

Zaak C-180/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

9 maart 2022

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 oktober 2021

Verweerder en verzoeker tot *Revision*:

Finanzamt Hamm

Verzoeker en verweerder in *Revision*:

Harry Mensing

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF

BESCHIKKING

In de zaak

Finanzamt Hamm

[OMISSIS]

[OMISSIS] Hamm

verweerder en verzoeker tot *Revision*

tegen

Harry Mensing

[OMISSIS]

[OMISSIS]

verzoeker en verweerder in *Revision*

[OMISSIS]

betreffende omzetbelasting 2014

heeft de Negende Senat

[OMISSIS]

op 20 oktober 2021 beslist:

I. [OMISSIS]

II. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 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 op grond van het arrest van het Hof van 29 november 2018 (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968) zich erop beroept dat de 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, eveneens onder de winstmargeregeling in de zin 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 valt, op grond van punt 49 van dit 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, van het Umsatzsteuergesetz, wet op de omzetbelasting) 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/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde 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?

Motivering

I.

Partijen zijn het oneens over de vraag of de belasting over de intracommunautaire verwerving de te belasten winstmarge vermindert wanneer de winstmargeregeling wordt toegepast op de levering van kunstvoorwerpen die in een eerder stadium in het kader van een intracommunautaire verwerving aan verzoeker en verweerder in *Revision* (verzoeker) zijn geleverd.

Verzoeker is kunsthandelaar. Hij exploiteert kunstgalerijen in meerdere Duitse steden. In de loop van 2014 (litigieuze jaar) zijn aan hem ook kunstvoorwerpen geleverd, afkomstig van in andere lidstaten gevestigde kunstenaars. Deze leveringen zijn in de lidstaat van vestiging van de kunstenaars telkens aangegeven als vrijgestelde intracommunautaire leveringen. Verzoeker heeft het verminderde belastingtarief overeenkomstig § 12, lid 2, punt 13, onder a), van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) over intracommunautaire verwervingen betaald.

In zijn bezwaar tegen een [OMISSIS] voorlopige aanslag [OMISSIS] heeft verzoeker aangevoerd dat § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG, volgens welk de winstmargeregeling niet van toepassing is op de levering van een voorwerp dat de wederverkoper in het kader van een intracommunautaire verwerving heeft verworven, indien op de levering van dat voorwerp aan de wederverkoper de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast, niet verenigbaar is met het Unierecht. Bij beschikking van 22 december 2015 heeft verweerder en verzoeker tot *Revision* (de belastingdienst) het bezwaar ongegrond verklaard.

In de op 17 december 2015 bij de belastingdienst ingediende jaarlijkse aangifte omzetbelasting over het litigieuze jaar heeft verzoeker de winstmargeregeling op de litigieuze handelingen toegepast. Verzoeker bleek recht te hebben op een teruggave.

Later heeft de belastingdienst de toepassing van de winstmargeregeling herzien. In de daaropvolgende rechtszaak heeft verzoeker [OMISSIS] aangevoerd dat § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG niet met het Unierecht verenigbaar is. Hij heeft zich beroepen op de rechtstreekse werking van 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 (hierna: „btw-richtlijn”).

Bij beslissing van 11 mei 2017 (5 K 177/16 U, beslissingen van belastingrechters – EFG – 2017, 1222) heeft het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland) het Hof krachtens artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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 intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen te weigeren aan de wederverkoper, zelfs indien er geen overeenkomstige nationale wettelijke regeling bestaat waarin dit is bepaald?

Het Hof heeft met zijn arrest van 29 november 2018 (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968) uitspraak gedaan over het verzoek om een prejudiciële beslissing en de prejudiciële vragen als volgt beantwoord:

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 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 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.

Het Finanzgericht Münster heeft de vordering vervolgens toegewezen (uitspraak van 7 november 2019, 5 K 177/16 U, gepubliceerd in EFG 2020, 408). Volgens het in casu door het Hof gewezen arrest (Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) moet de winstmargeregeling op de litigieuze handelingen worden toegepast en de belasting over intracommunautaire verwervingen als bestanddeel van de aankooprijzen in mindering worden gebracht op de winstmarge. De maatstaf van heffing wordt in overeenstemming met het Unierecht vastgesteld; volgens artikel 317, eerste alinea, junctis de artikelen 316, 315 en 312 van de btw-richtlijn is bij toepassing van de winstmargeregeling ook de omzetbelasting in de aankooprijzen begrepen.

Met zijn beroep in *Revision* stelt de belastingdienst dat het materiële recht is geschonden. In wezen voert deze aan dat de omzetbelasting op de intracommunautaire verwerving de te belasten winstmarge niet verlaagt.

Volgens punten 52 en volgende van de conclusie van advocaat-generaal Szpunar [van 13 september 2018] (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:722), die op het onderhavige geding betrekking heeft, ontbreekt een overeenkomstige regeling in de btw-richtlijn. Anders dan in het geval van de invoer uit derde landen, die in artikel 317, tweede alinea, van de btw-richtlijn is geregeld, voorziet de btw-richtlijn niet in een overeenkomstige regeling voor intracommunautaire verwervingen.

De maatstaf van heffing wordt vastgesteld op basis van artikel 312 en volgende van de btw-richtlijn. Hieruit volgt dat de aankoopprijs (artikel 312, punt 2, van de btw-richtlijn) alles omvat wat de tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen. Voor zover artikel 312, punt 2, van de btw-richtlijn verwijst naar punt 1 van artikel 312 van de btw-richtlijn, kan de belasting alleen worden opgenomen indien de belastingplichtige wederverkoper deze aan de afnemer in rekening brengt. Dit is in casu echter niet het geval bij een intracommunautaire verwerving.

De belastingdienst verzoekt de beslissing van het Finanzgericht te vernietigen en het beroep af te wijzen.

Verzoeker concludeert tot verwerping van het beroep in *Revision*.

Naar zijn mening is de opvatting van advocaat-generaal Szpunar in zijn conclusie (C-264/17, EU:C:2018:968) dat er sprake is van een juridische leemte die door de Uniewetgever dient te worden aangevuld, onjuist. Het Hof is in zijn arrest (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968) niet op deze uiteenzettingen ingegaan. Bovendien gaat de advocaat-generaal voorbij aan het feit dat artikel 312, punt 2, van de btw-richtlijn naar punt 1 van deze bepaling verwijst, zodat de omzetbelasting deel uitmaakt van de aankoopprijs. Dit is ook consequent, omdat bij de winstmargeregeling het verschil door de brutowaarden inclusief btw wordt gevormd en het verschil vervolgens met de btw wordt verminderd (artikel 315, tweede alinea, van de btw-richtlijn).

II.

[OMISSIS]

1. Toepasselijke bepalingen

a) Duits recht

„§ 25a UStG – winstmargeregeling

- (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.
 3. De voorwerpen zijn noch edelstenen (goederencodes 7102 en 7103 van het douanetarief) noch edele metalen (goederencodes 7106, 7108, 7110 en 7112 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 0000 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 bindend voor de wederverkoper 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.

(4) [...]

(5) [...]

(6) [...]

(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 is de toepassing van § 3c en de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen (§ 4, punt 1, onder b), § 6a) uitgesloten.

(8) [...]"

b) Unierecht

In casu zijn de artikelen 78, 312, 315, 316 en 317 van de btw-richtlijn relevant.

„Artikel 78 van de btw-richtlijn

In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier of dienstverrichter de afnemer in rekening brengt.

Voor de toepassing van punt b) van de eerste alinea mogen de lidstaten uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld, als bijkomende kosten beschouwen.

Artikel 312 van de btw-richtlijn

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.

Artikel 315 van de btw-richtlijn

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.

Artikel 316 van de btw-richtlijn

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.

Artikel 317 van de btw-richtlijn

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.”

2. Eerste prejudiciële vraag

In het kader van de beoordeling volgens het nationale recht is de Senat van mening dat 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 litigieuze omzetbelasting. Het is echter de vraag of het nationale recht conform het Unierecht kan worden uitgelegd indien de winstmargeregeling op zich door het Unierecht wordt beheerst.

- a) De nationale wetgever heeft met § 25a UStG een regeling getroffen die niet in elk opzicht met het Unierecht verenigbaar is. In § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG is bepaald dat de winstmargeregeling niet kan worden toegepast, indien op de levering van een voorwerp dat aan de wederverkoper op het nationale grondgebied in het kader van een intracommunautaire verwerving is geleverd, de vrijstelling van belasting voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast. Hieruit volgt dat de winstmargeregeling in casu niet van toepassing zou zijn.

De reden om in deze gevallen de winstmargeregeling niet toe te passen is dat het geleverde voorwerp door de belastingvrijstelling in het voorstadium volledig van btw is vrijgesteld. Voor zover over de intracommunautaire verwerving overeenkomstig § 12, lid 2, punt 13, onder a), UStG belasting dient te worden betaald, kon de belastingplichtige deze belasting overeenkomstig § 15, lid 1, eerste volzin, punt 3, UStG als voorbelasting aftrekken [OMISSIS]. Daarom is de verkooptransactie onderworpen aan de algemene belasting, zodat er sprake was van een volledige belasting [OMISSIS].

- b) Het is echter met het Unierecht onverenigbaar dat de winstmargeregeling niet op intracommunautaire leveringen aan wederverkopers op het nationale

grondgebied wordt toegepast. Het Hof heeft in casu geoordeeld 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 (zie arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, eerste volzin van de samenvatting).

c) Bijgevolg heeft verzoeker – aangezien het Hof in zijn arrest (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968) bovendien heeft geoordeeld dat aftrek van voorbelasting is uitgesloten – er volgens de uitlegging van het nationale recht ook recht op dat de omzetbelasting voor de verwerving van de kunstvoorwerpen op grond van § 25a, lid 3, derde volzin, UStG wordt opgenomen. Daarentegen is het niet mogelijk dat op grond van § 25a, lid 3, vijfde volzin, juncto artikel § 25a, lid 2, eerste volzin, punt 2, UStG met de belasting rekening wordt gehouden.

aa) Volgens § 25a, lid 3, vijfde volzin, UStG omvat de aankoop prijs bij de berekening van de maatstaf van heffing voor de winstmargeregeling ook de „omzetbelasting van de leverancier”, indien de kunstvoorwerpen overeenkomstig § 25a, lid 2, eerste volzin, punt 2, UStG aan de wederverkoper worden geleverd waarvan „de levering aan hem belastbaar was” en niet door een wederverkoper is verricht.

Blijkens de ondubbelzinnige bewoordingen kan geen rekening worden gehouden met de litigieuze omzetbelasting, aangezien over de leveringen van de kunstenaars uit een andere lidstaat geen belasting verschuldigd was. De leveringen waren krachtens artikel 138 van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw. Alleen de aankoop was wel belastbaar [OMISSIS].

bb) Op grond van § 25a, lid 3, derde volzin, UStG kan de omzetbelasting voor de intracommunautaire verwervingen evenwel in de aankoop prijs in het kader van de vaststelling van de maatstaf van heffing bij de winstmargeregeling worden opgenomen, aangezien volgens het Unierecht de winstmargeregeling bij wederverkopers op het nationale grondgebied op een intracommunautaire verwerving kan worden toegepast. Volgens deze bepaling maakt de omzetbelasting namelijk geen deel uit van de maatstaf van heffing. Dit moet ook gelden voor de belasting over de betrokken intracommunautaire verwerving; deze moet in dit verband eveneens buiten beschouwing blijven. Alleen zo wordt het doel van de winstmargeregeling bereikt die een dubbele heffing van belasting („belasting op belasting”) wil voorkomen (zie conclusie van advocaat-generaal Szpunar, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:722, punt 53).

d) De Senat betwijfelt echter of de nationale regeling ook aldus kan worden uitgelegd wanneer, zoals in casu, de winstmargeregeling uitsluitend op het Unierecht wordt gebaseerd. Het Hof heeft in zijn arrest (Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968) vastgesteld dat verzoeker een rechtstreeks beroep kan doen op het keuzerecht als bedoeld in artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn,

omdat de nationale regeling in casu daar niet in voorziet voor intracommunautaire leveringen van kunstvoorwerpen. Voorts heeft het Hof verklaard dat verzoeker „alleen in aanmerking kan komen voor de winstmargeregeling van dit artikel onder de voorwaarden die in de btw-richtlijn zijn vastgelegd” (zie arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 49). Dit doet twijfel rijzen over de vraag of de nationale rechter in laatste aanleg de nationale regeling in § 25a, lid 3, derde volzin, UStG in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige op grond van het arrest in de zaak Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) zich erop beroept dat de 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, eveneens onder de winstmargeregeling in de zin van de artikelen 311 en volgende van de btw-richtlijn valt, aldus mag uitleggen dat de belasting over de intracommunautaire verwerving geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing.

3. Tweede prejudiciële vraag

Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, acht de Senat het noodzakelijk om de tweede vraag aan het Hof voor te leggen. Krachtens artikel 267, eerste alinea, VWEU is het Hof bevoegd om uitspraak te doen over de uitlegging van de Verdragen. Daartoe behoort volgens de verwijzende Senat ook de in casu eventueel noodzakelijke verdere ontwikkeling van het Unierecht door het Hof.

a) Titel XII, hoofdstuk 4, van de btw-richtlijn bevat gedetailleerde bepalingen betreffende de winstmargeregeling. Wanneer het keuzerecht wordt uitgeoefend, wordt de maatstaf van heffing volgens artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn onder meer bij de levering van „kunstvoorwerpen die [...] geleverd zijn door de maker [...]” [artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn] op grond van artikel 315 van die richtlijn vastgesteld. Volgens artikel 315, tweede alinea, van de btw-richtlijn is de in artikel 315, eerste alinea, van die richtlijn genoemde winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper gelijk aan het verschil tussen de door hem voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs. Artikel 312, punt 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat de „verkoopprijs” alles omvat wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde, met inbegrip van (met name) belastingen die rechtstreeks verband houden met de handeling. Volgens artikel 312, punt 2, van de btw-richtlijn is de „aankoopprijs” „alles wat de in punt 1 gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen”.

b) De formulering van de Uniewetgever „kunstvoorwerpen die [...] geleverd zijn door de maker [...]” [artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn] heeft ook betrekking op intracommunautaire leveringen [OMISSIS]. Er ontbreekt echter een regeling als in artikel 317, tweede alinea, van de btw-richtlijn volgens welke

bij de invoer van kunstvoorwerpen door de belastingplichtige wederverkoper zelf de door hem te betalen belasting dient te worden opgenomen [OMISSIS].

Volgens de verwijzende Senat zou de juiste oplossing volgens het Unierecht in artikel 315 van de btw-richtlijn kunnen worden gevonden, waarnaar artikel 317, eerste alinea, van de btw-richtlijn in dit verband verwijst.

aa) Artikel 315, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt in de Nederlandse taalversie dat de maatstaf van heffing de winstmarge is, „verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt”. Bijgevolg is de winstmarge een brutobedrag inclusief btw dat voor de vaststelling van de maatstaf van heffing, waarvan de btw geen deel mag uitmaken, met de btw moet worden verminderd, dat wil zeggen in een nettobedrag (exclusief btw) moet worden omgerekend. Volgens de verwijzende Senat kunnen de bewoordingen in de hier te beslechten concrete zaak aldus worden uitgelegd dat de „btw die voor de winstmarge zelf geldt” ook de door verzoeker betaalde omzetbelasting voor de intracommunautaire verwerving omvat. De uitspraak van 7 november 2019 zou derhalve door de verwijzende rechter moeten worden bevestigd.

bb) De door de Senat mogelijk geachte uitlegging van artikel 315, eerste alinea, van de btw-richtlijn komt bij een systematische uitlegging ook overeen met de grondgedachte van artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn waarin is bepaald dat de btw zelf niet in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen. Volgens de verwijzende Senat geldt voor de bijzondere regeling van artikel 315, eerste alinea, van de btw-richtlijn niets anders.

cc) Deze uitlegging vindt ook steun in het neutraliteitsbeginsel. Evenals bij de invoer door de belastingplichtige wederverkoper zelf (situatie als bedoeld in artikel 317, tweede alinea, van de btw-richtlijn) is het in overeenstemming met dit beginsel om de verschuldigde belasting over de intracommunautaire verwerving niet in de marge op te nemen, omdat de winstmarge anders te hoog zou zijn hetgeen in strijd met het stelsel zou zijn. Dit zou leiden tot een dubbele heffing van belasting in de zin van een „belasting op de belasting” [zie conclusie van advocaat-generaal Szpunar, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 53 (OMISSIS)]. Het beginsel van fiscale neutraliteit is inherent aan de btw-richtlijn en dit beginsel verzet zich er met name tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (zie bijvoorbeeld arresten van 13 maart 2014, ATP PensionService, C- 464/12, EU:C:2014:139, punten 42 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 32).

dd) Bovendien zij eraan herinnerd dat intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen één enkele economische verrichting vormen, waarvan de afzonderlijke behandeling uitsluitend ten doel heeft de belastingopbrengsten te verplaatsen naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt [zie arrest van 27 september 2007, Teleos,

C-409/04, EU:C:2007:548, (OMISSIS) punt 23]. Ook om deze reden is een gelijke behandeling volgens het Unierecht noodzakelijk [OMISSIS].

ee) Volgens de Senat gaat het Hof er ook incidenteel van uit dat de belasting over de intracommunautaire verwerving van goederen moet worden opgenomen. In zijn arrest [van 29 november 2018] (Mensing (C-409/04, EU:C:2018:968) heeft het Hof namelijk geoordeeld dat de belastingplichtige wederverkoper in geval van intracommunautaire verwervingen geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, met name omdat de bij de aankoop betaalde btw niet is begrepen in de belasting die op de verkoop drukt (punt 46). Dit zou echter het geval zijn wanneer de belasting over de intracommunautaire verwerving niet wordt opgenomen. Het is in overeenstemming met het stelsel van de winstmargeregeling om de omzetbelasting voor de intracommunautaire verwerving eveneens bij de aankoopprijs op te tellen [OMISSIS].

ff) Met deze uitlegging van artikel 315, eerste alinea, van de btw-richtlijn zou de verwijzende Senat echter afwijken van de opvatting van advocaat-generaal Szpunar in punt 54 van zijn conclusie (Mensing, C-409/04, EU:C:2018:722). Advocaat-generaal Szpunar is ervan uitgegaan dat deze juridische leemte niet door uitlegging kan worden ondervangen, maar door de wetgever dient te worden aangevuld. Op grond van deze duidelijke uiteenzettingen van de advocaat-generaal kan de Senat, waarbij de *Revision* aanhangig is, niet aannemen dat de juiste toepassing van het Unierecht zo voor de hand ligt dat er geen ruimte is voor redelijke twijfel over de beslissing van de gestelde vraag [zie in dit verband arresten van 6 oktober 1982, CILFIT, C-283/81, EU:C:1982:335, (OMISSIS) punt 21; 15 september 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552 (OMISSIS), en 6 december 2005, Gaston Schul Douane-expediteur, C-461/03, EU:C:2005:742 (OMISSIS)]. De Senat acht zich derhalve verplicht om het Hof krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

4. Relevantie van de prejudiciële vraag voor de beslechting van het geding

De Senat heeft het antwoord op de eerste vraag nodig om op grond van de nationale regeling (§ 25a, lid 3, derde zin, UStG) naar behoren uitspraak te kunnen doen. Het antwoord op de tweede vraag heeft de Senat nodig indien de Unierechtelijke voorrang van de bepalingen van de btw-richtlijn wordt bevestigd en voor zover het recht op het niveau van het Unierecht door middel van een teleologische uitbreiding verder moet worden ontwikkeld.

5. Rechtsgrondslag voorlegging van de zaak, subsidiaire beslissingen

Rechtsgrondslag voor voorlegging van de zaak aan het Hof is artikel 267, derde alinea, VWEU. [OMISSIS]

[OMISSIS]