

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

29 november 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 314 – Artikel 316 – Artikel 322 – Bijzondere regelingen voor kunstvoorwerpen – Winstmargeregeling – Belastingplichtige wederverkopers – Levering van kunstvoorwerpen door de maker of diens rechthebbenden – Intracommunautaire handelingen – Weigering van de nationale belastingautoriteiten om een belastingplichtige gebruik van de winstmargeregeling toe te staan – Toepassingsvoorwaarden – Recht op aftrek van voorbelasting – Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”

In zaak C-264/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland) bij beslissing van 11 mei 2017, ingekomen bij het Hof op 17 mei 2017, in de procedure

**Harry Mensing**

tegen

**Finanzamt Hamm,**

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 juni 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Harry Mensing, vertegenwoordigd door O. G. Lippross, Rechtsanwalt, en H. Portheine, accountant,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 september 2018,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 316, lid 1, onder b), en artikel 322, onder b), 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, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Harry Mensing, handelaar in kunstvoorwerpen, en het Finanzamt Hamm (belastingdienst Hamm, Duitsland) over de weigering van het Finanzamt Hamm om toepassing van de winstmargeregeling toe te staan voor leveringen van kunstvoorwerpen die verzoeker in het hoofdgeding in andere lidstaten heeft verkregen.

## **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 belasting over de toegevoegde waarde (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 1, lid 2, van die richtlijn luidt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

5 Artikel 311, lid 1, van voornoemde richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

[...]

2) ‚kunstvoorwerpen‘: de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen;

[...]

5) ‚belastingplichtige wederverkoper‘: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde;

[...]”

6 Artikel 314 van diezelfde richtlijn luidt:

„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 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.”

7 Artikel 315 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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.”

8 Artikel 316 van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

9 Artikel 317 van voornoemde richtlijn luidt:

„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.”

10 Artikel 322 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen worden gebruikt ten behoeve van zijn aan de winstmargeregeling onderworpen leveringen mag de belastingplichtige wederverkoper van de door hem verschuldigde belasting de volgende bedragen niet aftrekken:

- a) de btw die verschuldigd of voldaan is voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd;
- b) de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem geleverde of te leveren kunstvoorwerpen door de maker of diens rechthebbenden;
- c) de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem geleverde of te leveren kunstvoorwerpen door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper.”

## **Duits recht**

11 § 25a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) bepaalt:

„(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 leveringen:

a) was geen omzetbelasting verschuldigd of is krachtens § 19, lid 1, geen omzetbelasting geheven, of

b) is de winstmargeregeling toegepast.

[...]

(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:

[...]

2. kunstvoorwerpen, indien bij de levering aan hem belasting verschuldigd was en deze levering niet door een wederverkoper is verricht.

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

(3) De omzet wordt bepaald op basis het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de zaak; [...]

[...]

(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,

[...]"

### **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. Het Finanzamt Hamm heeft dit verzoek geweigerd en heeft verklaard dat een aanvullend bedrag van 19 763,31 EUR aan btw verschuldigd was.

14 Mensing heeft geen gebruik gemaakt van zijn recht op aftrek van de voorbelasting, ondanks dat hij deze mogelijkheid volgens de verwijzende rechter vanuit procedureel oogpunt nog steeds had.

15 Na afwijzing van zijn bezwaar tegen de belastingaanslag heeft Mensing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland). Hij voert aan dat

de betrokken nationale wettelijke regeling niet verenigbaar is met het Unierecht en verzoekt om rechtstreekse toepassing van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn.

16 De verwijzende rechter twijfelt of § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG verenigbaar is met artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Hij merkt op dat de winstmargeregeling volgens het Duitse recht niet van toepassing is op de levering van een goed dat de wederverkoper binnen de Unie heeft verkregen, indien voor de levering van dat goed aan de wederverkoper een belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen is verleend in de andere lidstaten van de Unie. Een dergelijke uitsluiting van de werkingssfeer van die regeling vloeit echter niet voort uit artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, en zou kunnen leiden tot een verstoring van de mededinging.

17 De verwijzende rechter zet uiteen dat het recht om te kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn volgens hem enkel van toepassing is op leveringen van goederen die zijn verricht door een van de in artikel 314 van die richtlijn genoemde personen. Vrijgestelde intracommunautaire leveringen vallen echter niet onder die laatstgenoemde bepaling. Derhalve is dit recht niet van toepassing op leveringen van kunstvoorwerpen die de belastingplichtige wederverkoper heeft verkregen in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire verwerving.

18 In het geval dat een persoon in de situatie van Mensing desalniettemin gebruik zou kunnen maken van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vraagt de verwijzende rechter zich tevens af of een dergelijke persoon zich gelijktijdig kan beroepen op deze regeling en op het recht op aftrek van voorbelasting. Deze rechter meent dat de mogelijkheid om gelijktijdig de winstmargeregeling toe te passen en het recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen indruist tegen het stelsel waarin de btw-richtlijn voorziet.

19 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Münster de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 316, lid 1, onder b), [van de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat belastingplichtige wederverkopers de winstmargeregeling ook kunnen toepassen op de levering van kunstvoorwerpen die hun intracommunautair zijn geleverd door de maker of door diens rechthebbenden die niet tot de in artikel 314 [van de btw-richtlijn] vermelde personen behoren?

2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, legt artikel 322, onder b), [van de btw-richtlijn] de verplichting op om het recht van aftrek van voorbelasting op de verwerving van kunstvoorwerpen te weigeren aan de wederverkoper, zelfs indien er geen overeenkomstige nationale wettelijke regeling bestaat waarin dit is bepaald?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### **Eerste vraag**

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of 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 die niet behoren tot de in artikel 314 van die richtlijn opgesomde categorieën personen.

21 Vooraf moet worden opgemerkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat het hoofdgeding betrekking heeft op de levering van kunstvoorwerpen in de zin van

artikel 311, lid 1, punt 2, van de btw-richtlijn aan een belastingplichtige wederverkoper in de zin van artikel 311, lid 1, punt 5, van die richtlijn.

22 Tevens moet eraan worden herinnerd dat de regeling van belastingheffing over de winstmarge die de belastingplichtige wederverkoper heeft behaald bij de levering van kunstvoorwerpen een bijzondere btw-regeling vormt, die afwijkt van de algemene regeling van de btw-richtlijn. Derhalve moeten de artikelen 314 en 316 van die richtlijn, waarin de gevallen worden genoemd waarin deze bijzondere regeling van toepassing is, strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 18 mei 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Dit beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van voornoemde regeling zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De uitlegging van die bewoordingen moet namelijk in overeenstemming zijn met de door voornoemde regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit (zie naar analogie arrest van 21 maart 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Bovendien dient volgens vaste rechtspraak bij de uitleg 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 21 september 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 In de eerste plaats, wat betreft de bewoordingen van artikel 316 van de btw-richtlijn, bepaalt dat artikel dat de lidstaten aan belastingplichtige wederverkopers het recht verlenen om te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van de door dat artikel limitatief opgesomde goederen. Uit de bewoordingen van dit artikel blijkt niet dat dit keuzerecht ondergeschikt is aan de naleving van de voorwaarden van artikel 314, onder a) tot en met d), van die richtlijn, of dat de lidstaten, die de wijze van uitoefening van het keuzerecht moeten bepalen, beschikken over een beoordelingsmarge met betrekking tot de voorwaarden waaraan zij het recht van een belastingplichtige wederverkoper om te kiezen voor toepassing van voornoemde regeling kunnen onderwerpen.

26 Het zou derhalve in strijd zijn met de bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn als een lidstaat het recht van een belastingplichtige wederverkoper om de winstmargeregeling toe te passen op een levering die volgt op een intracommunautaire levering van een kunstvoorwerp in de zin van die bepaling onderwerpt aan de voorwaarde dat het kunstvoorwerp werd geleverd door een van de in artikel 314, onder a) tot en met d), van voornoemde richtlijn opgesomde personen.

27 In de tweede plaats wordt deze uitlegging bevestigd door een analyse van de context van artikel 316, lid 1, van de btw-richtlijn.

28 Ten eerste volgt uit die analyse dat artikel 316, lid 1, van de btw-richtlijn een autonome werkingssfeer heeft, die een aanvulling vormt op die van artikel 314 van deze richtlijn. Artikel 314 voorziet immers in een verplichting om de winstmargeregeling toe te passen op bepaalde door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen, terwijl artikel 316, lid 1, simpelweg voorziet in een recht om onder bepaalde voorwaarden te kiezen voor de toepassing van die regeling. Dit keuzerecht zou worden uitgehold indien het zou worden onderworpen aan dezelfde voorwaarden als die waarin artikel 314 voorziet voor de verplichte toepassing van de winstmargeregeling. Hoewel de werkingssfeer van artikel 314 beperkt is tot leveringen van goederen binnen de Unie, geldt een dergelijke beperking dus niet voor artikel 316, lid 1.

29 Ten tweede bevestigt een gezamenlijke analyse van artikel 322, onder b), van de btw-richtlijn en artikel 316, lid 1, van deze richtlijn het autonome en aanvullende karakter van laatstgenoemd artikel ten opzichte van artikel 314 van die richtlijn. Artikel 322, onder b), sluit namelijk in essentie kunstvoorwerpen die zijn geleverd overeenkomstig artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn uit van het recht van een belastingplichtige wederverkoper om de door hem verschuldigde of voldane btw af te trekken.

30 Een dergelijke uitsluiting, die uitgaat van het bestaan van een recht op aftrek en, derhalve, van het bestaan van een handeling waarover voorbelasting is betaald, kan niet worden toegepast in de in artikel 314 van de btw-richtlijn genoemde gevallen, die ervan uitgaan dat de levering van het kunstvoorwerp aan de belastingplichtige wederverkoper niet onderworpen was aan btw of was vrijgesteld.

31 Ten derde kan ook op grond van een analyse van de context van artikel 316 van de btw-richtlijn het argument van de Duitse regering worden verworpen dat de winstmargeregeling niet kan worden toegepast op de levering van kunstvoorwerpen die zijn verkregen van in andere lidstaten gevestigde handelaren omdat dat belastbare feit, namelijk de intracommunautaire verwerving, niet wordt genoemd in artikel 316, lid 1, onder b), van deze richtlijn. Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 65 van zijn conclusie, regelt de winstmargeregeling immers de belasting van goederen niet in het stadium van de verwerving door de belastingplichtige wederverkoper maar in het stadium van de verkoop, hetgeen wordt bevestigd door het feit dat de maatstaf van heffing volgens de artikelen 315 en 317 van de btw-richtlijn wordt berekend op basis van de door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs.

32 In de derde plaats blijkt aangaande de door de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen uit de overwegingen 4 en 7 ervan dat deze beoogt een btw-stelsel in te voeren dat de mededingingsvoorwaarden niet vervalst en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmert. Uit vaste rechtspraak volgt bovendien dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan het door de btw-richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel en dit beginsel zich er met name tegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punten 42 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 De door de Duitse regering voorgestane uitlegging dat artikel 316 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op leveringen die zijn voorafgegaan door een intracommunautaire handeling, kan in strijd zijn met de beginselen waarop het btw-stelsel is gebaseerd. Deze uitlegging zou namelijk leiden tot een onderscheid tussen de belastingregeling die toepasbaar is op, enerzijds, leveringen van kunstvoorwerpen die in een eerder stadium binnen het grondgebied van een en dezelfde lidstaat zijn geleverd en, anderzijds, leveringen van kunstvoorwerpen die in een eerder stadium het voorwerp waren van een vrijgestelde intracommunautaire levering. Zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft erkend, leidt een verbod zoals dat van § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG tot discriminatie op grond van de nationale dan wel intracommunautaire oorsprong van aan een belastingplichtige wederverkoper geleverde kunstvoorwerpen, aangezien belastingplichtige wederverkopers volgens die nationale bepaling niet kunnen kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op een levering van een kunstvoorwerp dat eerder het voorwerp was van een intracommunautaire levering, maar die regeling wel kunnen toepassen op een levering van een kunstvoorwerp dat in een eerder stadium binnen het Duitse grondgebied is geleverd.

34 De discriminatie die voortvloeit uit voornoemde nationale bepaling riskeert niet alleen afbreuk te doen aan het vrije verkeer van kunstvoorwerpen en de mededinging tussen belastingplichtige wederverkopers binnen de Unie te ondermijnen, maar ook afbreuk te doen aan



het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien belastingplichtige wederverkopers die dezelfde handelingen verrichten, namelijk de verwerving en wederverkoop van kunstvoorwerpen, anders worden behandeld wat betreft de mogelijkheid om te kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling voor deze voorwerpen naargelang die voorwerpen in een eerder stadium zijn geleverd binnen het grondgebied van de lidstaat of het voorwerp waren van een eerdere vrijgestelde intracommunautaire levering.

35 Wat meer specifiek de doelstellingen van de winstmargeregeling betreft, dient in herinnering te worden gebracht dat volgens overweging 51 van de btw-richtlijn die regeling erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden, op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen.

36 In dit verband moet worden opgemerkt dat het op dit gebied moeilijk zou kunnen zijn om te bepalen of over een goed reeds btw is geheven, aangezien het goed – gelet op de aard van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten – oud kan zijn of onderhevig kan zijn geweest aan meerdere transacties tussen verschillende niet-belastingplichtigen. Het is juist vanwege deze moeilijkheden bij het vaststellen van de, in voorkomend geval, reeds over dergelijke goederen geheven btw, dat de btw-richtlijn voorziet in het recht om te kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling en de verschuldigde btw, zoals benadrukt in punt 31 van het onderhavige arrest, in essentie te berekenen op basis van de verkoopprijs van deze goederen.

37 Dergelijke moeilijkheden zijn niet aan de orde wanneer een kunstvoorwerp als bedoeld in artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt geleverd door een van de in artikel 314, onder a) tot en met d), van de btw-richtlijn genoemde personen, aangezien een dergelijke levering niet onderworpen is aan btw of is vrijgesteld, zoals volgt uit punt 30 van het onderhavige arrest. In een dergelijk geval zou de in punt 35 van het onderhavige arrest bedoelde doelstelling niet rechtvaardigen dat de winstmargeregeling in de btw-richtlijn is opgenomen voor de in artikel 316 van die richtlijn bedoelde goederenleveringen.

38 Uit de bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, maar ook uit de context en de doelstellingen van die bepaling en de regeling waarvan zij deel uitmaakt, vloeit voort dat een lidstaat niet mag eisen dat een belastingplichtige wederverkoper voldoet aan de in artikel 314, onder a) tot en met d), van de btw-richtlijn genoemde voorwaarden om te kunnen kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling.

39 Gelet op al het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat 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.

## **Tweede vraag**

40 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of een belastingplichtige wederverkoper kan kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn 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 voorbelasting in situaties waarin een dergelijk recht krachtens artikel 322, onder b), van die richtlijn is uitgesloten, zelfs indien laatstgenoemde bepaling niet is omgezet in nationaal recht.

## *Ontvankelijkheid*

41 Vooraf moet het argument van de Duitse regering worden onderzocht volgens hetwelk de tweede vraag niet-ontvankelijk is. Volgens de Duitse regering ziet die vraag op een hypothetisch vraagstuk dat niet van belang is voor de uitkomst van het hoofdgeding, aangezien Mensing wat betreft de betrokken leveringen geen aanspraak heeft gemaakt op een recht van aftrek van de voorbelasting.

42 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van de zaak, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof stelt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen dus betrekking hebben op de uitlegging van Unierecht, is het Hof in beginsel verplicht daarop te antwoorden. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 17 maart 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Hoewel vaststaat dat Mensing nog geen gebruik heeft gemaakt van een recht op aftrek van de voorbelasting, blijkt niettemin uit de verwijzingsbeslissing, zoals samengevat in punt 14 van het onderhavige arrest, dat hij, vanuit het oogpunt van het nationale procesrecht, in het hoofdgeding nog steeds aanspraak kan maken op een dergelijk recht.

44 Tegen deze achtergrond kan niet worden overwogen dat de tweede vraag kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, en moet deze ontvankelijk worden verklaard.

## *Ten gronde*

45 Het is een basisbeginsel van het btw-stelsel dat het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen en diensten slechts geldt wanneer de voor de verwerving van de goederen gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 28 november 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 41).

46 Zoals de advocaat-generaal heeft uiteengezet in de punten 71 en 72 van zijn conclusie, zou het in strijd zijn met dit beginsel om een belastingplichtige wederverkoper toe te staan om in de in artikel 322, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde situatie de in een eerder stadium betaalde btw af te trekken wanneer deze wederverkoper heeft gekozen voor toepassing van de winstmargeregeling op grond van artikel 316, lid 1, onder b), van die richtlijn. Volgens de artikelen 315 en 317 van de btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing bij toepassing van de afwijkende winstmargeregeling immers gevormd door de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt. De bij de aankoop betaalde btw is in deze omstandigheden niet begrepen in de belasting die op de verkoop drukt en biedt dus geen recht op aftrek.

47 Om die reden bepaalt artikel 322, onder b), van de btw-richtlijn dat een belastingplichtige

wederverkoper de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem door de maker of diens rechthebbenden geleverde of te leveren kunstvoorwerpen niet kan aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, voor zover de goederen worden gebruikt ten behoeve van zijn aan de winstmargeregeling onderworpen leveringen.

48 Met andere woorden, voor een dergelijke levering kan hij niet kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van die richtlijn en tegelijkertijd aanspraak maken op een recht op aftrek van de voorbelasting.

49 In casu zij opgemerkt dat Mensing een rechtstreeks beroep doet op het keuzerecht bedoeld in artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, omdat de nationale regeling in het hoofdgeding daar niet in voorziet voor intracommunautaire leveringen van kunstvoorwerpen. Hieruit volgt dat Mensing alleen in aanmerking kan komen voor de winstmargeregeling van dit artikel onder de voorwaarden die in de btw-richtlijn zijn vastgelegd, te weten wanneer hij voor diezelfde leveringen geen gebruik maakt van het recht op aftrek van de voorbelasting.

50 Tegen deze achtergrond moet op de tweede vraag worden geantwoord dat een belastingplichtige wederverkoper niet kan kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn 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 voorbelasting in situaties waarin een dergelijk recht krachtens artikel 322, onder b), van die richtlijn is uitgesloten, zelfs indien laatstgenoemde bepaling niet is omgezet in nationaal recht.

## **Kosten**

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus 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.**

2) **Een belastingplichtige wederverkoper kan niet kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling van artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 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 belasting over de toegevoegde waarde 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.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.