

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 24 februari 2005 (1)

Zaak C-305/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

„Belasting over toegevoegde waarde – Verlaagd tarief – Invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten – Openbare veiling van goederen die onder regeling voor tijdelijke invoer zijn ingevoerd – Commissieloon van veilinghuis”

I – Inleiding

1. Het centrum van de Europese kunsthandel bevindt zich in het Verenigd Koninkrijk, met name in Londen.(2) Regelmatig worden kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (hierna gezamenlijk: „kunstvoorwerpen”) uitsluitend ten behoeve van de veiling door een veilinghuis van kunstvoorwerpen, tijdelijk uit derde landen in het Verenigd Koninkrijk ingevoerd om aansluitend weer naar derde landen te worden uitgevoerd.
2. De invoer en de levering van kunstvoorwerpen zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde, wanneer zij vallen onder de bijzondere douaneregeling voor goederen die tijdelijk in de Gemeenschap worden ingevoerd. Alleen wanneer de voorwerpen na de veiling definitief in de Gemeenschap worden ingevoerd, wordt de BTW verschuldigd. De reden waarom de onderhavige niet-nakomingsprocedure is ingesteld is voornamelijk gelegen in de onduidelijkheid van de werkingssfeer van de bijzondere regeling voor tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen.
3. In het Verenigd Koninkrijk wordt de BTW berekend op basis van de bij de veilingverkoop verkregen prijs met inbegrip van de winstmarge van het veilinghuis. Krachtens de bijzondere bepalingen voor de invoer van kunstvoorwerpen wordt dit bedrag aldus verminderd dat de BTW ten slotte 5 % van die prijs bedraagt. Men zou dus ook kunnen spreken van een *effectief heffingstarief* van 5 %.
4. De Commissie is van mening dat deze praktijk in strijd is met de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”).(3) Volgens de Commissie geldt voor de commissie van de veilingmeester het normale tarief van – in het Verenigd Koninkrijk – 17,5 %, omdat zij moet worden behandeld als een onderdeel van de tegenprestatie voor een levering in het binnenland of

een dienstverrichting. Het verlaagde tarief zou alleen mogen worden toegepast op de invoerwaarde, derhalve de opbrengst van de veiling verminderd met de winstmarge van het veilinghuis.

II – Rechtskader

A – *Gemeenschapsrecht*

1. Relevante bepalingen van de Zesde richtlijn

5. Volgens artikel 2 zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen:

„1. de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen.”

6. Volgens artikel 5, lid 4, sub c, wordt als levering eveneens beschouwd „de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie”.

7. Artikel 6, lid 1, definieert dienst als „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”.

8. Wat onder invoer van een goed moet worden verstaan, wordt in artikel 7 als volgt gedefinieerd:

„1. Als ‚invoer van een goed’ wordt beschouwd:

a) het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap [thans artikelen 23 EG en 24 EG] [...],

b) het binnenkomen in de Gemeenschap van een ander dan sub a bedoeld goed uit een derdelandsgebied.

2. De invoer van een goed vindt plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.

3. In afwijking van lid 2, vindt, wanneer een in lid 1, sub a, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub a, b, c en d bedoelde regelingen, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst, de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regeling wordt onttrokken.

Wanneer een in lid 1, sub b, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder de in artikel 33 bis, lid 1, sub b of c, bedoelde regeling voor intern communautair douanevervoer wordt geplaatst, vindt de invoer plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan deze procedure eindigt.”

9. Artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn bevat de volgende voorschriften voor de maatstaf van heffing bij invoer:

„De maatstaf van heffing is ook voor de invoer van goederen zoals bedoeld in artikel 7, lid 1, sub b, de waarde die bij de geldende communautaire bepalingen wordt omschreven als de douanewaarde.”

10. Voor kunstvoorwerpen bevat artikel 11, B, lid 6, de volgende bijzondere regeling:

„In afwijking van de leden 1 tot en met 4 kunnen de lidstaten die op 1 januari 1993 geen gebruik maakten van de in artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, bedoelde mogelijkheid, bepalen dat bij de invoer van de in artikel 26 bis, A, sub a, b en c, gedefinieerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, de maatstaf van heffing gelijk is aan een gedeelte van het overeenkomstig de leden 1 tot en met 4 vastgestelde bedrag.

Dit gedeelte wordt op dusdanige wijze vastgesteld dat de aldus bij invoer verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde in elk geval ten minste gelijk is aan 5 % van het overeenkomstig de leden 1 tot en met 4 vastgestelde bedrag.”

11. Aangaande het belastingtarief bepaalt artikel 12, lid 3:

„a) Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. [...]

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.

[...]

c) De lidstaten kunnen bepalen dat het verlaagde tarief dat (of een van de verlaagde tarieven die) zij toepassen overeenkomstig de bepalingen sub a, derde alinea, eveneens van toepassing is op de invoer van de in artikel 26 bis, A, sub a, b en c, bedoelde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten.”

12. Artikel 16 van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 28 quater, E(4), bepaalt het volgende:

„1. Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen teneinde vrijstelling te verlenen voor de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde dat verschuldigd is bij het onttrekken van de goederen aan de onder A tot en met E bedoelde regelingen of situaties overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast:

[...]

E. Leveringen:

– van goederen als bedoeld in artikel 7, lid 1, sub a, die nog onderworpen zijn aan een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of aan een regeling voor extern douanevervoer;

[...]

alsmede de diensten betreffende deze leveringen.

[...]

Wanneer het onttrekken van de goederen aan de in dit lid bedoelde regelingen of situaties aanleiding geeft tot invoer in de zin van artikel 7, lid 3, neemt de lidstaat van invoer de nodige maatregelen om dubbele belasting in het binnenland te voorkomen.”

13. Artikel 26 bis(5) bevat onder meer de hiernavolgende bijzondere bepalingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten:

„A. Definities

[...]

e) „belastingplichtige wederverkoper’: de 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 optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie, voor rekening van een derde;

f) „organisator van een openbare veiling’: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit op een openbare veiling een goed aanbiedt voor overdracht aan de meestbiedende;

g) „opdrachtgever van een organisator van een openbare veiling’: elke persoon die een goed overdraagt aan een organisator van een openbare veiling ingevolge een overeenkomst tot verkoop in commissie met onderstaande bepalingen:

– de organisator van de openbare veiling brengt het goed in veiling in eigen naam maar voor rekening van zijn opdrachtgever;

– de organisator van de openbare veiling draagt het goed in eigen naam maar voor rekening van zijn opdrachtgever over aan de meestbiedende aan wie het goed tijdens de openbare verkoping is gegund.

[...]

C. Bijzondere regeling voor verkoop op openbare veilingen

1. In afwijking van sub B kunnen de lidstaten overeenkomstig onderstaande bepalingen de maatstaf van heffing vaststellen voor leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, die verricht worden door een organisator van openbare veilingen die in eigen naam krachtens een overeenkomst tot verkoop in commissie overgaat tot openbare veiling van deze goederen voor rekening van:

[...]

2. De maatstaf van heffing voor elke levering van goederen als bedoeld in lid 1, wordt gevormd door het overeenkomstig lid 4 door de organisator van de openbare veiling aan de koper in rekening gebrachte totaalbedrag, verminderd met:

- het door de organisator van de openbare veiling aan zijn opdrachtgever betaalde of te betalen nettobedrag, vastgesteld overeenkomstig lid 3, en
- het bedrag van de door de organisator van de openbare veiling krachtens zijn levering verschuldigde belasting.

3. Het door de organisator van de openbare veiling aan zijn opdrachtgever betaalde of te betalen nettobedrag is gelijk aan het verschil tussen:

- de prijs waarvoor het goed geveild is, en
- het bedrag van de door de organisator van zijn opdrachtgever ontvangen of te ontvangen commissie krachtens de overeenkomst tot verkoop in commissie.

[...]

7. De levering van een goed aan een belastingplichtige organisator van openbare veilingen wordt geacht te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop de openbare veiling van dat goed heeft plaatsgevonden.

[...]"

14. Artikel 28 bevat ten slotte de volgende overgangsbepalingen:

„1 bis. Tot en met 30 juni 1999 kan het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland voor invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten waarvoor op 1 januari 1993 een vrijstelling gold, artikel 11, B, lid 6, zodanig toepassen dat de bij invoer verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde in ieder geval gelijk is aan 2,5 % van het overeenkomstig artikel 11, B, leden 1 tot en met 4, bepaalde bedrag.”

2. Douanerechtelijke bepalingen

15. Aangezien artikel 11, B, lid 1, voor de bepaling van de maatstaf van heffing bij invoer uitgaat van de douanewaarde, dient nog artikel 29 van het douanewetboek(6) te worden genoemd dat, voorzover te dezen van belang, luidt als volgt:

„1. De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33 [...]

[...]

3.a) De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan [...]"

16. De artikelen 32 en 33 van het douanewetboek bevatten nog nadere bepalingen betreffende

het in aanmerking nemen van commissies bij de vaststelling van de douanewaarde:

„Artikel 32

1. Voor het vaststellen van de douanewaarde met toepassing van artikel 29 wordt de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd met:

a) de volgende elementen, voorzover zij ten laste komen van de koper en niet begrepen zijn in de werkelijk voor de goederen betaalde of te betalen prijs:

i) commissies en courtage, met uitzondering van inkoopcommissies,

[...]

4. In dit hoofdstuk wordt onder ‚inkoopcommissies’ verstaan, de door een importeur aan zijn agent betaalde vergoedingen voor de dienst die erin bestaat hem te vertegenwoordigen bij de aankoop van de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald.

Artikel 33

De hierna genoemde elementen maken geen deel uit van de douanewaarde, op voorwaarde dat zij van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn onderscheiden:

[...]

e) inkoopcommissies;

[...]”

17. Artikel 7 en artikel 16 van de Zesde richtlijn sluiten voor de vrijstelling van de BTW van tijdelijk in de Gemeenschap ingevoerde goederen aan bij de desbetreffende douaneregeling. Voor kunstvoorwerpen die worden ingevoerd om te worden geveild, berust de vrijstelling van de rechten bij invoer op artikel 576, lid 3, van verordening nr. 2454/93(7):

„Volledige vrijstelling van rechten bij invoer wordt verleend voor:

a) kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten in de zin van bijlage I bij richtlijn 77/388/EEG die zijn ingevoerd om met het oog op een eventuele verkoop te worden tentoongesteld;

b) andere dan nieuw vervaardigde goederen die zijn ingevoerd om op een veiling te worden verkocht.”

18. Artikel 582, lid 1, van de douane-uitvoeringsverordening bevat de volgende aanvulling:

„Bij het in het vrije verkeer brengen van overeenkomstig artikel 576 onder de regeling geplaatste goederen wordt het bedrag van de schuld vastgesteld aan de hand van de heffingsgrondslag die bij de aanvaarding van de aangifte voor het vrije verkeer op deze goederen van toepassing is.”

B – Nationaal recht

19. Volgens artikel 3 van de Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 (S.I. 1995/958) [Besluit inzake de belasting over de toegevoegde waarde (belasting van handelingen)] moet de eigendomsoverdracht van gebruikte goederen die tijdelijk uit derde landen zijn ingevoerd om te worden geveild, en van kunstvoorwerpen die tijdelijk zijn ingevoerd om te worden

tentoongesteld en eventueel verkocht, noch als een levering van goederen noch als een dienst worden beschouwd. Naar eigen zeggen heeft het Verenigd Koninkrijk met deze regeling gebruik gemaakt van de vrijstellingsmogelijkheid krachtens artikel 16 van de Zesde richtlijn.

20. De Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) [Besluit inzake de belasting over de toegevoegde waarde (bijzondere bepalingen)] bepaalt in artikel 12 dat de zogenoemde margeregeling van toepassing is op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten(8), zoals neergelegd in artikel 26 bis van de Zesde richtlijn voorzien.

III – Feiten, precontentieuze procedure en vorderingen van partijen

21. De transacties die door de autoriteiten van verweerder worden belast op een wijze die naar de mening van de Commissie in strijd is met de Zesde richtlijn, kunnen als volgt worden beschreven.

22. In het Verenigd Koninkrijk gevestigde veilinghuizen importeren kunstvoorwerpen uit derde landen teneinde deze te veilen. Daarbij worden de voorwerpen volgens de procedure van tijdelijke invoer in de Gemeenschap krachtens artikel 137 en volgende van het douanewetboek juncto artikel 576, lid 3, van de douane-uitvoeringsverordening van invoerrechten vrijgesteld. Volgens artikel 16 van de Zesde richtlijn behoeft in deze fase evenmin BTW te worden betaald.

23. De voorwerpen worden geveild terwijl zij zich ten aanzien van de douanerechten en de BTW in „quarantaine” bevinden. Van de op de veiling behaalde prijs houdt het veilinghuis een bepaald percentage (meestal gelegen tussen 7 % en 20 %) in als commissie (*seller's commission*). Naast de prijs moet de koper doorgaans nog een opgeld aan het veilinghuis betalen (*buyer's premium*). In de Britse rechtspraak en doctrine wordt het veilinghuis op grond hiervan tot de afslag als lasthebber (*agent*) van de verkoper beschouwd en daarna als lasthebber van de koper.(9)

24. Wanneer het kunstvoorwerp na de veiling niet naar een derde land wordt overgebracht maar definitief in de Gemeenschap ingevoerd, heft de belastingdienst BTW op de invoer. Maatstaf van heffing is de opbrengst van de veiling (*hammer price*) met inbegrip van de commissie van de veilingmeester. Formeel wordt daarbij weliswaar het normale belastingtarief toegepast maar de maatstaf van heffing wordt overeenkomstig artikel 11, B, lid 6, van de Zesde richtlijn fictief zodanig verminderd dat het effectieve belastingtarief 5 % bedraagt.

25. Wegens deze praktijk zond de Commissie op 17 maart 1997 een eerste ingebrekestelling aan het Verenigd Koninkrijk. Daarin stelde zij dat het Verenigd Koninkrijk in strijd had gehandeld met artikel 28, lid 1 bis, en artikel 28 quater, E, lid 1, (derhalve artikel 16 in zijn nieuwe versie) van de Zesde richtlijn. Het verlaagde tarief van (toen nog) 2,5 % op de tijdelijk ingevoerde en geveilde kunstvoorwerpen mocht niet worden toegepast op de winstmarge van het veilinghuis.

26. Na ontvangst van de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk van 15 mei 1997 verzond de Commissie op 10 augustus 1998 een aanvullende ingebrekestelling met een uitgebreidere juridische analyse. Zij verweet het Verenigd Koninkrijk daarin, niet alleen in strijd te hebben gehandeld met de al genoemde bepalingen, doch eveneens met de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 26 bis, van de Zesde richtlijn. De belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk hadden de veiling ten onrechte als onderdeel van één enkele gebeurtenis, de invoer, behandeld. Naast de invoer vond evenwel ook een binnenlandse levering plaats. De winstmarge van het veilinghuis vormt overeenkomstig artikel 26 bis van de Zesde richtlijn een bestanddeel van de tegenprestatie voor deze levering en dient daarom volgens het normale tarief te worden belast.

27. Aangezien het antwoord van het Verenigd Koninkrijk van 12 oktober 1998 de Commissie niet

overtuigde, stuurde zij op 3 augustus 2000 een met redenen omkleed advies, waarin zij in wezen de niet-nakoming van dezelfde bepalingen aan de orde stelde als in de aanvullende ingebrekestelling. Zij liet alleen de grief gebaseerd op artikel 28, lid 1 bis, van de Zesde richtlijn vallen omdat de regering van het Verenigd Koninkrijk bij brief van 16 november 1999 had meegedeeld dat het verlaagd tarief voor de invoer van kunstvoorwerpen van 2,5 % tot 5 % was verhoogd. Ook werd de oorspronkelijk gestelde niet-nakoming van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn, in het met redenen omkleed advies niet gehandhaafd.

28. Nadat het Verenigd Koninkrijk zijn standpunt bij brief van 16 november 2000 nog eens had bevestigd, stelde de Commissie op 26 juli 2003 overeenkomstig artikel 226 EG beroep in. Zij vordert:

- vaststelling dat het Verenigd Koninkrijk de krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, 12, lid 3, en 16, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen doordat het een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde heeft toegepast op de commissie die aan veilingmeesters bij de verkoop door veiling van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten wordt betaald;
- verwijzing van het Verenigd Koninkrijk in de kosten.

29. Het Verenigd Koninkrijk vordert:

- verwerping van het beroep;
- verwijzing van de Commissie van de Europese Gemeenschappen in de kosten van de procedure.

30. Nadat de schriftelijke procedure was beëindigd heeft het Hof aan partijen vragen gesteld die zij bij brief van 19 november 2004 hebben beantwoord. De mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden op 16 december 2004.

IV – Argumenten van partijen

31. De *Commissie* beklemtoont dat de toepassing van de regeling van tijdelijke invoer niet mag leiden tot een fiscaal gunstiger behandeling dan de invoer en aansluitende veiling. Volgens artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn is aan de vrijstelling de voorwaarde gesteld dat in geval van een latere definitieve invoer hetzelfde bedrag aan belasting verschuldigd is als bij belasting van handelingen in het binnenland.

32. Het verlaagde tarief voor de invoer van kunstvoorwerpen mag alleen worden toegepast op de waarde van de voorwerpen vóór de veiling, dat wil zeggen op het bedrag dat resulteert uit de opbrengst van de veiling verminderd met de winstmarge van de veilingmeester. Op diens provisie moet het normale tarief worden toegepast.

33. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* stelt zich daarentegen op het standpunt dat van levering in het binnenland geen sprake is, maar van „verkoop voor uitvoer” naar het douanegebied van de Gemeenschap⁽¹⁰⁾, aangezien de veiling plaatsvindt vóór de (definitieve) invoer in de Gemeenschap.

34. De regering van het Verenigd Koninkrijk acht het uitgangspunt van de Commissie niet in overeenstemming met artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn juncto artikel 29, lid 1, van het douanewetboek. Volgens deze artikelen is bepalend voor de belastingheffing de transactiewaarde

met inbegrip van de commissie van de het veilinghuis. Overeenkomstig artikel 11, B, lid 3, sub b, moet bovendien bij de vaststelling van de douanewaarde het opgeld worden meegeteld. Er zou sprake zijn van dubbele belasting wanneer de commissie zou worden belast als levering in het binnenland, ofschoon deze al is belast als bestanddeel van de douanewaarde.

35. De regering van het Verenigd Koninkrijk acht haar heffingspraktijk een op grond van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn geoorloofde bijzondere maatregel. Het Verenigd Koninkrijk voldoet daarbij met name aan de verplichting van artikel 16, lid 1, E, laatste alinea, de voorkoming van dubbele belastingheffing in het binnenland. De bepaling heeft bovendien alleen betrekking op de heffing van BTW bij invoer en niet op de belastingheffing als binnenlandse levering, zoals de Commissie wil.

V – Juridische beoordeling

A – Voorafgaande opmerking over het voorwerp van de procedure

36. De fiscale kwalificatie van de litigieuze veilingverkoop hangt in wezen ervan af of het veilinghuis de kunstvoorwerpen *in eigen naam* of *in naam van een ander* heeft verkocht, zoals ook partijen in hun antwoorden op de vragen van het Hof hebben bevestigd.

37. Alleen wanneer de veilingmeester *in eigen naam* handelt, verricht hij een levering in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. De belastingplichtige levering wordt daarbij doorgaans gevormd door de overdracht van de „bevoegdheid om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” (artikel 2, punt 1, juncto artikel 5 van de Zesde richtlijn). Volgens artikel 5, lid 4, sub c, van de Zesde richtlijn moet de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie, als een levering worden beschouwd. Dit is logisch, omdat de overdrager de goederen aan de commissionair overhandigt, zodat deze die goederen in eigen naam aan een derde kan verkopen, al is hij daarvan geen eigenaar.

38. Artikel 26 bis, C, van de Zesde richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid om in de gevallen waarin de veilingmeester in eigen naam handelt, alleen over zijn commissie BTW te heffen en niet over de volledige prijs waarvoor het goed is geveild.

39. Handelt het veilinghuis daarentegen *in naam van een ander*, dan vindt de levering rechtstreeks plaats tussen de verkoper van het goed (de opdrachtgever van de veilingmeester) en de koper. Het veilinghuis hoeft in dit geval geen BTW over de levering te betalen, doch hoogstens de verkoper (voorzover hij het kunstvoorwerp in het kader van zijn economische activiteiten, bijvoorbeeld als kunsthandelaar, verkoopt). Het veilinghuis is echter wel belastingplichtig voor de door hem verrichte dienst. De maatstaf van heffing wordt hierbij gevormd door de desbetreffende tegenprestatie, die het veilinghuis toekomt in de vorm van de commissie. Uiteindelijk wordt bij het handelen in naam van een ander dus meestal alleen de winstmarge van het veilinghuis belast.

40. In deze situatie is artikel 26 bis, C, van de Zesde richtlijn niet van toepassing, zoals al blijkt uit de tekst van het eerste lid. Het is ook geenszins nodig een bijzondere regeling toe te passen op de omzet van het veilinghuis, aangezien dit al volgens de algemene voorschriften uitsluitend over zijn winstmarge, als tegenprestatie voor zijn dienstverrichting, belasting behoeft te betalen. Evenmin bestaat er aanleiding om artikel 5, lid 4, van de Zesde richtlijn toe te passen.

41. Of de veilingmeester in eigen naam of in naam van een ander handelt, hangt af van de concrete contractuele verhoudingen tussen partijen. Volgens informatie van de regering van het Verenigd Koninkrijk laat het nationale recht beide vormen toe. Dit is ook de zienswijze van de Commissie. Zij is evenwel van mening dat het veilinghuis in de regel als „*undisclosed agent*” (beter: „*agent of an undisclosed principal*”) handelt, derhalve als vertegenwoordiger die niet

openbaart wie zijn opdrachtgever is.

42. Partijen zijn het erover eens dat in het geval van een „*undisclosed agency*” het veilinghuis in eigen naam handelt. Daaraan doet volgens hen niet af dat de kopers wellicht vermoeden dat het veilinghuis inderdaad voor een ongenoemd gebleven opdrachtgever optreedt. Deze zienswijze overtuigt, in ieder geval voorzover het BTW-kwesties betreft, omdat zij het mogelijk maakt zonder meer vast te stellen wie de belastingplichtige is. Aangaande de civielrechtelijke betrekkingen tussen de betrokkenen kan hierover wellicht anders worden gedacht.

43. Niet van belang is op welke wijze de contracten in individuele gevallen zijn geformuleerd en aan welke soorten overeenkomsten in het Verenigd Koninkrijk meestal de voorkeur wordt gegeven. Duidelijk is in ieder geval dat de onderhavige niet-nakomingsprocedure alleen betrekking heeft op het geval dat het veilinghuis in eigen naam handelt.

44. De Commissie heeft namelijk de gehele procedure alleen op deze situatie gebaseerd en zij is ervan uitgegaan dat de levering door het veilinghuis is verricht. Dit blijkt onder andere uit het feit dat zij in haar met redenen omkleed advies schending van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn stelt en nog steeds betoogt dat op artikel 5, lid 4, van de Zesde richtlijn inbreuk is gemaakt. Beide voorschriften zijn – zoals we hebben gezien – alleen van toepassing wanneer in eigen naam wordt gehandeld.

45. Alleen in punt 15 van de repliek stelt de Commissie dat het voor het onderhavige geval niet van belang is of de handeling van het veilinghuis als een dienst moet worden gekwalificeerd of als een levering in de zin van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn. Aangezien met beide soorten prestaties bij de toepassing van artikel 16 van de Zesde richtlijn rekening moet worden gehouden, meent de Commissie dat haar argumentatie in beide gevallen opgaat.

46. Ofschoon denkbaar is dat diensten van de veilingmeester (bij veiling in naam van een ander) of leveringen in eigen naam, in het kader van artikel 16 van de Zesde richtlijn op dezelfde wijze moeten worden beoordeeld, heeft de Commissie nochtans tot aan de repliek in het geheel geen gewag gemaakt van een met de richtlijn strijdige belasting van de handeling van het veilinghuis als dienstverrichting. Voorzover de Commissie in de aangehaalde passage een dergelijke grief heeft willen formuleren, zou deze niet-ontvankelijk zijn omdat het voorwerp van het geding in deze fase van de procedure niet meer mag worden gewijzigd of uitgebreid.(11)

47. Hierna dient derhalve alleen nog te worden beoordeeld in hoeverre het Verenigd Koninkrijk in strijd heeft gehandeld met het Verdrag doordat het veilingen van tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen waarbij het veilinghuis in eigen naam handelt, niet overeenkomstig de Zesde richtlijn heeft belast.

B – *Ontvankelijkheid*

48. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft de Commissie in dupliek en tijdens de mondelinge behandeling verweten dat zij in repliek haar standpunt heeft gewijzigd ten opzichte van het met redenen omkleed advies en het verzoekschrift.

49. Oorspronkelijk had de Commissie gesteld dat de commissie van de veilingmeester in de heffingsgrondslag voor de BTW bij invoer was betrokken en niet was belast als tegenprestatie voor een levering in het binnenland. In repliek had de Commissie daarentegen toegegeven dat de commissie moest worden gezien als onderdeel van de douanewaarde. Tegelijkertijd had zij gesteld dat de berekeningsmethode van de BTW bij invoer onjuist was, hetgeen als een niet-ontvankelijke nieuwe grief moest worden beschouwd.

50. Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een niet-nakomingsprocedure afgebakend door de precontentieuze procedure, zodat een beroep ten opzichte van de inhoud van het met redenen omkleed advies wel kan worden beperkt maar niet uitgebreid.(12) Het is zonder meer ontoelaatbaar, in repliek nieuwe middelen aan te voeren.

51. In wezen heeft de Commissie tijdens de gehele precontentieuze en contentieuze procedure gesteld dat de commissie van de veilingmeester niet met het normale tarief wordt belast, ofschoon deze handeling een levering in het binnenland is. Het is de keerzijde van dezelfde medaille wanneer de Commissie eist dat het verlaagde belastingtarief bij de invoer van kunstvoorwerpen alleen moet worden toegepast op de veilingprijs zonder de winstmarge.(13)

52. In repliek pareert de Commissie het bezwaar van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat haar rechtsopvatting tot een dubbele belasting van de winstmarge zou leiden, eenmaal in het kader van de heffing van de BTW bij invoer en een tweede maal als tegenprestatie voor een levering in het binnenland. In dit verband verduidelijkt zij slechts datgene wat reeds uit haar eerdere uiteenzetting bleek, namelijk dat zij wenst dat de heffingsgrondslag in twee delen wordt gesplitst en dat per deel een ander belastingpercentage moet worden toegepast. Niet valt in te zien dat deze uiteenzetting in tegenspraak is met de eerdere argumentatie.

53. Bijgevolg moet het bezwaar van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat de Commissie in de loop van de procedure haar rechtsopvatting heeft gewijzigd en nieuwe grieven heeft aangevoerd, worden afgewezen.

C – Ten gronde

54. De reden voor dit geding is allereerst de onduidelijkheid van de werkingssfeer van de bijzondere regeling voor kunstvoorwerpen die tijdelijk worden ingevoerd teneinde te worden geveild. Deze bijzondere regeling moet om te beginnen beknopt worden toegelicht.

1. De bijzondere regeling voor kunstvoorwerpen die worden ingevoerd teneinde te worden geveild

55. De BTW-regeling die in de Zesde richtlijn is neergelegd voor kunstvoorwerpen die voor veiling worden ingevoerd, heeft in drie opzichten een uitzonderingskarakter.

56. In de eerste plaats kunnen de lidstaten voorwerpen die naar het gebied van de Gemeenschap worden overgebracht krachtens artikel 16, lid 1, E, van de Zesde richtlijn vrijstellen van de BTW die in principe krachtens artikel 2, punt 2, juncto artikel 7, bij de invoer verschuldigd zou zijn. De toepassing van de BTW volgt daarbij de douaneregeling voor tijdelijke invoer.

57. De reden voor de vrijstelling van invoerrechten en BTW is dat vóór de veiling nog niet duidelijk is of de kunstvoorwerpen in de Gemeenschap zullen blijven of weer naar derde landen zullen worden uitgevoerd. Bij wederuitvoer behoort de tijdelijke invoer fiscaal neutraal te zijn, om te voorkomen dat veilingen in de Gemeenschap duurder worden en om de Europese veilinglocaties in het kader van de internationale mededinging niet te benadelen.

58. De tweede bijzondere regeling gaat een rol spelen wanneer de kunstvoorwerpen het douane- en belastinggebied van de Gemeenschap na de veiling niet weer verlaten, maar definitief worden ingevoerd. Dan wordt overeenkomstig artikel 12, lid 3, sub a en c, van de Zesde richtlijn een verlaagd belastingtarief toegepast. In de lidstaten waarin – zoals in het Verenigd Koninkrijk – op de peildatum 1 januari 1993 geen verlaagd tarief op de invoer van kunstvoorwerpen van toepassing was, wordt hetzelfde resultaat bereikt door een fictieve verlaging van de maatstaf van

heffing volgens artikel 11, B, lid 6, van de Zesde richtlijn.

59. In de derde plaats verschaft artikel 26 bis van de Zesde richtlijn aan de lidstaten ten slotte de mogelijkheid om in de handel (ook via veiling) in gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten alleen de winstmarge van de wederverkoper respectievelijk het veilinghuis te belasten. Daarmee blijft de waarde van het voorwerp zelf belastingvrij. Ieder voorwerp is namelijk bij de eerste verkrijging door een eindverbruiker al eens belast. Zonder het stelsel van belasting van de winstmarge zou het risico van dubbele belasting bestaan wanneer hetzelfde voorwerp na de aankoop en het gebruik door een eindverbruiker opnieuw in het handelscircuit wordt gebracht en wederom door een belastingplichtige wordt verkocht.⁽¹⁴⁾

60. Partijen zijn het er in wezen over eens dat het stelsel van de belasting van de winstmarge in casu geen moeilijkheden oplevert. Voor de regering van het Verenigd Koninkrijk is dit alleen al niet het geval omdat in haar opvatting geen levering in het binnenland plaatsvindt waarbij de winstmarge zou moeten worden belast. Al is de Commissie in dit opzicht een andere mening toegedaan, ook zij meent dat de toepassing van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn niet problematisch is.

2. Samenvatting van de gewraakte bepalingen

61. In wezen strijden partijen over de vraag of de winstmarge van de veilingmeesters bij de veiling van kunstvoorwerpen, gedurende de periode waarin deze zich nog onder de regeling van de tijdelijke invoer bevinden, als levering in het binnenland tegen het normale tarief moet worden belast. De Commissie legt daarbij de nadruk op de inbreuk op artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn.

62. Daarnaast stelt zij schending van de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, en 12, lid 3, van de Zesde richtlijn. Alvorens verder te onderzoeken of de litigieuze heffingspraktijk in strijd is met artikel 16, lid 1, moet worden nagegaan welke betekenis de andere bepalingen waarop zij zich beroept, voor dit geding hebben.

– Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn

63. Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn leveringen van goederen, welke *in het binnenland* door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht, aan BTW onderworpen. Artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn preciseert wat onder „binnenland” moet worden verstaan, te weten in het bijzonder het gebied van de lidstaten waarin ook het EG-Verdrag wordt toegepast. Volgens de bewoordingen van deze bepalingen zou levering in het binnenland aan de orde kunnen zijn, aangezien de kunstvoorwerpen zich ten tijde van de veiling puur lichamelijk in het communautaire gebied bevinden.

64. Alsdan zou de verrichting van het veilinghuis niet op grond van artikel 14, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn van belasting zijn vrijgesteld. Die vrijstelling geldt namelijk voor diensten *welke betrekking hebben op de invoer van goederen* en waarvan de waarde overeenkomstig het bepaalde in artikel 11, B, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn in de maatstaf van heffing is begrepen, bijvoorbeeld de afwikkeling van invoerformaliteiten. De organisatie van de veiling houdt evenwel geen rechtstreeks verband met de invoer maar met de levering.

65. Of sprake is van een levering in het binnenland kan echter worden betwijfeld, aangezien de goederen zich weliswaar op het communautaire grondgebied bevinden, maar rehtens nog niet (definitief) zijn ingevoerd terwijl zij worden geveild. Dit uiteenlopen van de feitelijke situatie en de situatie krachtens het (douane)recht wordt mogelijk door de bijzondere regeling van de tijdelijke

invoer.

66. Welke gevolgen de toepassing van deze bijzondere douaneregeling heeft op de heffing van BTW, wordt in het bijzondere voorschrift van artikel 16 definitief geregeld. Deze bepaling suggereert enerzijds dat bij gebreke van een definitieve invoer niet kan worden gesproken van een levering in het binnenland. Anderzijds verlangt zij echter dat transacties die plaatsvinden gedurende de tijdelijke invoer, worden gelijkgesteld met binnenlandse transacties. Of sprake is van inbreuk op artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn hangt dus uiteindelijk af van de voorwaarden die voor een dergelijke gelijkstelling in artikel 16 worden gesteld.

– Artikel 5, lid 4, sub c, van de Zesde richtlijn

67. Of op artikel 5, lid 4, sub c, van de Zesde richtlijn inbreuk is gemaakt kan ook niet los van artikel 16 worden vastgesteld. Artikel 5, lid 4, sub c, houdt in dat de overdracht van een goed door een opdrachtgever aan de commissionair en vervolgens de overdracht door deze aan de koper, in beide gevallen als een levering in de zin van de richtlijn moet worden beschouwd.

68. Voorwaarde voor het bestaan van een op grond van artikel 5 belastbare handeling is evenwel dat deze binnen de werkingssfeer valt van de Zesde richtlijn, in de zin van artikel 2, punt 1, daarvan, omdat de levering in het binnenland plaatsvindt. Zoals reeds uiteengezet, hangt dit ervan af welke consequenties voor de BTW volgens artikel 16 voortvloeien uit de toepassing van de tijdelijke invoerprocedure.

– Artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn

69. Artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn stelt het ten minste toe te passen tariefpercentage van de BTW vast en bevat nadere bepalingen over het bedrag en de toepassingsvoorwaarden voor verlaagde belastingtarieven. De Commissie heeft zich op dit voorschrift beroepen omdat het Verenigd Koninkrijk de commissie van het veilinghuis in de onderhavige situatie kennelijk niet aan het normale tarief onderwerpt.

70. Dienaangaande kan al meteen worden vastgesteld dat dit verwijt niet gerechtvaardigd is. Ofschoon juist is dat op de douanewaarde met inbegrip van de commissie van het veilinghuis slechts een *effectief* tarief van 5 % wordt toegepast, wordt dit resultaat bereikt door de fictieve verlaging van de heffingsgrondslag volgens artikel 11, B, lid 6, van de Zesde richtlijn. Op de aldus gecorrigeerde heffingsgrondslag wordt dan echter BTW krachtens het normale tarief geheven en niet krachtens een verlaagd tarief.

71. Men kan zich hoogstens afvragen of het Verenigd Koninkrijk ten aanzien van de handeling van de veilingmeester niet overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de volle waarde van de tegenprestatie als grondslag van de heffing zou moeten toepassen, zonder daarop de correctiemethode volgens artikel 11, B, lid 6, voor de invoer van kunstvoorwerpen toe te passen. Aangezien de Commissie echter geen schending van artikel 11 van de Zesde richtlijn heeft gesteld, behoeft een eventuele inbreuk op deze bepaling niet te worden onderzocht.

3. Inbreuk op artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn

72. Artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten BTW-vrijstelling kunnen verlenen voor handelingen met betrekking tot tijdelijk ingevoerde goederen. Daarbij moet worden gegarandeerd dat, wanneer de goederen naderhand aan deze regeling worden onttrokken en definitief worden ingevoerd, hetzelfde bedrag aan BTW wordt geheven als verschuldigd zou zijn voor handelingen in het binnenland.

73. De Commissie is van mening dat aan deze voorwaarde bij de belastingheffing in het Verenigd Koninkrijk niet is voldaan. Zij onderbouwt deze stelling door een vergelijking te maken, zoals artikel 16, lid 1, vereist. De Commissie vergelijkt de veiling van tijdelijk ingevoerde en pas daarna definitief ingevoerde kunstvoorwerpen met het volgende geval: de kunstvoorwerpen worden terstond definitief ingevoerd en derhalve in het binnenland geveild, terwijl zij zich reeds in het vrije verkeer bevinden.

74. In deze vergelijking wordt om te beginnen de BTW bij invoer tegen het effectieve tarief van 5 % verschuldigd. Vervolgens moet BTW worden voldaan over de levering door het veilinghuis, waarbij volgens artikel 26 bis van de Zesde richtlijn de winstmarge de heffingsgrondslag vormt. De winstmarge moet tegen het normale BTW-tarief van 17,5 % worden belast. De heffingspraktijk in het Verenigd Koninkrijk betreffende aanvankelijk tijdelijk ingevoerde, daarna geveilde en vervolgens definitief ingevoerde kunstvoorwerpen levert niet hetzelfde belastingbedrag op als in het vergelijkingsgeval, daar de winstmarge van de veilingmeester dan slechts tegen een effectief tarief van 5 % wordt belast.

75. Om in beide gevallen tot hetzelfde belastingbedrag te komen moet volgens de Commissie als volgt worden gehandeld: de heffingsgrondslag (de veilingprijs) wordt in twee delen verdeeld: de winstmarge van de veilingmeester, die tegen het normale tarief wordt belast, en de veilingprijs minus de winstmarge, die overeenkomt met de douanewaarde. Alleen op deze fictieve douanewaarde dient het verlaagde tarief van 5 % te worden toegepast.

76. Tegen deze opvatting van de Commissie heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk een reeks bezwaren, waarop ik hierna inga.

– Facultatief karakter van de bijzondere regeling

77. Om te beginnen wijst de regering van het Verenigd Koninkrijk op het facultatieve karakter van het eerste deel van artikel 16, lid 1, dat aan de lidstaten de *mogelijkheid* verschaft om bijzondere maatregelen voor de vrijstelling van de bedoelde handelingen te nemen. Bij de vroegere formulering van artikel 16(15) zou de Britse praktijk zijn opgevat als een toegestane bijzondere maatregel. De geringe wijzigingen in de tekst van artikel 16 bij richtlijn 95/7(16) hebben daarin geen enkele verandering gebracht.

78. Het is juist dat artikel 16 in zoverre niet van dwingende aard is, dat het de lidstaten vrijlaat om bijzondere maatregelen te nemen ten aanzien van goederen die onder de regelingen van de tijdelijke invoer vallen. Uit het gebruik van het begrip „bijzondere maatregelen” blijkt bovendien dat de lidstaten krachtens artikel 16 van de algemene voorschriften van de Zesde richtlijn mogen afwijken.

79. Wanneer een lidstaat echter van deze optie gebruik maakt, moet hij zich houden aan de dwingende voorwaarden die artikel 16 aan de vormgeving van de bijzondere maatregelen stelt, zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd. Op grond hiervan bestaat met name de verplichting de goederen na afloop van de bijzondere regeling in dezelfde mate te belasten als soortgelijke handelingen in het binnenland.

80. Niet valt in te zien in hoeverre de Britse praktijk volgens de oorspronkelijke tekst van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn wel toegestaan zou zijn geweest en volgens de thans geldende tekst niet. Deze vraag behoeft evenwel niet te worden beantwoord, daar het in de onderhavige procedure gaat om de huidige rechtstoestand.

– Bepaling van de heffingsgrondslag en voorkoming van dubbele belasting

81. Voorts wijst de regering van het Verenigd Koninkrijk er met nadruk op dat artikel 16, lid 1, laatste alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten ertoe verplicht maatregelen te nemen ter voorkoming van dubbele belasting, wanneer goederen aan de regeling van tijdelijke invoer worden onttrokken en definitief worden ingevoerd. Aangezien de winstmarge van het veilinghuis overeenkomstig artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn, juncto artikel 29 van het douanewetboek een bestanddeel van de douanewaarde vormt, zou daarover BTW bij invoer moeten worden geheven. Indien de winstmarge als levering in het binnenland opnieuw zou worden belast, zou dit niet verenigbaar zijn met het verbod van dubbele belasting.

82. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft gelijk met haar stelling dat het verbod van dubbele belasting krachtens artikel 16, lid 1, laatste alinea, voor de lidstaten bij de vormgeving van de bijzondere maatregelen bindend is. Het klopt ook dat in ieder geval de door de verkoper te betalen commissie (*seller's commission*) een bestanddeel vormt van de douanewaarde krachtens artikel 29 van het douanewetboek. Bepalend voor de douaneschuld is namelijk overeenkomstig artikel 582, lid 1, van de douane-uitvoeringsverordening de heffingsgrondslag ten tijde van de aanmelding voor het vrije verkeer. Op dat moment staat de transactiewaarde vast, die voor de toepassing van artikel 29 van het douanewetboek in aanmerking moet worden genomen. Deze omvat de door de verkoper te betalen commissie.

83. Het is daarentegen niet duidelijk hoe het door de koper te betalen opgeld (*buyer's premium*) moet worden gekwalificeerd. Het zou een inkoopcommissie kunnen zijn in de zin van artikel 32, lid 1, sub a, i, en lid 4, alsmede van artikel 33, lid 1, sub e, van het douanewetboek, die geen deel uitmaakt van de douanewaarde. Dit zou het geval zijn wanneer het opgeld moet worden gezien als een vergoeding voor de diensten van het veilinghuis ten behoeve van de koper. Een argument daarvoor is met name dat de veilingmeester in de Britse doctrine ook als opdrachtnemer van de koper wordt gezien. De regering van het Verenigd Koninkrijk bestrijdt evenwel dat het opgeld een inkoopcommissie in douanerechtelijke zin vormt.

84. De vraag naar de kwalificatie van het opgeld hoeft echter niet te worden beantwoord wanneer de douanewaarde, in afwijking van artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn, in het onderhavige geval niet ten volle hoeft te worden meegeteld voor de bepaling van de douanewaarde voor de berekening van de BTW. De verwijzing van artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn naar de douanewaarde als heffingsgrondslag voor de invoerwaarde kan namelijk niet los worden gezien van artikel 16, lid 1, van deze richtlijn. Als meer specifieke bepaling met betrekking tot de regeling van de tijdelijke invoer gaat zij vóór wanneer daaruit een afwijkende heffingsgrondslag voor de berekening van de BTW bij invoer volgt.

85. Volgens artikel 16 moeten twee doelen worden bereikt: in de eerste plaats moet de toepassing van de regeling van tijdelijke invoer in fiscaal opzicht neutraal zijn wanneer het kunstvoorwerp later wordt ingevoerd. Dit moet worden verzekerd door gelijkstelling (achteraf) met handelingen in het binnenland. In de tweede plaats moet dubbele belastingheffing worden voorkomen. Kort samengevat zou men ook kunnen zeggen dat de toepassing van de procedure voor de tijdelijke invoer noch tot een gunstiger noch tot een ongunstiger behandeling mag leiden in vergelijking met de rechtstreekse invoer zonder de tussenfase van de tijdelijke regeling.

86. De methode die in het Verenigd Koninkrijk wordt toegepast, verwezenlijkt alleen het tweede, maar niet het eerste doel. Terwijl immers de winstmarge van het veilinghuis in geval van een voorwerp dat zich in het vrije verkeer bevindt, tegen het normale tarief moet worden belast, beloopt het BTW-tarief volgens het Britse model bij de veiling van tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen slechts 5 %. Derhalve leidt de bijzondere regeling zoals die in het Verenigd

Koninkrijk wordt toegepast, alles bij elkaar genomen tot een gunstiger heffing. Anders gezegd: men kan zich belasting besparen wanneer men een kunstvoorwerp om te beginnen tijdelijk invoert en veilt, in plaats van het terstond definitief in te voeren en pas daarna te doen veilen. Dit is juist het effect dat volgens artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn uitgesloten moet zijn.

87. De door de Commissie verdedigde opvatting verzekert dat beide doelstellingen worden verwezenlijkt. Door de splitsing van de heffingsgrondslag in twee delen en de toepassing van verschillende belastingtarieven op die twee delen wordt de gelijkstelling met leveringen in het binnenland na de invoer grotendeels verzekerd, en dubbele belasting uitgesloten.

88. De door de Commissie voorgestane methode is weliswaar niet in overeenstemming met de voorschriften voor de bepaling van de invoerwaarde krachtens artikel 11, B, lid 1, van de Zesde richtlijn. Zo is daarvoor met name nodig dat de douanerechtelijk bepalende, uniforme transactiewaarde voor de heffing van de BTW in twee delen wordt gesplitst. Er is echter geen andere manier denkbaar om anderszins aan alle vereisten van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn te voldoen. Uiteindelijk is deze atypische berekeningsmethode van de BTW de enige mogelijke reactie op de atypische situatie die het gevolg is van de opschorting van de BTW-verplichting gedurende de tijdelijke invoer.

89. Overigens beperkt deze methode de werkingssfeer van de bijzondere regelingen voor kunstvoorwerpen en houdt zij dus rekening met het geschetste uitzonderingskarakter van deze voorschriften. Met name wordt het effectief verlaagde tarief van de belasting bij invoer niet toegepast op de eventuele meerwaarde die door de handeling van de veilingmeester weliswaar vóór de definitieve invoer, maar reeds binnen het gebied van de Gemeenschap, aan het kunstvoorwerp wordt toegevoegd. De toepassing is in wezen beperkt tot de (fictieve) waarde die het goed bij grensovergang had.

– Gevolgen voor de mededinging

90. De regering van het Verenigd Koninkrijk gaat bovendien in tegen het verwijt van de Commissie dat de Britse praktijk de binnenlandse veilinghuizen concurrentievoordelen verschaft. Het staat de andere lidstaten vrij een dienovereenkomstige regeling toe te passen. Wanneer men de belasting van de met tijdelijk ingevoerde en geveilde voorwerpen behaalde omzetten vergelijkt met soortgelijke veilingomzetten in het binnenland, dan is het met die laatste zelfs beter gesteld. Daar hoeft alleen BTW te worden betaald over de winstmarge, terwijl over de waarde van het voorwerp doorgaans geen belasting hoeft te worden betaald. Bij ingevoerde kunstwerken moet daarentegen ook de waarde zelf worden belast, zij het tegen een (effectief) verlaagd tarief.

91. Het is juist dat krachtens artikel 16 van de Zesde richtlijn alle lidstaten bijzondere regelingen kunnen invoeren. Daarbij gelden echter voor alle lidstaten dezelfde voorwaarden, met name het beginsel van de fiscale neutraliteit van de vrijstelling voor tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen. Geeft een lidstaat veilingomzetten met dergelijke kunstvoorwerpen een voorkeursbehandeling die strijdig is met artikel 16, dan is dit een onwettig concurrentievoordeel voor veilinghuizen die in die lidstaat zijn gevestigd. Dit voordeel kunnen andere lidstaten niet geven zonder eveneens inbreuk te maken op het gemeenschapsrecht.

92. Het feit dat krachtens artikel 26 bis, C, in het Verenigd Koninkrijk bij veilingen van kunstvoorwerpen in het binnenland alleen BTW over de winstmarge wordt geheven, rechtvaardigt de Britse heffingspraktijk bij de veiling van tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen niet. Het doel van artikel 16, lid 1, is niet, dezelfde belasting voor kunstvoorwerpen die uit derde landen worden ingevoerd te garanderen als voor zich in het binnenland bevindende kunstvoorwerpen. De regering van het Verenigd Koninkrijk vergelijkt hier appels met peren.

93. Het doel van artikel 16 is in wezen dat bij de toepassing van de procedure van de tijdelijke invoer geen andere belasting wordt geheven dan wanneer het voorwerp terstond, derhalve zonder de tussenfase van het tijdelijke stelsel, wordt ingevoerd. Dit doel wordt door de methode van de Commissie grotendeels bereikt.

94. Nochtans kunnen bij de belastingheffing in deze twee gevallen kleine verschillen optreden. Wanneer een veilinghuis namelijk een kunstvoorwerp al voordat het wordt geveild definitief invoert en niet pas in aansluiting daaraan, dan kan voor de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de BTW bij invoer niet worden uitgegaan van de transactiewaarde (verminderd met de winstmarge van de veilingmeester). Deze waarde is immers pas na de toewijzing bekend. In plaats daarvan moet bij de vaststelling van de douanewaarde worden gehandeld overeenkomstig de in artikel 31 van het douanewetboek voorziene definitieve methode. Daarmee is niet gegarandeerd dat in elk van deze beide gevallen precies dezelfde heffingsgrondslag wordt gehanteerd. Deze eventuele verschillen in de belastingheffing kunnen echter niet worden voorkomen.

– Onvoorspelbaarheid van de verschuldigde BTW

95. Tijdens de mondelinge behandeling heeft de vertegenwoordiger van het Verenigd Koninkrijk er ten slotte nog op gewezen dat de koper volgens de berekeningsmethode van de Commissie bij het uitbrengen van zijn bod niet kan voorzien welke belasting hij moet betalen.

96. Inderdaad wordt het bedrag van de door de verkoper te betalen commissie dikwijls vertrouwelijk behandeld. Bij sommige veilinghuizen lijkt het er met name van af te hangen hoe hoog het bedrag van alle transacties van de aanbieder is. De koper weet derhalve niet precies hoe groot het aandeel van de commissie in de veilingprijs is en welk bedrag bijgevolg onder het hogere normale belastingtarief valt.

97. Ditzelfde probleem bestaat evenwel in het algemeen bij de toepassing van de winstmargeheffing. Zelfs wanneer geen BTW op de invoer is verschuldigd, weet de koper zonder kennis van de hoogte van de verkoopcommissie niet hoeveel BTW zal moeten worden betaald. Dit bezwaar kan dus niet afdoen aan de door de Commissie voorgestane belastingheffing over de winstmarge tegen het normale tarief.

98. De Commissie heeft derhalve aangetoond dat de heffingspraktijk van het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de veiling in eigen naam van tijdelijk ingevoerde kunstvoorwerpen inbreuk maakt op artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn. Aangezien deze bepaling verlangt dat de winstmarge van het veilinghuis als een levering in het binnenland wordt behandeld, is tevens sprake van inbreuk op de artikelen 2, lid 1, en 5, lid 4, sub c, van de Zesde richtlijn.

99. Op artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn is daarentegen geen inbreuk gemaakt, omdat in het Verenigd Koninkrijk op de litigieuze handelingen – althans formeel – geen verlaagd belastingtarief wordt toegepast, maar de verlaging wordt bereikt door een correctie van de heffingsgrondslag krachtens artikel 11, B, lid 6 van de Zesde richtlijn. De afwijzing van dit deel van het beroep is evenwel slechts van ondergeschikte betekenis, omdat de toepassing van het verkeerde belastingtarief, respectievelijk de onjuiste bepaling van de heffingsgrondslag, per slot van rekening een gevolg is van de incorrecte toepassing van artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn.

VI – Kosten

100. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien het Verenigd Koninkrijk grotendeels in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de

Commissie in de kosten worden verwezen.

VII – Conclusie

101. Mitsdien geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

1. Door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op de commissie die veilingmeesters bij de veiling in eigen naam van onder de regeling voor tijdelijke invoer ingevoerde kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen ontvangen, is het Verenigd Koninkrijk de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, 5, lid 4, sub c, en 16, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

2. Het beroep wordt voor het overige verworpen.

3. Het Verenigd Koninkrijk wordt verwezen in de kosten.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Volgens een verslag van de Commissie uit 1999 wordt aldaar bijna 50 % van de communautaire omzet gerealiseerd. Wanneer alleen rekening wordt gehouden met de omzetten van de veilingen van kunstvoorwerpen, beloopt het Britse aandeel zelfs circa 60 % (zie het Verslag van de Commissie van 28 april 1999 aan de Raad inzake het onderzoek naar het effect van de relevante bepalingen van richtlijn 94/5/EG van de Raad op het concurrentievermogen van de communautaire kunstmarkt ten opzichte van de kunstmarkten van derde landen, COM/99/185 def., blz. 6 e.v.).

3 – PB L 145, blz. 1.

4 – Artikel 28 quater werd toegevoegd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

5 – Toegevoegd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten (PB L 60, blz. 16).

6 – Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1).

7 – Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 253, blz. 2), in de versie van verordening (EG) nr. 993/2001 van de Commissie van 4 mei 2001 (PB L 141, blz. 1, hierna: „douane-uitvoeringsverordening”).

8 – Zie te dezen de uiteenzetting in: HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (mei 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Zie Chitty of Contract, deel II, (Beale e.a. Uitgevers), 99e druk, Londen 2004, 317014; Beatson, Anson's Law of Contract, 28e druk, Oxford 2002, blz. 672.

10 – In deze context is dit begrip ietwat misleidend. Van een verkoop voor uitvoer naar de Gemeenschap is doorgaans sprake wanneer een voorwerp in een derde land wordt verkocht om van daaruit naar de Gemeenschap te worden uitgevoerd. Het Verenigd Koninkrijk hanteert dit begrip ook in het onderhavige geval, omdat het voorwerp ten tijde van de verkoop nog niet definitief is ingevoerd. Evenwel bevindt het zich ook niet meer in een derde land, waaruit het nog zou kunnen worden uitgevoerd.

11 – Arresten van 20 maart 1997, Commissie/Duitsland (C-96/95, Jurispr. blz. I-1653, punt 23); 10 mei 2001, Commissie/Nederland (C-152/98, Jurispr. blz. I-3463, punt 23), en 24 juni 2004, Commissie/Nederland (C-350/02, Jurispr. blz. 6213, punt 20).

12 – Zie de arresten genoemd in voetnoot 11.

13 – De opvatting van de Commissie aangaande de vraag in hoeverre de winstmarge van de veilingmeester in de douanewaarde moet worden betrokken, is echter niet geheel duidelijk. Zie bijvoorbeeld punt 41 van het verzoekschrift: „That is true notwithstanding the general rules of customs valuation laid down in Articles 29 and 144 of the Customs Code and the general rule laid down in Article 11 (B)(1) of the Sixth Directive. Article 16(1) of the Sixth Directive imposes the overriding requirement that the tax due on importation must correspond to the amount of tax which would have been due had the sale at auction been taxed within Community territory.”

14 – Zie de uiteenzetting van de Commissie in haar ontwerp voor richtlijn 94/5, COM/88/846 def., blz. 3. Over deze problematiek heeft het Hof zich reeds uitgesproken in het arrest van 10 juli 1985, Commissie/Nederland (16/84, Jurispr. blz. 2355, punten 14 e.v.).

15 – In zijn oorspronkelijke versie luidde artikel 16, lid 1: „Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen ten einde geen belasting over de toegevoegde waarde te heffen op de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bij de aangifte tot verbruik geheven bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde overeenkomt met het belastingbedrag dat zou moeten zijn geheven indien elk van deze handelingen bij invoer of in het binnenland was belast.”

16 – Aangehaald in voetnoot 4.