ EG 27 april 2006, zaak C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256, r.o. 35.

⁵² D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, paragraaf EBR. 4.0.6.B.

⁵³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 40.

Economische neutraliteit brengt met zich mee dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet verstoord mogen worden. Ook zou de lengte van de transactieketen geen invloed moeten hebben op de belastingdruk in de transactieketen. Dit zou het geval kunnen zijn in het FBK-arrest. Juridische neutraliteit brengt met zich mee dat de belastingdruk voor ondernemers die handelen in soortgelijke goederen en diensten gelijk moet zijn. Tegelijkertijd betekent dit dat ongelijke gevallen verschillend mogen worden behandeld naar mate van hun ongelijkheid.

Tot slot is het doelmatigheidsbeginsel onderdeel van mijn toetsingskader. Volgens het doelmatigheidsbeginsel moet belasting op een zo eenvoudig mogelijke manier worden geheven. Andere beginselen moeten in overeenstemming zijn met de praktische behoefte van de daadwerkelijke toepassing van het btw-stelsel. Zij zullen dus soms moeten wijken in het belang van een doelmatige belastingheffing. Het doelmatigheidsbeginsel is niet een doel op zich, maar een correctie van de andere beginselen. Wanneer andere beginselen worden gecorrigeerd, moet dat op proportionele wijze. Het doelmatigheidsbeginsel hanteer ik dan ook als mogelijke rechtvaardiging van inbreuk op de werking van de andere genoemde beginselen in mijn toetsingskader.

In het volgende hoofdstuk ga ik in op de positie van de commissionair in de btw-wetgeving.

Hoofdstuk 3 De commissionair

Om tot beantwoording te komen van mijn onderzoeksvraag onderzoek ik eerst wat de positie is van de commissionair in de wetgeving. Hierbij maak ik een onderscheid tussen de positie van de commissionair in de Btw-richtlijn en zijn positie in de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”). Waarom ik dit onderscheid maak, licht ik in paragraaf 3.1 toe.

3.1 Verhouding Btw-richtlijn en Wet OB

Op 1 januari 1969 trad een gemeenschappelijke Btw-richtlijn in werking waar alle nationale overheden van de lidstaten hun wetgeving aan dienden aan te passen. Na vele aanpassingen is aan het einde van de jaren zeventig van de vorige eeuw de Zesde richtlijn ingevoerd. Deze heeft door de jaren heen diverse (grondige) aanpassingen en aanvullingen ondergaan.⁵⁴ De Zesde richtlijn is in 2006 volledig op de schop genomen en alle bepalingen opnieuw zijn herschikt met als resultaat de Btw-richtlijn zoals wij deze nu kennen, Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, die op 1 januari 2007 in werking is getreden. Deze richtlijn is in de afgelopen jaren alweer een aantal keer gewijzigd.⁵⁵

De Btw-richtlijn heeft in algemene zin geen rechtstreekse werking. Dat wil zeggen, de richtlijn moet worden omgezet in nationale wetgeving van de lidstaten. De tekst van de richtlijn hoeft hierbij niet letterlijk te worden overgenomen. Richtlijnen hebben namelijk voor de lidstaten bindende kracht ten aanzien van het resultaat.⁵⁶ Dit betekent dat de nationale overheden zelf mogen bepalen – natuurlijk binnen bepaalde grenzen⁵⁷ - hoe zij de richtlijn verwerken in hun eigen nationale wetgeving, als de uitwerking maar gelijk is aan de werking van de richtlijn.

Aangezien lidstaten relatief veel vrijheid hebben in de manier waarop zij de Btw-richtlijn implementeren wijkt de tekst van de nationale wet vaak af van die van de richtlijn. Met het oog op het karakter van de richtlijn is het echter van belang dat de nationale wet zoveel mogelijk wordt uitgelegd in overeenstemming met de bewoording en het doel van de richtlijn. Dit geldt zowel voor bepalingen die dateren van eerdere als van latere datum dan de richtlijn. Hierdoor kunnen nationale begrippen door de werking van de richtlijn anders worden uitgelegd dan voorheen, het zogenaamde ‘kameleon-effect’.⁵⁸

Het kan natuurlijk ook voorkomen dat de nationale wet anders wordt geïmplementeerd waardoor deze niet meer conform de richtlijn kan worden uitgelegd en dus in strijd is met de richtlijn. In dat geval kan de belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op de richtlijn.⁵⁹ Volgens Van Hilten en Van Kesteren kan uit vaste jurisprudentie van het Hof worden afgeleid dat aan de volgende voorwaarden moet worden voldaan:

⁵⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 37.

⁵⁵ De meest ingrijpende wijziging was ingevoerd per 1 januari 2010 n.a.v. de richtlijnen van 12 februari 2008, nr. 2008/8/EG en 2008/9/EG en de richtlijn van 16 december 2008, 2008/117/EG.

⁵⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 40.

⁵⁷ HvJ EG 25 mei 1982, zaak C-96/81, ECLI:EU:C:1982:192 (Commissie/Nederland). Een lidstaat zal derhalve uitvoering moeten geven aan een richtlijn in een bindende wettelijke of bestuurlijke maatregel.

⁵⁸ De nationale begrippen verschieten als het waren van kleur. HR 16 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8556, BNB 1984/212 m.nt. L.F. Ploeger.

⁵⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 41.

- “1. de uitvoeringstermijn van de richtlijn moet verstreken zijn;
2. de desbetreffende bepaling moet niet, niet tijdig of niet correct in nationaal recht zijn omgezet;
3. de bepaling moet onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn of rechten vastleggen die een particulier tegenover de staat kan doen gelden.”⁶⁰

Als aan deze voorwaarden is voldaan kan de belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op een voor hem gunstiger uitwerkende bepaling in de richtlijn. Een lidstaat kan zich hier niet op beroepen. Wanneer een bepaling niet tijdig of verkeerd is ingevoerd is dat aan de lidstaat zelf te wijten en kan dit een belastingplichtige niet tegengeworpen worden.⁶¹ Daarnaast is het zo dat wanneer een lidstaat er voor gekozen heeft een zogenaamde ‘kan-bepaling’ niet op te nemen in de nationale wet, de belastingplichtige zich hier niet rechtstreeks op kan beroepen. Het staat de lidstaten immers vrij deze bepaling wel of niet te implementeren. Wanneer een lidstaat dus binnen zijn discretionaire bevoegdheid is gebleven, is een rechtstreeks beroep op een richtlijn bepaling niet mogelijk.⁶²

Bepalingen in de Btw-richtlijn en de Nederlandse Wet OB kunnen zoals uit het bovenstaande blijkt van elkaar verschillen. Om te bepalen of dit een relevant verschil betreft en dit verschil te kunnen beoordelen, geef ik weer wat de positie is van de commissionair in de Btw-richtlijn in paragraaf 3.3 en daarna geef ik in paragraaf 3.4 zijn positie in de Nederlandse Wet OB weer. Om meer inzicht te krijgen in de rol van de commissionair bespreek ik eerst in paragraaf 3.2 ketentransacties.

3.2 Ketentransacties

De commissionair treffen we aan in een ketentransactie. Alvorens de commissionairsbepaling te bespreken acht ik het van belang de ketentransactie nader toe te lichten. Een ketentransactie is een opeenvolging van leveringen waarbij door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt geleverd.⁶³ Voor een beter inzicht in de ketentransactie zal ik eerst ingaan op wat de levering van een goed is.

3.2.1 Levering van een goed

In artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn staat dat de levering van een goed is;

“Als ‘levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

Dit is terug te vinden in artikel 3, lid 1, onder a) Wet OB:

“Levering van goederen zijn: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken”.

Dit doet de vraag rijzen wat dit nu precies betekent. Uit het arrest SAFE⁶⁴ volgt dat het begrip “levering van een goed” niet refereert aan overdracht van eigendom zoals opgenomen in nationale

⁶⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 41.

⁶¹ HvJ EG 8 oktober 1987, zaak C-80/86, ECLI:EU:C:1987:431 (Kolpinghuis), Jur. 1987, blz. 3985.

⁶² HvJ EG 10 september 2002, zaak C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler), FED 2003/55.

⁶³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 141.

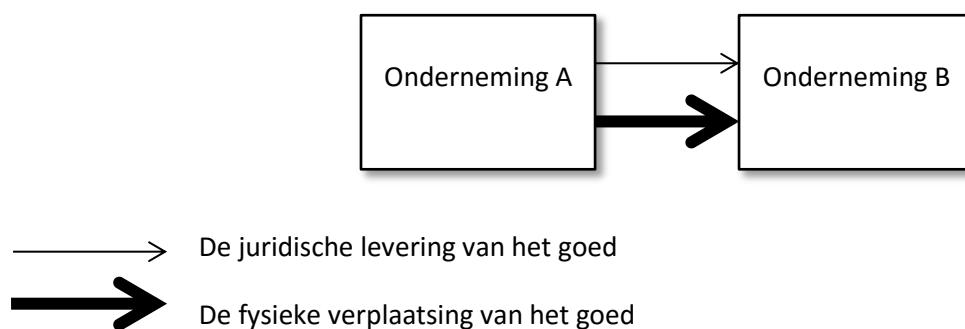
⁶⁴ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271.

(civielrechtelijke) wetten. Het begrip heeft blijkens het arrest betrekking op elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door de ene partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over deze zaak te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak.⁶⁵ Het begrip “levering van een goed” is een autonoom gemeenschapsrechtelijk begrip.⁶⁶

Om vast te kunnen stellen of daadwerkelijk sprake is van de levering van een goed moet dus enkel getoetst worden of de ene partij daadwerkelijk de andere partij in staat stelt om over het goed te kunnen beschikken als ware zij eigenaar van het goed. Volgens Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden bestaat deze eis uit twee delen. Er moet zowel voldaan worden aan de eis dat *de jure* de andere partij over het goed kan beschikken als ware zij eigenaar, als aan de eis dat *de facto* de andere partij over het goed kan beschikken als ware zij eigenaar.⁶⁷ Dit betekent dat de persoon zowel juridisch het recht moet hebben om over het goed te beschikken (*de jure*), als dat deze persoon ook in de praktijk feitelijk over het goed kan beschikken (*de facto*). Met betrekking tot het *de jure*-aspect is het van belang of de koper op enig moment het recht verkrijgt om te beslissen op welke manier of met welke uiteindelijk toepassing de goederen gebruikt zullen worden.⁶⁸ Alleen wanneer de andere partij voldoende rechten krijgt om het goed te gebruiken naar eigen inzicht, dan heeft de levering van een goed plaatsgevonden. Samengevat kan dus gesteld worden dat voor de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken enerzijds de vraag is of de verkrijger *mag* handelen als ware hij eigenaar, anderzijds of hij *kan* handelen als ware hij eigenaar.

Door gebruik te maken van deze tweeledige test kan bijvoorbeeld onderscheid gemaakt worden tussen de levering van een goed en de huur van een goed. Als alleen op het *de facto*-criterium getoetst wordt, zou dit onderscheid niet mogelijk zijn. Een huurder kan feitelijk over een goed beschikken als ware hij eigenaar, maar daar heeft hij juridisch, op basis van zijn huurcontract, niet het recht toe. Hij heeft namelijk het recht om met uitsluiting van ieder ander over het goed te beschikken, maar niet het recht het gehuurde te vernietigen.

De levering van een goed kan dus als volgt worden weergegeven:



⁶⁵ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271, r.o. 7.

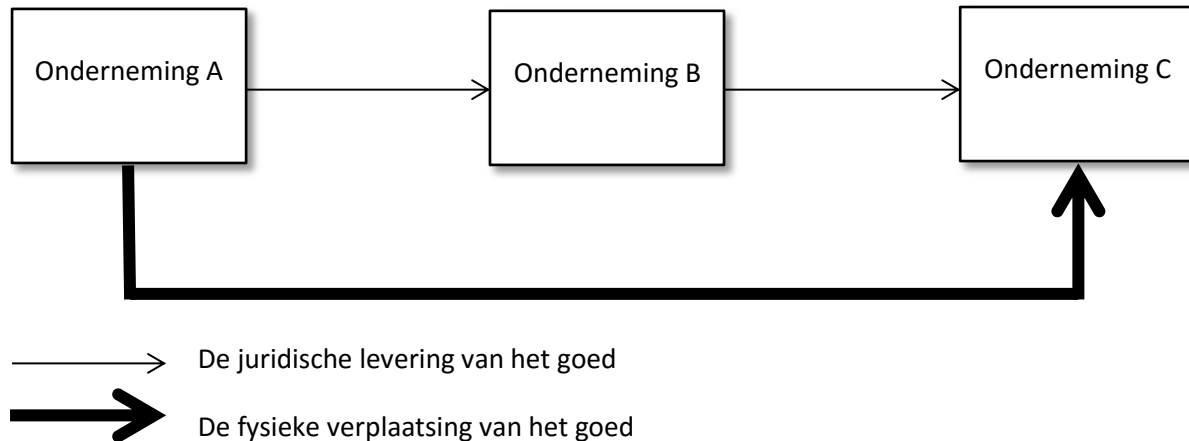
⁶⁶ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p.107.

⁶⁷ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p.107 en 108.

⁶⁸ HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

3.2.2 Ketentransacties

In de vorige paragraaf is de levering van een goed voor de btw besproken. Om te kunnen spreken van een levering moet sprake zijn van een overdracht van de ene partij die de andere partij in staat stelt om over het goed te beschikken als ware deze eigenaar. Dit is relatief overzichtelijk wanneer slechts twee partijen betrokken zijn. In de praktijk vinden transacties echter vaak plaats met meer dan twee betrokken partijen. Een voorbeeld hiervan is een ketentransactie. Deze kan als volgt uitzien:⁶⁹



Goederen worden door onderneming A verkocht aan onderneming B, welke de goederen weer doorverkoopt aan onderneming C. De goederen worden fysiek echter rechtstreeks vervoerd van onderneming A naar onderneming C.

Als we het systeem van de btw-wetgeving volgen moet, ook wanneer sprake is van meerdere partijen, nog steeds worden getoetst of sprake is van een overdracht (of overgang) van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken om te kunnen spreken van de levering van een goed. Wanneer alle betrokken ondernemingen op een bepaald tijdstip de macht hebben om over het goed te beschikken als eigenaar dan vinden in het hierboven vermelde voorbeeld twee leveringen plaats.

Uit het arrest EMAG blijkt dat wanneer twee opeenvolgende leveringen, ook al leiden zij slechts tot één enkele verplaatsing van goederen, elkaar opvolgen in tijd.⁷⁰ De eerste afnemer kan immers pas de macht om over een goed te beschikken als eigenaar overdragen, nadat hij het zelf verkregen heeft van de eerste verkoper. De tweede levering kan dus pas plaatsvinden, nadat de eerste is verricht.

Hieruit kan worden geconcludeerd dat ketentransacties aanleiding geven tot meerdere, achtereenvolgende leveringen van goederen, wanneer in iedere schakel van de keten het recht om over het goed te beschikken als eigenaar daadwerkelijk wordt overgedragen.⁷¹

⁶⁹ Het is niet noodzakelijk dat sprake is van drie partijen in een ketentransactie. Het minimale aantal is drie betrokken partijen, maar er is geen maximaal aantal.

⁷⁰ HvJ EG 6 april 2006, zaak C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232 (EMAG), V-N 2006/21.18, r.o. 38.

⁷¹ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 110.

3.3 Positie van de commissionair in de Btw-richtlijn

3.3.1 Wie is een commissionair?

Om te kunnen bepalen wat de positie van de commissionair is, is het allereerst van belang dat duidelijk is wie de commissionair is in de Btw-richtlijn.

Een commissionair is een specifieke vorm van een tussenpersoon (in het hierboven vermelde voorbeeld wordt de commissionair weergegeven door onderneming B). Een commissionair handelt op eigen naam, maar namens een andere persoon (meestal principaal genoemd). Het voornaamste uitgangspunt hierbij is dat de klant (onderneming C) niet weet dat de commissionair handelt voor rekening en risico van een ander. Met andere woorden, de commissionair openbaart niet aan de klant wie zijn principaal is. Hoewel het de commissionair is die de goederen verkoopt aan de klant namens zijn principaal, is het in feite de principaal die de goederen aan de klant overdraagt.⁷²

Indien geen verdere regelingen getroffen worden, betekent dit dat de afnemer een factuur ontvangt van de commissionair voor de levering van de goederen. Hij handelt immers op eigen naam. Echter, indien enkel de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn zou bestaan, dan wordt de levering in feite verricht door de principaal. Om recht te hebben op teruggaaf van btw moet de klant in het bezit zijn van een correcte factuur, afkomstig van (of in naam van) de leverancier.⁷³ Alleen wanneer de commissionair prijsgeeft wie zijn principaal is, kan een correcte factuur worden opgesteld namens de principaal aan de klant. Dit is echter volledig tegengesteld aan het algehele concept van de commissionair.

3.3.2 Richtlijnbevestigingen met betrekking tot de commissionair

Het hierboven genoemde probleem wordt door artikel 14, lid 2, sub c) Btw-richtlijn opgelost. Dit artikel luidt:

“2. Naast de in lid 1 bedoelde handelingen worden de volgende handelingen als een levering van een goed beschouwd:

(...)

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.”

Dit betekent dat wanneer sprake is van een overeenkomst (contract) tot een koop of verkoop en betaling van commissie (vergoeding voor de transactie) deze overdracht van het goed wordt gezien als een levering. In artikel 28 Btw-richtlijn is ditzelfde geregeld voor diensten; *“Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht”*. Deze twee bepalingen creëren samen een wettelijke fictie waarbij twee identieke leveringen achtereenvolgens worden verricht.⁷⁴ Ondanks dat de macht om over het goed te beschikken niet wordt overgedragen aan de commissionair (B), wordt door een fictie het goed toch geleverd van A aan B en vervolgens van B aan C. De principaal wordt dus geacht

⁷² A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 112.

⁷³ Artikel 178 Btw-richtlijn.

⁷⁴ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 35.

een levering te verrichten aan de commissionair, en de commissionair wordt geacht een levering te verrichten aan de klant.

De commissionair wordt voor btw-doeleinden niet beschouwd als de verrichter van een dienst aan de principaal, maar hij wordt geacht achtereenvolgens de goederen te kopen en te verkopen ondanks dat hij niet de macht heeft om over de goederen te beschikken als eigenaar. De commissie (vergoeding) die de commissionair ontvangt is daardoor het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de commissionair.⁷⁵

3.4 Positie van de commissionair in de Wet OB

De bepalingen van de Btw-richtlijn zouden geïmplementeerd moeten zijn in de Nederlandse wet. Hoe dit is gedaan behandel ik in deze paragraaf. Naast de implementatie van artikel 14 en 28 Btw-richtlijn, de commissionairsbepalingen, behandel ik ook andere in de Wet OB te vinden regelingen voor tussenpersonen die mijns inziens van belang zijn voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag.

3.4.1 Wie is een commissionair in de Wet OB?

Om te kunnen bepalen wat de positie van de commissionair is, is het allereerst van belang dat duidelijk is wie de commissionair is in de Nederlandse wet. Aangezien het begrip ‘de commissionair’ en de functie die hij heeft in de Btw-richtlijn correct geïmplementeerd zijn in de Nederlandse wet is mijns inziens geen verdere toelichting nodig dan die die reeds is gegeven in paragraaf 3.3.1.

3.4.2 Wettelijke bepalingen met betrekking tot de commissionair

De commissionairsbepaling is opgenomen in artikel 3, lid 6 Wet OB;

“Goederen welke worden geleverd door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer die overeenkomsten sluit op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn geleverd.”

Ervan uitgaande dat de Nederlandse bepaling hetzelfde beoogd als die in de bepaling in de Btw-richtlijn is de formulering van de Nederlandse bepaling mijns inziens beter. Uit de richtlijn-bepaling blijkt namelijk niet rechtstreeks dat twee leveringen plaatsvinden. Dit moet worden afgeleid uit de in paragraaf 4.2 te bespreken jurisprudentie en het aan artikel 14 gerelateerde artikel 28 Btw-richtlijn dat ziet op de commissionair met betrekking tot diensten. De Nederlandse bepaling in artikel 3, lid 6 Wet OB stelt duidelijk dat twee leveringen plaatsvinden. De zinsnede: *“worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn geleverd”* laat hier geen twijfel over mogelijk.

Voor de toepassing van de regeling is niet vereist dat degene die optreedt als ‘tussenschakel’ zich commissionair noemt. Eenieder die op naam, maar op order en voor rekening van een ander goederen koopt, valt onder de regeling van artikel 3, lid 6 Wet OB.⁷⁶ Tussengeschakelde ondernemers die niet op eigen naam optreden bij het tot stand brengen van een levering vallen niet onder artikel 3, lid 6. Hierbij kan gedacht worden aan makelaars, handelsagenten, verzekeringstussenpersonen, etc. Zij verrichten slechts een dienst wanneer zij leverancier en afnemer met elkaar in contact brengen.

⁷⁵ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113.

⁷⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 145.

3.4.3 Overige bepalingen met betrekking op de tussenpersoon

3.4.3.1 ABC-levering

In paragraaf 3.2.2 is een transactie behandeld tussen meerdere partijen, ondernemingen A, B en C, waarbij het goed rechtstreeks van A aan C werd afgeleverd. In artikel 3, lid 4 Wet OB is bepaald dat;

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

We noemen de overeenkomsten waar deze bepaling betrekking op heeft ook wel ‘ABC-overeenkomsten’, aangezien sprake is van opeenvolgende overeenkomsten, tussen A, B en C, en mogelijk verder naar D, E, etc.

Er is geen direct aanwijsbare bepaling in de Btw-richtlijn waar de ABC-overeenkomst, zoals die in artikel 3, lid 4 Wet OB is geregeld, op is gebaseerd. Volgens Braun is dit ook niet noodzakelijk, omdat voor het sluiten van opeenvolgende leveringen bij ABC-transacties een leverancier op enig moment beschikkingsmacht moet hebben over een goed om het te kunnen doorleveren, de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn.⁷⁷ Dat het desbetreffende goed (nog) niet in het onmiddellijke bezit is van degene die de volgende leveringsovereenkomst betreffende het zelfde goed sluit, maar door een ander (bijvoorbeeld een vorige eigenaar) wordt gehouden, doet daar volgens hem niet aan af.

De praktische complicaties die dit alles met zich mee brengt voor het nakomen van de Btw-verplichtingen heeft de Nederlandse wetgever weggenomen door de leveringsfictie van artikel 3, lid 4 Wet OB. De ene partij uit de keten weet niet wat tussen de andere partijen in de keten is afgesproken, hetgeen tot problemen kan leiden met betrekking tot het recht op aftrek. Met het oog op de rechtszekerheid van de belastingplichtige worden de overdrachten van het goed binnen een ABC-overeenkomst bij fictie een levering, ook wanneer de macht om over het goed te beschikken niet is overgedragen.⁷⁸ Zou de macht om over het goed te beschikken als eigenaar wel zijn overgedragen, is simpelweg sprake van meerdere afzonderlijke leveringen op basis van de hoofdregel van artikel 3, lid 1, onder a) Wet OB.

Artikel 3, lid 4 Wet OB is indirect terug te vinden in de Btw-richtlijn. Ketentransacties worden namelijk in de Btw-richtlijn erkend. Voor (ABC-)leveringen van goederen die van de ene lidstaat naar de andere worden vervoerd is namelijk een regeling getroffen, een intracommunautaire verweving van goederen, in artikel 42 Btw-richtlijn. In de arresten EMAG⁷⁹ en Euro Tyre⁸⁰ gaat ook het Hof uit van het bestaan van een dergelijke levering.

De fictie van artikel 3, lid 4 Wet OB is een Nederlandse wet, geldend voor leveringen van goederen welke in Nederland worden verricht.⁸¹ De fictie geldt ook voor buitenlandse ondernemers aangezien onder het begrip ‘persoon’ (dus de belastingplichtige) uit artikel 3, lid 4 zich niet alleen beperkt tot

⁷⁷ K.M. Braun, Cursus Belastingrecht OB.2.1.2.K.b, 2016.

⁷⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aant. 3.1 (lid 4) Geen bijzondere regeling in richtlijn bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 3 [Leveringen van goederen].

⁷⁹ HvJ EG 6 april 2006, zaak C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232 (EMAG), V-N 2006/21.18

⁸⁰ HvJ EG 16 december 2010, zaak C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786 (Euro Tyre), V-N 2010/66.18.

⁸¹ Artikel 1, sub a) Wet OB.

binnenlandse ondernemers.⁸² Vindt de levering niet plaats in Nederland, dan is de regeling ook niet van toepassing. Is bijvoorbeeld sprake van een ABC-levering in België (alle partijen en de goederen bevinden zich in België), waarbij de macht om over het goed te beschikken als eigenaar niet over gaat naar de tussenpersoon en geen sprake is van een commissionair, ligt het aan de Belgische wet of hier sprake is van een levering van A aan B en van B aan C of enkel van A aan C. Op basis van de Btw-richtlijn is hier enkel sprake van een levering van een goed van A aan C. Heeft België een regeling gelijk aan artikel 3, lid 4 Wet OB, dan is sprake van een levering van A aan B en vervolgens van B aan C.

De regeling die Nederland heeft voor de ABC-levering is dus relatief uitzonderlijk. Er is immers geen equivalent in de Btw-richtlijn. Toch is Nederland niet het enige land in de Europese Unie met een dergelijke regeling. Duitsland heeft eenzelfde regeling voor het 'Reihengeschäft'.⁸³

Artikel 3, lid 4 Wet OB is echter een van de Btw-richtlijn afwijkende bepaling die niet is aangemeld conform artikel 395 Btw-richtlijn, de bepaling op grond waarvan de Europese Raad lidstaten kan toestaan om een van de Btw-richtlijn afwijkende bepaling in te voeren. In de literatuur wordt overwogen dat dit betekent dat een keuzerecht ontstaat voor de belastingplichtige.⁸⁴ Een belastingplichtige zou dan kunnen kiezen of hij gebruik maakt van twee opeenvolgende leveringen op basis van artikel 3, lid 4 Wet OB of voor een Btw-richtlijn bepaling op basis waarvan sprake is van een directe levering, zoals mogelijk het geval is bij het in hoofdstuk 4 te bespreken FBK-arrest.

3.4.3.2 Levering over een veiling

In artikel 3, lid 5 Wet OB is een aparte bepaling opgenomen voor goederen die via een veiling worden verhandeld. Artikel 3, lid 5 Wet OB luidt:

“Goederen welke over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd.”

Zonder deze wettelijke bepaling zou de exploitant van de veiling geen levering verrichten maar een dienst, met alle gevolgen van dien. Stel ondernemer A brengt zijn goederen naar veiling B. De goederen worden via B verkocht aan (ondernemer) C. De eigenlijke levering die hier plaatsvindt is rechtstreeks van A aan C, hier wordt immers de macht om over het goed te kunnen beschikken overgedragen. Aangezien B hier een dienst verricht, moet A over het via B van C ontvangen bedrag omzetbelasting afdragen, terwijl B over de ingehouden provisie belasting is verschuldigd. C weet echter niet dat de goederen van A afkomstig zijn, de koop en de betaling gaan immers via B. Toch zullen partij A en C met elkaar in contact moeten worden gebracht, omdat C, indien hij ondernemer is, belasting in aftrek moet kunnen brengen. Daarvoor moet hij een factuur van A hebben waarop de belasting staat vermeld.

Zonder verdere regeling is het niet aantrekkelijk goederen via een veiling te verhandelen. Enerzijds is er de administratieve rompslomp om alle A's en alle C's met elkaar in contact te brengen en de facturen uit te rijken, anderzijds is de veiling nu gedwongen om de hoogte van de provisie bekend te maken. Artikel 3, lid 5 Wet OB creëert een fictie waardoor A de goederen aan veiling B levert en

⁸² K.M. Braun, Cursus Belastingrecht OB.2.1.2.K.b, 2016.

⁸³ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aant. 2.1 (lid 4) Verhandelen door meer personen met rechtstreekse levering bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 3 [Leveringen van goederen].

⁸⁴ J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3, paragraaf 4.

veiling B levert deze vervolgens aan C. A verstrekt een factuur aan B, en B aan C. Het verschil in bedrag tussen de facturen is de provisie (commissie) van de veiling.

In de Btw-richtlijn is geen met artikel 3, lid 5 Wet OB overeenkomende bepaling te vinden. De basis voor dit artikel moet gezocht worden in de hoofdregel van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn (de eerder besproken commissieaansprakelijkheid) op grond waarvan de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie als levering wordt aangemerkt. Aangezien de manier van leveren van de commissieaansprakelijkheid niet veel verschilt van verkopen over een veiling, wordt in de literatuur aangenomen dat de Nederlandse 'veilingregeling' niet in strijd is met de Btw-richtlijn.⁸⁵

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de positie van de commissieaansprakelijkheid in de wet behandeld. Allereerst ben ik ingegaan op de hoofdregel voor leveringen. Er is sprake van een levering van een goed wanneer de macht om over het goed als eigenaar te beschikken wordt overgedragen. Naast deze hoofdregel waarbij de macht moet overgaan wordt ook de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie aangemerkt als een levering. In de Nederlandse wet is dit terug te zien in een net iets andere formulering, maar met dezelfde betekenis.

“Goederen welke worden geleverd door tussenkomst van een commissieaansprakelijkheid of dergelijke ondernemer die overeenkomsten sluit op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn geleverd.”

De Nederlandse wet wijkt qua betekenis niet af van de Btw-richtlijn op dit gebied. Wel heeft de Wet OB bepalingen die niet als zodanig zijn terug te vinden in de Btw-richtlijn. Het betreft de regelingen voor de ABC-levering en de levering over een veiling. Vooral de regeling voor de ABC-levering is een belangrijke regeling die voor veel ondernemers zorgt voor rechtszekerheid. Wat er ook tussen de andere leveranciers in een transactieketen precies is afgesproken, allen verrichten bij fictie de levering van een goed waardoor er geen onzekerheid is of de facturen wel van de juiste leverancier afkomstig zijn en ieders recht op aftrek blijft gewaarborgd.

In dit hoofdstuk heb ik het wettelijke kader behandeld dat van toepassing is op de commissieaansprakelijkheid. Maar de wet is niet als enige op deze figuur in de btw van toepassing is. In het volgende hoofdstuk ga ik in op de jurisprudentie die van toepassing is op de commissieaansprakelijkheid en de transacties waar hij bij is betrokken. De aanleiding voor mijn scriptie, het FBK-arrest, zal hier natuurlijk niet in ontbreken.

⁸⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 143.

Hoofdstuk 4 Jurisprudentie

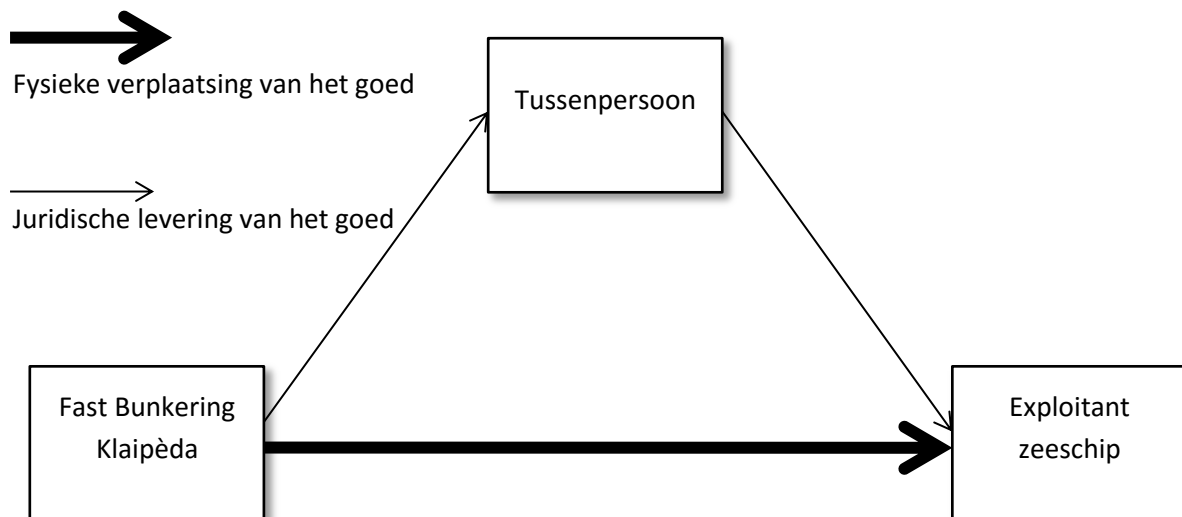
In dit hoofdstuk ga ik in op de jurisprudentie met betrekking tot de commissionair. Allereerst ga ik hierbij in op de aanleiding voor mijn scriptie, het Fast Bunkering Klaipėda-arrest. Vervolgens ga ik in op eerder gewezen relevante jurisprudentie met betrekking tot de commissionair. Tot slot geef ik mijn interpretatie van de besproken jurisprudentie.

4.1 Fast Bunkering Klaipėda

4.1.1 De feiten

In de FBK-zaak⁸⁶ heeft Fast Bunkering Klaipėda UAB brandstof, afkomstig van buiten de EU en opgeslagen onder een douaneregeling in Litouwen, geleverd aan een zeeschip voor de vaart op volle zee. De betaling van btw werd opgeschort tot de brandstof in het vrije verkeer binnen de EU werd gebracht. FBK is de leverancier van deze brandstof.

Wanneer een bestelling werd geplaatst bij FBK, werd de desbetreffende brandstof uit het douane-entrepot gehaald en nadat FBK aan de benodigde formaliteiten voldaan had, geladen in de scheepstanks. De bestellingen waren niet afkomstig van de exploitanten van de schepen zelf, maar van tussenpersonen, aan wie FBK ook factureerde. De tussenpersonen handelden zowel bij aankoop als bij verkoop in eigen naam. De tussenpersonen namen de levering van brandstof nooit zelf fysiek in ontvangst, aangezien hun taak hoofdzakelijk bestond uit het centraliseren van bestellingen en het zorgen voor de betalingen van de geleverde brandstof. Pas wanneer de brandstof in de scheepstanks was geladen, kon FBK de werkelijk geleverde hoeveelheid bepalen en de daarbij behorende factuur opstellen.



FBK heeft in veronderstelling dat artikel 148, onder a) Btw-richtlijn van toepassing is op die brandstofleveringen, een btw-tarief toegepast van 0%. De lokale belastinginspectie was van mening dat deze vrijstelling niet van toepassing was, aangezien de brandstof door FBK is verstrekt aan een op eigen naam handelende tussenpersoon. De tussenpersoon moet volgens de belastinginspectie worden geacht de brandstof aan de exploitanten van het schip te hebben doorverkocht. Aangezien

⁸⁶ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14.

FBK niet levert aan een exploitant van een zeeschip, mag deze geen gebruik maken van de vrijstelling. De vrijstelling van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn is namelijk alleen van toepassing op de levering aan de uiteindelijke gebruiker, de exploitant van het zeeschip.⁸⁷

De verwijzende rechter heeft het Europees Hof van Justitie de volgende vraag gesteld:

“Moet artikel 148, onder a, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat de bepaling betreffende de btw-vrijstelling niet alleen van toepassing is op leveringen aan de exploitant van een schip voor de vaart op volle zee die deze goederen voor de bevoorrading van het schip gebruikt, maar ook op andere leveringen dan aan de exploitant van het schip, dat wil zeggen aan niet nader bekende tussenpersonen, wanneer op het tijdstip van de levering de eindbestemming van de goederen reeds bekend is en naar behoren is vastgesteld, en hiervan in overeenstemming met de wettelijke voorschriften het bewijs is geleverd aan de belastingdienst?”⁸⁸

4.1.2 Beoordeling door het Hof

Volgens het Hof wil de verwijzende rechter vernemen of de vrijstelling van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn zo moet worden uitgelegd dat deze vrijstelling ook van toepassing is op leveringen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, indien op de datum van levering de eindbestemming van de goederen bekend is, dit naar behoren is vastgesteld en hiervan het bewijs is geleverd aan de Belastingdienst.

Betreffende de toepassing van de vrijstelling overweegt het Hof het volgende.

Op basis van de jurisprudentie met betrekking tot artikel 148, onder a) Btw-richtlijn, het oude artikel 15, punt 4 van de Zesde richtlijn, genieten handelingen ter bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee vrijstelling van btw, omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen.⁸⁹ In het verleden is geoordeeld dat deze vrijstelling enkel van toepassing is op de eindlevering en niet naar eerdere handelsfasen kan worden uitgebreid.⁹⁰ Uitbreiding van de toepassing van de vrijstelling naar eerdere handelsfasen dwingt lidstaten tot het treffen van regelingen om de bestemming van de goederen te controleren en dit is volgens het Hof niet in lijn met de vereiste eenvoudige toepassing van artikel 131 Btw-richtlijn.

In de zaak A Oy-l⁹¹ heeft het Hof echter geoordeeld dat de vrijstelling voor de levering van vliegtuigen, artikel 148, onder f), wel kon worden toegepast op eerdere handelsfasen wanneer het eindgebruik vast stond. Hier was ‘de eenvoudige toepassing’ uit artikel 131 Btw-richtlijn geen probleem omdat voor de controle voor het daadwerkelijke eindgebruik van de vliegtuigen niet of

⁸⁷ Value added tax committee, Working paper No. 788, taxud.c.1(2014)204931.

⁸⁸ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o.21.

⁸⁹ HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262 (Velker International Oil Company Ltd NV), V-N 1990, p.2212, r.o. 21.

⁹⁰ HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262 (Velker International Oil Company Ltd NV), V-N 1990, p.2212, r.o. 22.

⁹¹ HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-l), V-N 2012/42.14.

nauwelijks extra complicaties ontstaan.⁹² Voor de exploitatie van vliegtuigen zijn immers al bepaalde registraties en vergunningen vereist.⁹³

Het Hof oordeelt in het FBK-arrest nogmaals dat de vrijstelling van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn niet op eerdere handelsfasen mag worden toegepast. Een uniforme toepassing kan volgens het Hof niet worden gewaarborgd zonder afbreuk te doen aan de doelstelling van de administratieve vereenvoudiging uit artikel 131 Btw-richtlijn.

Dit is echter slechts een deel van de uitspraak van het Hof. Het Hof bepaalt daarnaast in het arrest welke levering de daadwerkelijke levering is aan de exploitant van het zeeschip en hierbij gaat het Hof in op de tussenpersoon. Dit deel van het arrest acht ik het meest relevant voor mijn onderzoek.

Het Hof benoemt dat de vrijstelling alleen van toepassing is op de levering aan de exploitant van het zeeschip, de levering in de laatste handelsfase. Het Hof gaat daarom de levering van FBK aan de in eigen naam handelende tussenpersoon onderzoeken. Het Hof begint zijn overwegingen met te stellen dat het begrip 'een op eigen naam handelende tussenpersoon' niet in de richtlijn wordt gebruikt. Uit het in hoofdstuk 3 behandelde artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn blijkt dat de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie als een levering van goederen moet worden beschouwd. Volgens het Hof is een commissieovereenkomst in beginsel een overeenkomst waarbij een tussenpersoon zich ertoe verbindt in eigen naam maar voor rekening van een derde één of meerdere juridische transacties uit te voeren.⁹⁴

De tussenconclusie van het Hof is dat de levering aan de in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al handelen die tussenpersonen voor rekening van de exploitanten van de schepen die de goederen zullen gebruiken, voor de toepassing van de vrijstelling moeten worden onderscheiden van een levering aan die exploitanten. De levering van de goederen aan de tussenpersonen vindt dus niet plaats in de laatste fase van het in de handel brengen van de goederen, aanzien de tussenpersonen worden geacht de goederen te kopen en te verkopen aan een derde, en niet om ze te gebruiken. De vrijstelling is dus niet van toepassing op de levering aan een tussenpersoon, omdat dit niet de laatste levering is aan de exploitant van het zeeschip.

Later in het arrest⁹⁵ gaat het Hof nogmaals in op de levering van de brandstof aan het zeeschip. Uit de aangeleverde gegevens met betrekking tot de zaak is gebleken dat FBK zelf de brandstof rechtstreeks in de tanks laadde van de schepen waar de brandstof voor bestemd was. Vervolgens (dus daarna pas) zond FBK de desbetreffende factuur naar de in eigen naam handelende tussenpersonen, aangezien pas na het laden van de brandstof de geleverde hoeveelheid kon worden bepaald.

⁹² HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-I), V-N 2012/42.14, r.o. 56 en 57.

⁹³ Het verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart, ondertekend te Chicago (Verenigde Staten) op 7 december 1944, is geratificeerd door alle lidstaten van de Europese Unie. Deze laatste is zelf echter geen partij bij dit verdrag. Het verdrag bevat met name regels inzake de registratie van luchtvaartuigen en vergunningen voor vluchten.

⁹⁴ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 33.

⁹⁵ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 47 en verder.

Dit leidt volgens het Hof ertoe dat het mogelijk is dat de overdracht van de eigendom van de brandstof aan de tussenpersoon pas na het laden heeft plaatsgevonden. De eigendom is dan ten vroegste overgedragen op het moment dat de exploitant van het zeeschip de macht heeft verkregen om feitelijk als een eigenaar over de brandstof te beschikken. Een exploitant van een schip wordt namelijk geacht feitelijk als eigenaar over brandstof te kunnen beschikken vanaf het tijdstip waarop de brandstof in de tank van het schip is geladen.⁹⁶

Vervolgens stelt het Hof dat de in eigen naam handelende tussenpersonen op geen enkel moment in staat was om over de brandstof te beschikken als eigenaar. Dit omdat de macht om over de brandstof te beschikken, vanaf het moment van het overladen van de brandstof door FBK, ligt bij de exploitant van de schepen. Het Hof beroept zich hierbij op artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn en stelt dat enkel sprake is van een levering van goederen wanneer een handeling tot gevolg heeft dat een ander persoon feitelijk als een eigenaar over die goederen kan beschikken. Het begrip 'levering van goederen' is immers niet afhankelijk van in nationaal recht opgenomen bepalingen betreffende eigendomsoverdracht, maar betreft elke overdrachtshandeling van een lichamelijk goed door een partij die de wederpartij in staat stelt daarover feitelijk als eigenaar te beschikken.⁹⁷

Het Hof oordeelt dat wanneer de overdracht van de eigendom van de brandstof aan een tussenpersoon pas plaatst vindt na het laden van deze brandstof (in het schip van de scheepsexploitanten) én de eigendom dus pas is overgedragen op het moment dat de scheepsexploitanten de macht verkrijgen om feitelijk over de brandstof te kunnen beschikken als eigenaar, de handeling niet als een levering van goederen aan de in eigen naam handelende tussenpersoon kan worden aangemerkt. Deze overdracht moet volgens het Hof worden aangemerkt als een rechtstreekse levering door de leverancier aan de scheepsexploitant. Deze levering komt dan in aanmerking voor de vrijstelling van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn.

Het letterlijke eindoordeel van het Hof is als volgt:

“Artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling in beginsel niet van toepassing is op leveringen van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al is op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend en naar behoren vastgesteld en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst. In omstandigheden als in het hoofdgeding kan die vrijstelling echter worden toegepast indien de eigendom van de betrokken goederen ten vroegste op het ogenblik waarop de exploitanten van de schepen voor de vaart op volle zee de macht verkregen om feitelijk als een eigenaar over die goederen te beschikken, aan die tussenpersonen is overgedragen in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.”

⁹⁶ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 42.

⁹⁷ HvJ EU 18 juli 2013, zaak C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486 (Evita-K), V-N 2013/49.16, r.o. 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

4.1.3 Interpretatie van het FBK-arrest

Mijns inziens begint het Hof, in het licht van de wettelijke bepalingen die ik in hoofdstuk 3 heb behandeld, haar beoordeling van het geschil heel logisch. Hierbij focus ik alleen op het deel van het arrest over de beoordeling van de levering aan de tussenpersoon.

In de voorliggende feiten is sprake van een in eigen naam handelende tussenpersoon. Dit doet de vraag rijzen of deze tussenpersoon ook echt een commissionair is. In de conclusie van A-G Sharpston wordt melding gemaakt van een gebrek aan informatie betreffende de exacte details van de transacties en de verhoudingen tussen de betrokken tussenpersonen en de eigenaars of exploitanten van de betrokken zeeschepen.⁹⁸ Zij is echter niet van mening dat dit informatietekort van zodanige aard is dat het Hof de gestelde vragen niet zou kunnen beantwoorden. Ze stelt dat het mogelijk is dat de afspraken tussen de diverse tussenpersonen en exploitanten onderling verschillen. Wel is duidelijk dat de tussenpersoon na zijn aankoop van de brandstof bij FBK deze aan de exploitant moet verkopen en, zoals ieder weldenkend ondernemer, aan deze gang van zaken enige winst wenst over te houden. Dit kan hij bereiken door bijvoorbeeld de brandstof eenvoudig tegen een hogere prijs te verkopen of door deze tegen dezelfde prijs te verkopen en daarnaast een vergoeding voor administratieve, commerciële en financiële diensten in rekening te brengen. Mijns inziens kwalificeert, zoals we gezien hebben in paragraaf 3.3.2, ofwel deze winstmarge ofwel de apart in rekening gebracht vergoeding als de 'commissie' die vereist is voor 'de koop of verkoop in commissie' van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn.⁹⁹ Daarnaast is het volgens de A-G niet in geschil dat de tussenpersonen bij de inkoop en de verkoop van de brandstof handelden op eigen naam en niet slechts als vertegenwoordigers van de exploitanten of als makelaars die het contact tussen beide partijen tot stand brachten.¹⁰⁰

Het wordt nergens expliciet gezegd, maar mijns inziens hebben we het in deze zaak dus echt over een commissionair. Het Hof volgt deze redenering ook in punt 31 en verder. Het Hof noemt zelf de commissionairsbepaling van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn. Daaropvolgend stelt het Hof dat de levering aan de op eigen naam handelende tussenpersoon moet worden onderscheiden van de levering aan de exploitant en dus vindt de levering aan de tussenpersoon niet plaats in de laatste handelsfase en is de vrijstelling niet van toepassing. Dit aangezien de tussenpersoon wordt geacht de goederen te kopen om ze aan een derde door te verkopen.

Het lijkt dus alsof de commissionairsbepaling van toepassing is en sprake is van twee afzonderlijke leveringen. Vanaf punt 47 van het arrest gaat het Hof echter een andere weg in. Het Hof betwijfelt of de macht om over de brandstof te beschikken überhaupt wel wordt overgedragen aan de tussenpersoon. Argumenten hiervoor moeten worden gezocht in het feit dat de brandstof rechtstreeks door FBK in de scheepstanks van de zeeschepen is geladen én dat de factuur pas daarna naar de tussenpersoon kon worden gezonden, omdat de hoeveelheid brandstof pas kon worden bepaald nadat deze was geladen. Het eindoordeel van het Hof is dan ook dat indien de overdracht van de eigendom pas na het laden van de brandstof in het zeeschip is overgegaan, voor de btw

⁹⁸ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 17 en 25.

⁹⁹ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113.

¹⁰⁰ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 25.

sprake is van een levering van FBK aan de scheepsexploitant en niet van een levering aan de tussenpersoon.

Dit oordeel van het Hof lijkt in te gaan tegen de wettelijke behandeling betreffende de commissionair. Het Hof lijkt eerst te stellen dat sprake is van twee leveringen op basis van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn, de uitzondering op de hoofdregel. Daarna gaat het Hof toch toetsen of de macht om over de brandstof te beschikken is overgegaan, de daadwerkelijke hoofdregel.

Er is een fictie in de Btw-richtlijn gecreëerd op basis waarvan de overdracht in gevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie óók aangemerkt wordt als een levering. Het Hof stelt echter dat, nadat het reeds vermeld heeft dat de situatie voldoet aan de uitzondering op de hoofdregel, een levering toch niet erkend wordt op basis van de hoofdregel. Het Hof lijkt voorbij te gaan aan het feit dat de commissionaarsbepaling *bij fictie* twee leveringen creëert en dat dus niet getoetst dient te worden of de macht over de goederen wordt overgedragen.

Ook Van Norden is van mening dat door het gebruik van het woord 'naast' in artikel 14, lid 2 Btw-richtlijn blijkt dat de overdracht van goederen op basis van een commissieovereenkomst niet, althans niet in alle gevallen, direct kwalificeert als overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken. De macht om over een goed te kunnen beschikken als eigenaar hoeft dus ook niet over te gaan. Volgens hem hebben de makers van de Btw-richtlijn er geen twijfel over laten bestaan dat de overdracht van een goed ingevolge een commissieovereenkomst een levering is.¹⁰¹

Het Hof gaat bij het arrest mijn inziens volledig voorbij aan het feit dat de commissionaarsbepaling bij fictie kwalificeert als een levering. Het is mijns inziens niet juist om een situatie waar sprake is van een commissionair de transactie te toetsen aan de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Deze redenering ligt namelijk niet in lijn met de wet. Om meer inzicht te verkrijgen in deze uitspraak van het Hof onderzoek ik in de volgende paragraaf wat eerdere beslissingen van het Hof zijn geweest met betrekking tot de commissionair of een directe levering.

4.2 Overige jurisprudentie betreffende de commissionair

Om het FBK-arrest in het juiste licht te kunnen zien, zal, naast de wettelijke bepalingen, de aan dit arrest voorafgaande jurisprudentie met betrekking tot de commissionair en goederenleveringen moeten worden bestudeerd. De zaak die het meest met het FBK-arrest gemeen heeft, is de zaak Auto Lease Holland.¹⁰² Op dit arrest ga ik hierna uitgebreid in. Vervolgens behandel ik overige relevante jurisprudentie.

4.2.1 Auto Lease Holland

De eerste zaak die ik behandel is Auto Lease Holland (hierna: 'ALH'). Zowel in FBK als in ALH is het namelijk zo dat sprake is van een brandstoflevering waarbij het Hof het noodzakelijk achtte de juridische levering via de tussenpersoon niet te volgen en in plaats daarvan een directe levering aan te merken door de leverancier aan de consument.

4.2.1.1 De feiten

ALH is een leasemaatschappij die aan haar klanten motorvoertuigen ter beschikking stelt. Bovendien biedt zij de lessee (de leasener) de mogelijkheid om met haar een overeenkomst voor

¹⁰¹ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 477.

¹⁰² HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.

brandstofadministratie af te sluiten. De lessee ontvangt dan een zogenoemde ALH-Pass en een brandstofkaart van het Duitse kredietkaartenbedrijf DKV. Op die kaart staat ALH aangeduid als klant. De lessee kan met deze kaart op naam en voor rekening van ALH het geleaste voertuig voltanken en op gezette tijden olieproducten kopen. De lessee betaalt elke maand een twaalfde van de totale vermoedelijke jaarlijkse brandstofkosten aan ALH. Aan het einde van het jaar wordt op basis van het werkelijke verbruik afgerekend. Bovendien betaalt de lessee een vergoeding voor de brandstofadministratie aan ALH.

In het geding was het teruggaafverzoek van ALH van Duitse btw. De prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof was als volgt:

“Wanneer een lessee de geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, is er dan sprake van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee, en moet deze levering worden belast op de in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG bedoelde plaats van levering, of gaat de 'doorlevering' op in de volgens artikel 9 van richtlijn 77/388/EEG te belasten dienst van de lessor?”¹⁰³

4.2.1.2 Beoordeling door het Hof

De vraag is op te delen in twee aparte vragen. De eerste vraag betreft de uitleg van artikel 5 Zesde richtlijn, het huidige artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Is sprake van een levering van de lessor aan de lessee wanneer deze laatste de leaseauto aan de pomp voltankt? Daarnaast rijst de vraag of eerst brandstof aan ALH is geleverd door de aardoliemaatschappijen, dan wel of deze maatschappijen de brandstof rechtstreeks hebben geleverd aan de lessee. Is dit laatste het geval, dan is de vraag hoe de doorlevering van ALH aan de lessee moet worden gekwalificeerd, zonder voorwerp.

De tweede vraag rijst enkel wanneer de aardoliemaatschappijen de brandstof aan ALH hebben geleverd. Dan moet namelijk worden uitgemaakt of de doorlevering van ALH aan de lessee een afzonderlijke prestatie is of niet. De brandstofadministratie is immers een extra optie naast de lease van het motorvoertuig (in dit arrest een dienst) en de vraag is of de brandstoflevering opgaat in de leasediens.

Het Hof baseert zich in zijn oordeel op het reeds besproken arrest SAFE¹⁰⁴ waarin is bepaald dat het begrip ‘levering van een goed’ niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door nationaal recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. Volgens het Hof staat vast dat de lessee over de brandstof kan beschikken als ware hij eigenaar. Hij tankt namelijk direct aan de pomp en ALH heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt.

Daarnaast is volgens het Hof de overeenkomst over brandstofadministratie geen overeenkomst inzake de levering van brandstof, maar meer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop van de brandstof. ALH koopt de brandstof niet om deze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop wordt door de lessee zelf verricht. Deze kiest immers zelf de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop. ALH handelt ten opzichte van de lessee in feite als

¹⁰³ HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, r.o. 20.

¹⁰⁴ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271, r.o. 7 en 8.

kredietverstrekker. Het Hof oordeelt dan ook dat sprake is van een directe levering van de aardoliemaatschappij aan de lessee. Gezien het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord door het Hof.

4.2.1.3 Interpretatie

Het ALH-arrest wordt vaak genoemd in één adem met het FBK-arrest.¹⁰⁵ Beide zaken hebben betrekking op de levering van brandstof en in beide zaken wordt door het Hof een directe levering aangemerkt. In het ALH-arrest is door het Hof voor het eerst de tussenpersoon overgeslagen in de transactieketen. Toen werd gedacht dat het ALH-arrest een specifieke oplossing betrof voor een uitzonderlijke situatie.¹⁰⁶ Nu, na het FBK-arrest, is het dus niet meer zo uitzonderlijk om de tussenpersoon buiten de transactieketen te plaatsen. Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden zijn echter van mening dat dit niet de standaardbehandeling is van ketentransacties.¹⁰⁷

Maar wat maakt de situatie in het ALH-arrest, en het FBK-arrest, zo bijzonder? ALH is een tussenpersoon die op eigen naam en voor eigen rekening handelt. Hij is dus geen commissionair, deze handelt namelijk op eigen naam, maar niet voor eigen rekening. De fictie van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn is dus niet op ALH van toepassing. Enkel de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn (het toenmalige artikel 5 Zesde richtlijn) kan van toepassing zijn. De macht om over het goed te beschikken als eigenaar wordt volgens het Hof rechtstreeks overgedragen van de oliemaatschappijen aan de lessee, omdat de lessee zelf vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop kiest. ALH heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt.

Mijns inziens is er een verschil in de manier waarop in het FBK-arrest en het ALH-arrest de brandstof bij de eindgebruiker terecht komt. Bij het ALH-arrest is van doorslaggevende waarde het feit dat de lessee zelf vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop kiest. Bij FBK is dit toch net even anders. De lessee van ALH rijdt wanneer het hem of haar uitkomt langs een tankstation en tankt daar zelf de auto geheel of gedeeltelijk vol met een brandstof naar keuze, ofwel de Euro 95 E5, de Super E10, de Euro 98, enz. Voor een zeeschip als in het FBK-arrest is dat allemaal niet zo simpel, hetgeen ook blijkt uit de feitenbeschrijving van de A-G.¹⁰⁸ Een scheepsexploitant neemt contact op met zijn tussenpersoon en omschrijft daarbij zijn schip, de (bij benadering) benodigde hoeveelheid brandstof en de haven waar het schip zal liggen en waar de bevoorrading plaats zal vinden. De tussenpersoon selecteert vervolgens een leverancier (in dit geval FBK) en plaatst een order voor de aan boord van het schip te leveren brandstof. De door de tussenpersoon geplaatste order bevat een opgave van zowel de kwaliteit, onder andere afhankelijk van milieuwetgeving over onder andere zwavelgehalten,¹⁰⁹ en de hoeveelheid van de te leveren brandstof. De werkelijk geleverde

¹⁰⁵ J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3; M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11 en A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167.

¹⁰⁶ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113.

¹⁰⁷ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113.

¹⁰⁸ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 21 en verder.

¹⁰⁹ Door Internationale Maritieme Organisatie (IMO), zijn beperkingen van het zwavelgehalte in stookolie opgesteld voor zeeschepen. Daarnaast zijn specifieke gebieden aangewezen als Emission Control Areas

hoeveelheid brandstof kan hiervan afwijken (volgens FBK tot wel 10%), afhankelijk van meerdere factoren waarvan onder andere de stand van de tank van het schip op het moment van levering en de weersomstandigheden.

Mijns inziens zijn dit twee verschillende situaties. ALH doet mijns inziens, inderdaad zoals het Hof oordeelt, in de hoofdzaak een kredietverstrekking naar de lessee. De tussenpersoon in het FBK-arrest heeft een grotere rol in fysieke levering van het goed. Exploitanten hebben waarschijnlijk niet in elke haven contacten met leveranciers en leveranciers kunnen onwillig zijn om brandstof te leveren bij het ontbreken van zekerheid over de kredietwaardigheid van de exploitant.¹¹⁰ De gewenste brandstof wordt besteld en naar aanleiding daarvan vervoerd naar de plek waar het zeeschip zal aanleggen. De exacte hoeveelheid brandstof is niet zeker, maar is bij benadering bepaald. Dit is logisch, want het is niet bekend van een zeeschip dat nu langs de kust van Afrika vaart en volgende week in Litouwen wordt volgetankt, hoe leeg de tank dan zal zijn. Het brandstofverbruik van een schip is immers niet alleen afhankelijk van de af te leggen afstand, maar ook van golfstromen en weersomstandigheden en daarom slechts bij benadering te voorspellen.

Het vraagstuk in kwestie blijft, ondanks de verschillen in de situatie, of de macht om over het goed te beschikken als eigenaar van het goed is overgedragen aan de tussenpersoon. Volgens het Hof in het FBK-arrest heeft de tussenpersoon pas de mogelijkheid om de juridische eigendom over te dragen aan de exploitant, wanneer de exploitant reeds in staat is gesteld door de leverancier om over het goed te beschikken als ware hij eigenaar. In paragraaf 3.2.1 is reeds ter sprake gekomen dat zowel *de jure* (juridisch eigendom) als *de facto* (economische eigendom) de macht om over het goed te beschikken moet overgaan. Volgens Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden is hetgeen de situatie in het ALH-arrest en het FBK-arrest zo bijzonder maakt, dat de tussenpersoon geen andere mogelijkheid had dan de verkregen juridische eigendom over te dragen aan de persoon die al door de leverancier in de mogelijkheid was gesteld om over het goed te beschikken als ware hij eigenaar.¹¹¹ De exploitant/de lessee krijgt namelijk *de facto* de beschikkingsmacht op het moment dat de brandstof in de brandstoftank terecht komt. Dit blijkt ook uit de conclusie van de A-G.¹¹² De tussenpersoon krijgt daarna pas de juridische eigendom. Bij FBK is dit het geval omdat de brandstofhoeveelheid pas gefactureerd kan worden, nadat deze al is afgeleverd op/in het schip van de exploitant. De tussenpersoon kan niets anders dan de juridische eigendom overdragen aan degene die de brandstof al heeft. Van belang is hierbij dat in deze context sprake is van een overdracht van de macht, een levering in de zin van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Voor de commissairsbepaling is deze machtsoverdracht mijns inziens niet vereist.¹¹³

waarvoor nog strengere eisen gelden wanneer daar gevaren wordt, onder andere de Noordzee. Zie voor meer informatie www.imo.org en specifiek [http://www.imo.org/en/OurWork/Environment/PollutionPrevention/AirPollution/Pages/Sulphur-oxides-\(SOx\)-%E2%80%93-Regulation-14.aspx](http://www.imo.org/en/OurWork/Environment/PollutionPrevention/AirPollution/Pages/Sulphur-oxides-(SOx)-%E2%80%93-Regulation-14.aspx).

¹¹⁰ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 22.

¹¹¹ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113 en 114.

¹¹² A-G Sharpston 5 maart 2015, Zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 42 tot en met 44.

¹¹³ Zie paragraaf 3.3.2.

Kortom, in gevallen waarbij de leverancier de klant van de tussenpersoon onherroepelijk in de positie brengt om over de goederen te beschikken als eigenaar voordat de leverancier de goederen verkoopt en factureert aan de tussenpersoon, verandert dit de volledig transactieketen en de positie van de tussenpersoon.¹¹⁴

4.2.2 Reizigersbagage-arrest

Het reizigersbagage-arrest¹¹⁵ is een arrest gewezen door de Hoge Raad over de commissionairsbepaling van artikel 3, lid 6 Wet OB.

4.2.2.1 De feiten

Belanghebbende is een B.V. die een concept heeft ontwikkeld om het doen van belastingvrije inkopen in Nederland, van buiten de Europese Unie woonachtige reizigers te vergemakkelijken, 'tax-free shopping'. Dit proces gaat als volgt. Een buiten de EU woonachtig persoon (hierna: 'de reiziger') kan zich registreren op de website van belanghebbende. Met deze registratie sluit de reiziger een overeenkomst met belanghebbende. Op basis van deze overeenkomst is de reiziger gevolmachtigd aankopen doen 'in en op naam' van belanghebbende. De reiziger moet er zorg voor dragen dat hij bij zijn aankopen van de leverancier (winkelier) een factuur ontvangt op naam van belanghebbende. De reiziger betaalt de op de factuur vermelde vergoeding van het aangekochte goed inclusief omzetbelasting. Vervolgens kan de reiziger de gekochte aankopen registreren op de website van belanghebbende en hij ontvangt hier een vergelijkbare nota betreffende de geleverde goederen. Op deze nota staan de gekochte goederen voor de door de winkelier in rekening gebrachte prijs, exclusief omzetbelasting, maar vermeerderd met een 'opslag' (een percentage van de winkelprijs). De reiziger laat daarna bij het verlaten van de EU de nota door de douane afstempelen voor uitvoer en zendt de afgestempelde nota met de factuur van de winkelier naar belanghebbende. Nadat belanghebbende alle documenten heeft ontvangen, betaalt zij aan de reiziger het, op de nota vermelde, verschil tussen de door de reiziger betaalde prijs en de door haar in rekening gebrachte verkoopprijs.

Door middel van deze constructie kan belanghebbende met toepassing van artikel 24, lid 2 Wet OB, in samenhang met artikel 146, lid 1, letter b) en artikel 147 Btw-richtlijn, de betaalde btw terugvragen.

4.2.2.2 Beoordeling

Het Hof (Hof Amsterdam) moest oordelen of de hierboven beschreven transactie is aan te merken als een commissionairstransactie in de zin van artikel 3, lid 6 Wet OB. Het Hof oordeelde dat dit niet het geval is. Belanghebbende, de vermeende commissionair, heeft namelijk niet bij de winkelaankopen gehandeld op order en voor rekening van de klant. Volgens het Hof heeft de klant zelf in de winkel de keuze gemaakt om over te gaan tot het voor eigen rekening aankopen van de door hem of haar gewenste producten en deze ook onmiddellijk betaald.

Volgens het Hof komt ook de koop of verkoop in commissie van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn, de richtlijnbeepaling waarmee artikel 3, lid 6 Wet OB in overeenstemming moet worden uitgelegd, niet overeen met het gegeven dat de opdrachtgever van de commissionair zelf namens de commissionair handelt zonder dat deze van tevoren een order tot koop of verkoop aan de

¹¹⁴ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 113 en 114.

¹¹⁵ HR 19 september 2014, zaak 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241.

commissionair heeft gegeven. De klant maakt zelf de keuze tot aankoop en geeft hier ook zelf direct gevolg aan. Dit betekent dat hij niet van tevoren een order tot aankoop aan belanghebbende heeft gegeven.

A-G Van Hilten concludeert anders. Volgens haar zou het zo kunnen zijn dat de reiziger ter plekke in de winkel aan de opdrachtnemer (de commissionair) heeft verteld wat op dienst naam voor haar moest worden aangeschaft.¹¹⁶ Ook is feit dat de reiziger zelf de winkelier betaalt vormt volgens haar geen belemmering voor de toepassing van artikel 3, lid 6 Wet OB. De rechtsbetrekking tussen leverancier en afnemer is volgens haar immers doorslaggevend, niet wie de betaling heeft verricht.¹¹⁷

De Hoge Raad heeft echter het beroep in cassatie ongegrond verklaard en volgt de uitspraak van het Hof. De conclusie van de A-G wordt niet gevolgd.

4.2.2.3 Interpretatie

Uit het arrest blijkt dat volgens de Hoge Raad geen sprake kan zijn van een koop of verkoop in commissie wanneer *“de opdrachtgever van de commissionair zelf namens de commissionair handelt zonder van te voren een order tot koop of verkoop aan de commissionair te hebben gegeven”*¹¹⁸. Uit deze zaak blijkt dat, ook vanuit de optiek van de richtlijn, vereist is dat sprake is van een daadwerkelijke order op basis waarvan de commissionair handelt. Is er voorafgaande aan de handeling geen order van de klant, dan is geen sprake van een aankoop in commissie.

De commissionair in de FBK-zaak handelt wel in opdracht van de exploitanten van de zeeschepen. Of deze opdracht ook kwalificeert als een order tot koop of verkoop kan in twijfel getrokken worden. Dit onderzoek ik nader in hoofdstuk 5.

4.2.3 Henfling

De zaak Henfling¹¹⁹ is een zaak over de commissionair bij diensten. Ondanks dat deze zaak niet rechtstreeks betrekking heeft op een goederencommissionair wordt deze zaak in de literatuur gezien als de bevestiging dat in zowel artikel 14, lid 2, onder c) als in artikel 28 Btw-richtlijn sprake is van twee opeenvolgende identieke leveringen¹²⁰.

4.2.3.1 Feiten

Tiercé Franco-Belge SA (hierna: ‘TFB’) is een vennootschap die weddenschappen organiseert, met name op paardenwedrennen in België. Voor deze wedactiviteiten beschikt TFB over een netwerk van plaatselijke wedkantoren met zelfstandige exploitanten. De exploitanten van deze wedkantoren moeten inzetten van de gokkers verzamelen, weddenschappen registreren, deelnamebewijzen uitreiken en de winst uitbetalen. Elke zelfstandige exploitant heeft een ‘commissiecontract’ gesloten met TFB.

TFB stelt een lokaal en apparatuur ter beschikking van de exploitant, neemt de woonverzekering voor zijn rekening en zorgt voor de installatie en het onderhoud van het uithangbord. De

¹¹⁶ A-G Van Hilten 8 oktober 2013, zaak 12/05005, ECLI:NL:PHR:2013:1139, BNB 2014/241, punt 7.14.

¹¹⁷ A-G Van Hilten 8 oktober 2013, zaak 12/05005, ECLI:NL:PHR:2013:1139, BNB 2014/241, punt 7.16.

¹¹⁸ HR 19 september 2014, zaak 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241, r.o. 3.3.

¹¹⁹ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17. Pierre Henfling was een van de curatoren van de failliete boedel van TFB.

¹²⁰ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 112. Zie ook paragraaf 3.3.2.

exploitanten zijn, naast de verplichting om het reglement na te leven, zowel vrij om alle soorten weddenschappen aan te nemen waarvoor zij volgens de wet of volgens mandaat toe gemachtigd zijn, als vrij om een weddenschap geheel of gedeeltelijk te weigeren, zonder dat zij die weigering moeten verantwoorden. Een winnende gokker kan zijn winst alleen incasseren bij de zelfstandige exploitant bij wie hij zijn weddenschap is aangegaan.

De exploitant ontvangt een commissieloon, bestaande uit een percentage van de inzetten na aftrek van de uitbetalingen. Op de deelnamebewijzen staan zowel de gegevens van de zelfstandige exploitant, zoals naam, handelsregisternummer en het btw-nummer, en de naam van TFB.

De activiteiten van TFB zijn vrijgesteld van btw op basis van de weddenschapvrijstelling van artikel 13, onder B, sub f) Zesde richtlijn (het huidige artikel 135, onder i) Btw-richtlijn). De prejudiciële vraag is of diensten door een commissionair, die handelt op eigen naam maar voor rekening van een opdrachtgever die de in het hiervoor genoemde artikel 13, onder B, sub f) bedoelde diensten organiseert, van belasting worden vrijgesteld.

4.2.3.2 Beoordeling door het Hof

Indien een tussenpersoon op eigen naam handelt, betekent dit volgens het Hof dat tussen de gokker en de onderneming (TFB) voor wier rekening de marktdeelnemer (de zelfstandige exploitant) als tussenpersoon handelt geen rechtstreekse verhouding ontstaat, maar wel tussen deze marktdeelnemer en de gokker enerzijds en tussen deze marktdeelnemer en deze onderneming anderzijds.

In artikel 6, lid 4 Zesde richtlijn (artikel 28 in de huidige Btw-richtlijn) is bepaald dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht. Volgens het Hof creëert deze bepaling een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. De exploitant van het wedkantoor wordt in eerste instantie geacht de diensten van TFB te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan zijn klant te verstrekken. Dit heeft tot gevolg dat voor de toepassing van de btw de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair, hun respectieve rol als dienstverrichter en uitbetaler, fictief worden omgekeerd.¹²¹

Volgens het Hof is artikel 6, lid 4 Zesde richtlijn opgenomen in het hoofdstuk 'belastbare handelingen' van de Zesde richtlijn en is het in zodanige algemene bewoordingen geformuleerd zonder enige beperking van de werkingssfeer of draagwijdte, dat de door artikel 6, lid 4 Zesde richtlijn in het leven geroepen fictie ook de toepassing van de btw-vrijstellingen van de Zesde richtlijn betreft. Als de verrichte dienst waarbij een commissionair als tussenpersoon handelt van btw is vrijgesteld, dan is deze vrijstelling vervolgens eveneens van toepassing op de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair.¹²²

Of de zelfstandige exploitant in deze zaak ook echt een commissionair is, dient door de nationale rechter te worden getoetst aan de hand van alle gegevens van de zaak. De aard van de contractuele verplichtingen van de betrokken ondernemer jegens zijn klanten is hiervoor van belang.¹²³ Ook moet

¹²¹ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 34 en 35.

¹²² HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 36.

¹²³ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 40.

aan de hand van alle gegevens van de zaak worden onderzocht of door de zelfstandige exploitant bij inzameling van de weddenschappen daadwerkelijk op eigen naam wordt gehandeld.¹²⁴

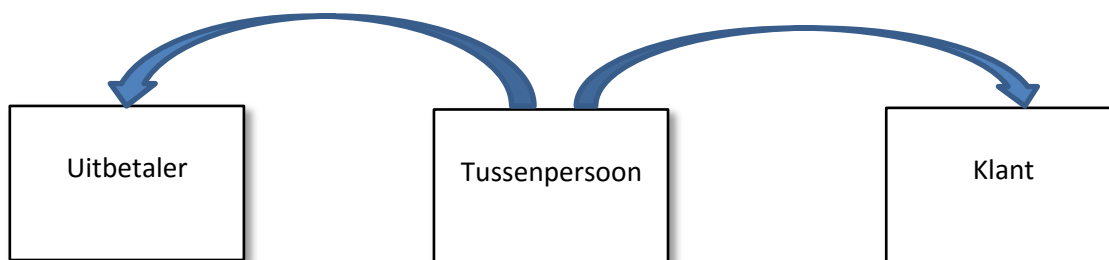
4.2.3.3 Interpretatie

In het arrest wordt door het Hof uitspraak gedaan over de werking van het huidige artikel 28 Btw-richtlijn over de commissionair bij diensten. Er moet sprake zijn van een op eigen naam, maar voor rekening van een derde handelende tussenpersoon. Voor de bepaling of een commissionair ook echt op eigen naam handelt, biedt het Hof hier een aantal handvatten. Allereerst wordt gesteld dat de contractuele bepalingen van het 'commissiecontract' van groot belang zijn, maar niet het enige toetsingskader. De daadwerkelijke situatie in de praktijk is wat er toe doet. De door het Hof genoemde handvatten om het op eigen naam handelen te toetsen zijn weliswaar in het arrest van toepassing op de commissionair bij diensten, maar kunnen mijns inziens ook een richtsnoer zijn voor leveringen van goederen door een commissionair.

Daarnaast wil ik opmerken dat in het arrest wordt gesteld dat de vrijstelling in kwestie ook van toepassing is op de levering aan de commissionair. Dit omdat de formulering van artikel 6, lid 4 Zesde richtlijn zonder beperking is van de werkingssfeer of draagwijdte en de fictie daardoor ook van toepassing is op de betreffende vrijstellingen. Hier wordt wel de kanttekening bij gemaakt dat de vrijstelling voor weddenschappen vergeleken met andere vrijstellingen geen specifieke kenmerken vertoont die een beperking van de werkingssfeer van de commissieaarsbepaling en uitsluiting van de weddenschappen zouden rechtvaardigen. Deze redenering is niet van toepassing op de vrijstelling van de bevoorrading van zeeschepen van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn. Deze is alleen van toepassing op de laatste handelsschakel.¹²⁵ Deze vertoont immers wel kenmerken die een beperking van de werkingssfeer rechtvaardigen, deze vrijstelling is namelijk een uitvoervrijstelling. Om te waarborgen dat daadwerkelijk sprake is van uitvoer kan deze vrijstelling alleen van toepassing zijn op de laatste schakel, zoals ook is gebleken uit het FBK-arrest.

4.2.4 Alternatieve theorie

Het Henfling-arrest kan gelezen worden als de bevestiging dat bij een commissionairstransactie sprake is van twee fictieve identieke diensten die achtereenvolgend worden verricht. In het arrest kan echter ook een andere rechtstoepassing worden gelezen. In het arrest staat namelijk dat de twee achtereenvolgende leveringen tot gevolg hebben dat in de rechtsverhoudingen tussen de dienstverrichter en uitbetaler de rollen fictief worden omgekeerd voor de toepassing van de btw.¹²⁶ Zonder toepassing van de commissieaarsbepaling verricht de tussenpersoon bemiddelingsdiensten, enerzijds aan de uitbetaler en anderzijds aan de klant. Dit zit er als volgt uit:

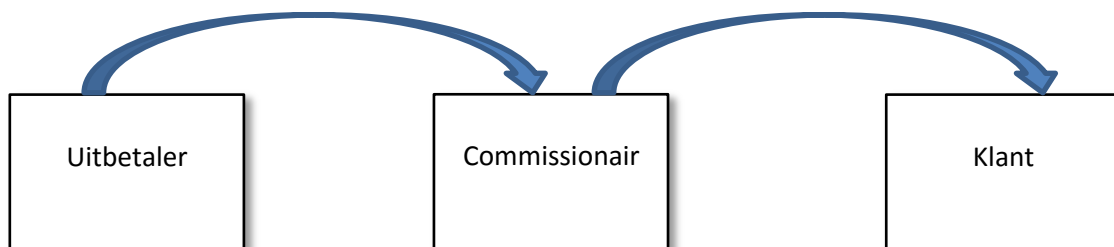


¹²⁴ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 42.

¹²⁵ HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262 (Velker International Oil Company Ltd NV), V-N 1990, p.2212, r.o. 22.

¹²⁶ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 35.

Wanneer de commissioidsregeling van artikel 28 Btw-richtlijn wordt toegepast worden bij fictie twee diensten verricht, eerst een aan de commissioid en vervolgens een door de commissioid. In het Henfling-arrest staat dat de rollen van de dienstverrichter en de uitbetaler fictief worden omgekeerd voor de toepassing van de btw (ten opzichte van de eerste situatie), dus:



Dat de commissioidsbepaling voor diensten er voor zorgt dat twee achtereenvolgende identieke leveringen plaatsvinden was al bekend vóór het Henfling-arrest.¹²⁷ In tegenstelling tot wat uit de literatuur blijkt kan het Henfling-arrest dus worden gezien als de expliciete bevestiging van de twee opeenvolgende leveringen op basis van de commissioidsbepaling, dit was immers al bekend, maar ook als nieuwe toelichting dat de dienst die eigenlijk door de commissioid wordt verricht nu fictief aan de commissioid wordt verricht.

Dit zou dan betekenen dat door de werking van artikel 28 Btw-richtlijn niet twee opeenvolgende diensten gecreëerd worden, maar dat reeds sprake was van twee diensten en enkel bij een van die diensten de rollen binnen de rechtsverhouding voor de omzetbelasting worden omgekeerd. Als dit zou worden toegepast op de commissioidsbepaling bij de levering van goederen dan betekent dit dat artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn niet twee goederenleveringen creëert, maar slechts bij een van de leveringen de rechtsverhouding van die leveringen verandert.

Zoals ook Van Zadelhoff opmerkt lijkt de commissioidsbepaling voor de levering van goederen alleen een levering aan te nemen tussen de opdrachtgever en de commissioid.¹²⁸ De verhouding tussen de commissioid en de derde partij in de keten wordt in dit artikel niet geregeld. Dit zou dan betekenen dat deze laatst genoemde levering een reguliere levering in de zin van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn zou moeten zijn.

Bij een zuiver tekstuele interpretatie van artikel 14, lid 2, onder c) zou dit inderdaad het geval zijn. Volgens Van Norden leidt de bepaling echter ertoe, gelet op de toelichting bij het voorstel voor de Tweede richtlijn, het doel en de strekking van de commissioidsbepaling, dat toch twee leveringen plaatsvinden.¹²⁹ Het is volgens hem dan ook niet vereist dat voor de commissioidsbepaling de macht om over de goederen te kunnen beschikken moet worden overgedragen.¹³⁰ De commissioidsbepaling staat mijns inziens volledig los van de hoofdregel voor leveringen van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn.

¹²⁷ HR 22 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AV0580 (Kinderopvangarrest), BNB 2005/76, r.o. 3.4.1.

¹²⁸ B.G. van Zadelhoff, *“Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde”*, Deventer, 1992, p. 177.

¹²⁹ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 475.

¹³⁰ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 476.

4.3 Conclusie

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op het FBK-arrest en andere voor de commissionair relevante jurisprudentie.

In het FBK-arrest heeft het Hof geoordeeld dat de macht om over de brandstof te beschikken pas op zijn vroegst is overgegaan op de tussenpersoon op het moment dat de feitelijke beschikkingsmacht reeds geleverd was aan de scheepsexploitanten. Zoals aangegeven in paragraaf 4.1.3 acht ik de overwegingen van het Hof niet juist. Het Hof had naar mijn mening niet moeten toetsen aan artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Het Hof erkent namelijk zelf dat de tussenpersoon een commissionair is. Op basis van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn worden de goederen bij fictie geacht te zijn geleverd aan de commissionair en vervolgens door de commissionair. De macht om over het goed te beschikken als eigenaar is voor de commissionairsbepaling niet vereist. Als dit wel zo zou zijn, dan heeft de bepaling geen bestaansrecht. Want als de uitzondering gelijk is aan de hoofdregel, waar is dan de uitzondering voor nodig?

Het Hof beslist anders. Het Hof gaat ondanks dat lijkt te zijn voldaan aan de voorwaarden van de uitzondering, die bij fictie bepaalt dat de in kwestie zijnde overdracht kwalificeert als een levering van een goed, toch nog toetsen aan de hoofdregel. Om vervolgens op basis van die hoofdregel te stellen dat in het arrest geen sprake is van een levering van FBK aan de tussenpersoon, maar van FBK aan de exploitant. Argumenten voor de beslissing van het Hof moeten worden gezocht in het feit dat de brandstof rechtstreeks door FBK in de scheepstanks van de zeeschepen is geladen én dat de factuur pas daarna naar de tussenpersoon kon worden gezonden, omdat de hoeveelheid brandstof pas kon worden bepaald nadat deze was geladen. De tussenpersoon heeft dus nooit de macht gehad om over het goed te beschikken als ware hij eigenaar.

De redenering van het Hof over de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken in het FBK-arrest lijkt sterk op de redenering in het ALH-arrest. In beide gevallen wordt de brandstof door de leverancier rechtstreeks geleverd in de tank van de voertuigen van de lessee/de exploitant van het schip. Volgens Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden is hetgeen de situatie in het ALH-arrest en het FBK-arrest zo bijzonder maakt, dat de tussenpersoon geen andere mogelijkheid had dan het verkregen juridische eigendom over te dragen aan de persoon die al door de leverancier in de mogelijkheid was gesteld om over het goed te beschikken als ware hij eigenaar. De exploitant/de lessee krijgt namelijk de facto de beschikkingsmacht op het moment dat de brandstof in de brandstoftank terecht komt. De tussenpersoon kan niets anders dan de juridische eigendom overdragen aan degene die de brandstof al heeft.

Om de gevolgen van het FBK-arrest in kaart te brengen ga ik in hoofdstuk 5 eerst onderzoeken wat de gevolgen zijn van de uitspraak in het FBK-arrest voor de aan deze transactieketen deelnemende partijen. Daarna ga ik onderzoeken wat de precieze reden is geweest voor het Hof om géén levering aan en door een commissionair te zien in het arrest, maar een rechtstreekse levering van de leverancier aan de scheepsexploitanten. Deze exacte reden is van belang om te kunnen bepalen hoe ver de reikwijdte van het FBK-arrest gaat. Is het zo dat de commissionairsbepaling vereist dat de macht om als eigenaar over de goederen te kunnen beschikken moet worden overgedragen? Of is de commissionairsbepaling niet van toepassing volgens het Hof en gaat het Hof daarom toetsen aan de hoofdregel van artikel 14 Btw-richtlijn? Tot slot geef ik aanbevelingen aan de wetgever en de praktijk

over hoe zij mijns inziens om moeten gaan met de nieuwe situatie die het FBK-arrest voor de
commissionair heeft gecreëerd.

Hoofdstuk 5 Gevolgen FBK-arrest en aanbevelingen

In hoofdstuk 4 is het FBK-arrest besproken. De uitspraak van het Hof doet vragen rijzen over de toekomst van de commissiarsbepaling. In dit hoofdstuk ga ik in op de gevolgen die het FBK-arrest heeft, zowel voor de specifieke commissiars in het arrest zelf, als voor alle commissiarsstransacties. Daarna geef ik de gevolgen van het FBK-arrest voor de Nederlandse commissiars weer. Tot slot doe ik aanbevelingen, zowel voor de wetgever, als voor de praktijk.

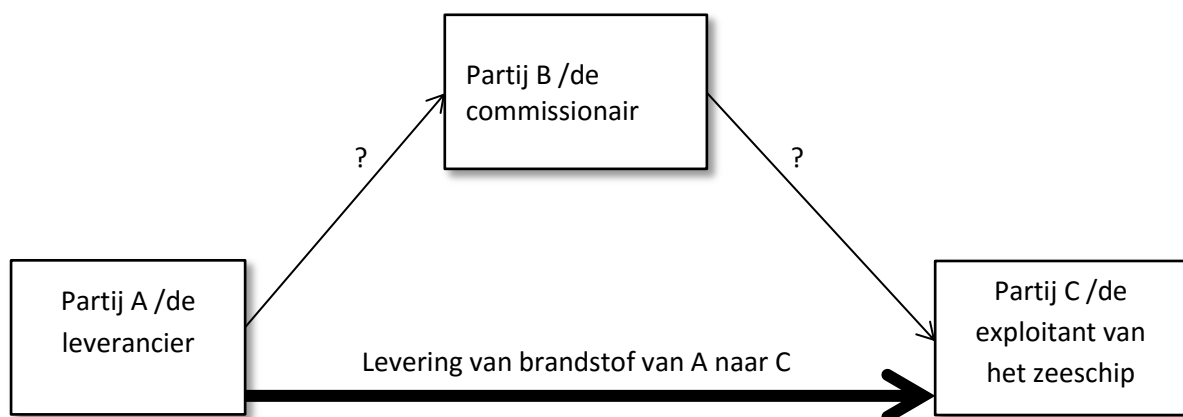
5.1 Gevolgen

In deze paragraaf breng ik de gevolgen van het FBK-arrest in kaart. Ik begin met de gevolgen voor de deelnemende partijen in het arrest zelf en de bijbehorende transacties. Vervolgens onderzoek ik de reikwijdte van het arrest. Met andere woorden, op welke andere commissiarsstransacties is de uitspraak van het Hof van toepassing? Ook onderzoek ik hierbij of de gevolgen voor commissiars op basis van de Wet OB anders zijn dan op basis van de Btw-richtlijn het geval is.

5.1.1 Gevolgen in FBK-arrest

In het FBK-arrest heeft het Hof geoordeeld dat een rechtstreekse levering plaatsvond van FBK (partij A) aan de exploitanten van het schip (partij C), omdat de commissiars/de tussenpersoon (partij B) op geen enkel moment in de transactieketen de beschikkingsmacht heeft gehad over het goed. Er rijst nu een aantal vragen;

- 1) Wat gebeurt tussen partij A en partij C?
- 2) De commissiars/de tussenpersoon doet nog steeds iets voor partij A en C (juridisch worden de goederen nog steeds via partij B geleverd), maar hoe kwalificeert dit voor de btw?



5.1.1.1 De levering tussen partij A en C

In de oude situatie stuurt A een factuur aan B en B vervolgens een factuur aan C. Volgens het Hof levert A echter rechtstreeks aan C. Partijen hebben om hun recht op aftrek te waarborgen een factuur nodig afkomstig van degene die de goederen heeft geleverd.¹³¹ Dit betekent dat A een factuur moet verstrekken aan C. B hield echter een marge over aan de via hem gedane zaken. In de

¹³¹ Zie paragraaf 3.3.1.

nieuwe situatie wordt onthuld wat de winstmarge is van B, aangezien A zijn oorspronkelijke prijs aan C factureert en waarschijnlijk niet op de hoogte is van de marge die B rekent.¹³²

Daarnaast is het zo dat A met meerdere tussenpersonen, commissionairs, dezelfde soort transacties aangaat als in het FBK-arrest.¹³³ Dit betekent dat A rechtstreeks levert aan alle exploitanten van zeeschepen waarmee hij op een gelijke wijze zaken doet als in het FBK-arrest. A handelt dus met meerdere tussenpersonen, deze tussenpersonen handelen weer met meerdere exploitanten. A moet aan al deze exploitanten de juiste facturen verstrekken. Dit betekent dat de administratieve lasten van A exponentieel zullen toenemen.

5.1.1.2 Wat is de prestatie van de tussenpersoon?

Ondanks dat sprake is van een directe levering van A aan C was deze transactie niet tot stand gekomen zonder inmenging van B. De vraag is nu wat de prestatie is van B en hoe deze kwalificeert voor de btw.

Volgens A-G Sharpston verricht B zeer zeker een nuttige dienst.¹³⁴ De exploitanten kennen immers niet in iedere haven een leverancier van brandstof. Daarnaast kan het zijn dat een leverancier niet gewillig is om brandstof te leveren vanwege het ontbreken van zekerheid over de kredietwaardigheid van de exploitant. Door tussenkomst van B, die regelmatig zaken doet met beide partijen kan de transactie wel tot stand komen. Wanneer deze namelijk wel voldoende vertrouwen heeft in de kredietwaardigheid van de exploitant kan deze besluiten de leverancier te betalen. B zorgt dus voor centralisering van transacties en verzorgt de financiële aspecten van de transactie. Een dienst waar dus zowel A als C profijt van heeft.

Wanneer op deze wijze wordt gekeken naar de prestaties van B zijn deze mijns inziens aan te merken als diensten. Op basis van artikel 24 Btw-richtlijn is elke handeling die geen levering van een goed is een dienst. B verricht dus enerzijds een dienst aan A, anderzijds een dienst aan C. De commissie die B in de oude situatie ontving voor de doorverkoop van de brandstof moet hij nu splitsen in een deel dat hij toerekent aan A en een deel aan C. Diensten aan ondernemers zijn op basis van artikel 44 Btw-richtlijn belast daar waar de afnemer van de dienst is gevestigd of waar deze zijn vaste inrichting heeft. Is de afnemer gevestigd buiten het werkingsgebied van de Btw-richtlijn, en wordt de dienst niet verricht aan een in binnen dit gebied liggende vaste inrichting, dan valt de dienst buiten de reikwijdte van de btw. Valt deze dienst wel binnen de reikwijdte van de btw, dan zijn de diensten van B aan C vrijgesteld op basis van artikel 148, onder d) Btw-richtlijn, betreffende diensten die rechtstreeks worden verricht ten behoeve van de zeeschepen en hun lading, of op basis van artikel 164 Btw-richtlijn, specifieke door lidstaten te creëren regelingen met betrekking tot uitvoeractiviteiten. De ondernemer die deze diensten verricht is met betrekking tot deze vrijstellingen wel nog gerechtigd tot aftrek van btw op basis van artikel 169, onder b) Btw-richtlijn. Voor zover B diensten verricht voor A zijn deze niet onderworpen aan deze vrijstellingen. A is immers niet degene die gaat exporteren.

¹³² In de situatie van het FBK-arrest wordt een vrijstelling op de levering van A aan C toegepast. Aan C wordt dus geen btw in rekening gebracht, dus kan deze ook geen btw in aftrek brengen. Dit neemt echter niet weg dat in principe C een factuur dient te ontvangen van A.

¹³³ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 13.

¹³⁴ A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 22.

Een andere mogelijkheid is dat B toch goederen levert. Het Hof heeft in het verleden geoordeeld dat twee handelingen zo onlosmakelijk aan elkaar verbonden kunnen zijn, dat beide handelingen kunnen leiden tot een levering van een goed.¹³⁵ Enerzijds gaat dan de economische macht om over de goederen te beschikken van A rechtstreeks naar C en anderzijds is van A naar B naar C dan sprake van een overdracht van de 'lege huls' van de juridische eigendom.¹³⁶ Het is echter nog de vraag of deze overdracht van de 'lege huls' ook echt kan worden aangemerkt als de overdracht om van de macht om over een goed als eigenaar te kunnen beschikken. Als dit het geval is dan is de levering van B naar C vrijgesteld op basis van artikel 146, lid 1, onder b) Btw-richtlijn of artikel 164 Btw-richtlijn.¹³⁷

De mogelijkheid van twee leveringen is volgens het Btw-comité niet mogelijk in deze situatie.¹³⁸ In het paper, dat het Btw-comité heeft geschreven naar aanleiding van vragen over het FBK-arrest, stelt het comité dat het niet denkbaar is dat hetzelfde recht aan twee verschillende personen kan worden overgedragen. Het comité gaat hier echter voorbij aan het hierboven genoemde Centralan-arrest, want hier werd de macht om over het goed als eigenaar te beschikken eveneens overgedragen aan twee verschillende partijen.¹³⁹

Of in de situatie van het FBK-arrest sprake kan zijn van een levering van de 'lege huls' van de juridische eigendom is mijns inziens twijfelachtig. Het Centralan-arrest gaat over een verhuur en vervolgens verkoop van onroerend goed. Gezien de aard van onroerend goed is deze uitspraak mijns inziens niet van toepassing op de in de zaak geleverde brandstof. Het staat voor mij vast dat de prestaties van B zijn aan te merken als dienst.

Het Hof heeft met de uitspraak in het FBK-arrest meer neutraliteit willen creëren, maar dit is niet het effect dat de uitspraak heeft. A komt in dezelfde positie als andere brandstofleveranciers die zonder een tussenpersoon leveren aan exploitanten van een zeeschip door een directe levering van A naar C aan te merken. De levering via B belemmerde A immers om de vrijstelling van artikel 148 Btw-richtlijn te hanteren. In dit opzicht wordt partij A nu gelijk behandeld ten opzicht van andere leveranciers, de uitwendige neutraliteit neemt inderdaad toe.¹⁴⁰ A hoeft immers nu niet langer de gemaakte kosten voor het financieren van de kasvoorschotten voor het betalen van de btw in rekening te brengen aan haar afnemers. De prijzen die gehanteerd worden, zijn hierdoor niet langer 'onnodig' verhoogd. Het doel van de vrijstelling was immers het bevorderen van het internationale vervoer van goederen of mensen.¹⁴¹ Maar deze directe levering van A aan C brengt voor A vele extra (administratieve) verplichtingen met zich mee. Dit gaat ten koste van de inwendige neutraliteit.¹⁴² De heffing van de btw en het moeten voldoen aan de hierbij behorende verplichtingen werkt voor A verstorend.

¹³⁵ HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property Ltd), V-N 2005/61.19, r.o. 64-67.

¹³⁶ M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11, p. 14.

¹³⁷ M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11, p. 14.

¹³⁸ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314, p. 6.

¹³⁹ HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property Ltd), V-N 2005/61.19, r.o. 19-26.

¹⁴⁰ Zie paragraaf 2.3.2.

¹⁴¹ HvJ EU 4 mei 2017, zaak C-33/16, ECLI:EU:C:2017:339 (A Oy-II), V-N 2017/28.15, r.o. 37.

¹⁴² Zie voor een toelichting van het begrip inwendige neutraliteit paragraaf 2.3.1.

Anderzijds had het Hof dit ook op een andere manier kunnen bereiken. Namelijk door de toepassing van de vrijstelling ook op eerdere transacties toe te staan dan de laatste directe levering, mits de eindbestemming van de brandstof bekend is. Bij de vergelijkbare vrijstelling voor de levering van luchtvaartuigen was dit wel toegestaan in het arrest A Oy-I.¹⁴³ Zoals reeds besproken heeft het Hof anders geoordeeld in de FBK-zaak.¹⁴⁴ Het waarborgen van een uniforme toepassing is volgens het Hof niet mogelijk zonder afbreuk te doen aan de doelstelling van administratieve vereenvoudiging.¹⁴⁵ De vrijstelling is dus niet van toepassing in een eerdere handelsschakel. In het A Oy-II arrest kan de vrijstelling van artikel 148 onder d) wel op meerdere handelsschakels worden toegepast, omdat op het moment dat de in het geding zijnde hijsdiensten worden afgesproken, de bestemming ervan als vaststaand wordt beschouwd.¹⁴⁶ Een veilige toepassing van de vrijstelling is hierbij wel verzekerd zonder dat hiervoor maatregelen hoeven te worden ingevoerd.

Hier is sprake van spanning tussen enerzijds het neutraliteitsbeginsel en anderzijds het doelmatigheidsbeginsel. Het Hof wil ondernemers die dezelfde diensten verrichten op gelijke wijze de vrijstelling laten toepassen, dus zoveel mogelijk neutraliteit creëren. Dit mag echter niet ten koste gaan van de eenvoudige en juiste heffing van de btw, de doelmatigheid. Bij de levering van brandstof gaat de doelmatigheid voor de neutraliteit, terwijl bij de hijsdiensten uit het A Oy-II arrest de doelmatigheid niet in de weg staat aan toepassing van de vrijstelling op eerdere handelsfasen.

Een eenduidig antwoord op de vraag hoe de prestaties van de tussenpersoon, partij B, moeten worden gekwalificeerd is er niet. Deze onduidelijkheid creëert onzekerheid voor B. Een risico averse ondernemer wil problemen met de belastingdienst voorkomen en zal op een juiste manier aan zijn btw-verplichtingen willen voldoen. Dit gebrek aan rechtszekerheid bemoeilijkt dit. Zonder het raadplegen van deskundigen is de kans aanwezig dat de tussenpersoon onbedoeld te weinig of te veel belasting afdraagt, of misschien wel in het verkeerde land afdraagt. Dit kan leiden tot extra kosten of zelfs boetes voor B. Aan de andere kant kost het raadplegen van externe deskundigen ook geld. Door deze kosten zal voor verschillende tussenpersonen een verschillende belastingdruk ontstaan. Willen deze ondernemers toch een gelijke prijs ten opzichte van hun concurrenten hanteren, dan zal de omzetbelasting voor een aantal tussenpersonen gedeeltelijk gaan werken als een bedrijfsbelasting. Dit gaat ten koste van de economische neutraliteit.¹⁴⁷

5.1.2 Reikwijdte FBK-arrest

De vraag is welke ondernemers en welke transacties worden geraakt door de uitspraak van het Hof in het FBK-arrest. Op deze vraag is geen eenduidig antwoord te geven. Het arrest kan namelijk zo gelezen worden dat het andere ketentransacties raakt. Er zijn immers vele transacties waarbij de commissionair niet de macht heeft om over de goederen te beschikken als eigenaar. Als het arrest op deze manier geïnterpreteerd wordt, dan wordt de commissionairsregeling een zinledige bepaling.¹⁴⁸ Wanneer de uitzondering, de commissionairsbepaling, getoetst moet worden aan de hoofdregel, overgang van de beschikkingsmacht, dan wordt de uitzondering functieloos.

¹⁴³ HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-I), V-N 2012/42.14.

¹⁴⁴ Paragraaf 4.1.2.

¹⁴⁵ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 44.

¹⁴⁶ HvJ EU 4 mei 2017, zaak C-33/16, ECLI:EU:C:2017:339 (A Oy-II), V-N 2017/28.15, r.o. 34.

¹⁴⁷ Zie voor een nadere toelichting van het begrip economische neutraliteit paragraaf 2.3.2.1.

¹⁴⁸ M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11, p. 15.

Een brede interpretatie van het FBK-arrest zou een grote impact hebben op de praktijk, een te grote impact. Indien bij commissionairstransacties ook de macht om over de goederen te beschikken als eigenaar moet zijn overgedragen, gaat dit namelijk ten koste van de rechtszekerheid voor alle deelnemende partijen. De algemene mening in de literatuur is dan ook dat het FBK-arrest onjuist is¹⁴⁹ of beperkt moet worden uitgelegd.¹⁵⁰ Daarnaast zijn er auteurs die bij de bespreking van het FBK-arrest enkel aandacht besteden aan de consequenties van het arrest op de vrijstelling voor de levering aan zeeschepen.¹⁵¹ Argumenten hiervoor worden gevonden in het feit dat artikel 148, onderdeel a) Btw-richtlijn expliciet is vermeld in het dictum van het FBK-arrest. Het dictum is namelijk het belangrijkste deel van het arrest, omdat het dictum de daadwerkelijke beslissing van het Hof bevat.¹⁵² Een arrest vermeldt de overwegingen die voor verschillende rechters hebben geleid tot de uiteindelijke uitspraak, het dictum. Mogelijk liggen de overwegingen in een arrest niet met elkaar in lijn wanneer rechters het niet volledig eens waren. Hierdoor kan het zijn dat de redenering die een uitspraak moet rechtvaardigen cryptisch is omschreven, omdat zij de grootste gemene deler weergeven van de verschillende meningen.¹⁵³ Het dictum is daarom het belangrijkste deel van het arrest. Dit is namelijk hetgeen waar de rechters een consensus over bereikt hebben.

De uitspraak van het Hof in het FBK-arrest wordt ook wel aangeduid als incidentenpolitiek van het Hof.¹⁵⁴ De eigenlijke taak van het Hof is uitleg te geven aan Unierechtelijke begrippen, zodat deze in de lidstaten uniform worden toegepast. Volgens Lamers leiden de specifieke omstandigheden in een aanhangige zaak misschien tot een sympathiek resultaat, maar soms schuilen meer prejudiciële vragen in de uitspraak van het Hof dan worden beantwoord. De uitspraak lijkt dan meer op geschilbeslechting van een incident, dan op uitleg van het Unierecht. Volgens Lamers is de FBK-zaak een voorbeeld van deze ongelukkige incidentenpolitiek.

Volgens Lamers heeft het Hof zich door de specifieke omstandigheden in de zaak laten verleiden tot het aannemen van een directe levering.¹⁵⁵ Hierdoor kan de vrijstelling die in het geding was, alsnog worden toegepast door FBK. Het arrest creëert praktische problemen voor de ondernemers en roept te veel vragen op voor de praktijk. De administratieve lasten voor de brandstofleverancier nemen exponentieel toe¹⁵⁶ en de duiding van de prestatie van de tussenpersoon is onduidelijk.¹⁵⁷ Daarnaast wordt de commissionairsbepaling, indien deze alleen van toepassing is wanneer de commissionair de macht heeft om over de goederen te beschikken als eigenaar, een zinledige bepaling.

Ik ben echter niet van mening dat het FBK-arrest zo aan de kant geschoven mag worden. Het feit dat artikel 148, onder a) Btw-richtlijn genoemd is in het dictum van het arrest leidt er mijns inziens niet

¹⁴⁹ J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3, paragraaf 5.

¹⁵⁰ M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11, p. 14 en K. Dijkstra en I. Duinker, 'Fast Bunkering Klaipėda: 'dubbele' toepassing van het btw-nultarief', BTW-bulletin 2015/95.

¹⁵¹ I. Abele en E. Forster, "CJEU rules on VAT exemption for provisioning of seagoing vessels via intermediaries", Deloitte Tax News, 22 oktober 2015 en A. Bal, "Netherlands: Provisioning of Sea-Going Vessels under Netherlands VAT Law", International VAT Monitor 2014, volume 25, No. 4.

¹⁵² R.A. Wolf, Onvolkomen btw-harmonisatie, NTFR Beschouwingen, 2015/17, paragraaf 7.

¹⁵³ J. Kokott, Speech to Judicial Press Conference of Karlsruhe (JPK), 6 maart 2013, p. 9.

<http://www.mjilonline.org/wordpress/wp-content/uploads/2013/07/Kokott.pdf>

¹⁵⁴ J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3, paragraaf 1.

¹⁵⁵ J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3, paragraaf 2.

¹⁵⁶ Zie paragraaf 5.1.1.1.

¹⁵⁷ Zie paragraaf 5.1.1.2.

toe dat deze uitkomst daardoor niet geldt voor andere situaties. De directe levering die in het dictum wordt aangemerkt is gebaseerd op de regels voor de levering van goederen. Deze regels veranderen niet op het moment dat de levering in kwestie verbonden is aan een specifieke vrijstelling. Het Hof geeft met deze uitspraak, ook in dit arrest, uitleg over hoe het geldende Unierecht dient te worden geïnterpreteerd. De vraag is alleen, wat zijn de specifieke elementen die ertoe geleid hebben dat sprake is van de directe levering in deze zaak?

Gezien mijn onderzoeksvraag focus ik hierbij eerst op de commissionair. Daarna onderzoek ik de invloed van andere, in mijn ogen bijzondere, facetten van het FBK-arrest op de levering van een goed. Mijns inziens is dat enerzijds dat de commissionair niet fysiek over de goederen kan beschikken, anderzijds dat de geleverde hoeveelheid goederen pas kan worden bepaald nadat de goederen reeds in bezit zijn van de directe eindverbruiker van de goederen.

5.1.2.1 De commissionairsbepaling en het FBK-arrest

In de beoordeling door het Hof in het FBK-arrest gaat het Hof eerst in op de levering op basis van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn.¹⁵⁸ Een levering op basis van een dergelijke commissieovereenkomst moet voor de vrijstelling van artikel 148, onder a) Btw-richtlijn worden onderscheiden in enerzijds een levering aan de in eigen naam handelende tussenpersoon en anderzijds een levering aan de exploitant van het zeeschip. Enkel de laatste levering komt in aanmerking voor de vrijstelling.

Later in het arrest komt het Hof terug op de levering van de brandstof door te stellen dat de brandstof niet geleverd is aan de tussenpersoon, omdat deze nooit de macht heeft gehad om over het goed te beschikken als ware hij eigenaar.¹⁵⁹ Het Hof gaat namelijk toetsen aan artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn en stelt dat sprake is van een levering van een goed wanneer de macht is overgedragen om daarover feitelijk als een eigenaar te kunnen beschikken.¹⁶⁰

Het Hof lijkt in zijn uitspraak voorbij te gaan aan de commissionairsfictie van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn. Eerst benoemt het Hof deze bepaling, maar vervolgens worden de omstandigheden in het hoofdgeding getoetst aan de hoofdregel voor leveringen van goederen. Het Hof gaat voorbij aan het feit dat de fictie sowieso niet hoeft te voldoen aan de eis van de hoofdregel, anders was deze uitzondering op de hoofdregel, de fictie, niet gecreëerd. Het Btw-comité stelt in zijn working paper dat dit te wijten kan zijn aan een gebrek aan informatie.¹⁶¹ Zoals in hoofdstuk 4 besproken ben ik, gezien de overwegingen van het Hof in het arrest, het hier mee oneens en heeft het Hof bewust de commissionairsbepaling buitenspel gezet.¹⁶²

Het Btw-comité gaat in zijn working paper ook in op de reikwijdte die het FBK-arrest kan hebben.¹⁶³ Hierbij stelt het comité allereerst dat binnen ketentransacties waarbij goederen rechtstreeks naar de laatste afnemer worden vervoerd, moet worden onderzocht of de macht om over een goed te beschikken als ware eigenaar is overgedragen aan degene aan wie de juridische eigendom is

¹⁵⁸ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 31-36.

¹⁵⁹ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 47-51.

¹⁶⁰ Zie voor een toelichting op de toetsing door het Hof aan artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn paragraaf 5.1.2.2.

¹⁶¹ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314, p. 7.

¹⁶² Zie paragraaf 4.1.3.

¹⁶³ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314, p. 9-11.

overgedragen. Is dit niet het geval, dan is iedere andere transactie een dienst. Dit geldt echter niet voor ketentransacties waarbij sprake is van een overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie. Indien dit laatste het geval is, heeft de levering van de goederen plaatsgevonden aan de commissionair.

Het advies van het Btw-comité is echter niet bindend, omdat het comité slechts een adviserend orgaan is.¹⁶⁴ De voorschriften die het Btw-comité van toepassing acht op de door haar behandelde vraagstukken hoeven noch door de Europese commissie, noch door de lidstaten te worden gevolgd.

Het is niet op het eerste oog duidelijk waarom de commissionairbepaling door het Hof buitenspel wordt gezet. Ook is niet duidelijk welke commissionairs getroffen worden door het arrest. Mijns inziens worden niet opeens alle commissionairstransacties onderworpen aan de vereiste om de macht over te dragen om over de goederen te beschikken als eigenaar. Maar welke commissionairs worden dan wel aan deze toets onderworpen? Om hier meer inzicht in te verkrijgen ga ik in de volgende paragraaf in op de hoofdregel voor levering van goederen op basis van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn.

5.1.2.2 De levering van een goed en het FBK-arrest

Als de transactie tussen FBK, de tussenpersoon en de exploitant van het zeeschip niet wordt aangemerkt als een levering op basis van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn zou een andere mogelijkheid zijn dat sprake is van twee afzonderlijk leveringen op basis van de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Zoals in hoofdstuk 4 van deze scriptie blijkt, heeft het Hof geoordeeld dat dit niet het geval is. Volgens het Hof heeft de overdracht van FBK aan de tussenpersoon niet tot gevolg dat de tussenpersoon feitelijk over de goederen kan beschikken als een eigenaar.¹⁶⁵ Maar waarom niet? Om op deze vraag een antwoord te geven onderzoek ik eerst de invloed van het niet fysiek kunnen beschikken over de goederen. Vervolgens onderzoek ik of het mogelijk is een nog onbekende hoeveelheid goederen te leveren.

5.1.2.2.1 Het fysiek bezit van de goederen.

Het Hof heeft recentelijk, zelfs in een zaak twee maanden voor de uitspraak in het FBK-arrest, wederom erkend dat twee elkaar opvolgende leveringen van goederen plaatsvinden wanneer een tussenpersoon op eigen naam handelt, zelfs wanneer deze tussenpersoon nooit daadwerkelijk de goederen in handen heeft gehad noch de macht heeft gehad om over de goederen te beschikken.¹⁶⁶ Dit blijkt uit de arresten Jagiello¹⁶⁷ en Itales¹⁶⁸.

In het arrest Jagiello stelt het Hof over twee successieve leveringen waarbij slechts sprake is van één vervoershandeling het volgende;

¹⁶⁴ A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016, p. 19.

¹⁶⁵ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 51.

¹⁶⁶ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314, p. 8.

¹⁶⁷ HvJ EU 6 feb 2014, zaak C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184 (Jagiello), r.o. 32. De uitspraak in deze zaak is enkel beschikbaar in het Frans en het Pools.

¹⁶⁸ HvJ EU 15 juli 2015, zaak C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511 (Itales) r.o. 36. De uitspraak in deze zaak is enkel beschikbaar in het Frans en het Bulgaars.

“En effet, le fait qu’un bien n’a pas été reçu directement de la main de l’émetteur de la facture n’est pas nécessairement la conséquence d’une dissimulation frauduleuse du fournisseur réel, mais peut avoir d’autres raisons, telles que, notamment, l’existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de sorte qu’il y a deux livraisons successives au sens de l’article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, mais un seul transport effectif (...). En outre, il n’est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l’existence d’une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la propriété juridique du bien.”¹⁶⁹

Het Hof stelt hier dat sprake kan zijn van twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen die op bestelling rechtstreeks zijn getransporteerd van de eerste verkoper naar de tweede koper zodat sprake is van twee opeenvolgende leveringen in de zin het van artikel 5, lid 1 van de Zesde richtlijn (het huidige artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn), maar slechts van één transport.

Een andere zaak waarin de levering van goederen ter sprake komt is de zaak Itales. Dit was een fraudezaak waar aftrek van voorbelasting bij een ondernemer werd geweigerd door de Bulgaarse belastingdienst, omdat de ondernemer aangekochte goederen niet daadwerkelijk had ontvangen, maar rechtstreeks had geleverd aan een derde. Het Hof stelt het volgende:

“Or, le transfert du pouvoir de disposer d’un bien corporel comme un propriétaire, au sens de l’article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, n’exige pas que la partie à laquelle ce bien corporel est transféré détienne physiquement celui-ci ni que ledit bien corporel soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle.”¹⁷⁰

Het Hof stelt hier voor de overdracht van de macht om over een lichamelijke zaak te beschikken als een eigenaar, in de zin van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn, het niet is vereist dat de partij aan wie de lichamelijke zaak is overgedragen dit goed fysiek vasthoudt, noch de genoemde lichamelijke zaak fysiek is getransporteerd naar haar en/of fysiek door haar is ontvangen.

Het oordeel van het Hof in deze zaken is mijns inziens juist. Het is niet vereist om fysiek de goederen te bezitten om als eigenaar over de goederen te beschikken. Uit het feit dat iemand de goederen kan vervreemden aan een derde blijkt al dat hij er over beschikt als ware hij eigenaar.¹⁷¹ In het FBK-arrest kan de tussenpersoon niet fysiek over de goederen beschikken. Echter, dit is, zoals uit het bovenstaande blijkt, voor het Hof niet de reden geweest dat geen sprake is van twee leveringen.

5.1.2.2.1 Een onbepaalde hoeveelheid goederen

In het FBK-arrest is sprake van een bijzondere situatie met betrekking tot de hoeveelheid brandstof die geleverd wordt. Deze is namelijk slechts bij benadering bekend tijdens het hele leveringsproces. Op het moment dat de hoeveelheid bekend wordt, bevindt het geleverde zich al in de brandstoftank van de eindverbruiker. Kan een persoon de macht hebben om over iets te beschikken als eigenaar indien eigenlijk onbekend is waar deze macht betrekking op heeft?

¹⁶⁹ HvJ EU 6 feb 2014, zaak C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184 (Jagiello), r.o. 32. De uitspraak in deze zaak is enkel beschikbaar in het Frans en het Pools. Zie bijlage 1 voor vertaling van deze paragraaf.

¹⁷⁰ HvJ EU 15 juli 2015, zaak C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511 (Itales) r.o. 36. De uitspraak in deze zaak is enkel beschikbaar in het Frans en het Bulgaars.

¹⁷¹ J.J.M. Lamers, “Tussen wal en schip”, NTFRB 2016/3, paragraaf 3.

Het Hof heeft nog niet eerder een vraag beantwoord over de levering van een onbekende hoeveelheid goederen. Deze vraag speelt ook niet in een transactie tussen slechts twee partijen, omdat de hoeveelheid goederen immers altijd op een bepaald moment bekend is. Daarnaast vind ik het vanzelfsprekend dat een koper afsprekt met een verkoper welke goederen en hoeveel goederen hij wenst te ontvangen, zeker als dit via een derde gebeurt. Ook zal een derde zich niet snel committeren aan de levering van een nog niet bekende hoeveelheid goederen.

Om over de goederen te beschikken moet enerzijds *de jure* en anderzijds *de facto* de macht worden overgedragen.¹⁷² Een ander aspect van de beschikkingsbevoegdheid stelt A-G Kokott bij haar conclusie in de zaak EMAG. Volgens haar is een typisch kenmerk van de bevoegdheden van een eigenaar het recht om een zaak naar eigen goeddunken te behandelen, met name hierover de zakelijke heerschappij uit te oefenen en deze zaak te vervreemden.¹⁷³ Van Dongen voegt hier in haar proefschrift ook *“de bevoegdheid om de zaak te vernietigen, te belenen, te verpanden, te verhuren of ten geschenke aan te bieden”* aan toe.¹⁷⁴

Mijns inziens kan een persoon niet over iets beschikken als diegene niet weet waar hij over beschikt. Als nog onbekend is wat in iemands bezit is, is deze persoon ook nog niet in de mogelijkheid het door te verkopen of aan een ander te leveren. Indien de geleverde hoeveelheid goederen wel bekend zou zijn voordat de goederen geleverd worden aan de eindverbruiker, dan heeft de tussenpersoon nog op enig moment gedurende het leveringsproces de macht om over de goederen te beschikken. Er is dan sprake van twee afzonderlijke leveringen in de zin van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Wordt de hoeveelheid geleverde goederen pas bekend op het moment dat de goederen al geleverd zijn aan de eindverbruiker, dan is slechts sprake van één directe levering.

Brandstof is geleverd aan de exploitant van het zeeschip op het moment waarop de brandstof in de tank van het schip is geladen.¹⁷⁵ Vanaf het moment van tanken, is de exploitant degene die de macht heeft over de brandstof. Het Hof stelt dan ook dat de macht om over de brandstof te beschikken pas op zijn vroegst is overgegaan naar de tussenpersoon, nadat de brandstof al geleverd is aan de exploitant.¹⁷⁶ Er moet dan wel sprake zijn van een directe levering aangezien anders een volgordeprobleem ontstaat in de ketentransactie. Het klopt niet wanneer al geleverd is aan C, terwijl de levering naar B nog niet heeft plaatsgevonden. Het kan dan ook niet anders dan dat sprake is van een rechtstreekse levering van A naar C.

De onbekende hoeveelheid komt ook terug in het ALH-arrest. Zoals in paragraaf 4.2.1.3 is besproken, is ook hier sprake van een directe levering. Deze wordt aangemerkt omdat ALH zelf niet de beschikkingsmacht heeft, deze is namelijk rechtstreeks door de lessee ontvangen van de aardoliemaatschappij. Argumenten hiervoor zijn dat *“de aankoop wordt verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop kiest”*.¹⁷⁷ Ook hier kan gesteld worden

¹⁷² Zie paragraaf 3.2.1.

¹⁷³ A-G Kokott 10 november 2006, zaak C-254/04, ECLI:EU:C:2005:675 (EMAG), V-N 2006/21.18, r.o. 58.

¹⁷⁴ A. van Dongen, *De Harmonisatie van de BTW*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële Uitgevers 2007, p. 328.

¹⁷⁵ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 49 en A-G Sharpston 5 maart 2015, Zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167, punt 42 tot en met 44.

¹⁷⁶ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 48.

¹⁷⁷ HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171, punt 36.

dat sprake is van een levering van onbekende hoeveelheid. ALH is pas op de hoogte van de via haar geleverde hoeveelheid brandstof, nadat deze al is geleverd aan de lessee. Ook hier is sprake van een directe levering.

Als tussenpersoon een nog onbepaalde hoeveelheid goederen leveren is dus niet mogelijk op basis van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Men kan immers geen macht hebben over iets als onbekend is waar die macht betrekking op heeft. Maar wat betekent dit voor de commissionair?

5.1.2.3 De commissionair en de overdracht van een onbekende hoeveelheid goederen

Wanneer de hoeveelheid brandstof die geleverd was in het FBK-arrest wel op voorhand had vastgestaan, dan was de uitkomst van het arrest mijns inziens heel anders geweest. Wanneer C bij B 30.000 liter bunkerolie had besteld en B dit weer bij A had besteld, dan was een factuur opgesteld door A aan B en vervolgens door B aan C. De bunkerolie wordt nog steeds rechtstreeks naar C vervoerd. In dat geval is er niets opvallend aan de transactie. Dan had de commissionairstransactie niet ter discussie gestaan en was artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn gewoon van toepassing geweest. Er is immers geen verschil met andere commissionairstransacties waarbij het vervoer ook door de eerste verkoper wordt gedaan. Het enige dat in de zaak nog ter discussie kan staan, is of de vrijstelling alleen van toepassing is op de laatste transactie of op beide transacties.

In beginsel ben ik nog steeds van mening, zoals ook te lezen is in hoofdstuk 4, dat het onjuist is dat het Hof voor de werking van de commissionairsregeling toetst of de macht om over het goed als eigenaar te kunnen beschikken is overgedragen. Lid 2 is een bewuste uitzondering op de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn.

Ik denk dat het Hof met haar beoordeling in het FBK-arrest heeft bedoeld dat de fictie die wordt gecreëerd met artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn, waarbij sprake is van twee elkaar opvolgende leveringen, niet meer mogelijk is, indien de geleverde hoeveelheid goederen onbekend is tot op het moment dat de goederen al geleverd zijn aan de eindverbruiker van de goederen. De logica van de transactieketen klopt niet, ook fictief niet meer. Er is geen ruimte om eerst de fictieve levering naar B te zien voordat de goederen al aan C geleverd zijn. Het Hof gebruikt hiervoor zelf het argument dat de factuur naar B pas opgemaakt kon worden nadat de goederen al aan C geleverd zijn, omdat toen pas de geleverde hoeveelheid bekend is.¹⁷⁸ Het lijkt alsof er geen ruimte is om de fictieve goederenlevering via B 'in de transactieketen te plaatsten'.

Het 'volgordeprobleem' dat ontstaat in een transactieketen op basis van de hoofdregel van artikel 14 Btw-richtlijn mag niet één-op-één worden overgenomen in de commissionairsbepaling. Maar met dit volgordeprobleem in het achterhoofd valt aan de commissionairsbepaling iets op.

De letterlijke tekst van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn spreekt over: "*de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie*". Het woord "*ingevolge*" duidt erop dat eerst sprake moet zijn van deze overeenkomst en daarna pas van de overdracht, een volgorde. Dit is ook bevestigd in het reizigersbagage-arrest.¹⁷⁹ In onze nationale wetgeving is koop als volgt geformuleerd;

¹⁷⁸ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 47.

¹⁷⁹ Zie paragraaf 4.2.2.

“Koop is de overeenkomst waarbij de een zich verbindt een zaak te geven en de ander om daarvoor een prijs in geld te betalen”.¹⁸⁰

Een zaak is een voor menselijke beheersing vatbaar stoffelijk object.¹⁸¹ Brandstof is dus een zaak. De koopovereenkomst creëert voor de deelnemende partijen een verbintenis.¹⁸² Deze verbintenis moet bepaalbaar zijn.¹⁸³ Dit betekent dat het voor partijen duidelijk en kenbaar moet zijn wat hun verbintenis is. Mijns inziens betekent dit op zijn minst dat hetgeen dat verkocht wordt, de zaak: de brandstof, duidelijk in deze overeenkomst is bepaald, dus ook de hoeveelheid. Een overeenkomst waarin niet staat hoeveel van iets geleverd wordt is op basis van de hierboven beschreven bepalingen geen overeenkomst tot koop of verkoop.

In de Btw-richtlijn staan vereisten van een overeenkomst tot koop of verkoop niet gedefinieerd. Voor leveringen van een goed is in het arrest SAFE bepaald dat niet gekeken mag worden naar de eigendomsoverdracht volgens nationale wetgeving, maar is de levering van een goed de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.¹⁸⁴ Dit heeft echter betrekking op artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn en niet op de commissionairsbepaling. Voor de commissionairsbepaling is immers geen overdracht van de macht vereist. Toch zou er een uniforme omschrijving moeten zijn van een overeenkomst tot koop of verkoop. Het zou immers, zoals het Hof ook stelt, de doelstellingen van de richtlijn in gevaar kunnen brengen wanneer de vaststelling of sprake is van een levering van een goed afhankelijk is van voorwaarden gesteld door lidstaten.¹⁸⁵ Als in de toekomst een uniforme Europese omschrijving van de overeenkomst tot koop of verkoop wordt opgesteld, dan is mijns inziens het minimale vereiste van deze overeenkomst dat partijen overeenkomen wat ge- of verkocht wordt. Wanneer in de overeenkomst tot koop of verkoop in commissie niet duidelijk is afgesproken wat de kwaliteit en de kwantiteit is van de geleverde goederen, kwalificeert deze overeenkomst mijns inziens niet als overeenkomst in de zin van de commissionairsbepaling.

Het Hof stelt het bovenstaande niet zelf in het FBK-arrest. Maar dit is wel het enige mogelijke logische antwoord op de vraag; wat heeft ertoe geleid dat de commissionairsbepaling niet van toepassing was in het FBK-arrest?

De gevolgen van een al dan niet van te voren afgesproken hoeveelheid goederen die geleverd worden, veroorzaken een bijzondere situatie. Indien de hoeveelheid wel van te voren is afgesproken levert de commissionair een goed, is deze niet afgesproken en wordt de macht om over de goederen te beschikken ook niet overgedragen, dan verricht dezelfde tussenpersoon een dienst. Dit betekent ook in geval van het FBK-arrest dat de leverancier in de ene situatie levert aan de tussenpersoon en geen vrijstelling mag toepassen en in de andere situatie rechtstreeks levert aan de scheepsexploitant en wél de vrijstelling mag toepassen. Dit gaat ten koste van de economische neutraliteit aangezien wanneer de hoeveelheid goederen wel van te voren is afgesproken de leverancier extra kosten moet

¹⁸⁰ 7:1 BW.

¹⁸¹ 3:2 BW.

¹⁸² 6:213 BW

¹⁸³ 6:227 BW

¹⁸⁴ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271, r.o. 7 en 9.

¹⁸⁵ HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271, r.o. 8.

bereken voor het voorschieten van de btw. Dit is vanuit juridische neutraliteit gezien gerechtvaardigd, gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen ongelijk.

5.1.3 FBK-arrest en de gevolgen voor de Nederlandse praktijk

Zoals is besproken in hoofdstuk 3 zijn in de Nederlandse Wet OB naast de commissionairsbepaling andere bepalingen die ook van toepassing kunnen zijn op commissionairs transacties. De gevolgen voor Nederlandse commissionairs kunnen dus mogelijk anders zijn dan de gevolgen voor de commissionair op Europees niveau. In deze paragraaf ga ik daarom in op de gevolgen van het FBK-arrest voor de Nederlandse praktijk.

De redactie van Vakstudie Nieuws is in de aantekening bij het FBK-arrest van mening dat de vrijstelling voor leveringen van brandstof aan zeeschepen ook mag worden toegepast op de levering aan de in eigen naam handelende tussenpersoon, ook los van de beslissing die genomen is in het FBK-arrest.¹⁸⁶ Volgens de redactie komt dit omdat de Nederlandse regeling van artikel 3, lid 6 Wet OB iets ruimer is dan artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn. Juist dit komt volgens de redactie duidelijk tot uiting in het FBK-arrest. De Nederlandse regeling bepaalt namelijk dat bij een levering van goederen via een commissionair deze goederen worden geacht te zijn geleverd aan en vervolgens door deze ondernemer. De beschikkingsmacht van de goederen gaat daarbij volgens de redactie rechtstreeks van de verkoper naar de opdrachtgever van de commissionair. De overweging van het Hof staat hier haaks op. Het Hof stelt namelijk duidelijk dat de levering aan de in eigen naam handelende tussenpersoon voor de toepassing van de vrijstelling moet worden onderscheiden van de levering aan de exploitant.¹⁸⁷

Mijns inziens kan de Nederlandse commissionairsregeling niet in zodanige mate afwijken van de bepaling in de Btw-richtlijn. De Nederlandse wet is immers de implementatie van de richtlijn en moet ook in overeenstemming met de richtlijn worden uitgelegd. Dit wordt ook door de Hoge Raad gesteld in het reizigersbagage-arrest.¹⁸⁸ Daarnaast kan een bron voor toepassing van vrijstellingen op commissionairstransacties gevonden worden in het Henfling-arrest.¹⁸⁹ Het ging hier echter om een vrijstelling zonder verdere beperkingen van de werkingssfeer. Zoals ook in paragraaf 4.2.3.3 is vermeld, is dat niet het geval voor de vrijstelling uit het FBK-arrest. Volgens de redactie is het echter gerechtvaardigd dat de Nederlandse bepaling afwijkt.

Volgens de redactie vindt de mate waarin de Nederlandse regeling verder gaat dan de bepaling in de richtlijn haar oorsprong in vereenvoudiging van die richtlijnbevestiging.¹⁹⁰ Lidstaten mogen afwijken van de richtlijnbevestigingen op basis van artikel 395 Btw-richtlijn om de belastinginning te vereenvoudigen. Voor een dergelijke maatregel is een machtiging van de Europese Raad vereist. Bij de totstandkoming van de wettelijke bepaling is deze dan ook destijds verdedigd als een vereenvoudigingsmaatregel: “de koper c.q. verkoper zal niet altijd weten wie zijn 'echte' wederpartij is, zodat bij het niet

¹⁸⁶ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, redactionele aantekening.

¹⁸⁷ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, r.o. 34.

¹⁸⁸ HR 19 september 2014, zaak 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241, r.o. 3.3.

¹⁸⁹ HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17, r.o. 36.

¹⁹⁰ HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14, redactionele aantekening.

aanmerken van de commissionair als omzetbelastingenschakel administratieve problemen kunnen ontstaan”.¹⁹¹

In hoeverre de Nederlandse afwijkende commissionaarsbepaling moet worden uitgelegd in overeenstemming met de richtlijnbe­paling de nieuwe FBK-jurisprudentie zal door nieuwe rechtspraak duidelijk moeten worden. Een gelijke situatie als in het FBK-arrest zou mijns inziens in Nederland niet anders moeten uitwerken dan ergens anders in de EU op basis van dezelfde richtlijnbe­paling.

De Nederlandse commissionair, en iedere andere ondernemer, kan zich echter ook nog beroepen op artikel 3, lid 4 Wet OB. Wanneer meerdere personen overeenkomsten sluiten met verplichting tot levering van eenzelfde goed en dit goed rechtstreeks door de eerste persoon geleverd wordt aan de laatste afnemer dan wordt dit goed geacht te zijn geleverd door ieder van die personen. Zoals ook al is beschreven is in paragraaf 3.4.3.1 ontstaat voor de belastingplichtige als in de situatie van het FBK-arrest een keuzerecht tussen artikel 3, lid 6 Wet OB waarvoor de belastingplichtige niet kwalificeert als commissionair en dus sprake kan zijn van een directe levering enerzijds en anderzijds artikel 3, lid 4 Wet OB waardoor toch sprake is van meerdere leveringen. Artikel 3, lid 4 Wet OB kan een zelfstandige betekenis krijgen.¹⁹²

In een situatie als in het FBK-arrest waarin de geleverde hoeveelheid goederen pas bekend is nadat de goederen al geleverd zijn aan de laatste koper zijn zowel artikel 3, lid 6 als artikel 3, lid 4 Wet OB naar mijn mening niet van toepassing. De commissionaarsbepaling van artikel 3, lid 6 vereist dat overeenkomsten gesloten worden op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander. Kwalificeert de desbetreffende overeenkomst voor de commissionaarsbepaling wanneer in deze order, de bestelling van de goederen, niet de te leveren hoeveelheid goederen is opgenomen? Mijns inziens niet. Ook de Nederlandse commissionaarsbepaling is dus niet van toepassing wanneer de geleverde hoeveelheid goederen niet bekend is op het moment van tussenkomst van de commissionair.

Ditzelfde probleem speelt ook bij de ABC-levering. Hierin staat;

“indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan”.

Eerst moet dus sprake zijn van overeenkomsten die een verplichting tot levering van een goed met zich meebrengen en vervolgens wordt dit goed geleverd. Er is echter geen sprake van een rechtsgeldige overeenkomst indien de hierin opgenomen verplichtingen niet bepaald zijn, namelijk hoeveel goederen, hoeveel liter brandstof, geleverd moet worden. Deze verplichting is wel bekend als de goederen al zijn geleverd.

Artikel 3, lid 4 en artikel 3, lid 6 Wet OB vereisen dus eerst een of meerdere overeenkomsten en daarna pas een levering. Dit is niet terug te zien in artikel 3, lid 5 Wet OB, de levering over een veiling. Ook deze bepaling vindt haar oorsprong in de commissionaarsbepaling van artikel 14, lid 2,

¹⁹¹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aant. 3.1 (lid 6) Verhouding tussen wet en richtlijn bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 3 [Leveringen van goederen].

¹⁹² J.J.M. Lamers, “Tussen wal en schip”, NTFRB 2016/3, paragraaf 4.

onder c) Btw-richtlijn.¹⁹³ Voor een levering over een veiling achtte de wetgever een overeenkomst op voorhand dus niet noodzakelijk. Dit is begrijpelijk gezien de aard van een veiling. De prijs voor de leverancier zal immers afhangen van de prijs die wordt bedongen op de veiling. Het vereiste van een overeenkomst tot koop voordat de goederen geveild worden, is dus ook niet mogelijk zonder dat deze regeling haar werking verliest. De vereiste overeenkomsten voor de ABC-regeling en de commissionairsbepaling zijn met het oog op artikel 3, lid 5 Wet OB mijns inziens bewust door de Nederlandse wetgever overgenomen uit de Btw-richtlijn.

5.1.4 Conclusie

In deze paragraaf heb ik de gevolgen van het FBK-arrest in kaart gebracht. Door het aanmerken van een directe levering door A, de leverancier, aan C, de scheepsexploitant, heeft het Hof de administratieve lasten van A sterk verzaamd. De uitspraak in het FBK-arrest brengt de leverancier in de positie dat hij de vrijstelling voor de levering aan een zeeschip kan toepassen. Dit creëert voor hem een gelijke concurrentiepositie ten opzichte van andere leveranciers die zelf rechtstreeks leveren aan de scheepsexploitanten. Zijn uitwendige neutraliteit neemt hierdoor toe, maar dit gaat ten koste van de inwendige neutraliteit door de toename van de lasten die het voldoen aan de btw-plicht met zich meebrengt.

De prestaties van B, de commissionair/de tussenpersoon, moeten in de situatie van het FBK-arrest aangemerkt worden als een dienst. B kan niet een goed leveren dat reeds door A aan C is geleverd. Het Centralan-arrest brengt hier geen verandering in. De diensten die B verricht aan C kunnen worden vrijgesteld op basis van artikel 148, onder d) Btw-richtlijn als diensten verricht ten behoeve van de zeeschepen en hun lading.

Het FBK-arrest creëert onzekerheid voor alle deelnemende partijen in de transactieketen. Allen zullen willen voldoen aan hun btw-verplichtingen door de juiste facturen uit te reiken en ze willen zeker zijn van hun recht op aftrek. Om op een juiste manier aan hun btw-verplichtingen te voldoen zal in veel gevallen externe expertise geraadpleegd worden. De kosten hiervan leiden tot verschillende belastingdruk tussen belastingplichtigen naar mate van de onzekerheid die op hen van toepassing is. Dit gebrek aan rechtszekerheid leidt tot een vermindering van de economische neutraliteit.

Betreffende het wel of niet van toepassing zijn van de vrijstellingen van artikel 148 Btw-richtlijn op meerdere transacties binnen een transactieketen is een duidelijk spanningsveld zichtbaar tussen een neutrale heffing van btw en de doelmatigheid. Vrijstellingen waarbij een juiste heffing is gewaarborgd zonder de invoering van extra maatregelen kan op meerdere transacties worden toegepast, denk hierbij aan de levering van vliegtuigen¹⁹⁴ en de verrichting van hijsdiensten¹⁹⁵. Indien een eenvoudige en juiste heffing niet is gewaarborgd mag de vrijstelling alleen worden toegepast op de laatste levering, zoals het geval is bij de levering van brandstof aan zeeschepen.

De grootste mate van onzekerheid voor de deelnemende partijen wordt veroorzaakt doordat niet duidelijk is op welke commissionairstransacties de uitspraak van het Hof betrekking heeft. Deze onzekerheid is aanwezig omdat het Hof niet expliciet aangeeft waarom de commissionairsbepaling

¹⁹³ Zie paragraaf 3.4.3.2.

¹⁹⁴ HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-I), V-N 2012/42.14.

¹⁹⁵ HvJ EU 4 mei 2017, zaak C-33/16, ECLI:EU:C:2017:339 (A Oy-II), V-N 2017/28.15.

niet van toepassing is, terwijl het Hof deze wel eerst benoemt. Om deze onzekerheid zoveel mogelijk weg te nemen heb ik onderzocht wat de reikwijdte van het arrest is.

Het lijkt in het arrest alsof het Hof het nodig acht de commissionairsbepaling te gaan toetsen aan het vereiste of de macht om over de goederen te beschikken is overgegaan. Dit kan niet juist zijn. De commissionairsbepaling is juist een uitzondering op de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Uit de literatuur blijkt dan ook dat de heersende mening is dat een machtsoverdracht niet vereist is voor de commissionairsbepaling.

Om meer inzicht te verkrijgen in de invloed van de overdracht van de macht om over een goed te kunnen beschikken op de commissionairsbepaling heb ik de levering op basis van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn nader onderzocht. Hierbij heb ik eerst onderzocht of het vereist is fysiek over goederen te kunnen beschikken. Dit is niet het geval. Wanneer de goederen door de eigenaar kunnen worden vervreemd, vernietigd of verhuurd kan deze persoon beschikken over het goed als een eigenaar. Fysiek bezit is hiervoor niet vereist. Daarnaast heb ik onderzocht of het mogelijk is een onbekende hoeveelheid goederen te leveren. Het is niet mogelijk over iets te beschikken als eigenaar indien niet bekend is waar dit eigendom betrekking op heeft. Het is dus ook niet mogelijk een levering te verrichten indien niet bekend is hoeveel geleverd wordt. In een transactie tussen slechts twee partijen is de onbekende hoeveelheid geen probleem. De geleverde hoeveelheid is uiteindelijk altijd bekend. Alleen bij meerdere partijen kan niet geleverd worden door een tussenpersoon die nog niet weet wat hij levert, totdat het goed al is geleverd door A rechtstreeks aan C. Hoeveel goederen zijn geleverd van A naar B kan pas vastgesteld worden als de goederen reeds zijn geleverd aan C. Er ontstaat op basis van de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn dus een probleem in de volgorde van leveringen wanneer al aan C is geleverd en daarna nog aan B geleverd zou worden.

In de commissionairsbepaling is ook een volgorde vereist. Er moet namelijk eerst sprake zijn van een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie en daarna pas van een overdracht. Indien in hetgeen partijen overeenkomen niet is opgenomen wat de te leveren hoeveelheid goederen is, kwalificeert de overeenkomst mijns inziens niet als een overeenkomst tot koop of verkoop. Een van de minimale vereisten van een overeenkomst tot koop of verkoop is namelijk dat hetgeen gekocht of verkocht wordt in die overeenkomst is opgenomen.

Ditzelfde geldt voor de Nederlandse commissionairsbepaling. Hierbij is sprake van het vereiste dat een overeenkomst wordt gesloten op order van een ander. Aan het vereiste van een order is mijns inziens niet voldaan indien niet op voorhand is overeengekomen hoeveel goederen geleverd moeten worden. Ik vind niet dat gesproken kan worden van een order, een bestelling, wanneer deze niet een omschrijving, dus ook de hoeveelheid, van de te leveren goederen bevat.

Ook de Nederlandse ABC-regeling spreekt van een overeenkomst met verplichting tot levering van een goed dat vervolgens wordt geleverd. Ook hier is wanneer de te leveren hoeveelheid niet bekend is niet voldaan aan de eis van de overeenkomst.

Wanneer een tussenpersoon zich verplicht tot een levering waarbij de goederen rechtstreeks geleverd worden door de eerste verkoper aan de tweede koper (of een derde of vierde koper) en de geleverde hoeveelheid goederen wordt pas bij de levering aan de tweede(of latere) koper bekend, dan verricht de tussenpersoon geen levering van een goed. Hij is geen commissionair, hij kwalificeert

niet voor de ABC-regeling en hij verricht geen levering op basis van de hoofdregel. De tussenpersoon verricht enkel een dienst.

5.2 Aanbevelingen

5.2.1 Aanbevelingen voor de wetgever

Mijns inziens is de Nederlandse versie van de commissionairsbepaling juist ingevoerd. Ondanks dat deze niet identiek is aan de richtlijnbevestiging beoogt deze wel hetzelfde doel. De Btw-richtlijn en de Nederlandse implementatie hiervan in de Wet OB zijn op het gebied van de commissionair juist zoals deze nu zijn en functioneren in principe naar behoren.

De Europese Commissie wil ik verzoeken regels of richtlijnen op te stellen over de eisen die gesteld worden aan een overeenkomst tot koop of verkoop die is vereist voor de commissionairsregeling. Wanneer er duidelijkheid is over de gestelde eisen ontstaat voor de deelnemers aan de transactieketen meer zekerheid over de wijze waarop hun prestaties worden belast.

De bijzondere situatie in het FBK-arrest roept vragen op over de werking van de commissionairsbepaling. De toelichting van het Hof zorgt niet voor verheldering. Daarom acht ik het wenselijk dat bij een toekomstige zaak die aan het Hof wordt voorgelegd, en die zal ongetwijfeld komen met de huidige onduidelijkheid, met betrekking tot de commissionairsbepaling en transacties betreffende de levering van onbepaalde hoeveelheden goederen, door het Hof expliciet uitleg wordt gegeven aan de werking van de commissionairsbepaling in deze situaties.

5.2.2 Aanbevelingen voor de praktijk

De aanbevelingen voor de praktijk zijn geen oplossingen voor het probleem, maar maatregelen ter voorkoming van onzekerheid. Voor ondernemers die onzekerheid betreffende het al dan niet van toepassing zijn van de commissionairsbepaling op hun transacties willen voorkomen heb ik de volgende aanbeveling;

Het is van belang dat de overeenkomst, genoemd in artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn, op basis waarvan de overdracht van het goed plaatsvindt, kenbaar is en dat deze de economische realiteit volgt. Het Btw-comité stelt in haar paper dat bij de beoordeling van omstandigheden het noodzakelijk is rekening te houden met iedere levering die resulteert uit een overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie. Alleen wanneer er geen dergelijke levering is, kan een goed worden gezien als geleverd aan iemand anders dan de persoon aan wie de juridische eigendom is overgedragen in het geval dat de macht om over het goed te beschikken als eigenaar is overgedragen aan die andere persoon.¹⁹⁶ De commissionairsbepaling gaat dus nog steeds voor op de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Maar dan moet deze overeenkomst wel aanwezig zijn.

Het is daarom mijns inziens van belang een van te voren afgesproken hoeveelheid goederen te leveren, indien de tussenpersoon wil kwalificeren voor de commissionairsbepaling. Wanneer de hoeveelheid goederen onbekend is leidt dat er toe dat de commissionairsbepaling niet van toepassing is. Daardoor zal getoetst moeten worden aan de hoofdregel van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Indien de macht om over de goederen te beschikken dan, net als in het FBK-arrest, niet bij

¹⁹⁶ Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314, p. 12.

de tussenpersoon ligt, is sprake van een rechtstreekse levering van de eerste verkoper aan de laatste koper.

Het kan echter in bepaalde situaties juist wenselijk zijn voor partijen dat sprake is van een directe levering. Bijvoorbeeld wanneer, zoals in het FBK-arrest, een vrijstelling van toepassing is op de levering door de leverancier aan de eindverbruiker van de goederen, terwijl deze de vrijstelling niet mag worden toepassen indien de leverancier levert aan een commissionair. De levering van een al dan niet van tevoren vastgestelde hoeveelheid goederen kan op deze manier een interessant fiscaal planningsinstrument zijn.

Een oplossing voor situaties waarin een klant nog niet weet hoeveel van een bepaald goed hij afneemt en de tussenpersoon wel als commissionair wil kwalificeren, kan zijn om eerst een vastgestelde hoeveelheid goederen via de commissionair te leveren en vervolgens, ook weer via de commissionair, terug te kopen wat teveel is geleverd. Dit systeem van verkoop en terugkoop kan in bepaalde situaties soelaas bieden.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In deze scriptie heb ik onderzocht wat de gevolgen zijn van het FBK-arrest voor de invulling van het commissionairsbegrip. Mijn probleemstelling luidde als volgt:

In hoeverre leidt het FBK-arrest tot een nieuwe invulling van het commissionairsbegrip en in hoeverre is dat wenselijk in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel? Wat zijn mogelijke oplossingen om de eventuele onduidelijkheid betreffende de btw-behandeling van transacties waar de commissionair bij betrokken is te beperken?

Om tot beantwoording van deze probleemstelling te komen heb ik eerst mijn toetsingskader uitgewerkt. Als toetsingskader heb ik gekozen voor het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel, in zijn verschijningsvorm van de inwendige en uitwendige neutraliteit en economische en juridische neutraliteit, en daarnaast het doelmatigheidsbeginsel, dat een correctie vormt op andere beginselen in het toetsingskader wanneer deze niet in overeenstemming zijn met de praktische behoefte van de toepassing van het btw-stelsel.

Daarna heb ik het wettelijke kader waarin de commissionair zich bevindt uiteengezet. De commissionairsbepaling is een uitzondering op de hoofdregel voor de levering van een goed. Voor een reguliere levering van een goed is het vereist dat de macht om over het goed als eigenaar te kunnen beschikken wordt overgedragen of overgaat. Naast deze bepaling is ook als levering aangemerkt de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie. De Nederlandse implementatie van deze Europese bepaling heeft dezelfde strekking, maar een andere terminologie. Hierbij wordt niet gesproken van een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie, maar van een overeenkomst, gesloten op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander. Wanneer de commissionairsbepaling van toepassing is, is sprake van twee opeenvolgende identieke leveringen, één aan de commissionair en één door de commissionair. Naast de commissionairsbepaling heb ik ook andere nationale regelingen besproken, namelijk de ABC-regeling en de regeling voor verkopen over een veiling.

Vervolgens heb ik de jurisprudentie besproken die ik het meest relevant acht voor de beoordeling van de positie van de commissionair, te beginnen met de aanleiding voor mijn scriptie het FBK-arrest. Nadat het Hof zelf stelt dat de tussenpersoon in het arrest een commissionair is, gaat het Hof onverwachts toetsen of de macht om over het goed te beschikken als eigenaar is overgedragen. Deze combinatie van overwegingen impliceert de mogelijkheid dat het Hof oordeelt dat ook een commissionairstransactie moet voldoen aan de hoofdregel voor de levering van goederen. Dit is naar mijn mening volledig onjuist. Mocht de commissionairsbepaling getoetst moeten worden aan de hoofdregel, dan wordt de bepaling een dode letter. Om hier meer inzicht in te krijgen heb ik naast het FBK-arrest ook andere arresten besproken; het ALH-arrest, het reizigersbagage-arrest en het Henfling-arrest. Helaas bieden ook deze arresten geen verduidelijking van het oordeel van het Hof in de FBK-zaak.

Tot slot heb ik de gevolgen van het FBK-arrest in kaart gebracht. Eerst voor de deelnemers van de transactieketen in de FBK-zaak en daarna heb ik de reikwijdte van het arrest onderzocht. Om deze reikwijdte te bepalen is het van belang dat duidelijk is wat precies veroorzaakt heeft dat het Hof, nadat sprake was van een commissionair, is overgegaan tot toetsing aan de hoofdregel voor levering van een goed. Om hier meer inzicht in te krijgen heb ik de hoofdregel voor de levering van een goed nader onderzocht. Het fysiek kunnen beschikken over de goederen is geen vereiste voor een levering

gebleken. De onbekende hoeveelheid goederen die pas bekend wordt wanneer de goederen al aan de eindverbruiker zijn geleverd creëert wel een probleem. Doordat de hoeveelheid goederen pas bekend is wanneer deze al zijn geleverd aan de laatste schakel in de keten terwijl de levering naar de tussenpersoon nog niet heeft plaatsgevonden ontstaat een volgordeprobleem in de transactieketen.

Deze onbekende hoeveelheid blijkt ook zijn weerslag te hebben op de commissionairsbepaling. De bepaling vereist een overeenkomst tot koop of verkoop en daarna pas de overdracht. Een overeenkomst zonder daarin opgenomen wat het onderwerp van de koop of verkoop is, kwalificeert volgens onze nationale wetgeving niet als een koopovereenkomst. Ondanks dat op Europees niveau geen omschrijving bestaat over de inhoud van deze overeenkomst, acht ik het minimale vereiste voor een dergelijke overeenkomst; de te verkopen goederen en de hiervoor te betalen prijs. De commissionairsbepaling is dus niet van toepassing indien niet van te voren de hoeveelheid van de te leveren goederen is vastgesteld. Ook de eerder genoemde Nederlandse bepalingen zijn niet van toepassing indien de te leveren hoeveelheid goederen niet van te voren is vastgesteld.

Ik ben van mening dat het Hof in het FBK-arrest niet de commissionairsbepaling heeft willen toetsen aan de overdracht van de beschikkingmacht. Mijns inziens heeft het Hof simpelweg niet expliciet vermeldt dat deze de commissionairsbepaling niet van toepassing acht in de zaak, waardoor de toetsing aan de overdracht van de macht om over de goederen te beschikken voor onduidelijkheid heeft gezorgd.

In hoeverre leidt het FBK-arrest tot een nieuwe invulling van het commissionairsbegrip?

In principe heeft het arrest niet tot een andere invulling van het commissionairsbegrip geleid dan hetgeen voorheen bekend was. Wel is in dit arrest een nieuw facet aan het licht gekomen van de commissionairsbepaling, namelijk dat het vereist is voor de overeenkomst tot koop of verkoop dat de te leveren hoeveelheid goederen is vastgesteld voordat deze goederen overgedragen worden.

In hoeverre is dat wenselijk in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel?

De uitkomst voor de partijen in het FBK-arrest is niet per se wenselijk. De inwendige neutraliteit van de brandstofleveranciers neemt af, door de toename in administratieve verplichtingen is het voldoen aan de btw-verplichtingen een zwaardere last geworden. De uitwendige neutraliteit, de economische neutraliteit, van de leverancier neemt wel toe, hij kan nu immers de vrijstelling toepassen net als andere leveranciers die niet via een tussenpersoon leveren.

Voor alle deelnemers van de transactieketen heeft het FBK-arrest voor onzekerheid gezorgd. Doordat het Hof niet expliciet vermeld heeft waarom de commissionairsregeling niet van toepassing wordt geacht, is bij ondernemers onzekerheid ontstaan over hoe de prestaties van tussenpersonen kwalificeren voor de btw en bij welke commissionairstransacties, net als in het FBK-arrest, een rechtstreekse levering wordt aangemerkt.

De gevolgen van een al dan niet van te voren afgesproken hoeveelheid goederen die geleverd moet worden zijn nadelig voor de economische neutraliteit. Indien de hoeveelheid wel van te voren is afgesproken levert de commissionair een goed, is de hoeveelheid niet afgesproken en wordt de macht om over de goederen te beschikken ook niet overgedragen, dan verricht dezelfde tussenpersoon een dienst. Dit betekent in geval van het FBK-arrest dat de leverancier in de ene

situatie levert aan de tussenpersoon en geen vrijstelling mag toepassen en in de andere situatie rechtstreeks levert aan de scheepsexploitant en wél de vrijstelling mag toepassen. Dit gaat ten koste van de economische neutraliteit. Wanneer de hoeveelheid goederen wel van te voren is afgesproken moet de leverancier namelijk extra kosten berekenen voor het voorschieten van de btw. Het verschil in behandeling van de verrichte prestaties, ofwel als levering van een goed ofwel als dienst, is vanuit juridische neutraliteit gezien gerechtvaardigd, gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen ongelijk.

De toepassing van bepaalde vrijstellingen in enkel de laatste schakel van de transactieketen blijft een spanningsveld tussen enerzijds neutraliteit en anderzijds doelmatigheid. Voor een economisch zo neutraal mogelijke heffing is het wenselijk dat de vrijstelling toegepast mag worden op alle leveringen in de transactieketen, zodra de bestemming van de goederen vaststaat. Het toezicht op de toepassing van deze vrijstelling kan zodanig veel administratieve verplichtingen met zich meebrengen dat het echter een eenvoudige heffing van btw in de weg staat. De hierboven beschreven gevolgen van het wel of niet bekend zijn van de te leveren hoeveelheid goederen worden gerechtvaardigd door het doelmatigheidsbeginsel.

Wat zijn mogelijke oplossingen om de eventuele onduidelijkheid betreffende de btw-behandeling van transacties waar de commissionair bij betrokken is te beperken?

Allereerst acht ik het wenselijk dat bij een toekomstige zaak die gerelateerd is aan de levering van een onbepaalde hoeveelheid goederen door het Hof expliciet uitleg wordt gegeven aan de werking van de commissionairsbepaling in deze situaties. Daarnaast zou het voor de praktijk zekerheid creëren wanneer de Europese Commissie regels opstelt waar de overeenkomst tot koop of verkoop in de zin van artikel 14, lid 2, onder c) Btw-richtlijn aan moet voldoen.

Voor de praktijk is het van belang dat een tussenpersoon die als commissionair wil worden aangemerkt een van te voren afgesproken hoeveelheid goederen levert. Is de hoeveelheid goederen onbekend, dan leidt dat er toe dat de commissionairsbepaling niet van toepassing is en wordt getoetst aan de hoofdregel voor leveringen. In bepaalde situaties, bijvoorbeeld in verband met de toepassing van een vrijstelling, kan het echter juist wenselijk zijn dat sprake is van een directe levering.

Een oplossing voor situaties waarin een klant nog niet weet hoeveel van een bepaald goed hij afneemt en wel wil worden aangemerkt als commissionair, kan zijn om eerst een vastgestelde hoeveelheid goederen via de commissionair te leveren en vervolgens, ook weer via de commissionair, terug te kopen wat teveel is geleverd. Dit systeem van verkoop en terugkoop kan in bepaalde situaties soelaas bieden.

Literatuurlijst

Boeken

Bomer 2013

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en BTW*, Deventer: Kluwer 2013.

Beelen, Fiscale Monografiën, nr. 134, 2010/2.2.2

S.T.M. Beelen, 'Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt', *Fiscale Monografiën*, nr. 134, 2010/2.2.2.

Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)

Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009.

Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016

A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren & G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV 2016.

Van Dongen 2007

A. van Dongen, *De Harmonisatie van de BTW*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële Uitgevers 2007.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting

Van Hilten & Van Kesteren 2014

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, *Belasting als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

Van Norden 2007

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007.

Van Zadelhoff 1992

B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer, 1992.

Artikelen

Abele en Forster, Deloitte Tax News, 22 oktober 2015

I. Abele en E. Forster, "CJEU rules on VAT exemption for provisioning of seagoing vessels via intermediaries", *Deloitte Tax News*, 22 oktober 2015.

Bal, International VAT Monitor 2014, volume 25, No. 4

A. Bal, "Netherlands: Provisioning of Sea-Going Vessels under Netherlands VAT Law", *International VAT Monitor* 2014, volume 25, No. 4.

Dijkstra en Duinker, BTW-bulletin 2015/95

K. Dijkstra en I. Duinker, 'Fast Bunkering Klaipėda: *'dubbele' toepassing van het btw-nultarief*', BTW-bulletin 2015/95.

Lamers, NTFR B 2016/3

J.J.M. Lamers, "Tussen wal en schip", NTFRB 2016/3.

Merkx, Fiscale Monografiën, nr. 137, 2011/2.3

M.M.W.D. Merx, 'De woon- en vestigingsplaats in de BTW', Fiscale Monografieën, nr. 137, 2011/2.3.

Stock, Tetteroo en Boender, BtwBrief 2015/80, afl. 11

M.M.J. Stock, N. Tetteroo en J.M.B. Boender, "Fast Bunkering Klaipėda: (brand)stof tot nadenken?", BtwBrief 2015/80, afl. 11, p. 12-16.

Wolf, NTFR Beschouwingen, 2015/17

R.A. Wolf, Onvolkomen btw-harmonisatie, NTFR Beschouwingen, 2015/17.

Jurisprudentie

Europees Hof van Justitie

- HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-98/78, ECLI:EU:C:1979:14 (Racke).
- HvJ EG 25 mei 1982, zaak C-96/81, ECLI:EU:C:1982:192 (Commissie/Nederland).
- HvJ EG 21 september 1983, zaak 205/82-215/82, ECLI:EU:C:1983:233 (Deutsche Milchkontor), Jur. 1983, p. 2633.
- HvJ EG 8 oktober 1987, zaak C-80/86, ECLI:EU:C:1987:431 (Kolpinghuis), Jur. 1987, blz. 3985.
- HvJ EG 17 oktober 1989, zaak C-231/87 en C-129/88, ECLI:EU:C:1989:381 (Carpaneto Piacentino).
- HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271.
- HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, ECLI:EU:C:1990:262 (Velker International Oil Company Ltd NV), V-N 1990, p.2212.
- HvJ EG 13 februari 1996, zaak C-143/93, ECLI:EU:C:1996:45 (Van Es), Jur. 1996 p. I-431.
- HvJ EG 15 februari 1996, zaak C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51 (Duff), Jur. 1996 p. I-569.
- HvJ EG 19 september 2000, zaak C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16.
- HvJ EG 15 december 2001, zaak C-427/10, ECLI:EU:C:2011:844 (Banca Popolare), V-N 2011/3077.
- HvJ EG 10 september 2002, zaak C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (Kügler), FED 2003/55.
- HvJ EG 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland), BNB 2003/171.
- HvJ EG 26 april 2005, zaak C-376/02, ECLI:EU:C:2005:251 (Goed Wonen II), BNB 2008/36.
- HvJ EG 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property Ltd), V-N 2005/61.19.
- HvJ EG 27 april 2006, zaak C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256.
- HvJ EG 6 april 2006, zaak C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232 (EMAG), V-N 2006/21.18.
- HvJ EG 14 september 2006, zaak C-181/04 tot en met C-183/04, ECLI:EU:C:2005:730 (Elmeka NE), NTFR 2006/1362.
- HvJ EG, 22 mei 2008, zaak C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20.
- HvJ EG 10 juli 2008, zaak C-484/06, ECLI:EU:C:2008:394 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23.
- HvJ EG 16 december 2010, zaak C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786 (Euro Tyre), V-N 2010/66.18.
- HvJ EG 14 juli 2011, zaak C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489 (Henfling), V-N 2011/38.17.
- HvJ EU 19 juli 2012, zaak C-33/11, ECLI:EU:C:2012:482 (A Oy-I), V-N 2012/42.14.

- HvJ EU 19 december 2012, zaak C-549/11, ECLI:EU:C:2012:832 (Orfey), V-N 2013/16.11.
- HvJ EU 18 juli 2013, zaak C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486 (Evita-K), V-N 2013/49.16.
- HvJ EU 6 feb 2014, zaak C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184 (Jagiello).
- HvJ EU 15 juli 2015, zaak C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511 (Itales).
- HvJ EU 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), V-N 2015/45.14 (noot redactie).
- HvJ 3 september 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:536 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), H&I 2015/346 (noot Patrick Vettenburg).
- HvJ EU 4 mei 2017, zaak C-33/16, ECLI:EU:C:2017:339 (A Oy-II), V-N 2017/28.15.

Advocaat-Generaal HvJ EU

- A-G Kokott 10 november 2006, zaak C-254/04, ECLI:EU:C:2005:675 (EMAG), V-N 2006/21.18.
- A-G Sharpston 5 maart 2015, zaak C-526/13, ECLI:EU:C:2015:156 (Fast Bunkering Klaipėda UAB), NTFR 2015/1167.

Hoge Raad

- HR 16 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8556, BNB 1984/212 m.nt. L.F. Ploeger.
- HR 22 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AV0580 (Kinderopvangarrest), BNB 2005/76.
- HR 19 september 2014, zaak 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241.

Advocaat-Generaal HR

- A-G Van Hilten 8 oktober 2013, zaak 12/05005, ECLI:NL:PHR:2013:1139, BNB 2014/241

Overige Literatuur

- R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen, tussen droom en daad* (oratie Leiden), Den Haag: Sdu 2016.
- Considerans bij Btw-richtlijn 2006/112/EC, <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/12-preambles-and-legal-provisions.pdf>
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aant. 3.1 (lid 6) Verhouding tussen wet en richtlijn bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 3 [Leveringen van goederen].
- International Bureau of Fiscal Documentation, *The EEC Report on Tax Harmonisation*, Amsterdam: januari 1969.
- J. Kokott, Speech to Judicial Press Conderence of Karlsruhe (JPK), 6 maart 2013, <http://www.mjilonline.org/wordpress/wp-content/uploads/2013/07/Kokott.pdf>
- Value added tax committee, Working paper No. 788, taxud.c.1(2014)204931.
- Value added tax committee, Working paper No 907, Taxud.c.1(2016)3438314.

Verdragen

- Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- Verdrag betreffende de Europese Unie.
- Het verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart, ondertekend te Chicago (Verenigde Staten) op 7 december 1944.

Internetbronnen

Door Internationale Maritieme Organisatie (IMO), zijn beperkingen van het zwavelgehalte in stookolie opgesteld voor zeeschepen. www.imo.org en specifiek [http://www.imo.org/en/OurWork/Environment/PollutionPrevention/AirPollution/Pages/Sulphur-oxides-\(SOx\)-%E2%80%93Regulation-14.aspx](http://www.imo.org/en/OurWork/Environment/PollutionPrevention/AirPollution/Pages/Sulphur-oxides-(SOx)-%E2%80%93Regulation-14.aspx).

Bijlage 1

“En effet, le fait qu’un bien n’a pas été reçu directement de la main de l’émetteur de la facture n’est pas nécessairement la conséquence d’une dissimulation frauduleuse du fournisseur réel, mais peut avoir d’autres raisons, telles que, notamment, l’existence de deux ventes successives portant sur les mêmes biens, qui, sur ordre, sont transportés directement du premier vendeur au second acquéreur, de sorte qu’il y a deux livraisons successives au sens de l’article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, mais un seul transport effectif (voir ordonnance Forwards V, précitée, point 34). En outre, il n’est pas nécessaire que le premier acquéreur soit devenu propriétaire des biens en cause au moment de ce transport, étant donné que l’existence d’une livraison au sens de cette disposition ne présuppose pas le transfert de la propriété juridique du bien (voir en ce sens, notamment, arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise SAFE, C-320/88, Rec. p. I-285, point 9, ainsi que du 18 juillet 2013, Evita-K, C-78/12, non encore publié au Recueil, point 33).”¹⁹⁷

Vertaling:

Immers, het feit dat een goed niet rechtstreeks is ontvangen door de hand van de opsteller van de factuur is niet noodzakelijk het gevolg van frauduleuze verberging van de werkelijke leverancier, maar kan ook andere oorzaken hebben, zoals, in het bijzonder, het bestaan van twee elkaar opvolgende verkopen inzake hetzelfde goed, die, op order, rechtstreeks zijn getransporteerd van de verkoper naar de tweede koper, zodat er twee opvolgende leveringen zijn in de zin van artikel 5, lid 1 van de Zesde richtlijn (*het huidige artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn*), maar slechts een daadwerkelijk transport (zie beschikking Forwards V, punt 34). Bovendien is het niet noodzakelijk dat de eerste koper eigenaar moet worden van de goederen in kwestie op het moment dat het transport aanvangt. Het is immers een gegeven dat een levering in de zin van deze bepaling niet de overdracht van de juridische eigendom vereist (zie in die zin met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise SAFE, C 320/88, Jurispr. P. I 285, punt 9, en van 18 juli 2013, Evita-K, C 78/12 nog niet gepubliceerd, paragraaf 33).¹⁹⁸

¹⁹⁷ HvJ EU 6 feb 2014, zaak C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184 (Jagiello), r.o. 32. De uitspraak in deze zaak is enkel beschikbaar in het Frans en het Pools.

¹⁹⁸ Zie hiervoor ook HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise SAFE BV), BNB 1990/271, r.o. 9 en HvJ EU 18 juli 2013, zaak C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486 (Evita-K), V-N 2013/49.16, r.o. 33.