



Datum van
inontvangstneming

:

04/02/2026

Zaak T-903/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

10 december 2025

Verwijzende rechter:

Østre Landsret – Nordhavn (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 december 2025

Eisende partij:

Grotta Nuova

Verwerende partij:

Skatteministeriet

**ØSTRE LANDSRET (RECHTER IN TWEEDE AANLEG VOOR HET
OOSTEN VAN DENEMARKEN)**

BESLISSING

van 9 december 2025

[OMISSIS]

(14e kamer)

Grotta Nuova, vertegenwoordigd door ██████████

[OMISSIS]

tegen

Skatteministeriet (ministerie van Belastingen)

[OMISSIS]

Voorwerp van de procedure voor de nationale rechter en relevante feiten

Overeenkomstig het verzoek van partijen legt de Østre Landsret een prejudiciële vraag voor in het geding [OMISSIS] tussen Grotta Nuova enerzijds en het ministerie van Belastingen anderzijds.

- 1 In deze zaak gaat het ten eerste om de vraag of artikel 2, lid 1, onder a) en c), juncto artikel 14, lid 1, respectievelijk artikel 24, lid 1, juncto artikel 371 van bijlage X, deel B, punt 2, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), aldus moet worden uitgelegd dat een enkele samengestelde dienst die door een kunstenaar wordt verricht, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden aangemerkt als een dienst of als een levering van goederen in de zin van de btw-richtlijn.
- 2 Indien voornoemde bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat een enkele samengestelde dienst die door een kunstenaar wordt verricht, zoals de dienst in het hoofdgeding, als een levering van goederen moet worden aangemerkt, dan is de prejudiciële vraag of deze goederen overeenkomstig artikel 311, lid 1, punt 2, en bijlage IX, deel A, punt 3, als „beeldhouwwerkbeeldhouwwerk” moeten worden aangemerkt.

FEITEN

- 3 Volgens Det Centrale Virksomhedsregister (bedrijvenregister) is Grotta Nuova ingeschreven onder de sectorcode „901200 beeldende kunst”. Het bedrijf is een eenmanszaak en eigendom van beeldend kunstenaar ██████████ die tussen 1993 en 1999 aan Det Kongelige Danske Kunstakademi, Billedkunstskolerne (De Koninklijke Deense Academie voor de Schone Kunsten, school voor beeldende kunst) heeft gestudeerd.
- 4 In januari 2014 heeft HF-Centret Efterslægten (hogeschool voor middelbaar onderwijs, Kopenhagen, Denemarken, hierna: „Efterslægten”) bij de Ny Carlsbergfondet (hierna: „stichting Ny Carlsberg”) een aanvraag voor de financiering van een kunstvoorwerp ingediend. Efterslægten is een hogeschool voor middelbaar onderwijs in Kopenhagen. De stichting Ny Carlsberg is een particulier en onafhankelijk kunstfonds dat tot taak heeft kunst in Denemarken te bevorderen.
- 5 In januari 2014 heeft Efterslægten een sporthal met buitenruimten, waaronder een tuin, laten bouwen. Daartoe heeft Efterslægten de stichting Ny Carlsberg verzocht een kunstvoorwerp te financieren dat de architectuur van de gebouwen op Efterslægten zou kunnen verbinden met de onderwijsactiviteiten van Efterslægten.
- 6 Vervolgens heeft de stichting Ny Carlsberg het verzoek van Efterslægten om financiering van een kunstvoorwerp ingewilligd. Bij de verstrekking van de financiering wees de stichting Ny Carlsberg ██████████ ██████████ aan als de kunstenaar om de kunst voor Efterslægten te ontwerpen.

- 7 Daarop heeft [REDACTED] een aantal ontwerpdocumenten voorgelegd voor het kunstvoorwerp. Deze zijn eerst door Efterslægten beoordeeld. Dienovereenkomstig zijn een schets en een driedimensionaal model gemaakt, die als de basis voor het kunstvoorwerp werden goedgekeurd. Dat kunstvoorwerp moest door de eigenaar van Grotta Nuova, [REDACTED] worden gemaakt.
- 8 In 2015 begon de realisatie van het fysieke kunstvoorwerp. De in 2014 gesloten overeenkomst tussen de stichting Ny Carlsberg (als financierder), Efterslægten (als ontvanger van het kunstvoorwerp) en [REDACTED] Grotta Nuova (de uitvoerend kunstenaar) is op 1 oktober 2015 schriftelijk vastgelegd tussen partijen.
- 9 Volgens deze overeenkomst moest [REDACTED] Grotta Nuova een aantal specifieke diensten verrichten, waaronder de levering van een kunstvoorwerp aan Efterslægten. In de overeenkomst werd dit kunstvoorwerp „beeldhouwwerk en binnenplaats” genoemd.
- 10 Een bijlage bij de overeenkomst [OMISSIS] bevat een beschrijving van de ideeën van [REDACTED] die de basis vormden voor het kunstvoorwerp, waaronder de wijze waarop de decoratie was ontworpen aan de hand van de fysieke constructie van Efterslægten, de gedachten achter de decoratie en een gedetailleerd overzicht met schetsen van de afzonderlijke onderdelen van de decoratie.
- 11 Volgens de bijlage bestond de decoratieve kunst uit 1) „ruimte, plaveisel van beton en van grind” 2), „paviljoens”, 3) „beelden” [bromfietsonderdelen], 4) „[waterelement]”, 5) „bomen” en 6) „renovatie van het erkerraam”.
- 12 Volgens de overeenkomst moest de prestatie van Grotta Nuova worden verricht volgens de beschrijving in de bijlage. Grotta Nuova diende het kunstvoorwerp te realiseren overeenkomstig de goedgekeurde schetsvoorstellen.
- 13 Volgens de overeenkomst moest ook Efterslægten een aantal diensten verrichten. Deze diensten betroffen bijvoorbeeld het beheer en het onderhoud van het kunstvoorwerp dat [REDACTED] Grotta Nuova aan Efterslægten had geleverd.
- 14 Volgens de overeenkomst moest de stichting Ny Carlsberg de totstandkoming van het tussen de partijen overeengekomen kunstvoorwerp financieren. De financieringskosten van het kunstvoorwerp waren verdeeld tussen Efterslægten en de stichting Ny Carlsberg op basis van een specifieke verdeelsleutel.
- 15 Uit de overeenkomst blijkt ook dat Efterslægten eigenaar zou worden van het door [REDACTED] [REDACTED] Grotta Nuova gemaakte kunstvoorwerp. Volgens de overeenkomst mag het kunstvoorwerp niet zodanig worden gewijzigd dat dit schadelijk is voor de reputatie van [REDACTED] in overeenstemming met de bepalingen hierover in de lov om ophavsret (wet op de intellectuele eigendom). Bijgevolg kan het kunstvoorwerp niet worden gewijzigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming daarvoor van [REDACTED]. Op grond van de overeenkomst moet het werk te allen tijde worden onderhouden in overeenstemming met de artistieke bedoelingen van [REDACTED].

- 16 Het kunstvoorwerp is begin 2016 aan Efterslægten geleverd en de onthulling vond plaats op 4 maart 2016. Het kunstvoorwerp beslaat een gebied van ongeveer 700 vierkante meter. Foto's van het kunstvoorwerp zijn opgenomen in bijlagen A en C bij de zaak.
- 17 Bij besluit van 4 juli 2016 heeft SKAT (de Deense belastingautoriteiten in eerste aanleg) bepaald dat Grotta Nuova een van btw vrijgestelde artistieke dienst had verricht voor Efterslægten en de stichting Ny Carlsberg, waarna Grotta Nuova geen vrijstelling van de aankoop-btw kreeg voor de aanschaf van goederen en diensten door het bedrijf die zijn gebruikt in het kader van de handeling die van btw was vrijgesteld.
- 18 Tijdens de beroepsprocedure bij de Landsskatteret (Deens agentschap voor beroep inzake belastingen) tegen het besluit van SKAT heeft de Akademiraadet (academische raad), een adviesraad van de Deense Staat op het gebied van artistieke aangelegenheden, waaronder beeldende kunst en architectuur, een advies uitgebracht. Uit dit advies blijkt dat de duidelijke professionele artistieke opvatting van de academische raad was dat het bij Efterslægten vervaardigde kunstvoorwerp van Grotta Nuova, „beeld en binnenplaats”, vanuit professioneel artistiek oogpunt als een beeldhouwwerk moest worden gezien. Daarbij heeft de academische raad in zijn advies aangegeven dat het kunstvoorwerp een goed voorbeeld is van een kunstvoorwerp dat in de professionele kunstwereld bekend staat als een „sociaal sculptuur”.
- 19 De Landsskatteret heeft het besluit van SKAT op 18 december 2021 bevestigd. Bij verzoekschrift van 17 maart 2022 heeft Grotta Nuova beroep ingesteld tegen de beslissing van de Landsskatteret.

VOORWERP VAN HET GEDING

- 20 De zaak kent twee hoofdthema's. Ten eerste betreft het de vraag of het door Grotta Nuova aan Efterslægten geleverde kunstvoorwerp voor btw-doeleinden als een goed of als een dienst moet worden beschouwd. Indien het betrokken kunstvoorwerp voor btw-doeleinden als een goed moet worden aangemerkt, volgt daaruit de tweede vraag of het kunstvoorwerp voor btw-doeleinden als een beeldhouwwerk moet worden aangemerkt.
- 21 Indien het betrokken kunstvoorwerp voor btw-doeleinden als een goed en als een beeldhouwwerk moet worden aangemerkt, kan Grotta Nuova gebruikmaken van de regel van § 30, lid 3, juncto § 69, lid 4, van de momslov (hierna: „btw-wet”), zie hierna, inzake een kunstenaar die een eerste verkoop van zijn eigen kunstvoorwerpen doet, op grond waarvan de btw over de verkopen op een verlaagde grondslag wordt berekend. Dat betekent dat het werkelijke btw-tarief 5 % bedraagt. Tegelijkertijd kan Grotta Nuova de aankoop-btw volledig aftrekken. Indien de betrokken prestatie voor btw-doeleinden niet als een beeldhouwwerk, maar als een goed moet worden aangemerkt, kan Grotta Nuova de btw over

aankopen nog steeds volledig aftrekken, maar kan zij niet het verlaagde tarief van artikel 30, lid 3, van de btw-wet gebruiken.

- 22 Indien de betrokken prestatie moet worden beschouwd als een dienst die valt onder de vrijstellingsregel van artikel 13, lid 1, punt 7, van de btw-wet, zie hierna, kan Grotta Nuova de btw over de aan de prestatie verbonden kosten niet aftrekken en kan Grotta Nuova evenmin worden verplicht omzetbelasting te betalen over de prestatie.

DEENS RECHT

- 23 §1 4, lid 1, van de btw-wet luidt als volgt:

„§ 4. Goederen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel worden geleverd, zijn aan de [btw] onderworpen. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Elke andere levering is een dienst.”

- 24 In § 13, lid 1, punt 7, van de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke btw-wet, die is ingevoerd bij wijzigingswet nr. 204 van 10 mei 1978, en vastgesteld nadat in Denemarken op 1 januari 1979 de Zesde btw-richtlijn in werking is getreden, wordt het volgende bepaald:

„§ 13. De volgende goederen en diensten zijn van de belasting vrijgesteld:

[OMISSIS]

7) De activiteiten van auteurs, componisten en andere kunstactiviteiten”

- 25 Uit § 27, lid 1, punt 1, blijkt dat de vergoeding, met inbegrip van de financiering, de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten is en dat die een rechtstreeks verband heeft met de prijs van de goederen of diensten, maar niet inclusief belastingen volgens de wet.
- 26 Uit § 12, lid 1, van de btw-wet blijkt dat belasting moet worden betaald over goederen die vanuit derde landen in het land worden ingevoerd (btw bij invoer).
- 27 Uit § 32, lid 1, van de btw-wet volgt dat bij de invoer van goederen uit derde landen de maatstaf van heffing de douanewaarde is, vermeerderd met invoerrechten of andere belastingen die bij invoer zijn toegestaan, anders dan belastingen volgens de wet. Bij wijze van uitzondering hierop volgt uit § 32, lid 2, en uit § 69, leden 4 tot en met 6, dat bij de invoer van kunstvoorwerpen, verzamelobjecten of antiquiteiten de maatstaf van heffing 20 % van de overeenkomstig lid 1 vastgestelde maatstaf van heffing bedraagt. Aangezien uit § 33 van de btw-wet volgt, zie hieronder, dat de belasting 25 % van de maatstaf van heffing uitmaakt, betekent § 32, lid 2, dat 5 % btw verschuldigd is bij de invoer van onder meer kunstvoorwerpen als omschreven in § 69, lid 4.

28 Volgens § 33 van de btw-wet bedraagt de belasting 25 % van de maatstaf van heffing.

29 § 30, lid 3, (thans lid 4), van de toepasselijke btw-wet bepaalt:

„Lid 3. Kunstenaars of hun erfgenamen kunnen bij de eerste verkoop van eigen kunstvoorwerpen van de kunstenaar volgens § 69, lid 4, de belasting op het betrokken kunstvoorwerp betalen op een verlaagde grondslag die overeenkomt met 20 % van de in de §en 27 tot en met 29 vastgestelde maatstaf van heffing.”

30 De regel van § 30, lid 3, betekent dus – net als bij de invoer in Denemarken van kunstvoorwerpen uit derde landen – dat de eerste verkoop van eigen kunstvoorwerpen van de kunstenaar kan worden belast op basis van een verlaagde maatstaf van heffing, hetgeen betekent dat hij over de handeling slechts 5 % btw moet betalen.

31 In § 69, lid 4, van de btw-wet worden de in § 30, lid 3, en § 32, lid 2, van die wet beschreven kunstvoorwerpen afgebakend. § 69, lid 4, punt 2, bepaalt:

„Lid 4. Onder kunstvoorwerpen wordt verstaan:

[OMISSIS]

2) Beeldhouwwerken die vallen binnen GN-code 97 03 en van de hand van de kunstenaar zijn, met inbegrip van afgietsels van beeldhouwwerken waarvan de productie wordt beperkt tot acht exemplaren en onder toezicht staat van de kunstenaar of zijn rechthebbenden. Het maximum van acht exemplaren mag voor afgietsels van beeldhouwwerken evenwel worden overschreden voor zover zij vóór 1 januari 1989 zijn gemaakt en het beeldhouwwerk niet de kenmerken van een goed vertoont.”

UNIERECHT

32 Uit artikel 371 van de btw-richtlijn volgt dat de lidstaten die op 1 januari 1978 vrijstelling verleenden voor de in bijlage X, deel B, genoemde handelingen, deze mogen blijven vrijstellen.

33 Uit bijlage X, deel B, punt 2, bij de btw-richtlijn volgt dat de lidstaten de diensten van onder meer auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken mogen blijven vrijstellen.

34 Uit de ten tijde van de feiten toepasselijke versie van artikel 81, punt 1, van de btw-richtlijn volgt, dat de lidstaten die geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid uit hoofde van artikel 98 een verlaagd tarief toe te passen, kunnen, wanneer zij gebruik maken van de in artikel 89 bedoelde mogelijkheid, bepalen dat de maatstaf van heffing voor de in artikel 103, lid 2, bedoelde leveringen van kunstvoorwerpen gelijk is aan een gedeelte van het overeenkomstig onder meer artikel 73 van deze richtlijn vastgestelde bedrag.

- 35 Artikel 85 van de btw-richtlijn bevat de regel voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de invoer van goederen.
- 36 Uit artikel 89 volgt dat de lidstaten die geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid uit hoofde van artikel 98 een verlaagd tarief toe te passen, kunnen bepalen dat bij de invoer van onder meer kunstvoorwerpen zoals omschreven in artikel 311, lid 1, punt 2), de maatstaf van heffing gelijk is aan een gedeelte van het overeenkomstig onder meer artikel 85 vastgestelde bedrag.
- 37 Uit de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie van artikel 103, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat 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 onder meer kunstvoorwerpen als omschreven in artikel 311, lid 1, punt 2. Uit lid 2, onder a), van die richtlijn volgt dat, indien de lidstaten gebruik maken van de in lid 1 geboden mogelijkheid, zij het verlaagde tarief ook kunnen toepassen op leveringen van kunstvoorwerpen die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht.
- 38 Uit artikel 311, lid 1, punt 2, volgt dat „kunstvoorwerpen” de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen zijn.
- 39 Uit bijlage IX, deel A, punt 3, bij de btw-richtlijn volgt dat onder meer „originele beeldhouwwerken”, mits de werken volledig van de hand van de kunstenaar zijn, onder het begrip „kunstvoorwerpen” vallen. Deze bepaling verwijst naar GN-code 9703 00 00.
- 40 Uit uitvoeringsverordening (EU) nr. 1101/2014 van de Commissie van 16 oktober 2014 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief blijkt dat beeldhouwwerk met een commercieel karakter (massaproductie, afgietsels en ambachtswerk) niet tot afdeling XXI, post 9703, behoort, zelfs indien deze artikelen zijn ontworpen of vervaardigd door artiesten.

ARGUMENTEN VAN PARTIJEN

Argumenten van Grotta Nuova

- 41 Ten eerste heeft Grotta Nuova aangevoerd dat de levering niet moet worden aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), jo. artikel 24 van de btw-richtlijn, maar als een levering van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), jo. artikel 14 van de btw-richtlijn en dat Grotta Nuova recht heeft op aftrek van de btw op de aankoop van goederen en diensten die hebben bijgedragen tot de totstandkoming van het kunstvoorwerp.
- 42 Grotta Nuova betoogt meer in het bijzonder dat de vrijstelling van § 13, lid 1, punt 7, van de Deense btw-wet, die berust op een uitzonderingsbepaling, zie artikel 371 en bijlage X, deel B, punt 2, van de btw-richtlijn, en die voorziet in de

btw-vrijstelling voor artistieke diensten, strikt moet worden uitgelegd, aangezien de bepaling een uitzondering vormt op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, C-348/87, punt 13; 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, punt 33, en 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, punt 31. Een strikte uitlegging is des te meer aangewezen wanneer er geen geharmoniseerde vrijstelling op grond van titel IX betreffende vrijstellingen bestaat. Titel IX van de btw-richtlijn maakt integraal deel uit van het btw-stelsel. Ditzelfde geldt niet voor een vrijstelling die berust op een uitzondering zoals artikel 371 van de btw-richtlijn, die uitsluitend tijdens een overgangperiode is toegestaan, zie arrest van 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, punt 34.

- 43 Uit het arrest van 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, blijkt dat een strikte uitlegging van de formulering van artikel 379, die overeenkomen met de formulering van artikel 371, betekent dat de bepaling voor de vrijstelling van diensten van auteurs of kunstenaars, niet zo ruim mag worden uitgelegd dat zij ook geldt voor de levering van kunstvoorwerpen.
- 44 Bij de toepassing van de wet hebben de Deense belastingautoriteiten artikel 13, lid 1, punt 7, van de btw-wet niet strikt uitgelegd, zoals vereist volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. In plaats daarvan heeft de Deense belastingdienst de bepaling ruim uitgelegd, aangezien zij de levering als een dienst hebben gekwalificeerd, ondanks het feit dat het voorwerp van de levering een fysiek voorwerp betrof. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een dergelijke levering moet worden beschouwd als een levering van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14 van de btw-richtlijn, waarvoor geen belastingvrijstelling geldt.
- 45 Ten tweede heeft Grotta Nuova aangevoerd dat de levering uit een veelheid van diensten bestaat en dat die veelheid van diensten als één algemene prestatie moet worden beschouwd.
- 46 De prestatie mag dus niet worden behandeld als een aantal afzonderlijke belastbare handelingen, waarvan sommige als artistieke diensten van btw zijn vrijgesteld en andere onderdelen als onder meer levering van goederen belastbaar zijn. De prestatie moet worden behandeld als één enkele handeling die bestond uit de levering van een fysiek kunstvoorwerp. Dit is het geval, ook al bestaat de prestatie ook uit onderdelen die op zichzelf als diensten moeten worden beschouwd, bijvoorbeeld het opstellen van ontwerpdocumenten. Die enkele handeling moet worden aangemerkt als een levering van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 14 van de btw-richtlijn.
- 47 De prestatie bestond uit een kunstvoorwerp. Objectief beschouwd ging het om één enkele ondeelbare prestatie, waarvan het kunstmatig zou zijn de verschillende kenmerken van de prestatie in respectievelijk een deel dienstverrichting en een ander deel levering van goederen uit elkaar te halen. Volgens de rechtspraak van

- het Hof van Justitie van de Europese Unie is een dergelijke kunstmatige splitsing juist niet toegestaan, zie arresten van 10 maart 2011, Bog e.a., gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, punt 53; 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, punten 20 en 22, en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, punten 22 en 23.
- 48 Het kenmerk en het wezenlijke bestanddeel van de prestatie was het fysieke kunstvoorwerp. Dit kunstvoorwerp was het wezenlijke element voor Efterslægten. Het fysieke kunstvoorwerp was de hoofdprestatie. Kenmerken van de diensten die er deel van uitmaakten waren ondergeschikt aan de hoofdprestatie. Volgens de rechtspraak inzake hoofd- en bijkomende prestaties geldt voor bijkomende prestaties dat ze aan dezelfde belasting zijn onderworpen als de hoofdprestatie. Dat betekent dat de door Grotta Nuova aan Efterslægten verrichte diensten als een levering van goederen moeten worden beschouwd. De bijkomende diensten die Grotta Nuova als diensten ten behoeve van Efterslægten verrichtte, waren zuiver bijkomend, aangezien zij voor Efterslægten geen doel op zich vormden. Zij waren juist slechts een middel voor Efterslægten om zich onder de best mogelijke omstandigheden te bedienen van de hoofdprestatie in de vorm van het fysieke kunstvoorwerp. Hier kan worden verwezen naar de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 10 maart 2011, Bog e.a., gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, punt 54; 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, punt 21, en 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, punt 18.
- 49 Om uit te maken of een samengestelde dienst, zoals die van Grotta Nuova, als een dienst of een levering van goederen moet worden beschouwd, worden volgens de rechtspraak alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen en de wezenlijke onderdelen ervan te bepalen. Hier kan worden verwezen naar de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 10 maart 2011, Bog e.a., gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, punt 61; 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, punt 27; 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, punt 27, en 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S, C-231/94, punten 12 en 14.
- 50 Wat de essentiële elementen zijn, moet worden bepaald aan de hand van het gezichtspunt van de gemiddelde consument.
- 51 Grotta Nuova heeft aangevoerd dat het kenmerk en de wezenlijke onderdelen van de prestatie de fysieke verschijning en vorm van het kunstvoorwerp zijn. Niet alleen een gemiddelde consument, maar echt alle consumenten die een kunstvoorwerp bij een kunstenaar bestellen, zullen het werkelijke kunstvoorwerp beschouwen als het kenmerk en het wezenlijke onderdeel van de door de kunstenaar verrichte dienst.
- 52 Ongeacht het feit dat het ontwerpdocument voor het kunstvoorwerp, afzonderlijk beschouwd, een dienst vormt omdat het geen fysieke vorm heeft, maar veeleer de

overwegingen en ideeën van ██████████ op papier weergeeft, blijft het zo dat alleen diensten die duidelijk verschillen van de diensten die per definitie onderdeel zijn van de verkoop van goederen, in aanmerking kunnen worden genomen om de rol van diensten in een complexe handeling die ook de levering van goederen omvat, te beoordelen. Hier kan worden verwezen naar arresten van 11 januari 2005, Hermann, C-491/03, punt 22, en 10 maart 2011, Bog e.a., gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, punt 63. Alle met de prestatie samenhangende diensten waren noodzakelijk voor de fysieke levering van het kunstvoorwerp.

- 53 Diensten die bijvoorbeeld bestonden in ideeën voor het werk, een schets en een begin en realisatie van het werk op basis van het schetsontwerp, waren geen doel op zich voor Efterslægten. Integendeel, deze diensten vormden een middel om de hoofdprestatie van Grotta Nuova, namelijk het fysieke kunstvoorwerp, te realiseren. De beschreven diensten waren dus vanuit Efterslægten gezien zuiver bijkomstig, aangezien Efterslægten enkel belang had bij het eigenlijke kunstvoorwerp.
- 54 Het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, ondersteunt de stelling dat Grotta Nuova geen diensten heeft verleend aan Efterslægten, maar goederen heeft geleverd.
- 55 Indien de prestatie als een levering van goederen moet worden beschouwd, heeft Grotta Nuova ten derde gesteld dat de prestatie moet worden gezien als een levering van een beeldhouwwerk in de zin van artikel 311, zie bijlage IX, deel A, punt 3, bij de btw-richtlijn, op grond waarvan een verlaagd tarief mag worden toegepast bij de belastingherziening van de levering, zie de ten tijde van de feiten toepasselijke versie van artikel 103, lid 2, van de btw-richtlijn.
- 56 Het in bijlage IX, deel A, punt 3, bij de btw-richtlijn opgenomen begrip „beeldhouwwerken” moet aldus worden uitgelegd dat alle driedimensionale kunstvoorwerpen eronder vallen. Het door Grotta Nuova gemaakte kunstvoorwerp valt dus binnen de werkingssfeer van bijlage IX, deel A, punt 3, bij die richtlijn, aangezien het om een driedimensionaal werk gaat.
- 57 Dat het kunstvoorwerp een beeldhouwwerk is in de zin van bijlage IX, deel A, punt 3, van de btw-richtlijn, vindt steun in de arresten van het Hof van Justitie van 15 mei 1985, Onnasch, C-155/84, en 8 november 1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89.
- 58 Grotta Nuova heeft de door het ministerie van Belastingen gegeven uitlegging van het begrip „beeldhouwwerk” betwist, waarin is gesteld dat een „beeldhouwwerk” om onder bijlage IX, deel A, punt 3, van de btw-richtlijn te vallen, verplaatsbaar moet zijn. Grotta Nuova heeft betoogd dat de professionele artistieke mening van de academische raad haar opvatting ondersteunt, dat de prestatie moet worden beschouwd als een levering van een beeldhouwwerk in de zin van artikel 103,

artikel 311 en bijlage IX, deel A, punt 3, van de ten tijde van de feiten toepasselijke btw-richtlijn.

Argumenten van het ministerie van Belastingen

- 59 Het ministerie van Belastingen heeft ten eerste aangevoerd dat Grotta Nuova een van btw vrijgestelde dienst heeft verricht in de zin van § 13, lid 1, punt 7, van de btw-wet, zoals opgenomen in artikel 371, zie bijlage X, deel B, punt 2, bij de btw-richtlijn, en dat Grotta Nuova dus geen recht heeft op aftrek van de btw over haar aankopen van goederen of diensten voor de prestatie. Volgens het ministerie was er geen sprake van levering van goederen.
- 60 Om te bepalen of een samengestelde handeling als een dienst of als een levering van goederen moet worden beschouwd, moeten alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht, in aanmerking worden genomen, aangezien moet worden vastgesteld wat kenmerkend is voor die handeling. Dat betekent dat de transactie moet worden beoordeeld teneinde de overheersende elementen van die prestatie te bepalen, zie bijvoorbeeld de arresten van het Hof van Justitie van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting, C-231/94, punten 12 en 14, en 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, punten 19 en 27.
- 61 In dat verband moet rekening worden gehouden met het kwalitatieve, en niet enkel het kwantitatieve, belang van het dienstenaspect tegenover het aspect dat verband houdt met levering van goederen, zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 10 maart 2011, Bog e.a., gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, punt 62.
- 62 In de conclusie van de advocaat-generaal van 20 september 2001 in de zaak Commissie/Finland (C-169/00) heeft de advocaat-generaal het leveren van een portret in opdracht als voorbeeld van een dienst gebruikt.
- 63 Grotta Nuova heeft een complexe dienst verricht die bestaat uit een aantal kenmerken van een dienst in de vorm van de ontwikkeling van ideeën die als basis dienen voor de decoratie, het schetsen van de decoratie gericht op de eisen van Efterslægten en het maken van de contractueel overeengekomen decoratie, deels met het kenmerk van goederen in de uiteindelijke decoratie in de vorm van paviljoens, die als onderdeel van de decoratie zijn opgenomen.
- 64 De decoratie is aldus geleverd op basis van de bijzondere eisen van de klant voor het fysieke voorkomen van de decoratie, dat binnen de fysieke omgeving van Efterslægten diende te passen, hetgeen ook blijkt uit de aanvraag van Efterslægten bij de stichting Ny Carlsberg. Grotta Nuova was niet vrij een willekeurige decoratie te leveren, in die zin dat zij een decoratie moest leveren die voldeed aan de door Efterslægten goedgekeurde schets. De decoratie is speciaal gemaakt voor de fysieke constructies van Efterslægten, hetgeen blijkt uit het feit dat de decoratie niet in haar geheel kan worden verplaatst, aangezien zij integraal deel uitmaakt van de buitenruimten van Efterslægten.

- 65 Diensten, in casu de ontwerpdocumenten en de schets, zijn van groot belang voor de definitieve vorm van de decoratie en vormen dus de kenmerken van de complexe handeling.
- 66 Zoals in het bovengenoemde voorbeeld van het maken van een portret op bestelling, heeft Grotta Nuova een op bestelling gemaakt decoratief werk geleverd dat in zijn geheel beschouwd als dienst en niet als levering van een kunstvoorwerp moet worden beschouwd.
- 67 Dit verandert niet door het feit dat de vrijstellingsbepalingen van de btw-richtlijn, waaronder de standstill-bepaling op basis waarvan diensten van kunstenaars worden vrijgesteld, strikt moeten worden uitgelegd. Een vrijstelling mag derhalve niet zodanig worden uitgelegd dat zij wordt uitgehold, zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, punt 48.
- 68 Het ministerie van Belastingen heeft ten tweede aangevoerd dat indien de betrokken prestatie een belastbare levering van goederen vormt, de artistieke opdracht niet het karakter heeft van een levering van een „kunstvoorwerp”, waaronder een „beeldhouwwerk” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 2, en bijlage IX, deel A, punt 3, bij de btw-richtlijn, waarvoor de btw verschuldigd is overeenkomstig de algemene regels van de btw-richtlijn, zie artikel 73 van die richtlijn, en niet tegen een verlaagd belastingtarief.
- 69 Het begrip „beeldhouwwerk” omvat uitsluitend voorwerpen die in beginsel (fysiek) in een lidstaat kunnen worden ingevoerd. Dit volgt uit de verwijzing in de btw-richtlijn naar het begrip „beeldhouwwerk” in de gecombineerde nomenclatuur, waarin de douanetarieven voor niet-communautaire goederen worden vermeld die in de Europese Unie worden ingevoerd. Dienovereenkomstig kan het begrip „beeldhouwwerk” van de gecombineerde nomenclatuur in die context aldus worden opgevat dat beeldhouwwerken in de Europese Unie kunnen worden ingevoerd (en dus aan een belastingaanslag kunnen worden onderworpen). Het betreft dus een fysiek voorwerp dat ter beschikking van de douaneautoriteiten kan worden gesteld wanneer het de grens passeert, zoals bijvoorbeeld een vrijstaand beeld of een reliëf.
- 70 Deze opvatting van het begrip „beeldhouwwerk” vindt bovendien steun in het feit dat de lidstaten krachtens de btw-richtlijn bevoegd zijn een verlaagd belastingtarief toe te passen op de levering van kunstvoorwerpen door de maker of diens rechtverkrijgenden overeenkomstig de ten tijde van de feiten geldende versie van artikel 103, lid 2, onder a), en artikel 103, lid 1, van de btw-richtlijn, indien de lidstaten op hetzelfde moment gebruik maken van de mogelijkheid om het verlaagde tarief toe te passen op de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten als omschreven in artikel 311, lid 1, punten 2, 3 en 4, van de btw-richtlijn. Dit verband tussen de bijzondere regel voor de invoer van kunstvoorwerpen en de eerste levering door kunstenaars van hun eigen kunstvoorwerpen moet uiteraard aldus worden begrepen, dat er samenhang bestaat

tussen de definitie van „kunstvoorwerpen” in de regeling voor de levering door kunstenaars en de „kunstvoorwerpen” in de regeling voor de „invoer van kunstvoorwerpen”. Evenzo moet de uitdrukking „levering van kunstvoorwerpen” worden opgevat als de levering van een goed/voorwerp dat in zijn geheel kan worden verplaatst en dat de levering dus kan vallen onder een aan invoerrechten onderhevige invoer vanuit een derde land naar een lidstaat.

- 71 Grotta Nuova heeft een volledige kunstinstallatie geleverd, die integraal deel uitmaakt van het buitenterrein van Efterslægten. De kunstinstallatie bestaat uit een aantal elementen, waaronder een stenenoppervlak (grind), bomen, twee betonnen paviljoens in terracottakleur (met geïntegreerde tafels en banken), een paar constructies in de vorm van betonnen bogen in terracottakleur en renovatie van een erkerraam in een van de gebouwen van Efterslægten. De kunstinstallatie is speciaal gemaakt voor de bouwstructuur op Efterslægten, waardoor de kunstinstallatie – in haar geheel – niet naar een andere plek kan worden verplaatst zonder haar integrale kenmerken, die voor de klant wezenlijk zijn, te verliezen. Dat geldt met name voor de renovatie door Grotta Nuova van een erkerraam in een van de schoolgebouwen, die door zijn aard niet kan worden verplaatst, alsook voor bomen in de binnenplaats, die evenmin kunnen worden verplaatst.
- 72 In de beschikbare rechtspraak over de uitlegging van post 97 03 van de gecombineerde nomenclatuur heeft het Hof van Justitie uitsluitend de tarieven van verbonden goederen onderzocht die samen kunnen worden verplaatst, zie de arresten van het Hof van Justitie van 15 mei 1985, Onnasch, C-155/[84]; 18 september 1990, Farfalla, C-228/89, en 8 november 1990, Gmurzynska-Bscher, C-231/89.
- 73 Het door de academische raad genoemde kenmerk, dat de kunstinstallatie wordt aangemerkt als een „sociaal sculptuur”, verandert niets aan het feit dat de handeling vanuit fiscaal oogpunt niet het karakter van levering van een beeldhouwwerk heeft. Het begrip „beeldhouwwerk” in de btw-richtlijn, en in de gecombineerde nomenclatuur, is het begrip volgens het Unierecht en niet een begrip dat in het nationale recht is gedefinieerd. Een classificatie door een nationale beroepsorganisatie voor kunstenaars is voor een fiscaalrechtelijke beoordeling dus niet doorslaggevend.

OPMERKINGEN VAN DE ØSTRE LANDSRET

- 74 Aangezien duidelijkheid ten aanzien van de vragen van wezenlijk belang is voor de beslechting van de onderhavige zaak en er twijfel bestaat over de uitlegging van het Unierecht, is de Østre Landsret van oordeel dat het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden verzocht om een antwoord op de volgende vragen.

Beslissing:

De Østre Landsret verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moeten artikel 2, lid 1, onder a) en c), en artikel 371, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, in samenhang met bijlage X, deel B, punt 2, bij die richtlijn aldus worden uitgelegd dat de levering door een kunstenaar van één samengestelde prestatie als die in het hoofdgeding moet worden aangemerkt als een levering van een goed in de zin van artikel 14, lid 1, van die richtlijn dan wel als een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van die richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 371 en bijlage X, deel B, punt 2?

2. Indien het antwoord op vraag 1 luidt dat de prestatie moet worden beschouwd als een levering van een goed in de zin van artikel 14, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn, moeten artikel 81, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 103, lid 2, onder a), juncto lid 1, in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, alsmede artikel 311, lid 1, punt 2, juncto bijlage IX, deel A, punt 3, en GN-code 9703 00 00 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 1101/2014 van de Commissie van 16 oktober 2014 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, dan aldus worden uitgelegd dat de levering door een kunstenaar van een goed met de kenmerken en functies waarvan in het hoofdgeding sprake is, zie vraag 1, een levering van een kunstvoorwerp door de kunstenaar vormt, in de vorm van een origineel beeldhouwwerk in de zin van die richtlijn en die uitvoeringsverordening?