

## **Hof van Justitie geeft strikte uitleg aan btw-factuurvereisten bij vereenvoudigde ABC-transactie**

Op 8 december 2022 heeft het Europese Hof van Justitie in de zaak *Luxury Trust Automobil* (C-247/21) een noemenswaardig arrest gewezen over de factuurvereisten bij de toepassing van de ABC-vereenvoudiging in de btw. Omdat dit arrest aanzienlijke gevolgen voor de praktijk kan hebben, gaan wij hierna nader in op het oordeel van het Hof van Justitie en de impact daarvan voor de praktijk.

### **1. Achtergrond**

Als twee btw-ondernemers achtereenvolgens dezelfde goederen leveren en die goederen rechtstreeks van de eerste leverancier in de ene lidstaat naar de laatste afnemer in een andere lidstaat worden vervoerd, is voor btw-doeleinden sprake van een zogeheten ABC-transactie. Slechts een van deze leveringen kwalificeert als de intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek en komt, als zodanig, in aanmerking voor het btw-nultarief. Voor de eerste afnemer leidt deze levering tot een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming.

Indien de levering door partij A aan partij B (de tussenhandelaar) als de intracommunautaire levering kwalificeert, dient de tussenhandelaar in beginsel een intracommunautaire verwerving en daaropvolgende binnenlandse levering te rapporteren in de lidstaat van bestemming. De tussenhandelaar moet zich in die lidstaat voor btw-doeleinden registreren. Daarnaast dient de tussenhandelaar in de lidstaat van identificatie een 'nummerverwerving' te rapporteren indien hij de intracommunautaire verwerving verricht onder een btw-identificatienummer dat is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van bestemming. De over deze nummerverwerving verschuldigde btw kan de tussenhandelaar slechts terugvragen indien hij kan aantonen dat hij in de lidstaat van bestemming een intracommunautaire verwerving heeft gerapporteerd.

Wanneer de tussenhandelaar in de lidstaat van aankomst echter de ABC-vereenvoudiging kan toepassen, is de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming niet aan btw onderworpen en de btw op de daaropvolgende binnenlandse levering verlegd naar partij C (de eindafnemer). Daarnaast hoeft de tussenhandelaar onder de ABC-vereenvoudiging geen nummerverwerving in de lidstaat van identificatie te rapporteren.

Een van de voorwaarden van de ABC-vereenvoudiging is dat de btw op de door de tussenhandelaar in de lidstaat van bestemming verrichte binnenlandse levering is verlegd naar de eindafnemer. In dat kader vereist de Btw-richtlijn dat de tussenhandelaar een correcte factuur uitreikt aan de eindafnemer. Een factuurvoorwaarde is dat de factuur de vermelding 'btw verlegd' bevat.

Indien de tussenhandelaar de ABC-vereenvoudiging toepast, dient hij de levering aan de eindafnemer als vereenvoudigde ABC-levering op te nemen in de Opgaaf intracommunautaire prestaties in de lidstaat van identificatie.

### **2. Feiten**

*Luxury Trust Automobil* is een in Oostenrijk gevestigde btw-ondernemer die onder zijn Oostenrijks btw-identificatienummer goederen (voertuigen) had aangekocht van een

leverancier in het Verenigd Koninkrijk (destijds nog onderdeel van de Europese Unie). *Luxury Trust Automobil* had deze goederen vervolgens geleverd aan *M s.r.o.*, gevestigd in Tsjechië. De goederen waren rechtstreeks van de leverancier in het Verenigd Koninkrijk naar *M s.r.o.* in Tsjechië vervoerd.

*Luxury Trust Automobil* had aan *M s.r.o.* een factuur zonder btw met de vermelding 'van btw vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie' uitgereikt. Omdat zij van mening was dat aan de voorwaarden voor toepassing van de ABC-vereenvoudiging was voldaan, had zij in Tsjechië geen intracommunautaire verwerving gerapporteerd. De levering aan *M s.r.o.* had *Luxury Trust Automobil* als vereenvoudigde ABC-levering opgenomen in haar Oostenrijkse Opgaaf intracommunautaire prestaties. *Luxury Trust Automobil* had in haar Oostenrijkse btw-aangifte geen nummerverwerving gerapporteerd. *M s.r.o.* had de over de door *Luxury Trust Automobil* verrichte levering verschuldigde btw niet in haar Tsjechische btw-aangifte gerapporteerd en wordt volgens het arrest gekwalificeerd als een kennelijk frauderende "missing trader".

De Oostenrijkse fiscus stelde zich na een controle op het standpunt dat de door *Luxury Trust Automobil* aan *M s.r.o.* uitgereikte factuur niet de vereiste verwijzing naar de verleggingsregeling bevat. Daarmee is in de visie van de Oostenrijkse belastingdienst niet voldaan aan de voorwaarden voor verlegging van de btw naar *M s.r.o.* en, in het verlengde daarvan, voor de toepassing van de ABC-vereenvoudiging. Aldus had *Luxury Trust Automobil* volgens de Oostenrijkse fiscus een nummerverwerving in Oostenrijk (i.e., de lidstaat van identificatie) moeten rapporteren en verwervings-btw moeten voldoen. *Luxury Trust Automobil* heeft de aan *M s.r.o.* uitgereikte facturen na de controle gecorrigeerd en op deze facturen alsnog 'btw verlegd' vermeld.

### **3. Prejudiciële vragen**

De verwijzende rechter vraagt zich op de eerste plaats af of, voor rechtsgeldige verlegging onder de ABC-vereenvoudiging, voldoende is dat de leverancier een factuur zonder btw uitreikt en op deze factuur vermeldt dat sprake is van een 'vrijgestelde intracommunautaire driehoekstransactie'. Indien deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, vraagt hij zich af of de factuurvermelding rechtsgeldig met terugwerkende kracht kan worden gecorrigeerd.

### **4. Oordeel Hof van Justitie**

Wat betreft de eerste vraag brengt het Hof van Justitie op de eerste plaats in herinnering dat de ABC-vereenvoudiging een optionele regeling is die afwijkt van de hoofdregel. Om deze vereenvoudiging te kunnen toepassen, dient de btw op de door de tussenhandelaar in de lidstaat van bestemming verrichte binnenlandse levering te zijn verlegd naar de eindafnemer. Volgens het Hof van Justitie schrijft de Btw-richtlijn in dit kader voor dat de tussenhandelaar een correcte factuur aan de eindafnemer uitreikt. Daarmee verklaart het Hof van Justitie het uitreiken van een correcte factuur tot een materiële toepassingsvoorwaarde voor deze verleggingsregeling en, in het verlengde daarvan, van de ABC-vereenvoudiging als zodanig.

Volgens het Hof van Justitie heeft de factuur als doel onder meer het informeren van de afnemer over de juridische kwalificatie van de levering die de opsteller daarvan aan

hem heeft verricht. In de visie van het Hof van Justitie is dit doel nog relevanter indien de opsteller van de factuur meent dat, bij wijze van uitzondering, niet hijzelf maar zijn afnemer tot voldoening van btw is gehouden.

Omdat de ABC-vereenvoudiging een regeling is die afwijkt van de hoofdregel, zorgt de factuurvermelding 'btw verlegd' in de visie van het Hof van Justitie ervoor dat de eindafnemer op de hoogte is van zijn fiscale verplichtingen die voortvloeien uit de keuze van de tussenhandelaar om die regeling toe te passen. Daarover mag volgens het Hof van Justitie geen onzekerheid bestaan. Gelet daarop meent het Hof van Justitie dan ook dat voor de toepassing van de verleggingsregeling onder de ABC-vereenvoudiging is vereist dat de tussenhandelaar specifiek de vermelding 'btw verlegd' op zijn uitgereikte factuur opneemt.

Wat betreft de tweede vraag meent het Hof van Justitie dat het achteraf alsnog opnemen van een juiste vermelding op de factuur niet ertoe leidt dat de ABC-vereenvoudiging met terugwerkende kracht van toepassing is. In dat kader overweegt het Hof van Justitie dat het opnemen van de juiste factuurvermelding een materiële toepassingsvoorwaarde voor deze verleggingsregeling – en daarmee voor de ABC-vereenvoudiging als zodanig – is. Het achteraf alsnog opnemen van de juiste vermelding op de factuur is in de visie van het Hof van Justitie geen correctie van een eerdere factuur, maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur. Die kan volgens het Hof van Justitie geen terugwerkende kracht hebben.

## **5. Praktijkbelang**

Het Hof van Justitie benadrukt in bovengenoemd arrest het belang van de factuurvermelding 'btw verlegd' bij toepassing van de ABC-vereenvoudiging door een tussenhandelaar. Het niet opnemen daarvan heeft in de visie van het Hof van Justitie tot gevolg dat de tussenhandelaar de ABC-vereenvoudiging niet kan toepassen, waarbij het niet mogelijk is om deze onjuistheid achteraf te corrigeren. Dat leidt ertoe dat de tussenhandelaar zich alsnog voor btw-doeleinden in de lidstaat van bestemming dient te registreren om aldaar een intracommunautaire verwerving en daaropvolgende binnenlandse levering te rapporteren. Daarnaast dient de tussenhandelaar in dat geval in de lidstaat van identificatie een nummerverwerving te rapporteren.

In Nederland keurt de Belastingdienst (vooralsnog) goed dat de tussenhandelaar 'verlegging vereenvoudigde ABC-regeling' of 'intracommunautaire levering' op de factuur vermeldt. In ieder geval die laatste variant lijkt ons niet verenigbaar met het oordeel van het Hof van Justitie.

Hoewel het oordeel van het Hof van Justitie duidelijk is, menen wij dat het mogelijk anders had geluid indien de eindafnemer in de lidstaat van bestemming wel btw had gerapporteerd. Wij kunnen ons dan ook voorstellen dat lidstaten het arrest van het Hof van Justitie in dergelijke gevallen minder strikt zullen toepassen. Desalniettemin verdient het aanbeveling om bij toepassing van de ABC-vereenvoudiging de juiste factuurvermelding te hanteren om discussies met belastingdiensten te voorkomen.

Volledigheidshalve merken wij op dat de Btw-richtlijn voor andere verleggingsregelingen, zoals de verleggingsregeling voor B2B-hoofddregeldiensten of de

binnenlandse verleggingsregeling voor reguliere binnenlandse goederenleveringen, het uitreiken van een factuur met de vermelding 'btw verlegd' niet als toepassingsvoorwaarde stelt. De impact van het arrest van het Hof van Justitie lijkt in onze optiek dan ook beperkt tot de verleggingsregeling onder de ABC-vereenvoudiging.

Bent u benieuwd naar de mogelijke gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie voor uw situatie? Neem dan contact op met uw adviseur.

KPMG Meijburg & Co  
december 2022

*De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.*