

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 10 november 2005 (1)

Zaak C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

tegen

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„BTW – Zesde richtlijn – Intracommunautaire verwerving – Kettingtransactie”

I – Inleiding

1. In deze zaak moeten vragen worden beantwoord over de uitlegging 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(2) (hierna: „Zesde richtlijn”), die betrekking hebben op de belastingheffing ter zake van zogenoemde kettingtransacties. In het kader van dergelijke transacties sluiten verschillende ondernemingen uit twee of meer lidstaten na elkaar koopovereenkomsten betreffende dezelfde goederen, die vervolgens door een enkele verplaatsing van de goederen van de eerste leverancier naar de laatste afnemer worden uitgevoerd.

2. In het hoofdgeding voor het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) strijden de eindafnemer in een kettingtransactie en de belastingdienst over de erkenning van de aan de tussenhandelaar betaalde BTW in het kader van de aftrek van de voorbelasting. Een dergelijke aftrek wordt verleend bij belastbare binnenlandse leveringen, echter niet bij belastingvrije intracommunautaire (grensoverschrijdende) leveringen. De belastingdienst is van mening dat de betrokkenen de levering aan de eindafnemer ten onrechte behandeld hebben als een belastbare binnenlandse levering.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

3. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn valt de levering van goederen onder de BTW, waarbij volgens artikel 4, leden 1 en 2, de zelfstandige handelaar die de levering verricht, als belastingplichtige wordt beschouwd.

4. Voor de bepaling van de plaats van de belastbare handeling bevat artikel 8 de volgende

voorschriften:

„1. Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt [...];

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering;

[...]

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1, onder a), worden, in gevallen waarin de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer in een derdelands gebied ligt, de plaats van de levering verricht door de importeur als bedoeld in artikel 21, lid 2, alsmede de plaats van eventuele volgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.”

5. Bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991(3) werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis (Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten; artikel 28 bis tot en met 28 quaterdecies) ingevoegd. Deze artikelen zijn nog steeds bepalend omdat tot dusverre nog geen definitieve regeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten is vastgesteld.

6. Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn luidt onder meer als volgt:

„1. Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, onder a), tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving’ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.”

7. Artikel 28 ter, A, van de Zesde richtlijn regelt de plaats van de handelingen. Dit artikel bepaalt onder meer:

„1. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, onder a), evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voorzover de afnemer niet aantoont dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

[...]"

8. Volgens artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn zijn intracommunautaire leveringen tussen de lidstaten belastingvrij. Dit artikel bepaalt onder meer:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 en van artikel 28 bis, lid 5, onder a), door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]"

B – *Nationaal recht*

9. De nationale bepalingen die in het kader van het hoofdgeding relevant zijn, staan in het Umsatzsteuergesetz (Oostenrijkse wet inzake de omzetbelasting) 1994 in de versie vóór het Steuerreformgesetz (wet inzake de wijziging van het belastingrecht) 2000(4) (hierna: „UStG 1994”).

10. § 3, leden 1, 7 en 8, UStG 1994 bepaalt:

„1. Leveringen zijn handelingen waarbij een ondernemer de afnemer of in diens opdracht een derde in staat stelt, in eigen naam over een goed te beschikken. De macht om over het goed te beschikken kan door de ondernemer zelf of in diens opdracht door een derde worden overgedragen.

[...]

7. De plaats van de levering is de plaats waar het goed zich bevindt op het ogenblik van de overdracht van de beschikkingsbevoegdheid.

8. Wanneer het aan de afnemer of in diens opdracht aan een derde te leveren goed wordt vervoerd of verzonden, wordt de levering geacht te zijn verricht bij aanvang van het vervoer of bij de afgifte van het goed aan de expediteur, vrachtvervoerder of vervrachter. Er is sprake van verzending wanneer de ondernemer een voor een derde bestemd goed doet vervoeren door een vrachtvervoerder of vervrachter of dat vervoer via een expediteur laat verrichten.”

11. § 3, lid 8, UStG 1994 van deze is gewijzigd bij het Steuerreformgesetz 2000 om – zoals de wetgever heeft verklaard – die bepaling aan te passen aan artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Dat lid luidt voortaan als volgt:

„Wanneer het te leveren goed door de leverancier of de afnemer wordt vervoerd of verzonden, wordt de levering geacht te zijn verricht op het tijdstip van aanvang van het vervoer of de verzending naar de afnemer of in diens opdracht naar een derde. Er is sprake van verzending wanneer het goed wordt vervoerd door een vrachtvervoerder of vervrachter of wanneer een dergelijk vervoer via een expediteur wordt verricht. De verzending vangt aan met de afgifte van het goed aan de expediteur, de vrachtvervoerder of de vervrachter.”

12. § 12 UStG 1994 is van toepassing op de aftrek van vooraf betaalde BTW en luidt onder meer als volgt:

„1) De ondernemer mag de volgende vooraf betaalde belasting in aftrek brengen:

1. de belasting die hem door een andere ondernemer specifiek is gefactureerd (§ 11) voor leveringen of andere handelingen die in het binnenland voor zijn onderneming zijn verricht [...]”

III – Feiten en prejudiciële vragen

13. In de loop van 1996 en 1997 verkocht de in Oostenrijk gevestigde K GmbH (hierna: „K”) aan verzoekster in het hoofdgeding, de eveneens in Oostenrijk gevestigde EMAG Handel Eder OHG (hierna: „EMAG”), in het kader van jaarcontracten een bepaalde maandelijkse hoeveelheid non-ferrometaal die per vrachtwagen op basis „franco Arnoldstein, EG-rechten betaald” moest worden geleverd. Harerzijds kocht K het non-ferrometaal van in Italië of in Nederland gevestigde ondernemingen. Het was opgeslagen in douane-entrepots in Rotterdam of in Triëst. Een door K geëngageerde expediteur zorgde voor het vervoer naar de plaats van bestemming, te weten EMAG respectievelijk haar afnemers. K factureerde de leveringen aan EMAG inclusief 20 % BTW. De belastingdienst weigerde echter aan EMAG de aftrek van de voorbelasting. Hij was van mening dat K de BTW ten onrechte aan EMAG had gefactureerd, omdat de handeling, bestaande in de verzending uit Italië of Nederland naar EMAG, als een vrijgestelde intracommunautaire levering moest worden beschouwd.

14. Daarmee nam EMAG geen genoegen omdat zij van mening was dat de levering door de expediteur uit Nederland of Italië naar Oostenrijk alleen in opdracht van K had plaatsgehad. Derhalve is alleen in de relatie tussen K en haar leverancier sprake van een levering uit een andere lidstaat. Bij de aansluitende levering van K aan EMAG betrof het daarentegen een belastingplichtige binnenlandse levering, zodat de aftrek van de voorbelasting behoorde te worden toegestaan.

15. De Finanzlandesdirektion für Kärnten (belastingdienst voor de deelstaat Karinthië) wees het beroep van EMAG als ongegrond af. Zij was van mening dat volgens § 3, lid 8, UStG 1994 de plaats van de vrijgestelde intracommunautaire leveringen in Nederland of in Italië was gesitueerd, omdat het goed telkens in Rotterdam of in Triëst aan de vrachtvervoerder werd overgedragen en door deze naar EMAG in Oostenrijk werd vervoerd.

16. Deze beschikking van de Finanzlandesdirektion Kärnten vormt het onderwerp van de procedure voor het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof. Het Verwaltungsgerichtshof heeft aan het Hof de volgende vragen voor een prejudiciële beslissing voorgelegd:

„1) Moet artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, 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, aldus worden uitgelegd dat de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer ook bepalend is wanneer verschillende ondernemers met betrekking tot hetzelfde goed een leveringsovereenkomst sluiten en de verschillende leveringen bij wege van een enkele verplaatsing van de goederen worden verricht?

2) Kunnen verschillende leveringen als belastingvrije intracommunautaire leveringen worden beschouwd wanneer verschillende ondernemers met betrekking tot hetzelfde goed een leveringsovereenkomst sluiten en de verschillende leveringen bij wege van een enkele verplaatsing van de goederen worden verricht?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is de plaats van aanvang van de tweede levering dan de plaats van waaruit het goed daadwerkelijk wordt verplaatst of de plaats waar de eerste levering eindigt?

4) Is het voor de beantwoording van de eerste tot en met de derde vraag van belang, wie gedurende de verplaatsing van het goed de macht heeft om over het goed te beschikken?"

IV – Stellingen van de deelnemende partijen

17. In de procedure voor het Hof hebben EMAG, de Oostenrijkse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse regering alsmede de Commissie opmerkingen ingediend. Zij zijn alle van mening dat bij kettingtransacties slechts één levering als een vrijgestelde intracommunautaire levering kan worden beschouwd. Evenzeer is men het er wel over eens dat in casu in de relatie tussen de Nederlandse of de Italiaanse leveranciers en K sprake is van een intracommunautaire levering in de zin van de Zesde richtlijn, zodat in de relatie tot EMAG een intracommunautaire levering niet meer in aanmerking komt.

18. Er is evenwel een verschil in de wijze waarop de belanghebbende de prejudiciële vragen abstract beantwoorden. Terwijl EMAG en de Britse regering van mening zijn dat bij kettingtransacties steeds de eerste levering de vrijgestelde intracommunautaire levering vormt, vinden de Oostenrijkse en de Italiaanse regering, alsmede de Commissie, dat steeds aan de hand van de omstandigheden van het individuele geval moet worden bepaald welke levering als een vrijgestelde intracommunautaire levering moet worden beschouwd.

V – Juridische beoordeling

A – Voorafgaande opmerking over de voorschriften voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten

19. In het binnenland is de levering van een goed aan de BTW onderworpen (artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn). Bij goederen die uit derde landen aan afnemers in de Gemeenschap worden geleverd, is daarentegen niet de levering maar de invoer in de Gemeenschap bepalend voor de belastingheffing (artikel 2, lid 2, en artikel 7 van de Zesde richtlijn).

20. Voor het grensoverschrijdende intracommunautaire handelsverkeer is door de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (hoofdstuk XVI bis) bij richtlijn 91/680 een nieuw belastbaar feit ingevoerd, namelijk de intracommunautaire verwerving. Tot beter begrip van deze nog steeds geldende voorschriften is een korte terugblik verhelderend.

21. Vóór de invoering van de intracommunautaire verwerving werden grensoverschrijdende leveringen van goederen in de Gemeenschap op dezelfde wijze belast als de overige internationale transacties. Een levering was volgens de algemene voorschriften op de plaats van levering in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dus op de plaats van verzending, belastingplichtig, maar bij uitvoer was zij belastingvrij. Derhalve moest bij de invoer in het land van bestemming BTW worden betaald. Voor de heffing van BTW bij invoer moesten grenscontroles worden uitgevoerd.

22. In het kader van de totstandkoming van de interne markt moest deze vorm van belastingheffing en dus ook de controle voor belastingdoeleinden aan de binnengrenzen worden afgeschaft.⁽⁵⁾ De herziening ging echter niet zo ver dat de voor binnenlandse leveringen van goederen geldende voorschriften werden uitgebreid tot het handelsverkeer tussen twee lidstaten. Dat zou immers hebben betekend dat de BTW, anders dan in de bestaande situatie, niet toekwam aan de staat waarin het goed wordt ingevoerd maar aan de staat van waaruit het goed wordt verzonden. In het handelsverkeer binnen een lidstaat vormt namelijk in het algemeen de levering het belastbare feit (artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn). De plaats van de belastbare handeling is hier de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van het vervoer naar de afnemer bevindt (artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn).

23. Volgens de overgangsregeling moet de bestaande verdeling van de fiscale soevereiniteit tussen de lidstaten intact blijven. De BTW moet als verbruiksbelasting nog steeds in de lidstaat waarin het eindverbruik plaatsvindt worden voldaan. Om dit te verzekeren voerde richtlijn 91/680 voor het handelsverkeer tussen de lidstaten als nieuw belastbaar feit de intracommunautaire verwerving in (artikel 28 bis, lid 1, sub a). In een dergelijk geval wordt derhalve de ontvangst van het goed door de verkrijger in de lidstaat van invoer belast. Dit belastbaar feit kwam in de plaats van de eerder bestaande belasting bij invoer.

24. Om daarbij een dubbele belasting te voorkomen, werden – zoals advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer al in de zaak Lipjes uiteenzette – de belastingbevoegdheden aldus gecoördineerd dat bij een handeling binnen de Gemeenschap de bevoegdheid van de ene begint waar die van de andere eindigt.⁽⁶⁾

25. Aangezien volgens de toepasselijke overgangsregeling de intracommunautaire verwerving in het land van bestemming van het goed wordt belast, moet de daarmee samenhangende intracommunautaire levering in het land van herkomst worden vrijgesteld (artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn). Terwijl de intracommunautaire verwerving derhalve in de plaats is gekomen van de belastingheffing bij invoer, vervangt de vrijstelling van de intracommunautaire levering de vrijstelling bij uitvoer.

B – De tweede prejudiciële vraag

26. De eerste en de tweede prejudiciële vraag houden nauw verband met elkaar. Aangezien de tweede vraag van principiële aard is, moet zij in de eerste plaats worden beantwoord. Haar draagwijdte wordt alleen begrijpelijk wanneer men zich indendt hoe de Oostenrijkse belastingdienst de schakels van de kettingtransactie blijkbaar wenst te kwalificeren.

27. Zij beschouwt de beide bestanddelen waaruit een kettingtransactie bestaat als vrijgestelde intracommunautaire leveringen. De eerste vrijgestelde intracommunautaire levering zou de transactie zijn tussen de Nederlandse of Italiaanse onderneming en K in Oostenrijk; de tweede vrijgestelde intracommunautaire levering zou de transactie tussen de Oostenrijkse K en de Oostenrijkse EMAG zijn. Evenwel leiden deze twee – juridisch gezien – op zichzelf staande leveringen slechts tot één verplaatsing van goederen uit Nederland/Italië naar Oostenrijk. Om te

kunnen verdedigen dat het bij de transactie tussen K en EMAG, die beide in Oostenrijk zijn gevestigd, om een vrijgestelde intracommunautaire – dat wil zeggen grensoverschrijdende – levering gaat, rekent de belastingdienst de in feite door K verrichte goederenverplaatsing uit Nederland/Italië ook aan de tweede levering toe.

28. In deze context wenst het Verwaltungsgerichtshof met zijn tweede vraag te vernemen, of bij een kettingtransactie inderdaad sprake is van twee vrijgestelde intracommunautaire leveringen, ofschoon slechts één verplaatsing heeft plaatsgehad.

29. De door de belastingdienst aan de bestanddelen van de kettingtransactie gegeven kwalificatie staat haaks op de doelstellingen van de specifieke voorschriften voor de belastingheffing op intracommunautaire leveringen in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn. Deze voorschriften hebben een coördinatie van de bevoegdheden van de lidstaten voor de belastingheffing op intracommunautaire leveringen tot doel. Grensoverschrijdende leveringen moeten slechts eenmaal, namelijk – in afwijking van de voorschriften voor nationale handelingen – in het land van bestemming worden belast.

30. Aan deze doelstelling wordt alleen voldaan wanneer in de onderhavige situatie slechts één van de leveringen als een vrijgestelde intracommunautaire levering wordt behandeld, te weten de levering die heeft geleid tot een intracommunautaire verwerving. Alle daarvóór en daarna gesitueerde transacties zijn daarentegen binnenlandse leveringen die volgens de algemene regeling onderworpen zijn aan de belastingheffing in de staat waarin deze leveringen zijn verricht.

31. Bij grensoverschrijdende goederenleveringen heeft de krachtens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn vrijgestelde intracommunautaire levering als pendant de belastbare intracommunautaire verwerving. Wanneer slechts één verplaatsing van goederen van grensoverschrijdende aard is, kan slechts sprake zijn van één vrijgestelde levering enerzijds en één belastbare verwerving anderzijds. Dit staat er borg voor dat de coördinatie van de bevoegdheden van de betrokken lidstaten, die de doelstelling vormt van de regeling van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, vlekkeloos functioneert en voorkomt dat intracommunautaire leveringen meer dan eenmaal of in het geheel niet worden belast (neutraliteit van de belastingheffing). In situaties als de onderhavige, waarbij meerdere personen zijn betrokken die als verwervers kunnen worden beschouwd, moet derhalve de grensoverschrijdende verplaatsing van goederen, ter afbakening van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten, worden toegerekend aan een nauwkeurig vastgestelde levering of verwerving.

32. De ongerijmdheden die zich voordoen wanneer men, in een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, uitgaat van twee vrijgestelde intracommunautaire leveringen, blijken uit de volgende redenering. In de eerste plaats zou dan sprake zijn van een vrijgestelde intracommunautaire levering van de Nederlandse/Italiaanse eerste leverancier aan K. De pendant hiervan zou zijn een belastbare intracommunautaire verwerving van K in Oostenrijk. De plaats van verwerving wordt namelijk volgens artikel 28 ter, A, lid 1, geacht de plaats te zijn waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

33. Om nu de levering van K aan EMAG eveneens als een vrijgestelde intracommunautaire levering te kunnen beschouwen, zou de plaats van de levering noodzakelijkerwijs weer in een andere lidstaat dan Oostenrijk moeten liggen. Daarvoor komen alleen Nederland of Italië in aanmerking. In deze leveringsfilière zou K dus dezelfde goederen wederom vanuit Nederland of Italië naar Oostenrijk leveren, ofschoon zij deze al voordien in Oostenrijk in de zin van de Zesde richtlijn intracommunautair heeft verworven.

34. De aldus geconstrueerde tweede intracommunautaire levering zou ten slotte als pendant een volgens artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn belastbare intracommunautaire

verwerving door EMAG in Oostenrijk hebben. De fictieve verdubbeling van het vervoer is derhalve niet alleen kunstmatig, maar voert ook tot een dubbele belastingheffing doordat dezelfde goederen tweemaal aanleiding geven tot een belastbare intracommunautaire verwerving in Oostenrijk.

35. Op de tweede prejudiciële vraag moet daarom worden geantwoord dat wanneer verschillende ondernemers leveringsovereenkomsten sluiten met betrekking tot hetzelfde goed en deze leveringsovereenkomsten bij wege van een enkele verplaatsing van het goed worden uitgevoerd, slechts één van deze leveringen als een vrijgestelde intracommunautaire levering kan worden beschouwd; de intracommunautaire levering is dan de levering die aansluit bij de intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

C – De eerste prejudiciële vraag

36. De eerste prejudiciële vraag beoogt de vaststelling van plaats van de twee leveringen krachtens artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Met het oog op de feiten van het hoofdgeding dient de vraag zodanig te worden beperkt, dat zij alleen betrekking heeft op de situatie, gevormd door een kettingtransactie waarbij twee lidstaten betrokken zijn.

37. In de logica van de belastingdienst moet worden aangenomen dat de plaats van levering telkens de plaats van de daadwerkelijke verzending in Nederland en Italië is. Deze opvatting leidt ertoe dat beide leveringen vrijgestelde intracommunautaire leveringen zijn. Dit resultaat zou uiteindelijk voortvloeien uit een interpretatie van artikel 8 van de Zesde richtlijn.

38. Zoals in het antwoord op de tweede vraag al geconstateerd, is bij een grensoverschrijdende verplaatsing van goederen als in het onderhavige geval slechts sprake van één vrijgestelde intracommunautaire levering. Voor de beantwoording van de eerste vraag volgt daaruit dat de plaats van de aanvang van het vervoer in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet bepalend is voor de beoordeling van de twee leveringsrelaties wanneer verschillende ondernemers ter zake van hetzelfde goed een leveringsovereenkomst sluiten en de verschillende leveringsovereenkomsten bij wege van een enkele grensoverschrijdende verplaatsing van het goed worden uitgevoerd.

39. Het zou naar de bewoordingen van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn weliswaar mogelijk zijn Nederland of Italië als plaats van levering te beschouwen, zowel voor de contractuele verhouding tussen de Nederlandse of de Italiaanse eerste leverancier en K als voor die tussen K en EMAG. Het goed bevond zich immers bij de aanvang van het vervoer daadwerkelijk in deze lidstaten. Deze zienswijze zou evenwel niet met de bepalingen inzake de intracommunautaire verwerving van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn te verenigen zijn.

40. Voor de vaststelling welke intracommunautaire levering is vrijgesteld, is daarom niet beslissend welke plaats feitelijk het aanvangspunt van het vervoer was en daarmee de plaats van levering in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Van veel meer belang is welke levering tot een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 28 bis, lid 1, sub a, heeft geleid. Die levering is de vrijgestelde intracommunautaire levering.

41. Leveringen die in de filière zowel vóór als na de intracommunautaire verwerving plaatsvinden, zijn daarentegen binnenlandse leveringen in het land van verzending respectievelijk van bestemming, waarbij de plaats van levering volgens artikel 8 van de Zesde richtlijn moet worden vastgesteld.

42. Dienovereenkomstig heeft het Hof in het arrest Lipjes(7) uiteengezet dat bij een intracommunautaire transactie de intracommunautaire verwerving de beslissende handeling is. De plaats van deze handeling wordt geregeld in artikel 28 ter, A en B, dat derhalve afwijkt van de

algemene regeling van artikel 8 voor de levering van goederen binnen een lidstaat.

43. Op de eerste prejudiciële vraag dient daarom te worden geantwoord dat de plaats van de aanvang van de verzending in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet beslissend is voor het antwoord op de vraag, of een levering in het kader van een kettingtransactie als de onderhavige, als een vrijgestelde intracommunautaire levering moet worden beschouwd.

D – De derde prejudiciële vraag

44. De derde prejudiciële vraag is alleen gesteld voor het geval de eerste bevestigend wordt beantwoord. Uit het antwoord op de eerste vraag blijkt dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet zodanig kan worden uitgelegd, dat alleen op grond van de werkelijke plaats van levering in de zin van deze bepaling meerdere leveringen die deel uitmaken van een grensoverschrijdende kettingtransactie als intracommunautaire leveringen kunnen worden gekwalificeerd.

45. Door deze vaststelling verliest het antwoord op de derde vraag evenwel niet iedere betekenis voor het hoofdgeding. Artikel 8 blijft namelijk in beginsel van toepassing op binnenlandse leveringen die hebben plaatsgehad vóór dan wel in aansluiting aan de intracommunautaire levering.

46. Ten aanzien van leveringen die vóór de intracommunautaire verwerving alleen in de staat van verzending hebben plaatsgehad, gelden bij de toepassing van artikel 8 geen bijzondere voorschriften.

47. Dit ligt evenwel anders bij een binnenlandse levering die in aansluiting aan de intracommunautaire verwerving plaatsvindt. Wanneer het goed door degene die de intracommunautaire verwerving heeft verricht (in casu K) aan een derde in dezelfde lidstaat (in casu EMAG) wordt geleverd, kan als plaats van levering, anders dan bepaald in artikel 8, lid 1, sub a, van dezelfde richtlijn, niet de plaats worden beschouwd waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer daadwerkelijk bevond (in casu Nederland of Italië).

48. Veeleer moet rekening worden gehouden met de omstandigheid dat in het land van bestemming van de goederen (in casu Oostenrijk) reeds een intracommunautaire verwerving is verricht. Als plaats van de levering die bij deze verwerving aansluit, moet bijgevolg eveneens het land van bestemming worden gezien.

49. Dit resultaat kan op twee manieren worden bereikt. Enerzijds zou men de in aansluiting aan de verwerving plaatsgehad hebbende binnenlandse levering kunnen beschouwen als een geval van artikel 8, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (de zogenoemde levering zonder verplaatsing). Dit is zinvol omdat het grensoverschrijdende vervoer al is toegerekend aan de voorafgaande intracommunautaire levering en het niet meer aan een andere levering kan worden toegerekend.

50. Anderzijds zou men artikel 8, lid 2, van de Zesde richtlijn analoog kunnen toepassen. Dit voorschrift voorziet in een bijzondere regeling voor de bepaling van de plaats van levering in gevallen waarin een goed op initiatief van de importeur uit een derdelands gebied naar de Gemeenschap wordt verzonden. Dan is de plaats van levering niet de feitelijke plaats van verzending in het derde land maar de lidstaat waarin de goederen worden ingevoerd. Aangezien de intracommunautaire verwerving praktisch in de plaats komt van de invoer, lijkt ook deze oplossing verdedigbaar.

51. Aangezien ten slotte beide methodes ertoe leiden dat de plaats van levering geacht wordt te zijn gelegen in de lidstaat waarin de voorafgaande intracommunautaire verwerving werd verricht,

behoeft niet te worden beslist welke methode de voorkeur verdient.

52. Op de derde prejudiciële vraag dient daarom te worden geantwoord, dat in het kader van een kettingtransactie als de onderhavige, als plaats van een levering die bij een intracommunautaire verwerving aansluit, niet de plaats moet worden beschouwd van waaruit het goed daadwerkelijk is verzonden. Zij moet veeleer worden geacht te zijn gelegen in de lidstaat waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgehad.

E – De vierde prejudiciële vraag

53. Met de vierde vraag, die door het Verwaltungsgerichtshof is gesteld ongeacht op welke wijze de vragen 1 tot en met 3 worden beantwoord, wenst het te vernemen of het voor de beoordeling van deze vragen van belang is wie tijdens de verplaatsing van het goed daarover beschikkingsbevoegd is.

54. Zoals reeds uiteengezet, moet bij een kettingtransactie als de onderhavige die levering als vrijgestelde intracommunautaire levering worden beschouwd, welke rechtstreeks tot een intracommunautaire verwerving leidt.

55. Volgens artikel 28 bis, lid 3, van de Zesde richtlijn wordt als intracommunautaire verwerving van een goed beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan waarin het goed zich bij de aanvang van het vervoer bevond.

56. Aangezien het hier aankomt op een feitelijk element, namelijk de verkrijging van de beschikkingsmacht, komt een schematische oplossing niet in aanmerking. Zo kan bijvoorbeeld niet steeds de eerste leveringsverhouding of steeds de laatste leveringsverhouding doorslaggevend zijn. Veeleer moet acht worden geslagen op de omstandigheden van het individuele geval.

57. De „overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” is ook het centrale bestanddeel van de definitie van levering in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn. Dienaangaande heeft het Hof in het arrest *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*(8) al vastgesteld dat het daarbij niet gaat om de eigendomsoverdracht in de zin van het nationale recht. Veeleer volstaat de bevoegdheid van de verwerver om over deze zaak feitelijk zodanig te beschikken als ware hij daarvan eigenaar. Deze overwegingen gelden mutatis mutandis voor de definitie van de intracommunautaire verkrijging.

58. Een typisch kenmerk van eigenaarsbevoegdheden is het recht een zaak naar goeddunken te behandelen, inzonderheid daarover de zakelijke heerschappij uit te oefenen en ze te vervreemden.

59. Het bepalend element van de intracommunautaire verwerving is, naast de verkrijging van eigenaarsbevoegdheden, de grensoverschrijding van het goed. Daarom ligt het voor de hand, aan het vervoer respectievelijk de opdracht daartoe een bijzondere betekenis toe te kennen. Degene die tot het vervoer het initiatief neemt, beslist in beginsel erover wanneer een goed zich waar bevindt. Voorzover hij voor het vervoer derden inschakelt, is hun feitelijke heerschappij over de zaak per slot van rekening aan hun opdrachtgever toe te rekenen. De beslissing over het verblijf van het goed is een uitdrukking van de eigenaarsbevoegdheden, die voor de intracommunautaire verwerving wezenlijke bestanddelen vormen.

60. Bijgevolg komt het erop neer dat de intracommunautaire verwerving, behoudens andere aanknopingspunten(9), wordt verricht door degene die het initiatief neemt tot het vervoer en

daarmee direct of indirect de beschikkingmacht over de zaak gedurende de grensoverschrijdende verplaatsing uitoefent. Een tweede voorwaarde is dat de initiatiefnemer voor het vervoer zijn zetel niet in de staat van verzending heeft respectievelijk niet handelt onder dekking van een door de staat van verzending toegekend BTW-identificatienummer.

61. De aanknoping aan de verantwoordelijkheid voor het vervoer lijkt ook deswege logisch, omdat degene in wiens opdracht het goed wordt vervoerd en in wiens beschikkingmacht het goed zich gedurende het vervoer bevindt, van alle aan de kettingtransactie deelnemende ondernemers het best over de plaats van vertrek en de plaats van bestemming geïnformeerd is. Op deze ondernemer rust in het kader van de grensoverschrijdende leveringsovereenkomst een bijzondere verantwoordelijkheid voor de correcte fiscale behandeling van de grensoverschrijdende transactie.

62. Het criterium van het initiatief tot het transport kan evenwel bij wijze van uitzondering niet worden benut wanneer het goed door de eerste leverancier in de filière (in casu de leverancier van K in Nederland of in Italië) zelf dan wel in diens opdracht wordt vervoerd. Het is duidelijk dat de leverancier/vervreemder niet tegelijkertijd de verwerver kan zijn. De eerste leverancier verkrijgt door het initiatief tot het vervoer ook geen (nieuwe) eigenaarsbevoegdheden, maar oefent alleen zijn al bestaande bevoegdheden uit.

63. In een dergelijk geval kan de intracommunautaire verwerving uitsluitend worden verwezenlijkt in de persoon van één van de opvolgende afnemers. Teneinde de belastingheffing daadwerkelijk te garanderen, is het in dit geval noodzakelijk de directe klant van de eerste leverancier als belastingplichtige met betrekking tot de intracommunautaire verwerving te beschouwen, ook wanneer het goed in feite niet naar hem wordt vervoerd, maar naar de laatste afnemer in de leveringsfilière.

64. Alleen de eerste leverancier is er namelijk van op de hoogte – reeds op grond van het vervoer waartoe hij het initiatief heeft genomen – dat het gaat om een vrijgestelde intracommunautaire levering. Daarom brengt hij zijn klant (in casu K), met een desbetreffende toelichting, geen BTW in rekening, als gevolg waarvan deze eerste klant noodzakelijkerwijs verplicht is belasting te betalen voor de intracommunautaire verwerving. Daarentegen kan de BTW in alle opvolgende leveringsverhoudingen zonder meer worden aangetoond en in aanmerking worden genomen voor de aftrek van voorbelasting.

65. Dat de voorgestelde oplossing beantwoordt aan de systematiek van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, blijkt uit een vergelijking met de specifieke voorschriften van artikel 28 quater, E, lid 3, van de Zesde richtlijn voor zogenoemde driehoekstransacties. Een driehoekstransactie is tenslotte niet anders dan een bijzondere vorm van een kettingtransactie, waarbij evenwel ondernemingen uit minstens drie lidstaten de leveringsfilière vormen.

66. Vereenvoudigd weergegeven, betekent deze specifieke regeling dat een tussenhandelaar, die op zich de belastbare verwerving in het land van bestemming verricht omdat hij het initiatief tot het vervoer heeft genomen, van de belastingplicht kan worden bevrijd wanneer hij geen ingezetene is van dit land van bestemming en de aldaar gevestigde eindafnemer in zijn plaats als belastingplichtige is aangewezen.⁽¹⁰⁾ Dit specifieke voorschrift bevestigt de door mij verdedigde kwalificatie bij (eenvoudige) kettingtransacties, namelijk dat normaliter degene die het initiatief neemt tot het vervoer de intracommunautaire verwerving verricht.

VI – Conclusie

67. Mitsdien geef ik in overweging de prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„1) Wanneer verschillende ondernemers leveringsovereenkomsten sluiten met betrekking tot hetzelfde goed en deze leveringsovereenkomsten bij wege van een enkele verplaatsing van het goed worden uitgevoerd, kan slechts één van deze leveringen als een vrijgestelde intracommunautaire levering worden beschouwd; de intracommunautaire levering is dan de levering die aansluit bij de intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

2) De plaats van de aanvang van de verzending in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is niet beslissend voor het antwoord op de vraag of een levering in het kader van een dergelijke kettingtransactie als een vrijgestelde intracommunautaire levering moet worden beschouwd.

3) In een situatie als die in het hoofdgeding moet als plaats van een levering die aansluit bij een intracommunautaire verwerving, niet de plaats worden beschouwd van waaruit het goed daadwerkelijk is verzonden. Zij moet veeleer worden geacht te zijn gelegen in de lidstaat waarin de intracommunautaire verwerving heeft plaatsgehad.

4) Voor de bepaling van de persoon bij wie in het kader van dergelijke kettingtransacties de intracommunautaire verwerving plaatsvindt, is bij gebrek aan andere aanknopingspunten van beslissende betekenis wie het goed vervoert respectievelijk in wiens opdracht het wordt vervoerd en wie gedurende het transport de beschikkingsmacht over het goed bezit.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – PB L 376, blz. 1.

4 – BGBl. I, 106/1999.

5 – Zie de tweede overweging van de considerans van richtlijn 91/680.

6 – Conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 13 januari 2004 in de zaak Lipjes, punt 35 (arrest van 27 mei 2004, C-68/03, Jurispr. blz. I-5879).

7 – Aangehaald in voetnoot 6, punt 25.

8 – Arrest van 8 februari 1990 (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8). Zie eveneens arrest van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32).

9 – Het zou bijvoorbeeld voorstelbaar zijn dat de contractanten een andere betrokkene dan degene die het initiatief tot het vervoer heeft genomen, als belastingplichtige aanwijzen. Zo zouden K en EMAG kunnen overeenkomen dat EMAG ter zake van de intracommunautaire verwerving in Oostenrijk belastingplichtig zal zijn. Dergelijke overeenkomsten worden, bijvoorbeeld in artikel 28 quater, E, lid 3, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn in de versie van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 384, blz. 47), in het kader van de zogenoemde driehoekstransacties uitdrukkelijk genoemd (zie voor driehoekstransacties eveneens punten 65 e.v. van deze conclusie).

10 – Dit voorkomt praktische problemen bij de belastingheffing, omdat in het algemeen de niet-

ingezetene niet als BTW-plichtige in het land van bestemming geregistreerd zal zijn.