



Datum van
inontvangstneming

:

26/11/2025

Zaak T-773/25**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

15 oktober 2025

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 oktober 2025

Verzoekende partij:

Finanzamt für Großbetriebe

Andere partij in de procedure:

F GmbH

Verwaltungsgerichtshof

EU 2025/0004-1

(Ro 2024/15/0007)

7 oktober 2025

Het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) heeft [OMISSIS] over het beroep in *Revision* dat het Finanzamt für Großbetriebe (belastingdienst voor grote ondernemingen) heeft ingesteld tegen het vonnis van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg) van 7 december 2023, RV/6101039/2015, inzake omzetbelasting 2015 (andere partij in de procedure: F GmbH [OMISSIS]), de volgende

b e s l i s s i n g

gegeven:

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) worden krachtens artikel 267 VWEU de volgende vragen voorgelegd met het verzoek om een prejudiciële beslissing:

1. Moet artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 [(hierna: „btw-richtlijn”)], aldus worden uitgelegd dat de eerste uitreiking van een factuur die vereist is voor de toepassing van de uitzondering voor driehoekstransacties, maar die pas meerdere jaren na de leveringen wordt uitgereikt, de rechtsgevolgen van de regeling ter vereenvoudiging van de administratie ex nunc doet ontstaan?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is voor de werking ex nunc van de eerste uitreiking van een dergelijke factuur vereist dat de opsteller van de factuur over de periode vóór de uitreiking ervan belasting heeft geheven volgens de algemene bepalingen van de lidstaat van bestemming?

3. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: in welke vorm moet de tussenhandelaar het bewijs leveren dat de voor het eerst uitgereikte factuur daadwerkelijk door de eindafnemer is ontvangen?

Motivering:

A. Feiten en de procedure tot dusver

- 1 De andere partij in de procedure is onderworpen aan een controle ter plaatse betreffende de omzetbelasting voor de jaren 2010 tot en met 2012 en aan een vervolgccontrole voor de maanden 01/2013 tot en met 09/2014. Het Finanzamt heeft vastgesteld dat, bij gebreke van vermelding van de driehoekstransactie in de facturen, niet was voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vereenvoudigingsregel voor driehoekstransacties en dat de andere partij in de procedure dus cumulatieve intracommunautaire verwervingen in Oostenrijk had verricht vanwege het gebruikte Oostenrijkse btw-identificatienummer. Het Finanzamt heeft de vooraftrek van de btw over deze intracommunautaire verwervingen geweigerd.
- 2 Uit het onherroepelijke vonnis van het Bundesfinanzgericht betreffende de omzetbelasting over de jaren 2011 tot en met 2014 blijkt het volgende:
- 3 De andere partij in de procedure heeft leveringen verricht aan in andere lidstaten gevestigde ondernemers. De geleverde goederen werden door deze partij met gebruikmaking van haar Oostenrijkse btw-identificatienummer besteld bij in Zweden en Denemarken gevestigde ondernemers (beide handelend onder het btw-identificatienummer van de staat van vestiging) en door hen rechtstreeks naar de klanten van deze partij gezonden. De afnemers van de andere partij in de procedure handelden onder het btw-identificatienummer van het land van bestemming van de goederen. In de litigieuze gevallen zijn de geleverde goederen dus rechtstreeks vanuit Zweden of Denemarken verzonden naar een andere lidstaat van de Unie (behalve Oostenrijk). Het is niet geheel duidelijk hoe deze transacties voor btw-doeleinden door de afnemers in de landen van bestemming

werden behandeld. Ook is niet bekend of zij recht hadden op volledige aftrek van voorbelasting.

- 4 In Oostenrijk werden deze transacties aanvankelijk door de andere partij in de procedure als intracommunautaire levering vermeld, zowel in de btw-aangiften als in de lijsten en in de aan haar afnemers gerichte facturen. De inkoop van de goederen bij Zweedse of Deense leveranciers werd door de andere partij in de procedure behandeld als een intracommunautaire verwerving in Oostenrijk en er werd beroep gedaan op de aftrek van voorbelasting voor het bedrag van de in verband met de verwerving ontstane belasting.
- 5 De oorspronkelijke facturen van de andere partij in de procedure aan haar klanten waren uitgereikt zonder vermelding van de btw en bevatten geen enkele vermelding van een driehoekstransactie of van een verlegging van de belastingschuld naar de ontvanger.
- 6 Het Finanzamt heeft deze transacties aangemerkt als een zogenoemde „mislukte driehoekstransactie” op basis van de door de andere partij in de procedure uitgereikte facturen, die geen enkele vermelding bevatten dat er sprake was van een driehoekstransactie of van de verlegging van de belastingschuld naar de ontvanger, en heeft de algemene regels voor ketentransacties toegepast. Het gevolg daarvan was de vaststelling van een cumulatieve intracommunautaire verwerving in Oostenrijk in de zin van artikel 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 en de weigering van aftrek van de ter zake van die verwerving ontstane belasting.
- 7 In de loop van 2015 heeft de andere partij in de procedure de betrokken facturen gecorrigeerd of aangevuld, zodat deze thans een vermelding bevatten van het bestaan van een driehoekstransactie en van de verlegging van de belastingschuld. De lijsten voor de periode 2011 tot en met 09/2014 zijn gecorrigeerd in die zin dat zij thans een vermelding bevatten dat er sprake is van een driehoekstransactie. In de voorlopige btw-aangifte voor 03/2015 heeft de andere partij in de procedure een correctiebedrag aangegeven dat overeenkwam met de (cumulatieve) voorbelasting over de intracommunautaire verwerving.
- 8 Het Finanzamt heeft bij de vaststelling geen rekening gehouden met het correctiebedrag. In het daartegen ingediende bezwaar heeft de andere partij in de procedure aangevoerd dat de correctie van de facturen inmiddels alle onregelmatigheden had verholpen. Ten eerste zijn de facturen gecorrigeerd en zijn de gecorrigeerde facturen aan de geadresseerden ervan overhandigd. Anderzijds zijn ook de lijsten gecorrigeerd, zodat zij thans een vermelding bevatten dat er sprake is van een driehoekstransactie. Om die reden is thans volgens de andere partij in de procedure aan alle voorwaarden voor toepassing van de vereenvoudigingsregel voor driehoekstransacties voldaan, zodat er geen sprake is van een dubbele verwerving in de zin van artikel 3, lid 8, UStG 1994.
- 9 Het Bundesfinanzgericht heeft het bezwaar bij het bestreden vonnis inzake omzetbelasting 2015 toegewezen. Wat de toezending van de gecorrigeerde

facturen betreft, heeft het Bundesfinanzgericht opgemerkt dat er in het kader van het onderhavige geval geen aanwijzingen waren van een *missing trader*, maar dat het om een groot aantal klanten ging. Er moet dus van worden uitgegaan dat de verzonden poststukken met de gecorrigeerde facturen de klanten daadwerkelijk hebben bereikt. Niet alleen is rekening gehouden met de eventuele ontvangstbevestigingen, maar ook met de verzendingsbewijzen. Daartoe zijn steekproeven genomen van in totaal 37 klanten. Voor vijf van de klanten werd de toezending met DPD bevestigd door het verzendingsrapport. Wat de andere per post verzonden poststukken betreft, kon aan de hand van de overgelegde bewijzen niet worden vastgesteld wie de geadresseerden van de zendingen waren, maar voor de maand maart 2015 – dat wil zeggen de maand waarin de facturen volgens de andere partij in de procedure zijn verzonden – is een aanzienlijke stijging van de portokosten voor in totaal 259 zendingen van het soort „brief buitenland” bewezen. De getuigen die de brieven in 2015 hebben verzonden, hebben verklaard dat zij zich geen onbestelbare retourzendingen konden herinneren. Vanuit een realistisch oogpunt kan ervan worden uitgegaan dat de verzonden poststukken, tenzij zij aan de afzender zijn teruggezonden, bij de geadresseerde werden bezorgd. Ontvangstbevestigingen zijn niet beschikbaar voor de per post verzonden facturen. 17 van deze klanten hebben evenwel op verzoek in 2023 bevestigd dat zij de facturen hadden ontvangen. Drie van de klanten hadden hun activiteiten in 2023 reeds gestaakt. Daarnaast hebben nog eens 25 klanten die niet in de steekproef waren opgenomen, de ontvangst bevestigd. Het Bundesfinanzgericht heeft dan ook geoordeeld dat de gecorrigeerde facturen daadwerkelijk bij de klanten waren bezorgd.

- 10 Het Bundesfinanzgericht is rechtens tot de slotsom gekomen dat de in maart 2015 uitgereikte facturen geen terugwerkende kracht konden hebben voor de jaren 2011 tot en met 2014. Er is echter sprake van een werking *ex nunc*, zodat het correctiebedrag in 2015 moet worden erkend.
- 11 Tegen deze beslissing heeft het Finanzamt beroep in *Revision* ingesteld met het argument dat het tijdstip waarop het keuzerecht kan worden uitgeoefend, reeds lang was verstreken dan wel dat dit keuzerecht niet pas jaren na het verrichten van de relevante handelingen kan worden uitgeoefend. Het doel van de regeling betreffende driehoekstransacties in het Unierecht mag niet buiten beschouwing worden gelaten: het hoofddoel van deze regeling is vereenvoudigen van de administratie in te voeren voor de tussenhandelaar in het kader van bepaalde intracommunautaire ketentransacties. Dit doel zou echter niet meer kunnen worden bereikt indien op basis van achteraf gecorrigeerde facturen zou worden besloten dat de regeling voor driehoekstransacties *ex nunc* van toepassing wordt, omdat voor de periode tussen het verrichten van de relevante leveringen en de correctie van de facturen de in artikel 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 bedoelde belastingschuld met betrekking tot intracommunautaire verwervingen en de verplichting tot registratie, aangifte en belasting van de afnemer in de lidstaten van bestemming reeds geruime tijd zijn ontstaan. Daar komt bij dat, indien in 2015 de belastingplicht van de afnemer voor intracommunautaire verwervingen door middel van het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer op

grond van artikel 3, lid 8, tweede [volzin], UStG 1994 zou kunnen wegvallen, er definitief geen stimulans meer zou zijn om de in de lidstaten van bestemming nog niet geheven belasting alsnog te heffen. Bovendien moet worden opgemerkt dat in het geval van factuurcorrecties die pas enkele jaren na de onderliggende handelingen zijn uitgevoerd, het nauwelijks mogelijk is om de ontvangst van deze facturen te controleren en er geen enkele informatie beschikbaar is of wordt verkregen over welke maatregelen de ontvangers van de facturen of de leveringen hebben genomen en of in de lidstaten van bestemming naar behoren belasting is geheven.

- 12 De andere partij in de procedure heeft een memorie van antwoord ingediend waarin zij het betoog van het Finanzamt betwist. Zij zet uiteen dat volgens het Hof de correctie van een factuur waarin geen melding werd gemaakt van een driehoekstransactie en van een verlegging van de belastingschuld, geen correctie is, maar een eerste uitreiking van een factuur, waardoor de vereenvoudigingsbepaling voor driehoekssituaties van artikel 25 UStG 1994 met werking ex tunc is uitgesloten (verwijzing naar het arrest van het Hof van 8 december 2022, C-247/21, *Luxury Trust Automobil GmbH*). Het Hof heeft zich niet uitgesproken over een werking ex nunc. Indien het Hof echter ook de toepasselijkheid ex nunc van de vereenvoudigingsbepaling voor driehoekssituaties van artikel 25 UStG 1994 door achteraf te voldoen aan de noodzakelijke voorwaarde middels gecorrigeerde of nieuw uitgereikte facturen had willen afwijzen, zou de laatste zin van punt 61: „[...] maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur, die geen terugwerkende kracht kan hebben” niet nodig zijn geweest. In dit stadium van de procedure, en nadat het Hof de terugwerkende kracht ex tunc van de vereenvoudigingsbepaling voor driehoekssituaties van artikel 25 UStG 1994 heeft afgewezen, wijst de formulering „vereiste facturen” op de toepasselijkheid achteraf van dezelfde bepaling met werking ex nunc. Zou men het standpunt van het Finanzamt volgen, dan zou een „correctie van de facturen” weliswaar worden aangemerkt als de eerste uitreiking van een factuur die noodzakelijk is voor de toepassing van de vereenvoudigingsregel voor driehoekstransacties (dat wil zeggen als een toepassingsvoorwaarde), maar zou zij geen rechtsgevolgen hebben voor het verleden, het heden of de toekomst.
- 13 Bij het intreden van de belastingschuld op grond van artikel 3, lid 8, UStG 1994 voor de jaren 2011, 2012, 2013 en afzonderlijke maanden van 2014 wordt rekening gehouden met het waarborgen van de belastingheffing en dus met het doel van artikel 3, lid 8, UStG 1994, ongeacht of de registratie-, aangifte- en belastingverplichtingen van de lidstaat van bestemming zijn nagekomen. Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat deze belastingschuld overeenkomstig artikel 3, lid 8, UStG 1994 achteraf met werking ex nunc kan worden opgeheven, indien achteraf is voldaan aan alle materiële voorwaarden voor de toepassing van artikel 25 UStG 1994.

B. Relevante bepalingen

1. Nationaal recht

- 14 Artikel 3, lid 8, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (wet van 1994 op de omzetbelasting; hierna: „UStG 1994”) bepaalt (inclusief opschrift):

„Plaats van de intracommunautaire verwerving

(8) De intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn 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 gebruik 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. Voor wat het bewijs betreft is § 16 van overeenkomstige toepassing.”

- 15 Artikel 25 UStG 1994 in de in 2015 toepasselijke versie

(BGBl. I nr. 112/2012) bepaalt (inclusief opschrift):

„Driehoekstransactie

Begrip

Artikel 25 (1) Van een driehoekstransactie is sprake wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten, deze goederen rechtstreeks door de eerste leverancier aan de laatste afnemer worden bezorgd en aan de in lid 3 gestelde voorwaarden is voldaan. Dat geldt eveneens wanneer de laatste afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is of de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden verwerft.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in artikel 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (afnemer) bewijst dat sprake is van een driehoekstransactie en hij zijn aangifteplicht op grond van lid 6 is nagekomen. Wanneer de ondernemer zijn aangifteplicht niet nakomt, wordt de niet-onderworpenheid met terugwerkende kracht opgeheven.

Vrijstelling bij intracommunautaire verwerving van goederen

(3) De intracommunautaire verwerving is onder de volgende voorwaarden niet aan de btw onderworpen:

- a) De ondernemer (afnemer) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is voor btw-doeleinden op het grondgebied van de [Unie] geïdentificeerd;
- b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (afnemer) op het nationale grondgebied aan een andere

- ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geïdentificeerd;
- c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (afnemer) voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
 - d) de macht om over de verworven goederen te beschikken wordt rechtstreeks door de eerste leverancier of de eerste afnemer aan de laatste afnemer (ontvanger) overgedragen;
 - e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.”

2. Unierecht

- 16 Artikel 40 tot en met 42 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1, gerectificeerd in PB 2010, L 299, blz. 46) (hierna: „richtlijn 2006/112/EG”) luiden:

„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 aantoonbaar 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.

Artikel 42

Artikel 41, eerste alinea, is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomstig artikel 40 aan de btw te zijn onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de afnemer toont aan deze verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig

artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon;

- b) de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst.”

17 Artikel 141 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt:

„Artikel 141

Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;
- c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;
- d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
- e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.”

18 Artikel 197 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt:

„Artikel 197

1. De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer [...] de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;

- b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht;
- c) de factuur welke is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 5.

2. In het geval dat overeenkomstig artikel 204 een fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, kunnen de lidstaten een afwijking van lid 1 van dit artikel toestaan.”

C. Toelichting op de prejudiciële vraag

- 19 Het Hof heeft in zijn arrest van 8 december 2022, C-247/21, *Luxury Trust Automobil GmbH*, verklaard dat de weglating van de door artikel 226, punt 11 bis, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, vereiste vermelding „Btw verlegd” op een factuur niet achteraf kan worden gecorrigeerd door toevoeging van een vermelding die aangeeft dat de factuur betrekking heeft op een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belastingschuld wordt verlegd naar degene voor wie de levering bestemd is. Het achteraf voldoen aan een dwingende toepassingsvoorwaarde voor de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer vormt geen correctie, maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur, die geen terugwerkende kracht kan hebben (punt 61 van het arrest).
- 20 De advocaat-generaal heeft in punt 61 van haar conclusie in die zaak opgemerkt dat de rechtsgevolgen van de regeling ter vereenvoudiging van de administratie pas ex nunc teweeg worden gebracht wanneer de ontvanger in kennis wordt gesteld van een naar behoren opgestelde factuur. Op basis van de conclusie heeft het Bundesfinanzgericht de werking ex nunc van de nieuw uitgereikte facturen erkend.
- 21 In zijn arrest heeft het Hof noch dit deel van de opmerkingen van de advocaat-generaal, noch haar voorstel voor een antwoord op de tweede prejudiciële vraag overgenomen. Het heeft evenmin een standpunt ingenomen over de gevolgen van de eerste uitreiking van de vereiste factuur.
- 22 Het Finanzamt is van mening dat een dergelijke werking ex nunc niet verenigbaar is met de doelstelling van de regeling ter vereenvoudiging voor driehoekstransacties. De andere partij in de procedure is daarentegen van mening dat de uitsluiting van een werking ex nunc niet verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw.
- 23 De door het Verwaltungsgerichtshof voorgelegde vragen rijzen met name in het licht van de volgende aspecten:
- 24 De toepassing van de regelingen voor driehoekstransacties leidt tot de volgende

vrijstellingen voor de tussenhandelaar:

- de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming is vrijgesteld van btw;
- de aanvullende intracommunautaire verwerving als bedoeld in artikel 41 van richtlijn 2006/112/EG wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen;
- overeenkomstig artikel 197, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG is de belasting die verschuldigd is over de levering door de tussenhandelaar aan de afnemer in de lidstaat van bestemming, verschuldigd door degene voor wie de belastbare levering bestemd is.

- 25 Op deze vereenvoudigingsregeling kan slechts een beroep worden gedaan indien aan alle materiële voorwaarden ervan is voldaan, met inbegrip van, overeenkomstig het arrest *Luxury Trust Automobil GmbH*, de uitreiking van een factuur met de in artikel 226, punt 11 bis, van richtlijn 2006/112 bedoelde vermeldingen. In de procedure wordt niet betwist dat in de loop van het jaar van de leveringen niet aan dit vereiste was voldaan.
- 26 Aangezien volgens het Hof van Justitie de eerste uitreiking van de juiste factuur geen werking *ex tunc* kan hebben, is het Verwaltungsgerichtshof van oordeel dat de betrokken handelingen vallen onder de algemene regels die van toepassing zijn op ketentransacties die ten tijde van de feiten in de betrokken lidstaten van kracht waren. De andere partij in de procedure is dus voor die jaren verplicht een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming van de goederen aan te geven en te belasten. De gevolgen van de daaropvolgende „slapende levering” vanuit het oogpunt van de omzetbelasting worden beoordeeld door de bevoegde autoriteiten van de verschillende lidstaten van bestemming. Bovendien moet in Oostenrijk, vanwege het gebruik van het Oostenrijkse btw-identificatienummer, de aanvullende intracommunautaire verwerving overeenkomstig artikel 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 worden belast.
- 27 In zijn arrest van 22 april 2010, *X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV*, C-536/08 en C-539/08, met betrekking tot artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (hierna: „Zesde richtlijn”) heeft het Hof reeds uiteengezet dat in gevallen van een intracommunautaire verwerving in de zin van (thans) artikel 41 van richtlijn 2006/112 de afnemer geen recht heeft op vooraftrek. Het Hof heeft dit met name gemotiveerd met het feit dat de toekenning van het recht op aftrek in een dergelijk geval afbreuk zou doen aan de nuttige werking van artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn (thans artikel 41 van richtlijn 2006/112), aangezien voor de belastingplichtige, die in de lidstaat van identificatie 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 van het arrest).

- 28 De aanvullende intracommunautaire verwerving waarin artikel 41 van richtlijn 2006/112 voorziet, beoogt dus te waarborgen dat de intracommunautaire verwerving wordt belast in de staat waar de goederen zich bij aankomst van het vervoer bevinden. Indien de tussenhandelaar (in casu de andere partij in de procedure) aantoont dat hij een intracommunautaire verwerving in het land van bestemming van de goederen heeft belast, wordt deze aanvullende intracommunautaire verwerving geacht aan belasting te zijn onderworpen overeenkomstig artikel 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 (indien het Oostenrijkse recht van toepassing is).
- 29 In het onderhavige geval kan, zoals blijkt uit het arrest *Luxury Trust Automobil GmbH*, de vereenvoudigingsregeling voor driehoekstransacties niet van kracht worden in de periode waarin die handelingen zijn uitgevoerd. Wegens de toepasselijkheid van de algemene regels voor ketentransacties is in de jaren 2011 tot en met 2014 reeds een intracommunautaire verwerving in het land van bestemming verricht door de andere partij in de procedure, die daar overeenkomstig de algemene regels moest worden aangegeven en in voorkomend geval belast. Doordat in die jaren onder het Oostenrijkse btw-identificatienummer is gehandeld is er sprake van een aanvullende belastbare intracommunautaire verwerving in Oostenrijk.
- 30 Indien – bij gebreke van terugwerkende kracht van de regeling inzake driehoekstransacties – de andere partij in de procedure de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming moet belasten voor de periode waarin deze handelingen zijn uitgevoerd (2011 tot en met 2014), kan zij in ieder geval het door haar verlangde wegvallen van de belasting op verwervingen in Oostenrijk bereiken door overlegging van het bewijs daarvan. Bijgevolg zou een toepassing ex nunc van de vereenvoudigingsregeling voor driehoekstransacties niet nodig zijn.
- 31 Uit de beslissing van het Bundesfinanzgericht kan niet worden opgemaakt of de andere partij in de procedure in de verschillende landen van bestemming haar intracommunautaire verwervingen van 2011 tot en met 2014 daadwerkelijk heeft belast. Uit het vonnis inzake de omzetbelasting van 2011 tot en met 2014 kan echter worden afgeleid dat dit niet het geval was.
- 32 De andere partij in de procedure zal zich dus willen beroepen op de werking ex nunc van de voor het eerst op de juiste wijze uitgereikte facturen, teneinde te voorkomen dat zij haar verplichtingen voortvloeiende uit de ketentransacties voor

de jaren 2011 tot en met 2014 in de lidstaten van bestemming moet nakomen, en desondanks de gevolgen van de dubbele verwerving krachtens artikel 3, lid 8, tweede volzin, UStG 1994 ongedaan te kunnen maken.

- 33 Volgens het Verwaltungsgerichtshof lijkt een dergelijke benadering echter uiteindelijk te leiden tot een werking ex tunc van de gecorrigeerde of de voor het eerst uitgereikte facturen.
- 34 Gelet op het doel van artikel 41 van richtlijn 2006/112, dat ertoe strekt de belasting van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van verbruik van de goederen te waarborgen, en van artikel 42, onder a), van deze richtlijn, dat onder bepaalde voorwaarden een vereenvoudiging voor specifieke ketentransacties beoogt te bewerkstelligen, rijst dus de vraag of de eerste juiste uitreiking van een factuur gevolgen kan hebben als hierboven beschreven, indien deze uitreiking jaren na de levering geschiedt.
- 35 De andere partij in de procedure beroept zich in dit verband op het arrest van het Hof van 19 april 2018, C-580/16, *Hans Bühler KG*, waarin het Hof heeft geoordeeld dat de artikelen 41 en 42 van richtlijn 2006/112 beogen te waarborgen dat de betrokken intracommunautaire verwerving bij de eindafnemer aan de btw wordt onderworpen en tegelijk te voorkomen dat over die handeling tweemaal belasting wordt geheven (punt 50). Bijgevolg is artikel 42 van richtlijn 2006/112 van toepassing voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden (punt 51).
- 36 Dit zou in casu aldus kunnen worden opgevat dat een driehoekstransactie plaatsvindt voor zover aan alle materiële voorwaarden is voldaan en de nieuw uitgereikte factuur dus ex nunc werkt. In de zaak *Hans Bühler KG* ging het echter om een situatie waarin aanvankelijk reeds aan alle materiële voorwaarden van de regeling voor driehoekstransacties was voldaan en er slechts sprake was van formele gebreken. In het onderhavige geval staat evenwel vast dat in de jaren van de leveringen niet was voldaan aan de materiële voorwaarden ervan.
- 37 Het Verwaltungsgerichtshof vraagt zich voorts af of een werking ex nunc afhankelijk kan zijn van het tijdstip waarop de factuur wordt gecorrigeerd. Indien een correctie van de facturen (met werking ex nunc) nooit zou kunnen plaatsvinden, dat wil zeggen zelfs niet in gevallen waarin de betrokken handeling nog niet in een belastingheffing is opgenomen, zou dit tot gevolg hebben dat de vereenvoudigingsregeling voor de driehoekstransactie nooit van toepassing zou kunnen zijn op die transacties. Zelfs indien de belastingplichtige de dag na de uitreiking van de factuur zou vaststellen dat de vereiste vermelding op de factuur ontbreekt, zou een geldige correctie dus niet meer mogelijk zijn.
- 38 Indien de uitreiking van een juiste factuur geoorloofd is, zou anderzijds de vraag rijzen of de werking ex nunc van de factuur afhangt van de vraag of in de jaren waarin de leveringen zijn verricht, nog eventuele wijzigingen in de btw-aanslagen van de ontvangers van de leveringen in de lidstaten van bestemming kunnen worden aangebracht.

- 39 Voor het geval dat het Hof de eerste prejudiciële vraag bevestigend beantwoordt en van oordeel is dat de correctie van de facturen ex nunc werkt, rijst bovendien de vraag of een daadwerkelijk bewijs moet worden geleverd dat de klanten de nieuw uitgereikte facturen hebben ontvangen, dan wel of een dergelijke ontvangst ook kan worden aangenomen op basis van algemene levenservaring (in voorkomend geval op basis van een schatting).
- 40 In haar conclusie in zaak C-247/21, *Luxury Trust Automobil GmbH*, heeft de advocaat-generaal erop gewezen dat de nieuw uitgereikte factuur noodzakelijkerwijs aan de klant moet worden bezorgd, omdat afnemer anders niet kan weten dat de persoon die de handeling verricht, gebruikmaakt van zijn keuzerecht om in aanmerking te komen voor de vereenvoudigde regeling en dat hij hem krachtens artikel 197 van de btw-richtlijn heeft aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.
- 41 Het Bundesfinanzgericht heeft op basis van steekproeven en plausibiliteitsoverwegingen aangenomen dat de verzonden facturen zijn ontvangen. Voor het Verwaltungsgerichtshof rijst de vraag of dit volstaat om te concluderen dat er sprake is van een werking ex nunc van de regeling voor driehoekstransacties, dan wel hoe een dergelijk bewijs moet worden geleverd als het gaat om een groot aantal klanten (in het onderhavige geval meer dan 250).
- 42 Al met al lijkt de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot deze vragen niet zo voor de hand liggend dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan (zie arrest van het Hof van 4 oktober 2018, *Commissie/Franse Republiek*, C-416/17, punt 110).
- 43 De vragen worden derhalve aan het Hof van Justitie voorgelegd in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU.

Wenen, 7 oktober 2025