



Datum van
inontvangstneming

:

24/09/2025

Zaak T-569/25*

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie / artikel 204, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht

Datum van indiening:

30 juli 2025

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 februari 2025

Verzoekster en verzoekster tot *Revision*:

X-GmbH

Verweerder en verweerder in *Revision*:

FA Y

[...]

Voorwerp van het hoofdgeding

Voor zover hier van belang, verzoekt verzoekster in het hoofdgeding dat in het kader van de vaststellingsprocedure wordt onderzocht of haar gewettigd vertrouwen dat aan de voorwaarden van de winstmargeregeling is voldaan, voor bescherming in aanmerking kwam, en dat zij met het oog op dit onderzoek niet wordt verwezen naar de billijkheidsprocedure, zoals verweerder heeft gedaan.

Aard en onderwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Het betreft een verzoek om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

* Procestaal: Duits.

Prejudiciële vraag

Staat artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, rekening houdend met het doeltreffendheidsbeginsel, in de weg aan een nationale praktijk volgens welke de goede trouw van de wederverkoper met betrekking tot de naleving in een eerder stadium van de voorwaarden van de winstmargeregeling bij zijn leverancier, die op zijn facturen heeft vermeld dat hij de winstmargeregeling op de levering aan de wederverkoper heeft toegepast, slechts in aanmerking wordt genomen buiten de procedure tot vaststelling van de belasting, in het kader van een afzonderlijke procedure op billijkheidsgronden?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

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), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, artikelen 226 en 314

Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”)

§ 25a UStG („Winstmargeregeling”) luidt als volgt:

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

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

2. De zaken zijn op het grondgebied van de Unie aan de wederverkoper geleverd. Met betrekking tot deze levering:

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

b) is de winstmargeregeling toegepast.

3. De voorwerpen zijn noch edelstenen (goederencodes 71 02 en 71 03 van het douanetarief) noch edele metalen (goederencodes 71 06, 71 08, 71 10 en 71 12 van het douanetarief).

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

1. kunstvoorwerpen (nummer 53 van bijlage 2), voorwerpen voor verzamelingen [nummer 49, onder f) en nummer 54 van bijlage 2] of antiquiteiten (goederencode 97060000 van het douanetarief) die hij zelf heeft ingevoerd, of
2. kunstvoorwerpen, indien bij de levering aan hem belasting verschuldigd was en deze levering niet door een wederverkoper is verricht.

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

3) De omzet wordt bepaald op basis van het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de zaak; in geval van leveringen in de zin van § 3, lid 1b, en in de in § 10, lid 5, bedoelde gevallen wordt de verkoopprijs vervangen door het bedrag overeenkomstig § 10, lid 4, punt 1. [...]

[...]

7) De volgende bijzondere regels zijn van toepassing:

1. De winstmargeregeling wordt niet toegepast:

a) op de levering van een zaak die door de wederverkoper intracommunautair is verworven, indien op de levering van de zaak aan de wederverkoper de vrijstelling van belasting voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast,

b) op intracommunautaire leveringen van een nieuw vervoermiddel in de zin van § 1b, leden 2 en 3.

2. De intracommunautaire verwerving is niet aan de omzetbelasting onderworpen indien de winstmargeregeling op de levering van goederen aan de afnemer in de zin van § 1a, lid 1, op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast.

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

§ 14a („Aanvullende verplichtingen bij het opstellen van facturen in bijzondere gevallen”), lid 6, UStG bepaalt dat in gevallen van de in § 25a bedoelde winstmargeregeling de factuur de vermelding „gebruikte goederen/bijzondere regeling”, „kunstvoorwerpen/bijzondere regeling” of „voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten/bijzondere regeling” moet bevatten.

Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”)

§ 163 AO („Afwijkende vaststelling van de belasting om billijkheidsredenen”) luidt als volgt:

„1) Belastingen kunnen op een lager bedrag worden vastgesteld en afzonderlijke maatstaven van heffing die leiden tot een hoger belastingbedrag kunnen bij de vaststelling van de belasting buiten beschouwing worden gelaten, wanneer de heffing van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn. Met toestemming van de belastingplichtige kan bij de inkomstenbelasting worden toegestaan, dat bepaalde heffingsgrondslagen, voor zover zij tot hogere belasting leiden, bij de vaststelling van de belasting pas op een later tijdstip en, voor zover zij tot lagere belasting leiden, reeds op een eerder tijdstip in aanmerking worden genomen.

2) Een billijkheidsmaatregel in de zin van lid 1 kan worden gekoppeld aan de vaststelling van de belasting waarvoor zij relevant is.”

§ 227 AO („Kwijtschelding”) bepaalt:

„De belastingautoriteiten kunnen gehele of gedeeltelijke kwijtschelding verlenen van de vorderingen die voortvloeien uit een belastingschuld, indien de inning ervan in een bepaald geval onbillijk is; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of verrekend.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoekster en verzoekster tot *Revision* (hierna: „verzoekster”), een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, verkoopt onder meer sieraden en horloges in de detailhandel en groothandel. De verkoop vindt hoofdzakelijk plaats via onlineplatforms.
- 2 In haar omzetbelastingaangiften voor 2013 en 2014 (litigieuze jaren) heeft zij deels de winstmargeregeling van § 25a UStG toegepast.
- 3 Verweerder en verweerder in *Revision* (hierna: „FA”) heeft naar aanleiding van een controle ter plaatse geoordeeld dat verzoekster bij de wederverkoop van bepaalde horloges ten onrechte gebruik heeft gemaakt van de winstmargeregeling. In het geval van de onderliggende aankopen hadden de verkopers op hun beurt immers niet het recht om de winstmargeregeling toe te passen, aangezien het om nieuwe goederen ging. Bovendien bestaat er geen enkel bewijs van de aankoop van gebruikte horloges. Bijgevolg onderwierp verweerder de litigieuze handelingen in de aanslagen tot wijziging van de omzetbelasting van 19 februari 2020 aan de normale belastingregeling en stelde hij de omzetbelasting voor 2013 en 2014 dienovereenkomstig vast.
- 4 Bij besluit op bezwaar van 18 december 2020 heeft verweerder verzoeksters bezwaren ongegrond verklaard.

- 5 Het bevoegde Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) heeft het beroep tegen het besluit op bezwaar verworpen. Het heeft deze beslissing gemotiveerd met het feit dat, wat de litigieuze handelingen betreft, de toepassing van de winstmargeregeling door verzoekster was uitgesloten, aangezien volgens de vaststellingen van verweerder de eerdere leveranciers van wie verzoekster de horloges met het oog op wederverkoop had gekocht, niet het recht hadden om de winstmargeregeling toe te passen en deze verkopers in hun facturen aan verzoekster ten onrechte hadden aangegeven dat de belastingheffing had plaatsgevonden overeenkomstig § 25a UStG. In de – hier als enige ter discussie staande – vaststellingsprocedure is van weinig belang of verzoekster mocht verwachten dat de winstmargeregeling door de eerdere leveranciers terecht was toegepast. § 25a UStG voorziet immers niet in bescherming van de goede trouw met betrekking tot de naleving van de materiële voorwaarden. Bescherming van het gewettigd vertrouwen moet niet worden verleend in het kader van de vaststelling van de belasting, maar hooguit in het kader van een billijkheidsmaatregel in de zin van de §§ 163 en 227 van de Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”).
- 6 In haar beroep tot *Revision* voert verzoekster onder meer aan dat het in strijd is met het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel om haar te verwijzen naar de billijkheidsprocedure. In het arrest van 18 mei 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389 (hierna: „arrest Litdana”) heeft het Hof volgens verzoekster geoordeeld dat de winstmargeregeling van artikel 314 van richtlijn 2006/112 ook moest worden toegekend indien niet was voldaan aan de voorwaarden van die regeling, maar de belastingplichtige er terecht op mocht vertrouwen dat aan die voorwaarden was voldaan. Indien deze belangen niet in het kader van de vaststellingsprocedure worden onderzocht, zou de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten op zijn minst uiterst moeilijk zijn en dus onnodig bemoeilijkt worden.

Motivering van de verwijzing

- 7 Om te beginnen zet de verwijzende rechter uiteen dat de vraag hoe de goede trouw van de belastingplichtige met betrekking tot de naleving van de voorwaarden van een bepaling wordt beschermd, in het nationale recht wordt gedifferentieerd. Voor zover het UStG zelf voorziet in de bescherming van de goede trouw of het gewettigd vertrouwen, wordt de bescherming van het gewettigd vertrouwen reeds bij de vaststelling van de omzetbelasting verleend. Voor zover de bescherming van de goede trouw niet in de wettekst van de wet op de omzetbelasting is opgenomen, wordt de goede trouw van de belastingplichtige alleen beschermd in een billijkheidsprocedure die los staat van de vaststellingsprocedure. Voor zover de belastingplichtige zich echter reeds in de vaststellingsprocedure – vóór de kennisgeving van de belastingaanslag – beroept op aspecten van de bescherming van het gewettigd vertrouwen, houdt de beslissing over de billijkheidsmaatregel overeenkomstig § 163, lid 2, AO regelmatig verband met de vaststelling van de belasting, hetgeen in casu echter niet het geval is geweest.

- 8 Voor de – hier in geschil zijnde – winstmargeregeling voorziet § 25a UStG niet in de bescherming van de goede trouw wat betreft de naleving van de voorwaarden. Om die reden worden in de rechtspraak van de belastingrechters, zoals de rechter in de eerdere instantie, belastingplichtigen die zich op bescherming van het gewettigd vertrouwen beroepen, naar de billijkheidsprocedure verwezen in het geval van de winstmargeregeling.
- 9 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of artikel 314 van richtlijn 2006/112, met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel, in de weg staat aan een nationale praktijk die, buiten de procedure tot vaststelling van de belasting, in het kader van een afzonderlijke billijkheidsprocedure rekening houdt met de goede trouw van de wederverkoper met betrekking tot de naleving van de voorwaarden van de winstmargeregeling. Ondanks twijfel neigt de verwijzende rechter ertoe deze vraag bevestigend te beantwoorden.
- 10 Ten eerste vloeien deze twijfels, meer in het bijzonder met betrekking tot de winstmargeregeling, voort uit het arrest Litdana, waarin het Hof heeft geoordeeld dat artikel 314 van richtlijn 2006/112 zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een belastingplichtige die een factuur met de in artikel 226, punt 14, van richtlijn 2006/112 bedoelde vermeldingen en alle andere noodzakelijke informatie heeft ontvangen, het recht weigeren om de winstmargeregeling toe te passen, ook indien uit een later door die autoriteiten uitgevoerde controle blijkt dat de belastingplichtige wederverkoper die de gebruikte goederen heeft geleverd, deze regeling niet daadwerkelijk op die levering van die goederen heeft toegepast, tenzij door de bevoegde autoriteiten wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet te goeder trouw heeft gehandeld of niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te zorgen dat hij door de handeling die hij verrichtte, niet betrokken raakt bij belastingfraude (arrest Litdana, punten 30 en 48). Hieruit volgt wellicht dat de winstmargeregeling – in tegenstelling tot de bestaande nationale praktijk – in het kader van de vaststellingsprocedure niet kan worden geweigerd op grond dat niet aan de objectieve voorwaarden is voldaan, mits verzoekster te goeder trouw was.
- 11 Anderzijds vloeien de twijfels voort uit principiële overwegingen. Het lijkt twijfelachtig of het een lidstaat is toegestaan de belastingplichtige naar een andere procedure te verwijzen (billijkheidsprocedure) om rekening te houden met zijn goede trouw. De verwijzende rechter heeft op dit punt reeds herhaaldelijk twijfels geuit in het licht van het Unierecht en – zowel met betrekking tot de aftrek van voorbelasting als met betrekking tot de rechtstreekse vordering – prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie gesteld die niet door het Hof zijn beantwoord, aangezien zij niet meer relevant waren in de zaken die aan deze verzoeken om een prejudiciële beslissing ten grondslag lagen (zie arresten van het Hof van 15 november 2017, Geissel en Butin, C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:867, punt 51, en 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl, C-660/16 en C-661/16, EU:C:2018:372, punt 70). In zijn conclusie in die zaken heeft advocaat-generaal Wahl twijfels geuit over de verenigbaarheid van een afzonderlijke procedure met het Unierecht en de vraag opgeworpen of „de duur, complexiteit en kosten van die

procedure onevenredige moeilijkheden voor de belastingplichtige opleveren” (zie conclusie van advocaat-generaal Wahl van 5 juli 2017 in zaak Geissel en Butin, C-374/16 en C-375/16, EU:C:2017:515, punt 73 en 74, en 30 januari 2018 in zaak Kollroß en Wirtl, C-660/16, EU:C:2018:45, punt 77 e.v.).

- 12 Billijkheidsprocedures en vaststellingsprocedures verschillen zowel wat hun doel als wat de daarop toepasselijke criteria betreft.
- 13 De vaststellingsprocedure heeft tot doel de belastingen op gelijke wijze overeenkomstig de wet vast te stellen en te heffen. De belastingautoriteiten moeten er met name voor zorgen dat niet te weinig belasting wordt betaald of dat belastingen niet ten onrechte worden geheven of dat belastingteruggaven en belastingkortingen niet ten onrechte worden toegekend of geweigerd. De afzonderlijke billijkheidsprocedure (§§ 163 en 227 AO) is daarentegen op zich bedoeld om in een bepaald geval duidelijk onredelijke resultaten van de vaststellingsprocedure te corrigeren om persoonlijke of objectieve redenen, die kunnen voortvloeien uit het feit dat de fiscale procedure als massaprocedure noodzakelijkerwijs wordt gekenmerkt door uniforme en abstracte generieke regels die voorbijgaan aan bepaalde feitelijke verschillen. De resultaten van de uitvoerbaarheid en categorisering van de belastingregelingen moeten dus in individuele gevallen kunnen worden afgezwakt door de billijkheidsprocedure.
- 14 In het kader van de *vaststellingsprocedure* voeren de belastingautoriteiten ambtshalve een onderzoek naar de feiten uit en moeten daarbij rekening houden met alle voor het concrete geval relevante omstandigheden, met inbegrip van die welke gunstig zijn voor de partijen. De maatstaf is de rechtmatigheid van de vaststelling van de belasting. Indien de belastingplichtige het niet eens is met de vaststelling van de belasting, kan hij bezwaar aantekenen. Hoewel de bezwaarprocedure zelf kosteloos is, worden de kosten die voor de bezwaarmaker – zelfs in het geval van succes – kunnen ontstaan, zoals de kosten van een belastingadviseur of advocaat, over het algemeen niet vergoed. Wanneer de bezwaarprocedure wordt gevolgd door een beroep dat wordt toegewezen, kan de belastingplichtige slechts terugbetaling vorderen van de honoraria en kosten van een gemachtigde of een raadsman in verband met de precontentieuze procedure, indien de rechter de tussenkomst van de gemachtigde noodzakelijk acht. Indien de belastingplichtige de beroepsprocedure verliest, moet hij naast eventuele kosten voor de procesgemachtigden gerechtskosten dragen waarvan het bedrag afhangt van het geldelijk belang van de zaak. Hetzelfde geldt voor eventuele hogere voorzieningen waarvan de in het ongelijk gestelde partij de kosten moet dragen.
- 15 In het kader van een *billijkheidsprocedure* beperkt de belastingautoriteit zich er daarentegen vaak toe de aangevoerde billijkheidsgronden te onderzoeken, verplicht, vanuit het oogpunt van de gerechtigheid in het individuele geval, een discretionaire bevoegdheid uit te oefenen en definitief uitspraak te doen bij wege van een bepaalde bestuurshandeling. Ook een beslissing over billijkheidsmaatregelen kan worden aangevochten door middel van bezwaar bij de belastingautoriteit en vervolgens door middel van een beroep bij de

belastingrechter en een hogere voorziening. Wat de kosten betreft, gelden dezelfde overwegingen als in de procedure tot vaststelling van de belasting.

- 16 Wanneer de autoriteit de vaststellings- en billijkheidsprocedures bij een beslissing in een aanslag met elkaar verbindt, hetgeen zij op grond van § 163, lid 2, AO kan, maar niet hoeft te doen, is er geen risico van dubbele kosten, aangezien het geldelijk belang van de gerechtelijke procedure tegen beide aanslagen niet wordt verdubbeld, zelfs niet wanneer het om zelfstandige voorwerpen gaat. Bij toepassing van § 163, lid 2, AO wordt het kostenrisico dus tot op zekere hoogte verminderd.
- 17 Wat in dit verband problematisch is, is het geval zoals in casu – dat in de praktijk vaak voorkomt – waarin de autoriteit niet kiest voor de weg van § 163, lid 2, AO, maar zich eerst uitsluitend uitspreekt over de vaststelling van de belasting en vervolgens over billijkheidskwesties door middel van een afzonderlijk besluit („splitsing van de procedure”). Het kostenrisico wordt verdubbeld, aangezien de belastingplichtige in dat geval twee bezwaarprocedures en twee beroepen moet instellen, namelijk eerst met betrekking tot de vaststelling van de belasting zelf en vervolgens met het oog op de afwijzing van de gewenste billijkheidsmaatregel. Bovendien kan de splitsing leiden tot een aanzienlijke vertraging bij het verlenen van rechterlijke bescherming: Indien de belastingdienst bijvoorbeeld wacht totdat een wettelijk bindend besluit is genomen over de vaststelling van de belasting – soms pas nadat een beroep tot *Revision* bij de verwijzende rechter is beëindigd – voordat hij een besluit neemt over billijkheidskwesties, kunnen nog eens meerdere jaren verstrijken. Bovendien brengt het feit dat voor de vaststellings- en billijkheidsprocedures verschillende criteria gelden, het risico mee dat in het geval van een beslissing door middel van afzonderlijke besluiten, argumenten die vervolgens in de ene of de andere procedure moeten worden aangevoerd, (per vergissing) niet in de juiste procedure worden aangevoerd en later buiten beschouwing worden gelaten.
- 18 Indien de vragen betreffende de bescherming van het gewettigd vertrouwen in het geval van de winstmargeregeling niet reeds in het kader van de vaststelling van de belasting worden onderzocht, wordt de belastingplichtige volgens de verwijzende rechter daardoor onderworpen aan een verdere procedure die, gelet op de in punt 11 genoemde en door advocaat-generaal Wahl relevant geachte aspecten en het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel, de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de zin van de rechtspraak van het Hof uiterst moeilijk maakt.
- 19 Dit kan aan de hand van een aantal aspecten worden verduidelijkt. Het onderzoek van de bescherming van het gewettigd vertrouwen, met een vermindering van de discretionaire bevoegdheid tot nihil ingeval de goede trouw wordt erkend, is bijvoorbeeld niet inherent aan de billijkheidsprocedure, aangezien de autoriteit in het kader van een billijkheidsprocedure op discretionaire wijze beslist, ook al is deze discretionaire bevoegdheid in individuele gevallen beperkt. De belastingplichtige heeft echter, wat de bescherming van het gewettigd vertrouwen

betreft, recht op toepassing van de winstmargeregeling, waarop hij niet alleen uit billijkheidsoverwegingen, maar om redenen van bescherming van het gewettigd vertrouwen aanspraak kan maken. Bovendien hecht de verwijzende rechter bijzonder belang aan het vastgestelde kostenrisico, dat de rechterlijke bescherming aanzienlijk bemoeilijkt: Indien het gewettigd vertrouwen zou moeten worden onderzocht in het kader van een afzonderlijke billijkheidsprocedure, bestaat het risico dat een rechter een beroep tegen de vaststelling van de belasting zienderogen moet afwijzen, terwijl hij erkent dat de belastingplichtige zou slagen met de door hem aangevoerde aspecten van bescherming van het gewettigd vertrouwen, indien hij deze enkel in het kader van de andere procedure zou aanvoeren. Het probleem wordt nog verergerd door het feit dat de vraag of een belastingplichtige op de hoogte is van de splitsing van de procedures, vaak afhangt van de economische draagkracht om belastingadvies te ontvangen. Ook de vertraging bij de verlening van rechterlijke bescherming, die door de splitsing in twee procedures dreigt, pleit voor een onevenredige moeilijkheid. Bovendien wordt de voorlopige rechterlijke bescherming ook bemoeilijkt wanneer de belastingplichtige om redenen van bescherming van het gewettigd vertrouwen wordt verwezen naar een afzonderlijke billijkheidsprocedure.

Relevantie van de prejudiciële verwijzing

- 20 De prejudiciële vraag is om de volgende reden relevant voor de beslechting van het geding: Indien overeenkomstig de bestaande nationale praktijk de bescherming van het gewettigd vertrouwen niet reeds bij de vaststelling van de belasting in aanmerking moet worden genomen, maar in het kader van een afzonderlijke billijkheidsprocedure, dan heeft het Finanzgericht het beroep terecht verworpen. In dat geval moet het beroep tot *Revision* van verzoekster ongegrond worden verklaard. Indien de bescherming van het gewettigd vertrouwen daarentegen reeds bij de vaststelling van de belasting moet worden onderzocht, moet de voorafgaande beslissing worden vernietigd, aangezien het Finanzgericht niet heeft onderzocht of verzoekster zich daarop kon beroepen. De zaak moet dan worden terugverwezen naar het Finanzgericht, omdat zij niet in staat van wijzen is, opdat deze opnieuw wordt behandeld en beslist waarbij die rechter § 25a UStG conform het Unierecht uitlegt en onderzoekt of verzoekster te goeder trouw heeft gehandeld.