

ABC-transacties binnen de interne markt: geen 'koud kunstje'

Mr. I.M. Duinker en mr. P. de Kock, datum 09-07-2012

Datum

09-07-2012

Auteur

Mr. I.M. Duinker en mr. P. de Kock^[1]

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

Omzetbelasting / Algemeen

Met ingang van 1 januari 2012 zijn in de Wet op de omzetbelasting 1968 wijzigingen aangebracht in het kader van de 'vereenvoudigde ABC-regeling'. In dit artikel gaan wij in op de vraag wat de inhoud, de achtergrond en werking van deze wijzigingen is.

ABC-transacties binnen de interne markt

De interne markt is misschien wel de belangrijkste pijler waarop de EU is gestoeld. De Europese btw-regelgeving heeft daarbij een belangrijke rol, namelijk om de fiscale belemmering binnen de interne markt te reduceren. Met de bewerkstelling en bevordering van een interne markt, ligt de handel tussen ondernemers in verschillende EU-lidstaten en daarmee het bestaan van intracommunautaire ketentransacties/ABC-transacties in feite voor de hand. Van een dergelijke 'ABC-transactie' is sprake wanneer, in een 'keten' van transacties, een bepaald goed meerdere malen wordt verhandeld voordat de eerste verkoper (A) het goed bij de laatste koper (C) aflevert.

Bezien vanuit het idee van een interne markt, zou de verwachting kunnen bestaan dat een ABC-transactie binnen de EU een 'koud kunstje' zou moeten zijn. Intracommunautaire ABC-transacties zijn voor de btw echter wel degelijk een onderwerp met hoofdbrekens.

Hoe gaan ABC-transacties in zijn werk?

'Standaard' ABC-transactie

Voor de btw wordt iedere gesloten leveringsovereenkomst (ook binnen de ABC-transactie) zelfstandig als een voor de btw relevante levering aangemerkt. Binnen een intracommunautaire ABC-transactie wordt echter maar één levering als de intracommunautaire levering aangemerkt. Dit is de levering waar het vervoer van de goederen aan moet worden toegerekend. De ondernemer aan wie de intracommunautaire levering wordt verricht, verricht dan een intracommunautaire verwerving. Deze verwerving vindt (in beginsel) plaats in het land waar de goederen worden afgeleverd (art. 17b lid 1 Wet OB). De overige leveringen die in het kader van de ABC-transactie plaatsvinden, zijn binnenlandse leveringen.

Voorbeeld

Ter verduidelijking gaan we in dit artikel uit van een situatie waarin A (Italië) een leveringsovereenkomst sluit met B (Nederland) en B een leveringsovereenkomst sluit met C (Duitsland). B spreekt vervolgens met A af dat A de goederen direct aan C zal leveren in Duitsland. De voor A, B en C te volgen handelwijze kan als volgt worden beschreven.

- **Levering A-B:** Omdat het vervoer deel uitmaakt van deze levering, kwalificeert deze levering als intracommunautaire levering. Dit betekent dat A aan B een factuur stuurt met 0% btw. B verricht een intracommunautaire verwerving in Duitsland. Dit betekent dat B zich in Duitsland moet registreren als btw-plichtige ondernemer en dat hij aldaar de intracommunautaire verwerving moet aangeven. A moet het Duitse btw-registratienummer van B op zijn factuur aan B vermelden.
- **Levering B-C:** Deze levering is een binnenlandse levering in Duitsland. B factureert daarom aan C met Duitse btw. Overigens is hierbij wel van belang in welk land die levering plaatsvindt, zo kent bijvoorbeeld Frankrijk een verleggingsregeling zodat geen btw wordt gefactureerd.

De vereenvoudigde ABC-regeling

Om de belemmering dat tussenhandelaar B zich voor de btw moet registreren in EU-lidstaat C uit de weg te ruimen, is in 1993 een vereenvoudigde regeling in het leven geroepen. Bij ministeriële regeling van 24 december 1992 (nr. *Stcrt.* 1992,

252) zijn de volgende voorwaarden aan de toepassing van de vereenvoudigde regeling gesteld:

- er is sprake van transacties waarbij drie ondernemers zijn betrokken (A, B en C);
- elk van de drie ondernemers handelt vanuit een andere EU-lidstaat; en
- de goederen worden in het kader van de transactie tussen A en B overgebracht naar EU-lidstaat C.

Daarnaast bevat de bovengenoemde ministeriële regeling de goedkeuring dat de vereenvoudigde regeling ook kan worden toegepast, in de volgende gevallen, mits de wetgeving van de andere betrokken EU-lidstaten dit toelaat:

- B verzorgt het vervoer tussen A en C; of
- B is geregistreerd in de EU-lidstaat van aankomst van het vervoer waar de goederen worden afgeleverd aan C.

In andere woorden: de vereenvoudigde ABC-regeling is (in ieder geval) **niet** van toepassing wanneer:\

- sprake is van drie partijen die niet elk in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd;
- sprake is van meer dan drie partijen;
- B gevestigd is in EU-lidstaat C;
- B een btw-identificatienummer heeft in de EU-lidstaat van A (Italië);
- de goederen niet worden vervoerd in het kader van de AB-levering;
- de goederen niet rechtstreeks van A naar C worden vervoerd;
- (niet wordt voldaan aan administratieve verplichtingen).

Wanneer de vereenvoudigde ABC-regeling van toepassing is, betekent dit voor B dat de intracommunautaire verwerving in EU-lidstaat C als het ware 'wegvalt'. Daarnaast is B geen btw verschuldigd voor de binnenlandse levering van B aan C. De op grond van de vereenvoudigde ABC-regeling gevolgde handelwijze kan als volgt worden beschreven:

- **Levering A-B:** A (Italië) verricht een intracommunautaire levering aan B (Nederland). Voor deze intracommunautaire levering factureert A aan B met toepassing van het btw-nultarief en onder vermelding van het (Nederlandse) btw-identificatienummer van B. Ook vermeldt A de levering in de Opgaaf ICP (met vermelding van het Nederlandse btw-identificatienummer van B).
- **De verwerving en doorlevering door B:** B verricht een intracommunautaire verwerving in Nederland. Hierbij bestaat een verschil in de handelwijze die tot 1 januari 2012 werd gevolgd en de handelwijze die vanaf 1 januari 2012 wordt gevolgd.
 - **Tot 1 januari 2012:** B betrok de intracommunautaire verwerving in de aangifte (vraag 4b) en bracht vervolgens de voor de intracommunautaire verwerving verschuldigde btw direct in aftrek (vraag 5b). Vervolgens factureerde B met toepassing van de verleggingsregeling aan C. De (factuur voor de) BC-levering werd vervolgens in de aangifte betrokken als intracommunautaire levering (vraag 3b) en werd opgenomen in de Opgaaf ICP.
 - **Vanaf 1 januari 2012:** B hoeft de intracommunautaire verwerving niet meer op te nemen in zijn aangifte. B moet in dit geval wel aantonen dat de verwerving is verricht met het oog op de levering van de goederen aan C (in Duitsland). B moet de levering BC opnemen in de opgaaf ICP (rubriek 3b 'Intracommunautaire ABC-leveringen').
- **Levering B-C:** C betreft de btw over de aankoop bij B in zijn aangifte (op grond van de toepassing van de btw-verleggingsregeling).

Het voordeel van de bovengenoemde handelwijze is ten eerste dat geen btw hoeft te worden gefinancierd door B en is ten tweede dat B zich niet in Duitsland hoeft te registreren en aldaar geen btw-aangifte hoeft te doen.

Wat is 'nummerverwerving'?

Bij toepassing van de vereenvoudigde regeling voor ABC-transacties wordt op de factuur van A aan B niet het Duitse, maar het Nederlandse btw-identificatienummer van B vermeld. In dit geval leidt niet alleen de aankomst van de goederen in Duitsland tot een intracommunautaire verwerving, maar worden de goederen (art. 17b lid 2 Wet OB) formeel óók verworven in de EU-lidstaat van het vermelde btw-identificatienummer (Nederland). Dezelfde transactie leidt dan tot een dubbele (belaste) intracommunautaire verwerving. De 'extra' verwerving (in Nederland) wordt ook wel de nummerverwerving genoemd.

Om dubbele heffing van btw bij een nummerverwerving te voorkomen, kan de heffing van btw op grond van art. 17b lid 2 Wet OB in Nederland achterwege blijven, wanneer B aantoont dat belasting is geheven in het EU-land waar de goederen zijn aangekomen. Als (toch) al btw is geheven voor de intracommunautaire verwerving in Nederland, moet B formeel in Nederland verzoeken om teruggaaf van btw. In de praktijk gebeurde dit niet, maar werd de btw direct in de aangifte in aftrek gebracht.

'Facet'-arrest en implementatie in Wet OB (per 1 januari 2012)

Op 22 april 2010 heeft het HvJ een belangrijk arrest gewezen over de nummerverwervingen (arrest HvJ 22 april 2010, C-536/08, C-539/08, 'Facet'). Uit het 'Facet'-arrest volgt dat bij een nummerverwerving het onmiddellijk recht op aftrek van

btw voor de nummerverwerving ontbreekt. Deze vaststelling is voor de praktijk van belang, aangezien de btw voor de nummerverwerving in de praktijk werd afgetrokken in dezelfde aangifte als waarin zij werd aangegeven. Dit blijkt, op grond van het 'Facet'-arrest, niet (meer) mogelijk te zijn. Voor teruggaaf van de voor de nummerverwerving verschuldigde btw moet bij de belastingdienst een apart teruggaafverzoek worden ingediend. Hierbij dient B (art. 30 lid 1 Wet OB) bovendien aan te tonen dat btw is geheven voor de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van C (Duitsland).

In de Tweede Kamer is vervolgens de vraag gesteld wat het 'Facet'-arrest betekent voor gevallen waarin de vereenvoudigde ABC-regeling van toepassing is (d.d. 4 maart 2011, nr. DV/2011/116). Staatssecretaris Weekers van Financiën antwoordde dat het ontbreken van een onmiddellijk recht op aftrek (via de aangifte) ingeval van ABC-leveringen in het algemeen (art. 37c lid 1 Wet OB) niet betekende dat dit recht ook ontbreekt ingeval de vereenvoudigde ABC-regeling (art. 37c lid 2 Wet OB) wordt toegepast. Hier heeft het HvJ zich volgens de staatssecretaris in het 'Facet'-arrest niet over uitgesproken. De staatssecretaris overwoog vervolgens in zijn antwoord dat in de praktijk soepel wordt omgegaan met het vereiste van een apart teruggaafverzoek. De staatssecretaris besloot zijn antwoord met de belofte te beoordelen in hoeverre het mogelijk is om bij toepassing van de vereenvoudigde ABC-regeling te komen tot een wettelijke fundering van de manier waarop in de praktijk wordt omgegaan met de teruggaaf van btw voor nummerverwervingen via de aangifte omzetbelasting. Aan deze belofte heeft de staatssecretaris zich met de wetswijziging gehouden.

De voortzetting van de 'soepele toepassing' van het vereiste van een apart teruggaafverzoek voor situaties waarin de vereenvoudigde ABC-regeling van toepassing is, is vormgegeven door deze situaties uit te zonderen van de (reeds geldende) wettelijke bepalingen, aangezien uit het 'Facet'-arrest bleek dat deze 'soepele toepassing' op grond van bestaande wettelijke bepalingen niet mogelijk is.

Voor ABC-transacties waarvoor de vereenvoudigde ABC-regeling **niet** van toepassing was, blijven de (reeds geldende) wettelijke bepalingen van toepassing en wordt de 'soepele toepassing' van de regels gestaakt. De formele wijziging betreft de vereenvoudigde ABC-regeling, terwijl de materiële wijziging juist ziet op die ABC-transacties waarop de vereenvoudigde ABC-regeling **niet** van toepassing is (bijvoorbeeld wanneer A, B en C niet alle drie in een andere EU-lidstaat zijn gevestigd).

Afzonderlijk teruggaafverzoek als middel tegen fraude

In zijn Antwoord op de gestelde Tweede Kamervraag stelde de staatssecretaris onomwonden vast dat het belang van een afzonderlijke teruggaafprocedure (in tegenstelling tot het in aftrek brengen van de btw voor de nummerverwerving in de aangifte) gelegen is in het voorkomen van fraude. Tegen het licht van het 'Facet'-arrest is dit geen verwonderlijke vaststelling.

Het 'Facet'-arrest zag op de situatie waarin fiscale eenheid Facet handelde in computeronderdelen. Deze onderdelen nam Facet (B) af van Duitse en Italiaanse leveranciers (A). Vervolgens leverde Facet de computeronderdelen aan afnemers in Cyprus (C). Deze afnemers hadden een fiscaal vertegenwoordiger in Griekenland. De computeronderdelen zijn vervolgens vanuit Duitsland (A) direct naar Italië en Spanje gebracht. De Duitse leverancier vermeldde op de facturen aan Facet geen btw. Op de facturen was het Nederlandse btw-identificatienummer van Facet opgenomen. Facet heeft vervolgens in haar aangiften btw aangegeven voor de intracommunautaire verwervingen en heeft deze btw vervolgens weer in aftrek gebracht. De leveringen van Facet aan de Cypriotische afnemers heeft Facet als intracommunautaire leveringen aangemerkt. Deze afnemers hebben echter noch in Griekenland, noch in Spanje aangifte gedaan van de intracommunautaire verwervingen. Ook Facet heeft in Spanje geen intracommunautaire verwervingen aangegeven. Sterker nog, Facet beschikte al niet over een Spaans btw-identificatienummer.

Conclusies

De wijzigingen in de Wet OB voor wat betreft het recht op aftrek van btw voor nummerverwervingen zien er niet op om de praktijk voor de vereenvoudigde ABC-regeling aan te passen, maar juist om deze voor de vereenvoudigde ABC-regeling te behouden. Dat het HvJ de 'soepele omgang' voor het vereiste van een apart teruggaafverzoek bij ABC-transacties in beginsel afkeurt, is – gezien vanuit de achtergrond van de situatie die speelde in de zaak 'Facet' en de fraudegevoeligheid van ABC-transacties – niet verwonderlijk.

Dat het HvJ zich niet uit heeft gesproken (c.q. heeft hoeven spreken) over de vereenvoudigde ABC-regeling (art. 30 lid 2 Wet OB) heeft de wetgever aangegrepen om de vereenvoudigde ABC-regeling zo aan te passen dat partij B in Nederland geen intracommunautaire verwerving hoeft aan te geven, waarmee ook de verplichting tot het indienen van een afzonderlijk teruggaafverzoek is vervallen. Dit is, gezien vanuit het oogpunt dat deze regeling geldt voor 'eenvoudige' ABC-transacties en gezien vanuit het 'vereenvoudigde' karakter van de regeling, een logische stap, die in de praktijk in feite al was genomen. Brengen de wetswijzigingen formeel gezien een verlichting mee van de administratieve lasten, feitelijk geldt het omgekeerde: doordat in alle situaties waarvoor de vereenvoudigde ABC-regeling niet van toepassing is een afzonderlijk teruggaafverzoek voor verwervings-btw moet worden ingediend (en het in aftrek brengen van de verwervings-btw in de aangifte niet meer mogelijk is), betekent de wetswijziging naar onze inzichten juist een lastenverzwaring. Is geen sprake van

een vereenvoudigde ABC-transactie? Dan zal de B-schakel worden geconfronteerd met hogere (administratieve) kosten én met de noodzaak de verwervings-btw voor de nummerverwerving te financieren.

Met het btw-systeem wordt weliswaar bewerkstelligd dat fiscale barrières binnen de Europese interne markt worden gereduceerd, barrières blijven er bestaan. Met betrekking tot de btw-regelgeving voor ABC-leveringen is de meest voor de hand liggende barrière de ingewikkeldheid van de regelgeving. In dit artikel zijn wij ingegaan op de inhoud, achtergrond en werking van de huidige Nederlandse regelgeving. Dit laat echter de bredere context – verschillen in de regelgeving van de verschillende lidstaten – nog onbelicht.

Fiscale barrières zijn, gezien (situaties zoals in) het 'Facet'-arrest onvermijdelijk en noodzakelijk. Voor ondernemers die binnen de EU in meerdere lidstaten leveringen verrichten, blijft het op zijn zachtst gezegd lastig om ABC-transacties (zeker ingeval hier ook een partij D in voorkomt) fiscaal goed uit te voeren. Een ABC-transactie binnen de interne markt: het is en blijft geen 'koud kunstje'.

Voetnoten

[\[1\]](#)

Mr. Iris Duinker en mr. Peter de Kock zijn als specialist omzet- en overdrachtsbelasting verbonden aan DHK Tax & Legal, Beurs WTC te Rotterdam.