



Datum van inontvangstneming : 17/07/2018

Zaak C-388/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 juni 2018

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 februari 2018

Verzoekende partij en verwerende partij in Revision:

B

Verwerende partij en verzoekende partij tot Revision:

Finanzamt A

Voor eensluidend gewaarmerkt afschrift

BUNDESFINANZHOF (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)

[OMISSIS] BESLISSING

In de zaak

Finanzamt A,

verweerder en verzoeker tot Revision,

tegen

B,

verzoeker en verweerder in Revision,

[OMISSIS] betreffende omzetbelasting 2010

heeft de Elfde Senat

[OMISSIS] op 7 februari 2018 beslist:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag: **[Or. 2]**

„Dient artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn 2006/112/EG) in gevallen waarin de winstmargeregeling van de artikelen 311 e.v. van die richtlijn wordt toegepast, aldus te worden uitgelegd dat voor de vaststelling van de omzet die op grond van die bepaling als maatstaf dient bij de levering van goederen als bedoeld in artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG, moet worden uitgegaan van het verschil tussen de gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs (winstmarge)?”

Motivering

- 1 I. Feiten van het hoofdgeding
- 2 Verzoeker en verweerder in Revision (hierna: „verzoeker”) heeft op de markt voor gebruikte auto’s belastbare handelingen verricht die krachtens § 25a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de versie zoals gepubliceerd op 21 februari 2005 (*Bundesgesetzblatt* [Duits federaal staatsblad] 2005, deel I, blz. 386), aan de winstmargeregeling waren onderworpen.
- 3 De in 2009 en in het litigieuze jaar 2010 geboekte omzet bedroeg bij een berekening op basis van ontvangen betalingen 27 358 EUR (voor 2009) respectievelijk 25 115 EUR (voor 2010). De maatstaf van heffing voor de respectieve omzetbedragen heeft verzoeker in zijn omzetbelastingaangiften van 10 februari 2010 (voor 2009) en 2 maart 2011 (voor 2010) overeenkomstig § 25a, lid 3, UStG op basis van de winstmarge vastgesteld op 17 328 EUR (voor 2009) en 17 470 EUR (voor 2010). Bijgevolg heeft hij aangenomen dat hij een kleine ondernemer was in de zin van § 19 UStG. **[Or. 3]**
- 4 Voor het jaar 2009 had de Duitse belastingdienst in afdeling 251, lid 1, vierde volzin, van de Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 (richtsnoeren inzake omzetbelasting; hierna: „UStR 2008”) van 10 december 2007 [OMISSIS] met betrekking tot de vaststelling van de in § 19, lid 3, eerste volzin, UStG bedoelde totale omzet voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemingen bepaald dat – onder meer – in gevallen waarin de winstmargeregeling toepassing vindt (§ 25a UStG), eveneens de winstmarge als uitgangspunt dient.
- 5 Bij brief van 16 juni 2009 [OMISSIS] heeft het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën) echter bepaald dat vanaf het jaar 2010 in deze gevallen moet worden uitgegaan van de ontvangen betalingen. Sinds 1 januari 2010 was afdeling 251, lid 1, vierde volzin, UStR 2008 niet langer van toepassing.

- 6 Hiermee strookt afdeling 19.3, lid 1, vijfde volzin, van de Umsatzsteuer-Anwendungserlass (beleidsregels inzake de toepassing van de omzetbelasting; hierna: „UStAE”) van 1 oktober 2010 (*Bundessteuerblatt* 2010, deel I, blz. 846) waarin voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemers wordt bepaald dat – onder meer – in gevallen waarin de winstmargeregeling toepassing vindt, de totale omzet in de zin van § 19, lid 3, eerste volzin, UStG van wederverkopers in de zin van § 25a, lid 1, punt 1, tweede volzin, UStG wordt vastgesteld op basis van de ontvangen betalingen en niet op basis van de som van de winstmarges.
- 7 Verweerder en verzoeker tot Revision (das Finanzamt [belastingdienst; hierna: „FA”]) heeft deze beleidsregel gevolgd en heeft in de omzetbelastingaanslag van 4 oktober 2012 voor het litigieuze jaar geweigerd de regeling voor kleine ondernemers voor het jaar 2010 toe te passen. Volgens hem had verzoekers totale omzet over het aan het litigieuze jaar voorafgaande kalenderjaar 2009 op basis van de ontvangen betalingen de limiet van 17 500 EUR overschreden. **[Or. 4]**
- 8 Het hiertegen gemaakte bezwaar heeft het FA bij beslissing van 19 februari 2014 afgewezen.
- 9 Naar aanleiding van het daartegen ingestelde beroep heeft het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) de omzetbelastingaanslag en de beslissing op bezwaar zonder meer vernietigd). Deze rechter oordeelde dat bij de winstmargeregeling overeenkomstig § 25a, UStG het bedrag aan ontvangen betalingen dat de winstmarges in de zin van § 25a, lid 3, UStG overschrijdt, niet in aanmerking kan worden genomen voor het vaststellen van de totale omzet in de zin van § 19, lid 1, eerste volzin, UStG.
- 10 § 19, lid 1, UStG doelt voor de vaststelling van de omzetlimiet op de totale omzet en niet op de winstmarge. Deze bepaling is echter niet in overeenstemming met artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG, waarop verzoeker zich rechtstreeks kan beroepen. Volgens deze Unierechtelijke bepaling wordt de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemingen, gevormd door het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, voor zover deze belast zijn. Aangezien bij de winstmargeregeling volgens artikel 315 van richtlijn 2006/112/EG uitsluitend de winstmarge wordt belast, kan alleen deze in aanmerking worden genomen voor de berekening van de omzetlimiet.
- 11 [OMISSIS] [referentie van de beslissing van het Finanzgericht]
- 12 Het FA heeft daarop beroep in Revision ingesteld, waarbij het stelt dat het materiële recht is geschonden en in wezen aanvoert dat het Finanzgericht een onjuiste uitlegging heeft gegeven aan artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG.
- 13 II. De situatie naar nationaal recht **[Or. 5]**
- 14 1. Relevante bepalingen van nationaal recht

15 a) § 1 UStG – Belastbare handelingen

„(1) Aan de omzetbelasting zijn onderworpen:

1. de leveringen en andere diensten die door een ondernemer in het binnenland in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel worden verricht. [...]"

16 b) § 10 UStG – Maatstaf van heffing voor leveringen, andere prestaties en intracommunautaire verwervingen

„(1) Bij leveringen en andere diensten (§ 1, lid 1, punt 1, eerste volzin) [...] wordt de omzet bepaald aan de hand van de tegenprestatie. De tegenprestatie omvat alles wat de ontvanger van de prestatie besteedt om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting. [...]"

17 c) § 19 UStG - Belastingregeling voor kleine ondernemers

„(1) De over handelingen in de zin van § 1, lid 1, punt 1, verschuldigde omzetbelasting wordt ondernemers [...] niet in rekening gebracht wanneer de in de tweede volzin bedoelde omzet, vermeerderd met de daarover verschuldigde belasting, in het voorafgaande kalenderjaar niet meer dan 17 500 EUR bedroeg en in het lopende kalenderjaar naar verwachting niet meer dan 50 000 EUR zal bedragen. De omzet zoals bedoeld in de eerste volzin is de totale omzet, die wordt vastgesteld op basis van de ontvangen betalingen en verminderd met de daarin vervatte opbrengsten uit vaste activa. [...]"

(2) [...]"

(3) De totale omzet is de som van de door de ondernemer verrichte belastbare handelingen in de zin van § 1, lid 1, punt 1, onder aftrek van de volgende handelingen: [...]" **[Or. 6]**

18 d) § 25a UStG - Winstmargeregeling

„(1) Over leveringen, in de zin van § 1, lid 1, punt 1, van lichamelijke roerende goederen wordt belasting geheven overeenkomstig de hiernavolgende bepalingen (winstmargeregeling), wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarden: [...]"

(2) [...]"

(3) De omzet wordt berekend op basis van het bedrag waarmee de verkoopprijs de aankoopprijs van het goed overschrijdt;

[...]"

19 2. Juridische beoordeling naar nationaal recht

20 Verzoeker, die als ondernemer in de zin van § 2, lid 1, UStG actief was op de markt voor gebruikte auto's, voldoet in het litigieuze jaar aan de voorwaarden van

de in § 19, lid 1, eerste volzin, UStG bedoelde belastingregeling voor kleine ondernemers wanneer zijn omzet over 2009, het jaar dat aan het litigieuze jaar voorafgaat, niet meer dan 17 500 EUR bedroeg. Op basis van de door verzoeker overeenkomstig § 25a, lid 3, UStG vastgestelde winstmarges over 2009 van in totaal 17 328 EUR is dit het geval. De relevante omzetlimiet voor 2009 zou evenwel worden overschreden indien niet de winstmarges in aanmerking werden genomen, maar wel het totale bedrag aan betalingen, ten belope van 27 358 EUR, dat verzoeker tijdens dat jaar had ontvangen.

- 21 a) De belastingregeling voor kleine ondernemers als bedoeld in § 19 UStG en de winstmargeregeling als bedoeld in § 25a UStG sluiten elkaar evenwel niet wederzijds uit. De belastingregeling voor kleine ondernemers geldt bijgevolg ook voor ondernemers die – zoals verzoeker in casu – als wederverkopers leveringen verrichten in de zin van § 25a, lid 1, UStG. Indien een wederverkoper **[Or. 7]** een kleine ondernemer is in de zin van § 19, lid 1, eerste volzin, UStG, wordt de op basis van de winstmarge berekende belasting niet geheven over de door hem verrichte leveringen.
- 22 b) Volgens § 19, lid 1, tweede volzin, UStG moet de omzet in de zin van § 19, lid 1, eerste volzin, UStG worden begrepen als de totale omzet, die wordt vastgesteld op basis van de ontvangen betalingen en – hetgeen in casu niet van toepassing is – verminderd met de daarin vervatte opbrengsten uit vaste activa. Bij het vaststellen van de omzet moet niet worden uitgegaan van de maatstaf van heffing maar van de brutobedragen die de ondernemer heeft ontvangen [OMISSIS] [referenties].
- 23 c) Het is juist dat de totale omzet volgens § 19, lid 3, eerste volzin, UStG in beginsel moet worden begrepen als de som van de door de ondernemer verrichte belastbare handelingen in de zin van § 1, lid 1, punt 1, UStG, onder aftrek van de nader bepaalde – maar in casu evenmin relevante – belastingvrije handelingen. In gevallen waarin de winstmargeregeling toepassing vindt, wordt de omzet volgens § 25a, lid 3, eerste volzin, UStG vastgesteld op basis van het bedrag waarmee de verkoopprijs van het goed de aankoopprijs overschrijdt.
- 24 d) In gevallen waarin de winstmargeregeling toepassing vindt (§ 25a UStG) gaat de belastingdienst bij het vaststellen van de totale omzet voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemers (§19 UStG) niet langer uit van de in aanmerking komende maatstaf van heffing in de zin van § 25a, lid 3, eerste volzin, UStG (winstmarge), maar van de ontvangen betalingen in de zin van § 10 UStG. Volgens de heersende opvatting in de Duitse rechtsleer is deze regeling efficiënt en in overeenstemming met het Unierecht **[Or. 8]** [OMISSIS] [referenties].
- 25 e) De verwijzende Senat is daarentegen geneigd om § 19, lid 1, tweede volzin, § 19, lid 3, eerste volzin en § 25a, lid 3, eerste volzin, UStG in het licht van het Unierecht aldus uit te leggen dat bij de vaststelling van de betreffende omzetbedragen in gevallen als het onderhavige moet worden uitgegaan van de som van de winstmarges in de zin van § 25a, lid 3, UStG, ongeacht de hoogte van

de ontvangen betalingen. Dit strookt bovendien met het feit dat met de regeling van § 19, lid 1, eerste volzin, UStG een administratieve vereenvoudiging wordt beoogd [OMISSIS] [referentie].

26 f) Dat de Bondsrepubliek Duitsland voor kleine ondernemers een omzetlimiet van 17 500 EUR hanteert, is verenigbaar met het Unierecht op grond van de notulenverklaring van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1) en artikel 284 van richtlijn 2006/112/EG.

27 III. Verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Unie

28 1. Relevante bepalingen van Unierecht

a) Artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie [**Or. 9**] verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

29 b) Artikel 288, eerste volzin, van richtlijn 2006/112/EG

„De omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de in deze afdeling vastgestelde regeling, wordt gevormd door de volgende bedragen, de BTW niet inbegrepen:

1) het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, voor zover deze belast zijn; [...]”

30 c) Artikel 313, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG

„1. De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.”

31 d) Artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

a) een niet-belastingplichtige;

b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig [**Or. 10**] 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.”

32 e) Artikel 315 van richtlijn 2006/112/EG

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de BTW die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.”

33 2. Prejudiciële vraag

Omdat er twijfels bestaan over de juiste uitlegging van artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG acht de Senat het nodig om het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de in het dictum weergegeven vraag.

34 a) Volgens artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG wordt de omzet die als maatstaf dient voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemingen, gevormd door het bedrag van de goederenleveringen en de diensten, „voor zover” deze belast zijn. Deze bepaling richt zich derhalve op de [Or. 11] omvang van de belasting die in het geval van de winstmargeregeling volgens artikel 315 van richtlijn 2006/112/EG is beperkt tot het verschil (de winstmarge). De bewoordingen van artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG laten derhalve een uitlegging toe volgens welke leveringen die – zoals in casu – op grond van artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG onder de winstmargeregeling vallen en dus slechts gedeeltelijk worden belast omdat een bijzondere maatstaf van heffing wordt gehanteerd die aftrek van voorbelasting uitsluit, alleen in deze beperkte omvang tot de omzet in de zin van die richtlijn bepaling worden gerekend. De Senat neigt derhalve naar de opvatting van het Finanzgericht dat de omzet van een handelaar op wie de regeling voor kleine ondernemingen (artikelen 282 e.v. van richtlijn 2006/112/EG) toepassing vindt en die onder de winstmargeregeling (artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG) valt, op basis van de som van de vastgestelde winstmarges moet worden bepaald en niet op basis van de ontvangen betalingen. Dit strookt met het feit dat volgens artikel 313, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG op de aldaar genoemde goederen een bijzondere regeling voor de heffing van belasting over de geboekte winstmarge moet worden toegepast.

- 35 b) Daarentegen kunnen – en hierover moet het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing uitsluitend geven – de in artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG gebezigde bewoordingen „voor zover deze belast zijn” ook aldus worden begrepen dat uitsluitend belastingvrije prestaties worden bedoeld, zodat alleen deze moeten worden uitgesloten van de omzet die in aanmerking wordt genomen voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemingen. Volgens deze lezing van artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG zouden de onder de winstmargeregeling vallende leveringen die niet belastingvrij zijn maar als zodanig worden belast, in aanmerking moeten worden genomen in een mate die niet beperkt is tot de **[Or. 12]** overeenkomstig de bijzondere regeling van artikel 315 van richtlijn 2006/112/EG vastgestelde maatstaf van heffing voor de verrichte handeling.
- 36 c) Voorts is het niet uitgesloten dat het „bedrag” van de goederenleveringen en diensten in artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG ziet op de „som” van de voor de geleverde prestaties ontvangen betalingen en dus op de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG. In dit geval zou het voor de toepassing van de regeling voor kleine ondernemingen niet van belang zijn of de maatstaf van heffing voor de betreffende handelingen moet worden vastgesteld overeenkomstig de bijzondere regeling van artikel 315 van richtlijn 2006/112/EG.
- 37 d) De Senat acht het onwaarschijnlijk dat de met de regeling voor kleine ondernemingen nagestreefde doelstelling, namelijk de oprichting van kleine ondernemingen bevorderen alsook hun activiteiten en hun concurrentievermogen versterken (zie in dit verband arrest van 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, [OMISSIS] punt 63), in de weg staat aan een uitlegging van artikel 288, eerste volzin, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG volgens welke de in aanmerking te nemen omzet bij de handel in gebruikte goederen moet worden vastgesteld op basis van de winstmarge. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat handelaren in gebruikte goederen zouden kunnen gebruikmaken van de regeling voor kleine ondernemingen in gevallen waarin hun ondernemingen van een zodanige omvang zijn dat zij geen versterking van hun concurrentievermogen behoeven, temeer daar het niet aannemelijk is dat ondernemers die handelingen met gebruikte goederen verrichten en aan de winstmargeregeling zijn onderworpen, rechtstreeks concurreren met ondernemers in andere economische sectoren, ten aanzien van wie zij een ongerechtvaardigd voordeel zouden kunnen verkrijgen op basis van de regeling voor kleine ondernemingen.
- 38 3. Het antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag is van wezenlijk belang voor de uitkomst van het onderhavige geding. Het is noodzakelijk voor de richtlijnconforme uitlegging van het nationale recht waartoe de verwijzende Senat **[Or. 13]** verplicht is.
- 39 4. De rechtsgrondslag voor de verwijzing naar het Hof van Justitie van de Europese Unie is artikel 267, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de

Europese Unie (VWEU). Op grond van de voorwaarden van artikel 267, lid 3, VWEU [OMISSIS] [referenties], waaraan in casu is voldaan, zijn de nationale rechterlijke instanties ambtshalve gehouden zich tot het Hof te wenden [OMISSIS] [referenties].

40 IV. [OMISSIS] [schorsing van de procedure]

41 [OMISSIS] [ondertekeningen]