

|

61988J0093

ARREST VAN HET HOF VAN 13 JULI 1989. - WISSELINK & CO BV EN ABEMIJ BV EN HART NIBBRIG EN GREEVE BV EN ANDEREN TEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HOGE RAAD - NEDERLAND. - EERSTE, TWEEDE EN ZESDE RICHTLIJN INZAKE OMZETBELASTING - BIJZONDERE VERBRUIKSBELASTING VAN PERSONENAUTO'S. - GEVOEGDE ZAKEN 93/88 EN 94/88.

Jurisprudentie 1989 bladzijde 02671

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Verbod om andere nationale belastingen te heffen die karakter van omzetbelasting bezitten - Doel - Begrip "omzetbelasting" - Draagwijdte - Bijzondere belasting op het verbruik als Nederlandse Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's - Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 33)

Samenvatting

Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, dat de Lid-Staten vrij laat om bepaalde indirecte belastingen te handhaven of in te voeren, mits deze "niet het karakter van omzetbelasting bezitten", heeft ten doel te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat, die het goederen - en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de belasting over de toegevoegde waarde . De bijzondere draagwijdte die het begrip "omzetbelasting" in het kader van artikel 33 heeft, moet worden bepaald met inachtneming van dit doel .

Een bijzondere belasting op het verbruik als de Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's, die in Nederland naast de bij de gemeenschapsrichtlijnen voorziene BTW wordt geheven ter

zake van de levering of de invoer van personenauto's of motorrijwielen, bezit niet het karakter van omzetbelasting in de zin van genoemd artikel, zulks gelet op de volgende eigenschappen :

- weliswaar is deze belasting een verbruiksbelasting waarvan de maatstaf van heffing evenredig is aan de prijs van de personenauto's, doch zij is geen algemene belasting, daar zij slechts drukt op twee specifieke categorieën producten;

- zij is geen belasting op het goederen - en dienstenverkeer en zij treft handelstransacties niet op een zelfde wijze als de BTW, daar zij slecht één keer, op het tijdstip van de levering door de fabrikant of van de invoer, wordt geheven en vervolgens integraal wordt doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaatsvindt;

- de betaalde belasting is niet aftrekbaar, doch vormt een integrerend onderdeel van de kostprijs van het voertuig; gebruikte auto's die niet worden ingevoerd, zijn niet meer aan deze belasting onderworpen;

- de maatstaf van heffing is de catalogusprijs exclusief BTW van het voertuig; wanneer BTW verschuldigd is, wordt deze berekend over de door de leverancier werkelijk verkregen prijs, inclusief de bijzondere belasting;

- bovendien brengt de bijzondere belasting de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel niet in gevaar, omdat zij wordt geheven naast de BTW, en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan .

Partijen

In de gevoegde zaken 93 en 94/88,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177, eerste en derde alinea, EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Wisselink en Co . BV, te Amsterdam,

en

Staatssecretaris van Financiën,

alsook tussen

Fiscale eenheid Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV en anderen, te Sassenheim,

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG; PB 1967, nr . 71, blz . 1301), van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/228/EEG; PB 1967, nr . 71, blz . 1303) en van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (77/388/EEG; PB 1977, L 145, blz . 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt : O . Due, president, T . Koopmans en R . Joliet, kamerpresidenten, Sir Gordon Slynn, G . F . Mancini, C . N . Kakouris, F . A . Schockweiler, G . C . Rodríguez Iglesias en M . Diez de Velasco, rechters,

advocaat-generaal : J . Mischo

griffier : D . Louterman, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door :

- Wisselink en Abemij, verzoeksters in de hoofdgedingen, vertegenwoordigd door D . G . van Vliet, advocaat te Amsterdam,

- de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door E . F . Jacobs van het Ministerie van Buitenlandse Zaken,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J . A . Gensmantel van het Treasury Solicitor' s Department,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H . Étienne, juridisch hoofdadviseur, en B . J . Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 12 april 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 april 1989,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij twee arresten van 9 maart 1988, ingekomen ten Hove op 17 maart daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227; PB 1967, nr . 71, blz . 1301), van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/228; PB 1967, no . 71, blz . 1303) en van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (77/388; PB 1977, L 145, blz . 1) (hierna : Eerste, Tweede en Zesde richtlijn).

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van twee geschillen tussen Wisselink en Co . BV (zaak 93/88) en Fiscale eenheid Abemij BV en anderen (zaak 94/88) enerzijds, en de Staatssecretaris van Financiën anderzijds, over de toepassing van een bijzondere belasting die door de Staat der Nederlanden wordt geheven ter zake van de levering en de invoer van personenauto' s .

3 Blijkens het dossier golden vóór de invoering op 1 januari 1969 van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW) voor de omzetbelasting, die in Nederland volgens het cumulatieve cascadestelsel werd geheven, verschillende tarieven . Het hoogste tarief bedroeg 25% en werd toegepast op de levering en de invoer van personenauto' s (Wet op de omzetbelasting 1954). Dit stelsel is vervangen door een regeling die naast de bij de gemeenschapsrichtlijnen voorziene BTW een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s (hierna ook : BVB) kent, die ter zake van de levering of de invoer van die auto' s wordt geheven . Deze belasting is geregeld in artikel 50 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (hierna : Wet OB) en in artikel 25 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 .

4 Daar verzoeksters in de hoofdgedingen aanvoerden dat de BVB onverenigbaar was met het gemeenschapsrecht, heeft de nationale rechter in elke zaak besloten, twee prejudiciële vragen te stellen :

De eerste, in beide zaken identieke vraag luidt als volgt :

"Vormt hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, een beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s zoals (in het prejudiciële verzoek) omschreven?"

In zaak 93/88 luidt de tweede vraag als volgt :

"Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een belastingplichtige een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s, die ... te zijnen laste is gekomen, ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn op de door hem verschuldigde belasting in aftrek mag brengen, ook indien de nationale wetgeving in een zodanige aftrek niet voorziet?"

In zaak 94/88 luidt de tweede vraag als volgt :

"Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto' s zoals belanghebbende die volgens de Nederlandse wetgeving is verschuldigd geworden wegens de invoer van personenauto' s in het tijdvak waarop het geding betrekking heeft, in het geheel niet mag worden geheven, dan wel naar een andere maatstaf moet worden geheven?"

5 Voor een nadere uiteenzetting van de relevante rechtsvoorschriften en van de voorgeschiedenis van de hoofdgedingen, alsmede van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

De eerste vraag

6 Met de eerste vraag wil de nationale rechter vernemen of hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, een beletsel vormt voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto' s zoals de BVB .

7 Dienaangaande zij om te beginnen opgemerkt dat de Eerste en de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting de Lid-Staten de verplichting hebben opgelegd, een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in te voeren .

8 Aldus werd het de Lid-Staten verboden, omzetbelastingen volgens het cumulatieve cascadestelsel geheel of gedeeltelijk te handhaven en geheel of gedeeltelijk opnieuw in te voeren . Indien het de Lid-Staten geoorloofd zou zijn naast de BTW nog andere vormen van

omzetbelasting in te voeren, zouden de aan het gemeenschappelijke stelsel van de omzetbelasting ten grondslag liggende doelstellingen in gevaar komen .

9 Verzoeksters in de hoofdgedingen hebben betoogd dat de BVB een verkapte vorm is van de oude Nederlandse omzetbelasting die volgens het cumulatieve cascadestelsel werd geheven, en derhalve in strijd is met het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde . Tot staving van deze stelling beriepen zij zich op de plaats van deze belasting in het Nederlandse belastingstelsel en op de parlementaire geschiedenis van artikel 50 Wet OB .

10 De redenen voor de invoering van een nationale belasting in het nationale recht en de omstandigheden waaronder zij is ingevoerd, kunnen evenwel geen invloed hebben op het karakter dat die belasting voor het gemeenschapsrecht heeft . Immers, de verenigbaarheid van een nationale belasting met het gemeenschapsrecht is niet afhankelijk van haar benaming, noch van de nationale wetgevingsprocedure via welke zij in het nationale recht is ingevoerd, doch van haar objectieve kenmerken .

11 De onderhavige bijzondere belasting wordt niet op een zelfde wijze geheven als de oude volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven belasting : zij wordt slechts een keer geheven, en wel in het stadium van de levering of de invoer . Men kan derhalve niet stellen dat met de BVB het oude stelsel van volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven belastingen gedeeltelijk wordt gehandhaafd .

12 Een nationale belasting kan evenwel, zelfs indien zij niet volgens dit oude stelsel wordt geheven, in strijd met het gemeenschapsrecht blijken te zijn, indien zij de volledige werking belemmert van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat is ingevoerd bij de Eerste en de Tweede richtlijn van 11 april 1967 en met name bij de Zesde richtlijn van 17 mei 1977 is aangevuld . Bij de Zesde richtlijn, die in de plaats is gekomen van de Tweede richtlijn, zijn de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk BTW-stelsel nader uitgewerkt en versterkt .

13 In zijn huidige stand kent het gemeenschapsrecht evenwel geen specifieke bepaling waarbij de bevoegdheid van de Lid-Staten om andere belastingen in te voeren dan omzetbelastingen, wordt uitgesloten of beperkt . Deze bevoegdheid wordt uitdrukkelijk bevestigd in artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat luidt : "Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten ."

14 Gelijk het Hof heeft overwogen in zijn arrest van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr . 1986, blz . 2219) blijkt uit deze bepaling, dat het gemeenschapsrecht het bestaan van met de BTW concurrerende belastingregelingen toestaat . Bijgevolg mogen de Lid-Staten ook belastingen invoeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, wanneer, zoals in de hoofdgedingen, door de heffing van de betrokken belasting voor één en dezelfde operatie een cumulatie optreedt met de BTW .

15 Voor het antwoord op de eerste vraag is dus met name van belang of de onderhavige bijzondere belasting, als omschreven in het verwijzingsarrest, als een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd .

16 Volgens het arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr . 1985, blz . 3759) heeft het begrip "omzetbelasting" in het kader van artikel 33 van de Zesde richtlijn een bijzondere draagwijdte . Het Hof heeft verklaard, dat voor de beslechting van het aan de orde gestelde probleem de draagwijdte van artikel 33 van de Zesde richtlijn moest worden bepaald met inachtneming van de functie van deze bepaling in het kader van het geharmoniseerde stelsel van

omzetbelasting, dat de vorm heeft van een belasting over de toegevoegde waarde .

17 Uit dit arrest volgt ook, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten vrij laat om bepaalde indirecte belastingen te handhaven of in te voeren, mits deze "niet het karakter van omzetbelasting bezitten", ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen - en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW .

18 Zoals het Hof met name in de arresten van 27 november 1985 en van 3 maart 1988 (zaken 295/84, Rousseau Wilmot, hiervoor genoemd, en 252/86, Bergandi, Jurispr . 1988, blz . 1343) heeft verklaard, berust het gemeenschappelijke BTW-stelsel ingevolge artikel 2 van de Eerste richtlijn op het beginsel dat van goederen en diensten tot de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie - en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden . Bij elke transactie is de BTW evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast . In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW .

19 Derhalve dient te worden bepaald of de heffing van BVB de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel in het huidige stadium van de fiscale harmonisatie in gevaar brengt, voor zover zij personenauto' s op een zelfde wijze belast als de BTW .

20 Weliswaar is de BVB een verbruiksbelasting waarvan de maatstaf van heffing evenredig is aan de prijs van de personenauto' s, doch zij is geen algemene belasting, daar zij slechts drukt op twee specifieke categorieën producten, te weten personenauto' s en motorrijwielen . Ook is zij geen belasting op het goederen - en dienstenverkeer en treft zij handelstransacties niet op een zelfde wijze als de BTW, daar zij slecht één keer, op het tijdstip van de levering door de fabrikant of de invoer, wordt geheven en vervolgens integraal wordt doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaatsvindt . De betaalde BVB is niet aftrekbaar, doch vormt een integrerend onderdeel van de kostprijs van het voertuig; gebruikte auto' s die niet worden ingevoerd, zijn niet meer aan de BVB onderworpen . Bovendien brengt de BVB de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel niet in gevaar, omdat zij wordt geheven naast de BTW, en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan . Ten slotte is de maatstaf van heffing van de BVB de catalogusprijs exclusief BTW van het voertuig; wanneer BTW verschuldigd is, wordt deze berekend over de door de leverancier werkelijk verkregen prijs, inclusief BVB .

21 Uit het voorgaande blijkt, dat een belasting van het type als bedoeld door de nationale rechter niet de karakteristieken vertoont van een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn .

22 De in de onderhavige geschillen aan de orde gestelde vraagstukken verschillen overigens aanmerkelijk van de problemen die aanleiding hebben gegeven tot de arresten van het Hof van 10 april 1984 (zaak 324/82, Commissie/Koninkrijk België, Jurispr . 1984, blz . 1861) en van 4 februari 1988 (zaak 391/85, Commissie / Koninkrijk België, Jurispr . 1988, blz . 579). In het arrest van 10 april 1984 stelde het Hof vast, dat de Zesde richtlijn zich ertegen verzette, dat de catalogusprijs van personenauto' s als maatstaf van heffing voor de BTW werd gehandhaafd . In het arrest van 4 februari 1988 overwoog het Hof, dat het tegen de verplichting om het eerstgenoemde arrest uit te voeren, indruiste om een inschrijvingstaks op nieuwe auto' s en nieuwe auto' s voor dubbel gebruik vast te stellen, waarvan de maatstaf van heffing de catalogusprijs was, en waarvan vrijstelling werd verleend tot het bedrag dat had gediend als maatstaf van heffing voor de BTW bij de levering of de invoer van het voertuig, omdat een dergelijke regeling in feite slechts mogelijk was wanneer de catalogusprijs als maatstaf van heffing

voor de belasting op nieuwe personenauto's en nieuwe auto's voor dubbel gebruik werd gehandhaafd . De BVB daarentegen is een zelfstandige belasting, onafhankelijk van de BTW en maakt altijd deel uit van de maatstaf van heffing voor de BTW .

23 Ten slotte betogen verzoeksters in de hoofdgedingen nog, onder verwijzing naar het in artikel 33 gemaakte voorbehoud "onverminderd andere communautaire bepalingen", dat de heffing van de BVB in strijd is met artikel 95 EEG-Verdrag .

24 Blijkens de door de verwijzende rechter beschreven feiten heeft deze belasting, die onder dezelfde voorwaarden op ingevoerde auto's en op auto's van nationale oorsprong wordt geheven, geen discriminerende of beschermende werking . Mitsdien is een dergelijke belasting niet onverenigbaar met artikel 95 EEG-Verdrag .

25 Derhalve dient op de eerste door de Hoge Raad in beide zaken gestelde vraag te worden geantwoord, dat hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, geen beletsel vormt voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting zoals de BVB .

De tweede vraag

26 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft in beide zaken de tweede vraag niet meer te worden beantwoord .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

27 De kosten door de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, door de regering van het Verenigd Koninkrijk en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen . Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arresten van 3 maart 1988 gestelde vragen, verklaart voor recht :

Hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn inzake omzetbelasting is bepaald, vormt geen beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's zoals de BVB .