



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

13 juli 2023*

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 311 en volgende – Bijzondere regelingen voor kunstvoorwerpen – Winstmargeregeling – Belastingplichtige wederverkopers – Levering van kunstvoorwerpen door de maker of diens rechthebbenden – Intracommunautaire handelingen – Recht op aftrek van de voorbelasting”

In zaak C-180/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 20 oktober 2021, ingekomen bij het Hof op 9 maart 2022, in de procedure

Finanzamt Hamm

tegen

Harry Mensing,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin en I. Ziemele (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Harry Mensing, vertegenwoordigd door O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en A. Hoesch als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Pethke en V. Uher als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 maart 2023,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 311 en volgende 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; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Hamm (belastingdienst Hamm, Duitsland) en Harry Mensing, een handelaar in kunstvoorwerpen, over de berekening van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van kunstvoorwerpen die de betrokkene in een eerder stadium heeft verworven in het kader van intracommunautaire leveringen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De overwegingen 4, 7 en 51 van de btw-richtlijn luiden als volgt:
 - „(4) Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van [btw] een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

[...]

 - (7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

[...]

 - (51) Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden.”

4 Artikel 193 van deze richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

5 De btw-richtlijn bevat onder titel XII, met als opschrift „Bijzondere regelingen”, een hoofdstuk 4 met als opschrift „Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”. Afdeling 1 van dit hoofdstuk bevat artikel 311 van deze richtlijn, dat onder meer de begrippen „kunstvoorwerp” en „belastingplichtige wederverkoper” definieert. In afdeling 2 van dat hoofdstuk, die de bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers vaststelt, omvat onderafdeling 1, met als opschrift „Winstmargeregeling”, de artikelen 312 tot en met 325.

6 Artikel 312 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze onderafdeling wordt verstaan onder:

- 1) ‚verkoopprijs’: alles wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks verband houden met de handeling, belastingen, rechten, heffingen en bijkomende kosten zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering die de belastingplichtige wederverkoper de afnemer in rekening brengt, echter met uitsluiting van de in artikel 79 bedoelde bedragen;
- 2) ‚aankoopprijs’: alles wat de in punt 1) gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen.”

7 Artikel 314 van deze richtlijn bepaalt:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de [Europese] Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

- a) een niet-belastingplichtige;
- b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 136 is vrijgesteld;
- c) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en het gaat om een investeringsgoed;
- d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest.”

8 Artikel 315 van deze richtlijn luidt:

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.”

9 In artikel 316 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„1. De lidstaten verlenen de belastingplichtige wederverkopers het recht te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van de volgende goederen:

- a) kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;
- b) kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden;
- c) kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper, wanneer die levering aan het verlaagde tarief uit hoofde van artikel 103 onderworpen is.

2. De lidstaten stellen nadere regels vast inzake de uitoefening van het in lid 1 gegeven keuzerecht, dat in ieder geval gedurende een periode van ten minste twee kalenderjaren van kracht is.”

10 Artikel 317 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Wanneer een belastingplichtige wederverkoper het in artikel 316 bedoelde keuzerecht uitoefent, wordt de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 315 vastgesteld.

Voor de leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die door de belastingplichtige wederverkoper zelf zijn ingevoerd, is de voor de berekening van de winstmarge in aanmerking te nemen [aankoopprijs] gelijk aan de overeenkomstig de artikelen 85 tot en met 89 vastgestelde maatstaf van heffing bij invoer, vermeerderd met de bij invoer verschuldigde of betaalde btw.”

Duits recht

11 § 25a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie bekendgemaakt op 21 februari 2005 (BGBl. I, blz. 386; hierna: „UStG”), luidt als volgt:

„(1) Op leveringen van roerende lichamelijke zaken in de zin van § 1, lid 1, punt 1, wordt belasting geheven volgens de hiernavolgende bepalingen (winstmargeregeling) wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. De ondernemer is een wederverkoper. Een wederverkoper is een persoon die beroepsmatig betrokken is bij de handel in roerende lichamelijke zaken of die dergelijke zaken in eigen naam op veilingen verkoopt.

2. De zaken zijn op het grondgebied van de Unie aan de wederverkoper geleverd. Met betrekking tot deze levering:
 - a) was geen omzetbelasting verschuldigd of is krachtens § 19, lid 1, geen omzetbelasting geheven,

of
 - b) is de winstmargeregeling toegepast.
3. De voorwerpen zijn noch edelstenen (goederencodes 71 02 en 71 03 van het douanetarief) noch edele metalen (goederencodes 71 06, 71 08, 71 10 en 71 12 van het douanetarief).

(2) De wederverkoper kan uiterlijk op het moment van de eerste aangifte in een kalenderjaar aan de belastingdienst verklaren dat hij vanaf het begin van dat kalenderjaar de winstmargeregeling ook op de volgende zaken toepast:

1. kunstvoorwerpen (nummer 53 van bijlage 2), voorwerpen voor verzamelingen [nummer 49, onder f) en nummer 54 van bijlage 2] of antiquiteiten (goederencode 9706 00 00 van het douanetarief) die hij zelf heeft ingevoerd, of
2. kunstvoorwerpen, indien bij de levering aan hem belasting verschuldigd was en deze levering niet door een wederverkoper is verricht.

De verklaring is voor de wederverkoper bindend gedurende ten minste twee kalenderjaren.

(3) De omzet wordt bepaald op basis van het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de zaak; in geval van leveringen in de zin van § 3, lid 1b, en in de in § 10, lid 5, bedoelde gevallen wordt de verkoopprijs vervangen door het bedrag overeenkomstig § 10, lid 4, punt 1. Indien de aankoopprijs van een kunstvoorwerp (punt 53 van bijlage 2) niet kan worden bepaald of indien de aankoopprijs onbeduidend is, is het bedrag aan de hand waarvan de omzet wordt berekend, gelijk aan 30 % van de verkoopprijs. De omzetbelasting maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing. In het geval van lid 2, eerste volzin, punt 1, wordt als aankoopprijs beschouwd de waarde in de zin van § 11, lid 1, vermeerderd met de omzetbelasting bij invoer. In het geval van lid 2, eerste volzin, punt 2, omvat de aankoopprijs de omzetbelasting van de leverancier.

[...]

(7) De volgende bijzondere regels zijn van toepassing:

1. De winstmargeregeling wordt niet toegepast:
 - a) op de levering van een zaak die door de wederverkoper intracommunautair is verworven, indien op de levering van de zaak aan de wederverkoper de vrijstelling van belasting voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast,
 - b) op intracommunautaire leveringen van een nieuw vervoermiddel in de zin van § 1b, leden 2 en 3.
2. De intracommunautaire verwerving is niet aan de omzetbelasting onderworpen indien de winstmargeregeling op de levering van goederen aan de afnemer in de zin van § 1a, lid 1, op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast.

3. Bij de winstmargeregeling zijn de toepassing van § 3c en de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen [§ 4, punt 1, onder b), en § 6a] uitgesloten.

[...]

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 12 Mensing is een in Duitsland gevestigde kunsthandelaar die in verschillende Duitse steden galerieën beheert. In 2014 zijn aan hem kunstvoorwerpen geleverd, afkomstig van in andere lidstaten gevestigde kunstenaars. Deze leveringen zijn in de lidstaat van vestiging van de kunstenaars aangegeven als vrijgestelde intracommunautaire leveringen. Mensing heeft over de leveringen btw over intracommunautaire verwervingen betaald.
- 13 Vervolgens heeft Mensing het Finanzamt Hamm verzocht om toepassing van de winstmargeregeling op voornoemde leveringen. Aangezien § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG bepaalt dat op de levering van een zaak die door de wederverkoper intracommunautair werd verworven, de winstmargeregeling niet wordt toegepast wanneer op de levering van dat voorwerp aan de wederverkoper de vrijstelling van belasting voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Europese Unie is toegepast, heeft het Finanzamt Hamm dit verzoek geweigerd en verklaard dat Mensing bijgevolg een aanvullend bedrag aan btw verschuldigd was.
- 14 Na afwijzing van zijn bezwaar tegen de belastingaanslag voor dit aanvullend bedrag aan btw heeft Mensing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland), waarbij hij aanvoerde dat de betrokken nationale wettelijke regeling niet verenigbaar is met het Unierecht, en heeft hij verzocht om rechtstreekse toepassing van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.
- 15 Aangezien deze rechter daarover twijfels heeft, heeft hij het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing.
- 16 Bij arrest van 29 november 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968), dat naar aanleiding van dat verzoek is geweest, heeft het Hof voor recht verklaard dat, ten eerste, artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige wederverkoper kan kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op een levering van kunstvoorwerpen die hem in een eerder stadium door de maker of diens rechthebbenden zijn geleverd in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire levering, hoewel dezen niet behoren tot de in artikel 314 van die richtlijn opgesomde categorieën personen en, ten tweede, een belastingplichtige wederverkoper niet kan kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op een levering van kunstvoorwerpen die hem in een eerder stadium zijn geleverd in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire levering en tegelijkertijd aanspraak maken op een recht op aftrek van de in een eerder stadium betaalde btw in situaties waarin een dergelijk recht krachtens artikel 322, onder b), van die richtlijn is uitgesloten, indien laatstgenoemde bepaling niet is omgezet in nationaal recht.
- 17 Naar aanleiding van dat arrest heeft het Finanzgericht Münster bij uitspraak van 7 november 2019 het verzoek van Mensing toegewezen. Deze rechter heeft in wezen geoordeeld dat de maatstaf van heffing in overeenstemming met het Unierecht moest worden vastgesteld en dat, gelet op

artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 312, 315 en 316 van deze richtlijn, de omzetbelasting als bestanddeel van de „aankoopprijs” in mindering moet worden gebracht op de winstmarge.

- 18 Het Finanzamt Hamm heeft tegen dat vonnis beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), die de verwijzende rechter in de onderhavige zaak is. In wezen voert deze belastingdienst aan dat de omzetbelasting over intracommunautaire verwervingen de maatstaf van heffing niet vermindert. In dit verband verwijst de belastingdienst Hamm naar de conclusie in de zaak Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722) van advocaat-generaal Szpunar, die heeft opgemerkt dat op grond van artikel 317, tweede alinea, van de btw-richtlijn de maatstaf van heffing bij invoer, inclusief btw bij invoer, moet worden afgetrokken van de verkoopprijs, en zich op het standpunt heeft gesteld dat het ontbreken van een soortgelijke oplossing voor intracommunautaire verwervingen bijgevolg een juridische leemte vormt.
- 19 De verwijzende rechter merkt op dat naar nationaal recht bij de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de winstmargeregeling op grond van een met het Unierecht conforme uitlegging van § 25a, lid 3, derde volzin, UStG rekening kan worden gehouden met de omzetbelasting. Deze rechter betwijfelt evenwel of de nationale rechter in laatste aanleg, wanneer een belastingplichtige zich op de toepassing van de winstmargeregeling van de artikelen 311 en volgende van de btw-richtlijn beroept, § 25a, lid 3, derde volzin, UStG aldus mag uitleggen dat de belasting over de intracommunautaire verwerving geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing.
- 20 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
 - „1) Moet de maatstaf van heffing in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige zich er op grond van het arrest [van 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968),] op beroept dat de levering van kunstvoorwerpen die in een eerder stadium door de maker (of diens rechthebbenden) aan hem zijn geleverd in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire levering, eveneens onder de winstmargeregeling in de zin van de artikelen 311 en volgende van [richtlijn 2006/112] valt, op grond van punt 49 van dat arrest uitsluitend volgens het Unierecht worden bepaald, zodat de uitlegging door de nationale rechter in laatste aanleg van een regeling van nationaal recht (in casu: § 25a, lid 3, derde volzin, [UStG]) volgens welke de belasting over de intracommunautaire verwerving geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing, niet toelaatbaar is?
 - 2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, dienen de artikelen 311 en volgende van [richtlijn 2006/112] dan aldus te worden uitgelegd dat bij toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van kunstvoorwerpen die in een eerder stadium van de maker (of diens rechthebbenden) in het kader van een intracommunautaire verwerving aan hem zijn geleverd, de belasting over de intracommunautaire verwerving de winstmarge vermindert, of is er in dit opzicht sprake van een onbedoelde leemte in het Unierecht die in het kader van de verdere ontwikkeling van het recht niet door de rechtspraak kan worden aangevuld, maar alleen door de Uniewetgever?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Tweede vraag

- 21 Met zijn tweede vraag, die eerst moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de btw die door een belastingplichtige wederverkoper is betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van een kunstvoorwerp waarvan de levering in een later stadium krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van deze richtlijn is onderworpen aan de winstmargeregeling, wordt opgenomen in de maatstaf van heffing van die levering.
- 22 Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening te worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Wat om te beginnen de bewoordingen van de bepalingen in kwestie betreft, volgt uit artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn dat wanneer een belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig artikel 316 van deze richtlijn kiest voor toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van in die bepaling bedoelde goederen, de maatstaf van heffing wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 315 van die richtlijn.
- 24 Volgens dat artikel 315, eerste alinea, is de maatstaf van heffing voor de goederenleveringen waarop de winstmargeregeling van toepassing is, de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, berekend overeenkomstig de tweede alinea van dit artikel, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.
- 25 Ten eerste blijkt dienaangaande uit artikel 315, tweede alinea, van de btw-richtlijn dat de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper gelijk is aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde „verkoopprijs” en de „aankoopprijs”.
- 26 Meer in het bijzonder wordt in artikel 312, punt 1, van de btw-richtlijn de „verkoopprijs” omschreven als „alles wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks verband houden met de handeling, belastingen, rechten, heffingen en bijkomende kosten zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering die de belastingplichtige wederverkoper de afnemer in rekening brengt”. Het begrip „aankoopprijs” wordt in artikel 312, punt 2, van deze richtlijn dan weer omschreven als „alles wat de in punt 1) gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen”.
- 27 Zoals de advocaat-generaal in de punten 31 tot en met 33 van zijn conclusie heeft benadrukt, blijkt aldus uit de bewoordingen zelf van artikel 312 van de btw-richtlijn dat de in deze bepaling vermelde begrippen „verkoopprijs” en „aankoopprijs” respectievelijk betrekking hebben op, enerzijds, de bestanddelen van de kosten die door de belastingplichtige wederverkoper zijn ontvangen als tegenprestatie voor zijn aan de winstmargeregeling onderworpen levering, en anderzijds, die welke hij aan de leverancier heeft betaald bij de verwerving van de goederen die vervolgens voorwerp van die levering zijn geworden.

- 28 Wat specifiek het begrip „aankoopprijs” betreft, volgt hieruit dat dit begrip geen bestanddelen van de kosten omvat die de belastingplichtige wederverkoper niet aan de leverancier maar aan derden heeft betaald, zodat deze aankoopprijs niet de btw omvat die aan de schatkist is betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van het goed dat later voorwerp van de levering in kwestie zal zijn.
- 29 Ten tweede zij, aangaande het bedrag van de btw voor de winstmarge zelf, dat overeenkomstig artikel 315, eerste alinea, van de btw-richtlijn moet worden afgetrokken van de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, zoals in punt 24 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, in navolging van de Duitse regering opgemerkt, en zoals de advocaat-generaal in punt 37 van zijn conclusie heeft benadrukt, dat deze btw de belasting is die de belastingplichtige wederverkoper over de door hem verrichte verkoop van het kunstvoorwerp moet betalen. Deze btw kan daarentegen niet de belasting omvatten die door de belastingplichtige wederverkoper is betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van het kunstvoorwerp. Die belasting geldt voor de aankoopprijs van dat voorwerp.
- 30 Gelet op de bewoordingen van de artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn moet derhalve worden geoordeeld dat de btw die door een belastingplichtige wederverkoper wordt betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van een kunstvoorwerp dat in een later stadium met toepassing van de winstmargeregeling wordt geleverd, geen bestanddeel is van de aankoopprijs van dat goed in de zin van artikel 312, punt 2, van deze richtlijn, zodat er geen redenen zijn om het bedrag van die belasting van de maatstaf van heffing van die levering in een later stadium uit te sluiten.
- 31 Zowel de Europese Commissie als Mensing is echter in wezen van mening dat een strikt letterlijke uitlegging van de artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn in strijd is met de door deze bepalingen nagestreefde doelstellingen en met de context ervan. In het bijzonder merkt de Commissie op dat, wanneer artikel 312 van de btw-richtlijn aldus wordt uitgelegd dat de aankoopprijs van een kunstvoorwerp dat door een belastingplichtige wederverkoper bij een in een andere lidstaat gevestigde leverancier intracommunautair is verworven, de uit hoofde van die verwerving betaalde btw omvat, dit het mogelijk zou maken dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging te voorkomen, ongeacht of dit voorwerp in dezelfde lidstaat, in een andere lidstaat dan wel in een derde staat is verworven.
- 32 Wat in de eerste plaats de door de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen betreft, blijkt ten eerste uit overweging 4 van deze richtlijn dat deze beoogt een btw-stelsel in te voeren dat de mededingingsvoorwaarden niet vervalst en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmert. Bovendien moet het gemeenschappelijke btw-stelsel volgens overweging 7 van deze richtlijn zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Zoals het Hof in herinnering heeft gebracht in zijn arrest van 29 november 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), volgt voorts uit vaste rechtspraak dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan het door de btw-richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel en dat dit beginsel zich er met name tegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing.

- 33 Wat ten tweede meer specifiek de doelstellingen van de winstmargeregeling betreft, heeft het Hof inderdaad reeds benadrukt dat deze regeling volgens overweging 51 van de btw-richtlijn erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te voorkomen, op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiequiteiten en voorwerpen voor verzamelingen (arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 35).
- 34 Niettemin zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de uitlegging van een bepaling van het Unierecht tegen de achtergrond van de context en het doel ervan er niet toe kan leiden dat aan de ondubbelzinnige en precieze bewoordingen van deze bepaling elk nuttig effect wordt ontnomen. Wanneer de betekenis van een bepaling van Unierecht ondubbelzinnig uit de bewoordingen ervan blijkt, mag het Hof dus niet van deze uitlegging afwijken (zie in die zin arresten van 26 oktober 2006, Europese Gemeenschap, C-199/05, EU:C:2006:678, punt 42, en 20 september 2022, VD en SR, C-339/20 en C-397/20, EU:C:2022:703, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 In dit verband is het weliswaar juist dat het beginsel van fiscale neutraliteit, als bijzondere uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel op het niveau van het afgeleide Unierecht en binnen de specifieke sector van de fiscaliteit, inherent is aan het door de btw-richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, maar de werkingssfeer van een bepaling van deze richtlijn kan op grond van dit beginsel niet worden uitgebreid op een manier die ingaat tegen de ondubbelzinnige bewoordingen ervan (zie in die zin arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak), die pas kunnen worden gewijzigd na een interventie van de Uniewetgever, zoals de advocaat-generaal in punt 61 van zijn conclusie heeft benadrukt.
- 36 In de tweede plaats staat vast, zoals de Commissie in wezen heeft opgemerkt, dat de in punt 30 van het onderhavige arrest uiteengezette letterlijke uitlegging van de artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn leidt tot een verschillende belastingdruk op de leveringen in een lidstaat naargelang het kunstvoorwerp het voorwerp is geweest van een dergelijke intracommunautaire verwerving, door de belastingplichtige wederverkoper op het grondgebied van eenzelfde lidstaat is verworven dan wel uit een derde land is ingevoerd.
- 37 Er dient evenwel te worden vastgesteld dat deze situatie rechtstreeks voortvloeit uit de bewoordingen van de toepasselijke bepalingen.
- 38 Terwijl de btw die door een belastingplichtige wederverkoper wordt betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van een kunstvoorwerp dat later met toepassing van de winstmargeregeling wordt geleverd, zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt, geen bestanddeel van de aankoopprijs van dat goed is in de zin van artikel 312, punt 2, van de btw-richtlijn, wordt de btw die door deze belastingplichtige wederverkoper wordt betaald uit hoofde van de verwerving in een lidstaat van een kunstvoorwerp dat in een later stadium met toepassing van die regeling wordt geleverd in diezelfde lidstaat, namelijk in het algemeen door deze belastingplichtige wederverkoper rechtstreeks betaald aan zijn leverancier, die overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn die btw in beginsel aan de schatkist verschuldigd is, zodat zij onder het begrip „aankoopprijs” in de zin van artikel 312, punt 2, van deze richtlijn valt.

- 39 Bovendien bepaalt artikel 317, tweede alinea, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk dat voor de leveringen van kunstvoorwerpen die door de belastingplichtige wederverkoper zelf zijn ingevoerd, de voor de berekening van de winstmarge in aanmerking te nemen aankoopprijs gelijk is aan de maatstaf van heffing bij invoer, vermeerderd met de bij invoer verschuldigde of betaalde btw.
- 40 Overeenkomstig de in punt 34 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak mag het Hof evenwel niet afwijken van de ondubbelzinnige en precieze bewoordingen van deze bepalingen.
- 41 Gelet op het bovenstaande en bij de huidige stand van het Unierecht moeten de artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de btw die door een belastingplichtige wederverkoper is betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van een kunstvoorwerp waarvan de levering in een later stadium krachtens artikel 316, lid 1, van deze richtlijn is onderworpen aan de winstmargeregeling, wordt opgenomen in de maatstaf van heffing van die levering.

Eerste vraag

- 42 Gelet op het antwoord op de tweede vraag, behoeft de eerste vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 312 en 315 en artikel 317, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moeten aldus worden uitgelegd dat

de belasting over de toegevoegde waarde die door een belastingplichtige wederverkoper is betaald uit hoofde van de intracommunautaire verwerving van een kunstvoorwerp waarvan de levering in een later stadium krachtens artikel 316, lid 1, van deze richtlijn is onderworpen aan de winstmargeregeling, wordt opgenomen in de maatstaf van heffing van die levering.

ondertekeningen