ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

1 augustus 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten – Belastingplichtige wederverkopers – Winstmargeregeling – Artikel 316, lid 1, onder b) – Keuze voor de toepassing van de winstmargeregeling – Begrip ‚levering van kunstvoorwerpen door de maker' – Levering door de maker via een rechtspersoon"

In zaak C-433/24,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 18 juni 2024, ingekomen bij het Hof op 18 juni 2024, in de procedure

Galerie Karsten Greve

tegen

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (rapporteur), M. Condinanzi en R. Frendo, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 maart 2025,

gelet op de opmerkingen van:

– Galerie Karsten Greve, vertegenwoordigd door L. Poulet-Odent, avocat,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré en B. Fodda als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Torró Molés als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Herold, W. Roels en J. Samnadda als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 juni 2025,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Galerie Karsten Greve (hierna: „GKG") en de ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministerie van Economische Zaken, Financiën en Industriële en Digitale Soevereiniteit, Frankrijk) over naheffingsaanslagen voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

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 14 van deze richtlijn bepaalt in lid 1:

„Als ‚levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

5 Artikel 103 van die richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat, of een van de verlaagde tarieven die, zij overeenkomstig de artikelen 98 en 99 toepassen, eveneens van toepassing is op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punten 2), 3) en 4).

2. Wanneer zij van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid gebruikmaken, kunnen de lidstaten het verlaagde tarief eveneens toepassen op de volgende handelingen:

a) leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

b) leveringen van kunstvoorwerpen die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer de kunstvoorwerpen door deze belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden, of te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de btw hebben doen ontstaan."

6 Artikel 311, lid 1, van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„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".

7 Artikel 314 van de btw-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 [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 316, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„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."

9 Bijlage IX van deze richtlijn bevat een deel A („Kunstvoorwerpen") dat in de volgende bewoordingen is gesteld:

„1) Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderingen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaar, met uitzondering van bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden en van met de hand versierde voorwerpen alsmede van beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik (GN-code 9701);

2) originele gravures, originele etsen en originele litho's, dat wil zeggen een of meer door de kunstenaar geheel met de hand vervaardigde platen die in een beperkte oplage rechtstreeks in het zwart of in kleuren zijn afgedrukt, ongeacht het materiaal waarop dit afdrukken is geschied en ongeacht de gevolgde techniek, met uitzondering van de mechanische en van de fotomechanische reproductietechniek (GN-code 9702 00 00);

3) originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn, mits het werk geheel van de hand van de kunstenaar is; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren, die door de kunstenaar of diens rechthebbenden wordt gecontroleerd (GN-code 9703 00 00); bij wijze van uitzondering mag, in door de lidstaten bepaalde gevallen, met betrekking tot vóór 1 januari 1989 gemaakte afgietsels van beeldhouwwerken, het maximum van acht exemplaren worden overschreden;

4) tapisserieën (GN-code 5805 00 00) en wandtextiel (GN-code 6304 00 00), met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk zijn;

5) unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd;

6) emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen en edelsmeedwerk;

7) foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen."

Frans recht

10 Artikel 278-0 bis van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI"), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt onder andere:

„De [btw] wordt geheven tegen het verlaagde tarief van 5,5 % over:

[…]

I. – 1° de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, alsook over intracommunautaire verwervingen die zijn verricht door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie hebben ingevoerd;

2° intracommunautaire verwervingen van kunstvoorwerpen die in een andere lidstaat zijn geleverd door andere belastingplichtigen dan belastingplichtige wederverkopers".

11 Artikel 278 septies CGI, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, is als volgt geformuleerd:

„De [btw] wordt geheven tegen het tarief van 10 %:

[…]

2° over leveringen van kunstvoorwerpen die worden verricht door de maker of diens rechthebbenden".

12 Artikel 297 A, lid I, CGI luidt als volgt:

„1° De maatstaf van heffing voor leveringen door een belastingplichtige wederverkoper van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hem worden geleverd door een persoon die niet [btw-plichtig] is of door een persoon die niet gemachtigd is om voor deze levering [btw] in rekening te brengen, is het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs.

De definitie van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten wordt bij decreet vastgesteld".

13 In artikel 297 B, eerste alinea, CGI is bepaald:

„Belastingplichtige wederverkopers kunnen verzoeken om toepassing van artikel 297 A voor leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten volgend op een invoer, een intracommunautaire verwerving of een levering waarop ingevolge artikel 278 septies of I van artikel 278-0 bis het verlaagde tarief voor de [btw] van toepassing is."

14 Artikel 98 A, lid II, van bijlage III bij de CGI, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, is als volgt geformuleerd:

„De hiernavolgende werken worden als kunstvoorwerpen beschouwd:

1 ° Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderingen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaar, met uitzondering van bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden en van met de hand versierde voorwerpen alsmede van beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 GKG exploiteert een kunstgalerie en heeft kunstvoorwerpen geleverd die haar in 2014 door Studio Rubin Gideon, een vennootschap naar Brits recht (hierna: „vennootschap SRG"), waren geleverd. Na controle van de boekhouding van GKG meende de belastingdienst dat GKG niet de winstmargeregeling op door haar verrichte leveringen had mogen toepassen en heeft haar dientengevolge naheffingsaanslagen opgelegd voor de btw over het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014.

16 Bij vonnis van 25 november 2020 heeft de tribunal administratif de Paris (bestuursrechter in eerste aanleg Parijs, Frankrijk) het verzoek van GKG om kwijtschelding van deze naheffingsaanslagen en de daarmee samenhangende geldboeten afgewezen. Bij arrest van 1 juni 2022 heeft de cour administrative d'appel de Paris (bestuursrechter in tweede aanleg Parijs, Frankrijk) het hoger beroep van GKG tegen dit vonnis verworpen.

17 In het kader van een door GKG ingesteld cassatieberoep merkt de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) – de verwijzende rechter – op dat uit de stukken van het dossier blijkt dat SRG in het litigieuze belastingtijdvak gewoonlijk kunstvoorwerpen leverde. Bijgevolg had GKG hoe dan ook niet het recht om, op grond van artikel 297 B en van artikel 278-0 bis, I, 2 °, CGI, de winstmargeregeling toe te passen op haar eigen leveringen die volgden op de intracommunautaire verwervingen bij die vennootschap.

18 Niettemin volgt uit de bewoordingen van artikel 278 septies, 2 °, CGI, in de versie die van toepassing is op het litigieuze belastingtijdvak, gelezen in samenhang met de bewoordingen van artikel 297 B, CGI, dat het recht om te kiezen voor de bijzondere winstmargeregeling van toepassing is op leveringen van kunstvoorwerpen die volgen op een levering die door de maker ervan of diens rechthebbenden wordt verricht, alsook op leveringen die volgen op een intracommunautaire verwerving van dergelijke voorwerpen verricht bij de maker of diens rechthebbenden.

19 In casu heeft GKG de winstmargeregeling toegepast op leveringen aan haar klanten van schilderijen van de schilder Gideon Rubin, die zij zelf had verkregen na intracommunautaire verwervingen bij SRG, waarvan Gideon Rubin een van de twee vennoten was.

20 Voor zijn oordeel dat GKG de winstmargeregeling niet op deze leveringen van schilderijen mocht toepassen, had de cour administrative d'appel de Paris geacht dat de betrokken schilderijen niet door de maker ervan aan deze vennootschap waren geleverd, met name aangezien alleen de kunstenaar die eigenhandig een schilderij heeft geschilderd de maker ervan kan zijn, zodat SRG, in haar hoedanigheid van rechtspersoon, niet als de maker van deze schilderijen kon worden beschouwd. Ter ondersteuning van haar cassatieberoep voert GKG aan dat de cour administrative d'appel de Paris op dit punt blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

21 Volgens de Conseil d'État hangt het antwoord op het door GKG aangevoerde middel af van de vraag of het bepaalde in artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het bepaalde in artikel 311, lid 1, punt 2, van die richtlijn en bijlage IX, deel A, erbij, aldus moeten worden uitgelegd dat dit eraan in de weg staat dat een rechtspersoon, zoals een vennootschap, in de zin en voor de toepassing van deze bepalingen als de „maker" van een schilderij wordt beschouwd.

22 Indien deze eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, hangt het antwoord op dit middel tevens af van de vraag welke criteria in aanmerking moeten worden genomen om te erkennen dat een rechtspersoon, zoals een vennootschap, in de zin en voor de toepassing van deze bepalingen kan worden beschouwd als „de maker" van een schilderij. Dergelijke criteria zouden onder meer kunnen bestaan in het feit dat deze vennootschap is onderworpen aan een bijzondere wettelijke regeling, het feit dat de natuurlijke persoon die het schilderij heeft geschilderd het gehele of gedeeltelijke aandelenkapitaal van deze vennootschap bezit, dan wel dat deze persoon bestuursfuncties binnen die vennootschap uitoefent.

23 In deze omstandigheden heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de bepalingen van artikel 316, lid 1, [punt] b), [van de btw-richtlijn] juncto artikel 311, lid 1, punt 2, van die richtlijn en bijlage IX, deel A, erbij aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een rechtspersoon zoals een vennootschap in de zin en voor de toepassing van deze bepalingen als ‚de maker' van een schilderij wordt beschouwd?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, welke criteria moeten in aanmerking worden genomen om te erkennen dat een rechtspersoon zoals een vennootschap in de zin en voor de toepassing van deze bepalingen kan worden beschouwd als ‚de maker' van een schilderij (zoals, in het geval van een vennootschap, de vraag of de vennootschap aan een

bijzondere wettelijke regeling is onderworpen, of de natuurlijke persoon die het schilderij heeft geschilderd het gehele of gedeeltelijke aandelenkapitaal van de vennootschap bezit, of deze persoon bestuursfuncties binnen de vennootschap uitoefent, enz.)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

24 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak is van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof in voorkomend geval de voorgelegde vragen te herformuleren (arrest van 30 april 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 en C-332/23, EU:C:2025:303, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Volgens artikel 316, lid 1, onder b), van deze richtlijn verlenen de lidstaten de belastingplichtige wederverkopers het recht om te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of door diens rechthebbenden.

26 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter zich met name afvraagt of een rechtspersoon voor de toepassing door de belastingplichtige wederverkoper van de winstmargeregeling van dat artikel 316, lid 1, onder b), kan worden beschouwd als de maker van een kunstvoorwerp, en zo ja, onder welke voorwaarden.

27 Niettemin staat vast dat de schilder Gideon Rubin de maker van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde schilderijen is en dat hij de schilderijen in de handel heeft gebracht middels de vennootschap SRG, waarvan hij een van de twee vennoten is.

28 Overigens is de winstmargeregeling overeenkomstig artikel 314, onder a), van de btw-richtlijn van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Unie door een niet-belastingplichtige worden geleverd. Artikel 316, lid 1, onder b), van deze richtlijn heeft dan dus weer betrekking op belastingplichtige wederverkopers die kunstvoorwerpen leveren die aan hen zijn geleverd door de maker ervan of door diens rechthebbenden als belastingplichtigen.

29 In die omstandigheden moet, teneinde de nationale rechter een nuttig antwoord te geven, de vraag aldus worden gezien dat deze er niet op is gericht te vernemen of een rechtspersoon als SRG onder het begrip „maker” in de zin van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn kan vallen, maar wel of de levering van kunstvoorwerpen door de maker ervan of diens rechthebbenden middels een btw-plichtige rechtspersoon onder deze bepaling valt.

30 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling geldt voor de levering door belastingplichtige wederverkopers van kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden die handelen via een belastingplichtige rechtspersoon, en zo ja, onder welke omstandigheden.

31 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen en het doel ervan, maar ook met de context van deze bepaling en met de doelstellingen die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie in die zin arrest van 1 oktober 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, punt 37).

32 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet uiteenzetten op welke wijze een maker of diens rechthebbenden kunstvoorwerpen levert aan belastingplichtige wederverkopers. Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie in essentie heeft opgemerkt, maakt de levering van kunstvoorwerpen deel uit van de handelsactiviteit van de maker of diens rechthebbenden, waarvan de kern overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn de overdracht of overgang inhoudt, algemeen tegen een vergoeding, van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

33 De bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn sluiten derhalve niet uitdrukkelijk uit dat een maker of diens rechthebbenden een dergelijke levering kunnen verrichten via een rechtspersoon, noch dat een dergelijke levering kan worden verricht door een rechtspersoon.

34 Wat in de tweede plaats de context van deze bepaling betreft, vormt de regeling van belastingheffing over de winstmarge die de belastingplichtige wederverkoper heeft behaald bij de levering van kunstvoorwerpen inderdaad een bijzondere btw-regeling, die afwijkt van de algemene regeling van de btw-richtlijn, zodat de artikelen 314 en 316 ervan, waarin de gevallen worden genoemd waarin deze bijzondere regeling van toepassing is, strikt moeten worden uitgelegd. 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 deze regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punten 22 en 23).

35 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 dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan dit stelsel en zich er met name tegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing (arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 32).

36 Wat meer specifiek de doelstellingen van de winstmargeregeling betreft, zoals bepaald in de artikelen 314 en 316 van de btw-richtlijn, 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 (arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 35).

37 Bovendien had, zoals de advocaat-generaal in de punten 25 en 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de Uniewetgever enerzijds specifiek tot doel om met de vaststelling van de artikelen 103 en 316 van de btw-richtlijn de introductie van nieuwe kunstvoorwerpen op de

Uniemarkt te bevorderen, ongeacht of deze werken worden ingevoerd naar of nieuw worden vervaardigd op het grondgebied van de Unie, door te voorzien in een gunstige fiscale behandeling van de invoer van dergelijke voorwerpen, van de eerste levering na de vervaardiging ervan, en van de eerste levering van deze voorwerpen door belastingplichtige wederverkopers.

38 Zoals de Franse regering anderzijds op goede gronden betoogt, heeft artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, door het recht van de belastingplichtige wederverkopers om te kiezen voor de winstmargeregeling te beperken tot kunstvoorwerpen die aan hen zijn geleverd door de maker ervan of door diens rechthebbenden, tevens tot doel om de administratieve lasten van bewijs en controle te verminderen voor zowel de belastingplichtige wederverkopers als de belastingdiensten van de lidstaten, waaronder in het bijzonder de lasten die voor de wederverkopers verband houden met het bewijs dat de aankoopprijs van een kunstvoorwerp al dan niet voorbelasting omvat, en die voor de belastingdiensten verband houden met de controle van een dergelijk feit.

39 In dit verband heeft het Hof reeds 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 onderwerp kan zijn geweest van 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 te berekenen aan de hand van de verkoopprijs van deze goederen, als onderdeel voor de berekening van een dergelijke marge (zie in die zin arrest van 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punt 36).

40 Gelet op deze overwegingen dient te worden vastgesteld dat een uitlegging van artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, volgens welke alle leveringen door belastingplichtige wederverkopers van kunstvoorwerpen die aan hen zijn geleverd door de via een rechtspersoon handelende maker ervan of diens rechthebbenden, in alle gevallen zijn uitgesloten van de werkingssfeer van de richtlijn, kan indruisen tegen de doelstellingen om de fiscale neutraliteit te waarborgen, verstoringen van de mededinging te voorkomen en de introductie van nieuwe kunstvoorwerpen op de Uniemarkt te bevorderen.

41 Zoals in punt 35 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich er immers tegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing. Zoals de advocaat-generaal in de punten 27, 29 en 33 van zijn conclusie heeft opgemerkt, verrichten de makers van deze voorwerpen of hun rechthebbenden, wanneer zij kunstvoorwerpen leveren aan belastingplichtige wederverkopers, vanuit het oogpunt van de btw-heffing identieke handelingen, ongeacht of zij die leveringen verrichten als natuurlijke personen of via rechtspersonen.

42 Bovendien worden in artikel 103, lid 2, onder a), en b), van de btw-richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt om op bepaalde leveringen een verlaagd btw-tarief toe te passen, in wezen dezelfde bewoordingen gebruikt als in artikel 316, lid 1, onder b), van die richtlijn, zodat een dergelijk verschil in behandeling naargelang van de rechtsvorm waaronder makers of hun rechthebbenden handelen eveneens tot gevolg zou kunnen hebben dat er voor identieke handelingen btw wordt geheven tegen verschillende tarieven.

43 Voorts dreigt het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de in punt 40 van dit arrest gegeven uitlegging te leiden tot ondermijning van de doelstelling om de introductie van nieuwe kunstvoorwerpen op de Uniemarkt te bevorderen, alsook tot vervalsing van de mededinging tussen belastingplichtige wederverkopers die dezelfde handelingen verrichten, namelijk hoofdzakelijk de verwerving en wederverkoop van kunstvoorwerpen, aangezien zij verschillend zouden worden behandeld wat betreft de mogelijkheid om te kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, naargelang deze voorwerpen aan hen zijn geleverd door de al dan niet via een rechtspersoon handelende maker of diens rechthebbenden.

44 Derhalve moet, in het bijzonder gelet op de doelstellingen van de btw-richtlijn en artikel 316, lid 1, onder b), van die richtlijn, worden geoordeeld dat deze bepaling tevens betrekking heeft op leveringen door een belastingplichtige wederverkoper van kunstvoorwerpen die aan hem geleverd zijn door een rechtspersoon, evenwel op voorwaarde dat de leveringen van die kunstvoorwerpen door die rechtspersoon aan die belastingplichtige wederverkoper in een dergelijk geval kunnen worden toegeschreven aan de maker of aan diens rechthebbenden.

45 Wanneer in dat verband de levering van een kunstvoorwerp aan een belastingplichtige wederverkoper wordt verricht – zoals dat onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties in casu het geval lijkt te zijn – door een rechtspersoon die de maker of diens rechthebbenden hebben opgericht om de door de maker vervaardigde kunstvoorwerpen in de handel te brengen, kan worden vermoed dat de levering kan worden toegeschreven aan de maker of aan diens rechthebbenden, voor zover deze levering in een dergelijk geval plaatsvindt in het kader van een regeling die de auteur of diens rechthebbenden voor deze verhandeling hebben getroffen.

46 Aangezien artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn specifiek tot doel had de introductie van nieuwe kunstvoorwerpen op de Uniemarkt te bevorderen, zoals in punt 37 van dit arrest is uiteengezet, moet de in het vorige punt van dit arrest gegeven uitlegging echter worden beperkt tot de in dat punt bedoelde leveringen die daadwerkelijk de eerste introductie van een kunstvoorwerp op de Uniemarkt vormen, zodat er geen aanwijzingen moeten zijn van een eerdere, aan de btw onderworpen levering van dat voorwerp die een dergelijke eerste introductie vormt.

47 Dientengevolge is het, in het geval waarin een maker of diens rechthebbenden een dergelijk voorwerp aan een belastingplichtige wederverkoper leveren via een rechtspersoon, voor de toepassing van deze bepaling bij de latere levering van dit voorwerp door de belastingplichtige wederverkoper noodzakelijk dat deze rechtspersoon het recht heeft om als een eigenaar over dat voorwerp te beschikken vanaf de vervaardiging ervan of, zonder eerdere aan de btw onderworpen levering, op het tijdstip van deze eerste introductie op de Uniemarkt.

48 Hieruit volgt dat wanneer de twee in de punten 44 en 46 van dit arrest uiteengezette criteria zijn vervuld, de betrokken levering onder artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn valt, wat een belastingplichtige wederverkoper de mogelijkheid biedt om te kiezen voor de winstmargeregeling.

49 Overigens moet worden opgemerkt dat de toepassing van de door de verwijzende rechter voorgestelde criteria, te weten de onderwerping van de rechtspersoon aan een bijzondere wettelijke regeling, het bezit van het gehele of gedeeltelijke aandelenkapitaal van deze rechtspersoon door de natuurlijke persoon die het kunstvoorwerp heeft vervaardigd, de uitoefening door deze persoon van bestuursfuncties binnen die rechtspersoon en/of de

overdracht van een wezenlijk deel van de verkoopopbrengst aan de natuurlijke persoon die dat voorwerp heeft vervaardigd, een risico kan vormen voor het door artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn nagestreefde doel, dat erin bestaat buitensporige lasten op het gebied van bewijs en controle te vermijden, aangezien een dergelijke toepassing een controle zou inhouden van de eventueel zeer ingewikkelde regelingen inzake de eigendoms- of stemrechten binnen een rechtspersoon en de winstverdeling tussen de vennoten van die rechtspersoon, bijvoorbeeld in het geval waarin meerdere kunstenaars in het kader van die rechtspersoon handelen om hun kunstvoorwerpen in de handel te brengen en, in het bijzonder wanneer dergelijke voorwerpen in een samenwerking zijn vervaardigd.

50 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 316, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling geldt voor de levering door belastingplichtige wederverkopers van kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden die handelen via een belastingplichtige rechtspersoon, op voorwaarde dat, ten eerste, de levering door de rechtspersoon kan worden toegeschreven aan de maker of aan diens rechthebbenden, hetgeen het geval is wanneer de maker of diens rechthebbenden deze rechtspersoon hebben opgericht om de door de maker vervaardigde kunstvoorwerpen in de handel te brengen en, ten tweede, de levering van deze kunstvoorwerpen aan de belastingplichtige wederverkoper de eerste introductie van die voorwerpen op de Uniemarkt vormt.

Kosten

51 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

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

deze bepaling geldt voor de levering door belastingplichtige wederverkopers van kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden die handelen via een belastingplichtige rechtspersoon, op voorwaarde dat, ten eerste, de levering door de rechtspersoon kan worden toegeschreven aan de maker of aan diens rechthebbenden, hetgeen het geval is wanneer de maker of diens rechthebbenden deze rechtspersoon hebben opgericht om de door de maker vervaardigde kunstvoorwerpen in de handel te brengen en, ten tweede, de levering van deze kunstvoorwerpen aan de belastingplichtige wederverkoper de eerste introductie van die voorwerpen op de markt van de Europese Unie vormt.

ondertekeningen