



Datum van inontvangstneming : 29/12/2016

Zaak C-580/16**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

17 november 2016

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 oktober 2016

Verzoekster tot Revision:Firma [REDACTED]

Verwaltungsgerichtshof [hoogste bestuursrechter, Oostenrijk]

Het Verwaltungsgerichtshof heeft [omissis] inzake het beroep in Revision dat door [REDACTED] gevestigd te Gomaringen [omissis] is ingesteld tegen het arrest van het Bundesfinanzgericht [hoogste federale belastingrechter, Oostenrijk] van 5 januari 2015 [omissis] betreffende belasting over de toegevoegde waarde over 2012 alsmede de vaststelling van de belasting over de toegevoegde waarde vanaf januari tot en met maart 2013, de hierna volgende

Beschikking

gegeven:

Het Hof van Justitie worden krachtens artikel 267 VWEU de hierna volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1. Moet artikel 141, onder c), van richtlijn 2006/112, waarvan overeenkomstig artikel 42 (juncto artikel 197) van richtlijn 2006/112 niet-toepassing van artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 afhankelijk is, aldus worden uitgelegd dat niet is voldaan aan de daarin gestelde voorwaarde wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, gevestigd is en voor btw-doeleinden is geregistreerd, ook wanneer deze belastingplichtige voor de concrete intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt?

2. Moeten de artikelen 42 en 265 juncto artikel 263 van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat enkel de tijdig ingediende lijst ertoe leidt dat artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet van toepassing is? **[Or. 2]**

Motivering:

- 1 A. Feiten en procedure
- 2 Verzoekster tot Revision, een commanditaire vennootschap met zetel in Duitsland, exploiteert in Duitsland een productie- en handelonderneming. Zij bezit een Duits btw-identificatienummer. Van oktober 2012 tot april 2013 bezat zij bovendien een Oostenrijks btw-identificatienummer, waarbij zij – naar eigen zeggen – van plan was in Oostenrijk een bedrijfszetel op te richten; dit voornemen is tot op heden niet uitgevoerd.
- 3 Van oktober 2012 tot en met maart 2013 heeft verzoekster tot Revision het Oostenrijkse btw-identificatienummer enkel voor „driehoekstransacties” gebruikt. Zij kocht herhaaldelijk goederen van in Duitsland gevestigde leveranciers en verkocht die door aan een in Tsjechië gevestigde afnemer. Telkens werden de goederen door de (Duitse) leverancier rechtstreeks aan de Tsjechische afnemer geleverd.
- 4 De Duitse leveranciers vermeldden in hun facturen die zij aan verzoekster tot Revision uitschreven, hun Duits btw-identificatienummer alsmede het Oostenrijkse btw-identificatienummer van verzoekster tot Revision. In haar facturen aan de Tsjechische afnemers vermeldde verzoekster tot Revision haar Oostenrijks btw-identificatienummer alsmede het Tsjechische btw-identificatienummer van haar afnemers. Bovendien vermeldde zij dat er sprake was van een „intracommunautaire driehoekstransactie”; de (Tsjechische) ontvanger van de factuur was gehouden tot voldoening van de belasting.
- 5 Verzoekster tot Revision diende voor de eerste keer op 8 februari 2013 voor oktober tot en met december 2012 alsook voor januari 2013 lijsten in, met vermelding van haar Oostenrijks btw-identificatienummer, dat van de Tsjechische ontvanger alsmede de maatstaf van heffing. In het vakje „driehoekstransacties” in een van de gebruikte formulieren vulde zij niets in. Bij brief van 10 april 2013 corrigeerde verzoekster tot Revision deze lijsten, waarbij zij in dat vakje aangaf dat er sprake was van driehoekstransacties. Eveneens op die datum **[Or. 3]** (10 april 2013) diende zij lijsten in voor februari en maart 2013.
- 6 Het Finanzamt Graz-Stadt [belastingdienst Graz-Stadt] stelde over deze transacties tussen de Duitse leveranciers en verzoekster tot Revision btw voor intracommunautaire verwervingen (in Oostenrijk) vast op grond dat het ging om „mislukte” driehoekstransacties. Verzoekster tot Revision heeft intracommunautaire verwervingen in Tsjechië verricht. Aangezien verzoekster tot Revision evenwel een Oostenrijks btw-identificatienummer heeft gebruikt, geldt de verwerving bovendien in Oostenrijk als verricht. Verzoekster tot Revision

voldeed niet aan haar aangifteverplichtingen. Ook bewees zij niet dat over haar intracommunautaire verwerving in Tsjechië btw was geheven.

7 Bij het thans bij het Verwaltungsgerichtshof bestreden arrest heeft het Bundesfinanzgericht het beroep tegen de beslissingen van de belastingdienst verworpen. Het Bundesfinanzgericht heeft verklaard dat enkel in geding is de vraag of de intracommunautaire verwerving van verzoekster tot Revision in Oostenrijk moet worden geacht te zijn belast. Daartoe geldt met name als voorwaarde dat verzoekster tot Revision (als verwerver) haar bijzondere aangifteplicht is nagekomen. Daartoe is wederom onder meer vereist dat zij in de lijst heeft vermeld dat sprake was van een driehoekstransactie. Een dergelijke vermelding ontbrak in de oorspronkelijke lijst. Bijgevolg is ingevolge § 25, lid 2, tweede volzin, UStG 1994 de niet-onderworpenheid evenwel met terugwerkende kracht opgeheven. Aangezien het Oostenrijkse btw-identificatienummer van verzoekster tot Revision op datum van de lijsten, zijnde 10 april 2013, niet langer geldig was, is zij ook voor februari en maart 2013 haar aangifteplicht op grond van § 25, lid 6, UStG 1994 niet nagekomen.

8 B. Relevante bepalingen van nationaal recht

9 § 3, lid 8, van het Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse btw-wet; hierna: „UStG 1994”) luidt:

„De intracommunautaire verwerving wordt verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of [Or. 4] de verzending bevinden. Wanneer de verwerver 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 verwerver bewijst dat door de in de eerste zin bedoelde lidstaat belasting is geheven over de verwerving. Ingeval dat bewijs wordt geleverd, geldt § 16 dienovereenkomstig.”

10 § 25 UStG 1994, zoals van toepassing in 2012 (BGBl. I nr. 34/2010) luidt (met inbegrip van het opschrift):

„Driehoekstransactie

Begrip

§ 25. (1) Er is sprake van een driehoekstransactie wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten belastbare 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 verworft.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in § 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (verwerver) 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.

Niet-onderworpenheid bij intracommunautaire verwerving van goederen

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

- a) De ondernemer (verwerver) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is op het grondgebied van de [Unie] btw-plichtig;
- b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (verwerver) op het nationale grondgebied aan een andere ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geregistreerd;
- c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (verwerver) voor btw-doeleinden is geregistreerd; **[Or. 5]**
- 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.

Uitgifte van een factuur door de verwerver

(4) De factuur moet ingeval de verwerving op grond van lid 3 niet aan de btw is onderworpen, bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

- een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,
- het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerver) de intracommunautaire verwerving en de daarop volgende goederenlevering heeft verricht, en
- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.

Tot voldoening van de belasting gehouden persoon

(5) In geval van een driehoekstransactie is de belasting verschuldigd door de ontvanger van de aan btw onderworpen levering wanneer de door de verwerver uitgereikte factuur voldoet aan de voorwaarden van lid 4.

Verplichtingen van de verwerver

(6) Tot nakoming van zijn aangifteplicht als bedoeld in lid 2 moet de ondernemer in de lijst de volgende vermeldingen opnemen:

- het binnenlandse btw-identificatienummer waaronder hij de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende levering van de goederen heeft verricht;
- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de door de ondernemer verrichte daaropvolgende levering dat hem is toegekend in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen;
- voor elke afzonderlijke ontvanger het bedrag van de tegenprestatie voor de leveringen die op deze wijze door de ondernemer zijn verricht in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. Deze bedragen moeten worden vermeld voor het kwartaal waarin de belastingschuld is ontstaan.

Verplichtingen van de ontvanger

(7) Bij de berekening van de belasting overeenkomstig § 20 moet in het vast te stellen bedrag het op grond van lid 5 verschuldigde bedrag worden meegerekend.”
[Or. 6]

11 Met ingang van 1 januari 2013 is lid 4 van dit voorschrift aldus gewijzigd (zoals bekendgemaakt in BGBl. I nr. 112/2012):

„Uitgifte van een factuur door de verwerver

(4) De factuur wordt opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de verwerver zijn bedrijf voert. Wordt de levering verricht vanuit de bedrijfszetel van de verwerver, dan is het recht van toepassing van de lidstaat van de plaats van deze bedrijfszetel. Wanneer de ontvanger bij wie de belastingschuld wordt verlegd, een creditnota uitschrijft, dan gelden de voorschriften van de lidstaat van uitvoering van de levering.

Wanneer de bepalingen van de onderhavige federale wet van toepassing zijn op de uitgifte van de factuur, moet de factuur bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

- een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,
 - het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerper) de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht, en
 - het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.”
- 12 Ingevolge § 21, lid 3, UStG 1994 moeten lijsten worden ingediend uiterlijk voor het einde van de kalendermaand die volgt op het aangiftetijdvak.
- 13 C. Toelichting bij de prejudiciële vragen
- 14 Eerste vraag:
- 15 Verzoekster tot Revision, de belastingdienst en ook het Bundesfinanzgericht zijn het eens erover dat de regeling van de driehoekstransactie (§ 25 UStG 1994) van toepassing is op de in casu aan de orde zijnde handelstransacties. Dit oordeel is echter niet boven elke twijfel verheven.
- 16 Allereerst zij erop gewezen dat er volgens de definitie van § 25, lid 1, UStG 1994 sprake is van een driehoekstransactie wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten belastbare handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten. In casu bevinden twee van deze ondernemers zich echter in dezelfde lidstaat (namelijk Duitsland). In [Or. 7] de Oostenrijkse rechtsleer wordt evenwel voor het merendeel het standpunt verdedigd dat daartoe „weliswaar met het btw-identificatienummer” rekening dient te worden gehouden [omissis]. De btw-richtlijn van de Europese Unie bevat geen bepaling die overeenstemt met deze algemene definitie van een driehoekstransactie van § 25, lid 1, UStG 1994 – voor zover hier van toepassing.
- 17 Het staat buiten kijf dat verzoekster tot Revision intracommunautaire verwervingen in de zin van artikel 40 van richtlijn 2006/112 in Tsjechië heeft verricht. Bovendien heeft verzoekster tot Revision, doordat gebruik is gemaakt van een Oostenrijks btw-identificatienummer, ontegenzeggelijk ook intracommunautaire verwervingen in de zin van artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 in Oostenrijk verricht. Ingevolge artikel 42 van richtlijn 2006/112 is artikel 41, eerste alinea, ervan evenwel niet van toepassing wanneer onder meer de ontvanger van de levering overeenkomstig artikel 197 van richtlijn 2006/12 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Artikel 197 van richtlijn 2006/112 verwijst op zijn beurt naar artikel 141 van richtlijn 2006/112.
- 18 Overeenkomstig artikel 141 van richtlijn 2006/112 treft elke lidstaat 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 daarin gestelde voorwaarden zijn vervuld. Onder c) van deze bepaling wordt als voorwaarde gesteld dat de door de belastingplichtige verworven goederen vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden is geregistreerd, verzonden of vervoerd worden.

- 19 In casu werden de goederen verzonden of vervoerd vanuit een staat waarin de belastingplichtige (verzoekster tot Revision als indirecte ondernemer van de driehoekstransactie) voor btw-doeleinden is geregistreerd, namelijk Duitsland.
- 20 Daaruit kan worden afgeleid dat – anders dan partijen in de procedure stellen – de in casu aan de orde zijnde handelstransacties van meet af aan geen intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 141 van richtlijn 2006/112 vormden. Indien deze uitlegging in casu als uitgangspunt zou dienen, dan zou niet zijn voldaan aan de voorwaarden van artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112 [**Or. 8**]. Over de intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 in de lidstaat van het gebruikte btw-identificatienummer (dus Oostenrijk) moet btw worden geheven ongeacht of de verwerfer zijn verplichting tot indiening van de lijst is nagekomen [artikel 42, onder b), van richtlijn 2006/112].
- 21 In de Oostenrijkse rechtsleer [omissis] wordt evenwel het standpunt verdedigd dat ook in dit verband het door de verwerfer in het concrete geval gebruikte btw-identificatienummer relevant is.
- 22 Volgens het verslag van de Commissie van 23 november 1994 over de werking van de btw-overgangsregeling voor intracommunautaire transacties [COM (94) 515 def.] hebben de vereenvoudigingsmaatregelen in verband met driehoekstransacties tot doel, te voorkomen dat de verwerfer zich in de lidstaat van aankomst van het vervoer of de verzending moet doen registreren voor btw-doeleinden en een btw-aangifte moet indienen (punt 248 van dit verslag). De vereenvoudigingsmaatregel wordt onder meer niet toegepast wanneer de verwerfer geen btw-identificatienummer heeft of uitsluitend in de lidstaat van vertrek voor btw-doeleinden is geregistreerd (punt 252).
- 23 Ook artikel 265 (juncto artikel 42) van richtlijn 2006/112 kan erop wijzen dat uitsluitend relevant is welk btw-identificatienummer de belastingplichtige in het concrete geval heeft gebruikt. Ingevolge deze bepaling moet in de lijst het btw-identificatienummer worden vermeld waaronder de belastingplichtige de goederen heeft verworven en daaropvolgend heeft geleverd. Het valt dus niet uit te sluiten dat artikel 141, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden begrepen dat wanneer de belastingplichtige in verschillende lidstaten voor btw-doeleinden is geregistreerd, het btw-identificatienummer dat de belastingplichtige in het concrete geval heeft gebruikt, van doorslaggevend belang is. [**Or. 9**]

- 24 Daartegen kan dan weer pleiten dat het niet de bedoeling is dat een btw-identificatienummer uitsluitend voor het deelnemen aan driehoekstransacties wordt toegekend (zie voornoemd verslag van de Commissie van 23 november 1994, punten 254 e.v.).
- 25 Wanneer het uiteindelijk erop aankomt welk btw-identificatienummer in het concrete geval is gebruikt, zou zijn voldaan aan de voorwaarden van artikel 42, onder a), van richtlijn 2006/112. In dat geval zou over de intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 in Oostenrijk geen belasting moeten worden geheven wanneer de verwerfer (verzoekster tot Revision) de verplichting tot indiening van de lijst is nagekomen [artikel 42, onder b), van richtlijn 2006/112].
- 26 Tweede vraag:
- 27 Het Verwaltungsgerichtshof is het niet eens met het standpunt van de belastingdienst en het Bundesfinanzgericht dat de (oorspronkelijke) lijsten gebreken vertoonden. § 25, lid 6, UStG 1994 bepaalt – in lijn met artikel 265 van richtlijn 2006/112 – dat de lijst melding moet maken van het btw-identificatienummer van de verwerfer, dat van de ontvanger en de respectieve tegenprestatie (maatstaf van heffing). Ingevolge artikel 266 van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten weliswaar vereisen dat de lijst meer gegevens bevat. Evenwel zijn dergelijke nadere gegevens niet vereist krachtens de Oostenrijkse regeling.
- 28 Evenwel zij opgemerkt dat de oorspronkelijke lijsten (voor oktober tot en met december 2012) te laat zijn ingediend. Deze lijsten moesten – volgens de destijds geldende regeling – telkens voor een kwartaal (zie § 25, lid 6, UStG 1994) worden ingediend uiterlijk voor het einde van de maand die volgde op dat kwartaal. Voor de periode van oktober tot en met december 2012 moest dus tegen uiterlijk einde januari 2013 een lijst worden ingediend; in werkelijkheid is deze lijst echter pas op 8 februari 2013 ingediend.
- 29 Dus rijst de vraag welke rechtsgevolgen een te late indiening heeft. In dit verband wordt in de Oostenrijkse rechtsleer [omissis] – onder **[Or. 10]** verwijzing naar het standpunt van het bestuur – de zienswijze verdedigd dat een te laat ingediende lijst niet tot gevolg heeft dat de reeds verrichte intracommunautaire verwerving komt te vervallen. Deze zienswijze is onder meer gesteund op het feit dat ingevolge artikel 42 van richtlijn 2006/112 de intracommunautaire verwerving slechts wordt geacht te zijn belast wanneer de verwerfer de verplichting tot indiening van de lijst is nagekomen. Komt hij deze verplichting evenwel niet binnen de gestelde termijn na, dan kan de intracommunautaire verwerving enkel nog in de zin van artikel 41 van richtlijn 2006/112 niet aan de btw zijn onderworpen wanneer is bewezen dat in de lidstaat van bestemming btw is geheven.

- 30 Op basis van deze uitlegging kon de lijst voor oktober tot en met december 2012 uiteindelijk niet ertoe leiden dat artikel 41, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 niet van toepassing was.
- 31 Weliswaar heeft het Hof van Justitie met betrekking tot de correctie van facturen geoordeeld dat artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 179 en artikel 226, punt 3, van richtlijn 2006/112 in de weg staan aan een nationale regeling volgens welke de correctie van een verplichte vermelding op een factuur geen terugwerkende kracht heeft (arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691).
- 32 Het valt niet uit te sluiten dat de overwegingen van het Hof van Justitie in verband met de correctie van facturen ook kunnen worden toegepast ingeval een lijst achteraf wordt ingediend. Indien evenwel met een te laat ingediende lijst in elk geval rekening moet worden gehouden wanneer deze lijst – zoals in casu – is ingediend niet later dan de beslissing van het Bundesfinanzgericht betreffende het te beoordelen belastingtijdvak, dan wordt de intracommunautaire verwerving in Oostenrijk geacht te zijn belast.
- 33 Alles wel beschouwd lijkt de uitlegging van het Unierecht niet dermate duidelijk dat geen ruimte voor twijfel bestaat in de zin van het arrest CILFIT (arrest van 6 oktober 1982, 283/91, EU:C:1982:335). **[Or. 11]**
- 34 Derhalve wordt het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een beslissing over de prejudiciële vragen.

Wenen, 19 oktober 2016

[omissis]