



Datum van
inontvangstneming

:

14/01/2025

Zaak T-638/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

22 november 2024

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 oktober 2024

Verzoekende partij tot *Revision*:

Finanzamt Österreich

Andere partij in de procedure:

D GmbH

Aangezochte rechter:

Bundesfinanzgericht

[OMISSIS]

Het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) heeft [OMISSIS] inzake het beroep in *Revision* van het Finanzamt Österreich [OMISSIS] tegen de uitspraak van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) van 18 oktober 2022, [OMISSIS] RV/2100556/2022, met betrekking tot de btw over 2011 tot en met 2015 (andere partij in de procedure: D GmbH te W [OMISSIS]) de volgende

beslissing

gegeven:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Staan de artikelen 40, 41 en 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn) en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit in de weg aan de toepassing van een nationale bepaling, zoals artikel 3, lid 8, tweede volzin, van [de bijlage (interne markt) bij] het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet op de omzetbelasting), volgens welke de verwerving wordt geacht te zijn verricht op het grondgebied van de lidstaat waarvan het btw-identificatienummer door de afnemer is gebruikt, totdat de afnemer bewijst dat de verwerving is belast in de lidstaat waar de goederen zich na afloop van het vervoer of de verzending bevinden, in een situatie waarin de intracommunautaire verwerving gepaard gaat met een intracommunautaire levering die in Oostenrijk als vrijgestelde levering is behandeld maar op grond van de vermelding van Oostenrijkse btw op de factuur over deze levering wegens de opgestelde factuur belasting verschuldigd is?
2. Voor het geval dat de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is er sprake van een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 41 van de btw-richtlijn, indien de ten onrechte op de factuur voor de belastingvrije intracommunautaire levering vermelde btw niet langer verschuldigd is omdat de opsteller die factuur later corrigeert, en zo ja, op welk tijdstip wordt deze intracommunautaire verwerving verricht?

Motivering:

A. Feiten en procesverloop

- 1 Als gevolg van een vrijwillige melding van de onjuiste aangifte en de controle door de belastingdienst, die naar aanleiding daarvan plaatsvond, zijn de procedures met betrekking tot de btw over 2011 tot en met 2015 tegen de andere partij heropend en zijn nieuwe belastingaanslagen opgelegd.
- 2 Een van de redenen hiervoor was dat de goederen door ondernemers uit Oostenrijk aan de andere partij, die een Oostenrijks btw-identificatienummer heeft gebruikt, in een andere lidstaat zijn geleverd. De andere partij heeft de voorbelasting met betrekking tot de factuur van de Oostenrijkse ondernemer voor deze levering afgetrokken. Er is geen aangifte gedaan van een intracommunautaire verwerving wegens het gebruik van een van het land van bestemming afwijkend btw-identificatienummer overeenkomstig artikel 3, lid 8, tweede volzin, van [de bijlage (interne markt) bij] het Umsatzsteuergesetz 1994 (hierna: „UStG 1994”). Het Finanzamt heeft vervolgens de btw over deze intracommunautaire verwerving vastgesteld en de aftrek als voorbelasting geweigerd.
- 3 Het tegen dit besluit ingestelde beroep is door het Bundesfinanzgericht verworpen op grond dat in casu wegens het gebruik van een Oostenrijks btw-identificatienummer een intracommunautaire verwerving ook in Oostenrijk wordt verricht, ook al is er tegelijkertijd sprake van een intracommunautaire verwerving

in het land van bestemming. Bijgevolg is er zowel in de andere lidstaat als in Oostenrijk belasting verschuldigd. De binnenlandse belasting kan niet als voorbelasting in mindering worden gebracht. Aangezien de levering in Oostenrijk een vrijgestelde intracommunautaire handeling is, is de Oostenrijkse omzetbelasting ten onrechte op de factuur vermeld en heeft de andere partij geen recht op aftrek van voorbelasting.

- 4 Deze beslissing van het Bundesfinanzgericht heeft het Verwaltungsgerichtshof, onder verwijzing naar het arrest van 19 april 2018 (C-580/16, Firma Hans Bühler KG, EU:2018:261, punt 36, en vakliteratuur), bij beslissing van 29 juni 2022 (Ro 2021/15/0002), dus voordat het arrest van 7 juli 2022 in de zaak C-696/20 (B. tegen Dyrektor Izby Skarbowej w W., EU:C:2022:528) is geweest, wegens materiële onrechtmatigheid vernietigd.
- 5 In de voortgezette procedure heeft het Bundesfinanzgericht het bezwaar van de andere partij toegewezen en onder verwijzing naar het arrest van 7 juli 2022 in de zaak C-696/20 verklaard dat er geen sprake is van een intracommunautaire verwerving van de andere partij wegens het gebruik van haar Oostenrijkse btw-identificatienummer.
- 6 Uit de vaststellingen van het Bundesfinanzgericht in eerste en tweede aanleg, de niet-betwiste argumenten in het kader van het beroep in *Revision* en de in de eigen verklaring van de andere partij verstrekte gegevens blijkt het volgende:
- 7 Oostenrijkse ondernemers hebben goederen over de grens aan de andere partij vanuit Oostenrijk naar andere lidstaten (voornamelijk Tsjechië en Duitsland) geleverd. De andere partij heeft tegenover haar leveranciers geen buitenlands, maar haar Oostenrijkse btw-identificatienummer gebruikt. De leveranciers hebben op hun facturen Oostenrijkse btw vermeld. De andere partij wilde de voorbelasting met betrekking tot deze facturen aftrekken, maar dit werd door het Finanzamt geweigerd. De andere partij heeft geen aangifte gedaan van een intracommunautaire verwerving wegens het gebruik van een van het land van bestemming afwijkend btw-identificatienummer overeenkomstig artikel 3, lid 8, tweede volzin, [van de bijlage (interne markt) bij] UStG 1994.
- 8 Het Finanzamt en het Bundesfinanzgericht hebben de door de andere partij verrichte handelingen steeds als vrijgestelde intracommunautaire leveringen behandeld. Het ging in dit verband niet om leveringen binnen een keten, maar enkel om leveringen door de ondernemers aan de andere partij. Door de onjuiste vermelding van Oostenrijkse btw op de factuur was de vermelde belasting door de opsteller van de factuur verschuldigd, maar had de andere partij geen recht op aftrek van voorbelasting.
- 9 Tegen deze beslissing van het Bundesfinanzgericht is het bij de verwijzende rechter ingestelde beroep in *Revision* van het Finanzamt gericht. Het Finanzamt voert aan dat, anders dan in de zaak C-696/20 (B. tegen Dyrektor Izby Skarbowej w W., EU:C:2022:528), in het onderhavige beroep in *Revision* geen

herkwalificatie van de handelingen door de belastingdienst heeft plaatsgevonden en de leveringen in Oostenrijk evenmin aan btw zijn onderworpen. Integendeel, de leveringen zijn door de belastingdienst steeds als vrijgestelde intracommunautaire leveringen aangemerkt en behandeld. De leverancier is evenwel de btw verschuldigd die ten onrechte op de factuur voor de intracommunautaire levering aan de andere partij is vermeld. Het dictum van het genoemde arrest kan dus niet op het onderhavige geval worden toegepast.

B. Relevante bepalingen van nationaal recht en van Unierecht

10 Artikel 3, lid 8, [van de bijlage (interne markt) bij UStG] 1994 bepaalt:

„(8) De intracommunautaire verwerving wordt verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of [...] de verzending bevinden. Wanneer de afnemer jegens de leverancier gebruikt maakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de afnemer bewijst dat de verwerving door de in de eerste zin bedoelde lidstaat is belast. Ingeval dat bewijs wordt geleverd, is § 16 van overeenkomstige toepassing.”

11 § 11, lid 12, UStG 1994, in de versie vóór de inwerkingtreding van het Abgabenänderungsgesetz 2023 (wet belastingswijzigingen), BGBl. I 110/2023, luidt als volgt:

„(12) Een ondernemer die op een factuur voor een levering of een andere prestatie afzonderlijk een bedrag aan belasting heeft vermeld dat overeenkomstig deze federale wet voor de handeling niet verschuldigd is, is dit bedrag op grond van de factuur verschuldigd indien hij de factuur tegenover de afnemer van de levering of de ontvanger van de andere prestatie niet dienovereenkomstig corrigeert. In geval van correctie is § 16, lid 1, van overeenkomstige toepassing.”

12 De artikelen 40 en 41 van de btw-richtlijn bepalen:

„Artikel 40 Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

Artikel 41 Onverminderd artikel 40 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), punt i), aangemerkt het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de btw op deze verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40. Indien op de verwerving uit hoofde van artikel 40 btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de btw erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.”

13 Artikel 203 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

C. Toelichting op de prejudiciële vragen

- 14 Het Hof heeft reeds in zijn arrest van 22 april 2010 (X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV, C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217) geoordeeld dat de afnemer in geval van een intracommunautaire verwerving als bedoeld in artikel 41 van de btw-richtlijn geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Het Hof heeft dienaangaande onder meer overwogen dat wanneer in een dergelijk geval een recht op aftrek zou worden toegekend, artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (thans artikel 40 van de btw-richtlijn) elk nut zou kunnen verliezen, aangezien voor de belastingplichtige, die in de lidstaat van het gebruikte btw-identificatienummer het recht op aftrek zou hebben genoten, geen reden meer zou bestaan om aan te tonen dat belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving is geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer. Een dergelijke oplossing zou uiteindelijk gevaar inhouden voor de toepassing van de basisregel volgens welke in geval van een intracommunautaire verwerving de plaats van onderwerping aan de btw wordt geacht te zijn gelegen in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer, zijnde de lidstaat van eindverbruik, hetgeen de doelstelling van de overgangsregeling is (zie punt 44).
- 15 In het arrest van 7 juli 2022 (C-696/20, B. tegen Dyrektor Izby Skarbowej w W., EU:C:2022:528) heeft het Hof geoordeeld dat artikel 41 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het grondgebied van die lidstaat wanneer deze verwerving, die de eerste transactie van een keten van opeenvolgende transacties vormt, door de betrokken belastingplichtigen, die daartoe hun door die lidstaat toegekende btw-identificatienummer hebben opgegeven, ten onrechte als een binnenlandse handeling is gekwalificeerd, en de daaropvolgende handeling, die ten onrechte als een intracommunautaire handeling is gekwalificeerd, door de afnemers van de goederen in de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen als een intracommunautaire verwerving van goederen aan de btw is onderworpen. Deze bepaling, gelezen tegen de achtergrond van het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, verzet zich evenwel tegen een dergelijke regeling van een lidstaat wanneer de intracommunautaire verwerving van goederen die wordt geacht op het grondgebied van die lidstaat te zijn verricht, voortvloeit uit een intracommunautaire levering van goederen die in die lidstaat niet als een vrijgestelde handeling is behandeld.
- 16 Het Bundesfinanzgericht heeft zich bij zijn beslissing op het dictum van dat arrest gebaseerd en in het beroep in *Revision* ontkend dat er sprake is van een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 3, lid 8, tweede volzin, [van

de bijlage (interne markt) bij] UStG 1994 wegens het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer, omdat de levering in Oostenrijk aan Oostenrijkse btw is onderworpen.

- 17 Het Verwaltungsgerichtshof gaat er op grond van het arrest in zaak C-696/20 van uit dat artikel 41 van de btw-richtlijn ofwel artikel 3, lid 8, [van de bijlage (interne markt) bij] UStG 1994, waarbij deze bepaling van de btw-richtlijn wordt omgezet, op het beroep in *Revision* van toepassing is omdat, hoewel de goederen in een andere lidstaat dan Oostenrijk zijn geleverd, de ontvanger van de levering geen btw-identificatienummer van het land van bestemming van de goederen heeft gebruikt, maar zijn Oostenrijkse btw-identificatienummer. De intracommunautaire verwerving is dus in beginsel in beide lidstaten belastbaar.
- 18 In het onderhavige geval, dat wezenlijk verschilt van de feiten in de zaak C-696/20 (B./Dyktor Izby Skarbowej w W., EU:C:2022:528), heeft het Verwaltungsgerichtshof twijfels over de uitlegging van artikel 41 van de btw-richtlijn tegen de achtergrond van de uitzondering in verband met het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit.
- 19 Het gaat om de volgende verschillen:
 1. In de onderhavige zaak is er volgens het Bundesfinanzgericht geen sprake van leveringen binnen een keten. Het ging om leveringen van een Oostenrijkse ondernemer aan de andere partij, waarbij de goederen vanuit Oostenrijk naar een andere lidstaat zijn geleverd. Het Finanzamt kwam hier pas achter toen de andere partij zelf heeft gemeld dat de aangifte onjuist was. Er vond geen latere herkwalificatie van de handelingen door de belastingdienst plaats. Het Finanzamt en het Bundesfinanzgericht hebben deze handelingen steeds als vrijgestelde intracommunautaire leveringen aangemerkt. In het dictum van het arrest in de zaak C-696/20 wordt daarentegen uitdrukkelijk vermeld dat de handelingen door de Poolse belastingdienst niet als vrijgestelde handelingen zijn beschouwd.
 2. In de procedure die aan het onderhavige beroep in *Revision* ten grondslag ligt, was ten gevolge van de – onjuiste – vermelding van de Oostenrijkse btw op de facturen belasting op grond van § 11, lid 12, UStG 1994 verschuldigd. Deze belasting is niet verschuldigd omdat de betrokken handeling niet als vrijgesteld is aangemerkt, maar omdat de opsteller – hoewel hij een vrijgestelde levering heeft verricht – ten onrechte Oostenrijkse btw op de daarvoor uitgereikte factuur heeft vermeld. Volgens de opmerkingen van de advocaat-generaal ging het in de zaak C-696/20 daarentegen om een Poolse wettelijke bepaling die – kennelijk als maatregel ter fraudepreventie – bepaalde dat wanneer de ontvanger van een levering een Pools btw-identificatienummer gebruikt, deze levering – ook al ging het in werkelijkheid om een vrijgestelde intracommunautaire levering – toch moest worden behandeld als een belastbare binnenlandse levering waarvoor het recht op aftrek van voorbelasting moest worden geweigerd (zie punt 80 van de conclusie).

3. In het onderhavige beroep in *Revision* heeft de andere partij niet aangetoond dat de intracommunautaire verwerving in andere lidstaten aan belasting is onderworpen. Wat er vervolgens met de goederen is gebeurd, is niet bekend en blijkt ook niet uit het procesverloop.
- 20 De aanvullende intracommunautaire verwerving waarin artikel 41 van de btw-richtlijn voorziet, beoogt te waarborgen dat de intracommunautaire verwerving wordt belast in de staat waar de goederen zich na afloop van het vervoer bevinden. In casu zou het afzien van de belastingheffing over deze aanvullende verwerving in Oostenrijk tot gevolg hebben dat er voor de andere partij geen reden meer zou bestaan om aan te tonen dat belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer is geheven.
- 21 In de zaak C-696/20 stond de verplichte en definitieve belastingheffing over de levering in Polen, waarvoor de afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting had, in de weg aan de toepassing van artikel 41 van de btw-richtlijn. De Oostenrijkse leverancier kan daarentegen ten opzichte van de andere partij – mits aan de algemene vereisten daarvoor is voldaan – de op de facturen vermelde btw overeenkomstig § 11, lid 12, UStG 1994 corrigeren, waarbij de uitsluitend op grond van de facturering verschuldigde btw niet meer verschuldigd zou zijn.
- 22 Volgens de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof kan een factuur (ex nunc) altijd worden gecorrigeerd, dat wil zeggen zelfs wanneer de verjaringstermijn reeds is verstreken voor het jaar waarin de factuur is uitgereikt (zie beslissing van het Verwaltungsgerichtshof van 15 december 2022, Ro 2019/13/0034, en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Het Verwaltungsgerichtshof vraagt zich daarom af of gelet op het doel van artikel 41 van de btw-richtlijn dat beoogt de belastingheffing over intracommunautaire verwervingen in de lidstaat van verbruik van de goederen te verzekeren, een correctie van de factuur voorrang moet hebben boven het wegvallen van de belastingheffing op grond van artikel 3, lid 8, tweede volzin, [van de bijlage (interne markt) bij] UStG 1994. Dit ook tegen de achtergrond dat, anders dan in de zaak C-696/20, de lidstaten van verbruik er niet van op de hoogte waren gesteld dat de goederen hun landen waren binnengekomen.
- 24 Indien men er – zoals het Bundesfinanzgericht in zijn beslissing – van uitgaat dat er in casu geen sprake is van een intracommunautaire verwerving wegens het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer, zou een latere correctie van de factuur door de leverancier er bovendien toe leiden dat met betrekking tot deze leveringen, ondanks de toepasselijkheid van artikel 41 van de btw-richtlijn, geen belasting wordt geheven over de intracommunautaire verwerving.
- 25 Indien het Hof de eerste prejudiciële vraag bevestigend beantwoordt en ook in het onderhavige geval een belastingheffing over de verwervingen in Oostenrijk afwijst, rijst bijgevolg de vraag of, ingeval de in Oostenrijk op basis van de

factuur verschuldigde btw achteraf door een correctie van de factuur niet hoeft te worden betaald, de intracommunautaire verwerving niettemin moet worden belast wegens het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer.

- 26 Gaat men ervan uit dat in een dergelijk geval de belastingheffing in Oostenrijk „herleeft”, dan moet nog worden opgehelderd op welk tijdstip dit moet gebeuren. Indien deze intracommunautaire verwerving met terugwerkende kracht zou ontstaan, zou een reeds voor het jaar van de verwerving ingetreden verjaring aan een correctie door de afnemer in de weg kunnen staan, zodat zowel de levering als de intracommunautaire verwerving in Oostenrijk definitief onbelast zouden blijven en de handelingen, bij gebreke aan een belastingheffing over de verwervingen in andere lidstaten, uiteindelijk niet zouden worden belast. Aangezien de onderhavige zaak de btw over de jaren 2011 tot en met 2015 betreft, is dit evenmin hypothetisch. Indien daarentegen zou worden aangenomen dat de intracommunautaire verwerving wegens het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer en de correctie van de factuur door de leverancier allebei rechtsgevolgen moeten hebben (dat wil zeggen in beide gevallen toepassing *ex nunc*), zou er geen risico bestaan dat helemaal geen belasting wordt geheven.
- 27 Voor het Verwaltungsgerichtshof is dus niet duidelijk of in een geval als het onderhavige een belastingheffing over de verwervingen ondanks het feit dat aan de vereisten van artikel 3, lid 8, [van de bijlage (interne markt) bij] UStG 1994 en artikel 41 van de btw-richtlijn op grond van de belastingschuld door de facturering is voldaan, achterwege moet blijven en welke gevolgen een eventuele correctie van de factuur door de leverancier zou hebben.
- 28 Over het geheel genomen lijkt de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot deze vragen niet zo evident dat er geen ruimte voor redelijke twijfel is [zie arrest van 4 oktober 2018, Commissie/Franse Republiek (roerende voorheffing), C-416/17, EU:C:2018:811, punt 110].
- 29 Derhalve wordt het Hof krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een beslissing over de prejudiciële vragen.

Wenen (Oostenrijk), 23 oktober 2024

[OMISSIS]