

Zaak C-98/05

De Danske Bilimportører

tegen

Skatteministeriet

(verzoek van het Østre Landsret om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 11, A, leden 2, sub a, en 3, sub c – Maatstaf van heffing – Belasting op registratie van nieuwe motorvoertuigen”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 16 maart 2006

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 1 juni 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11, A, leden 2, sub a, en 3, sub c)

In het kader van een koopovereenkomst waarin is bepaald dat de dealer het voertuig overeenkomstig het door de koper beoogde gebruik ervan levert met een registratie en voor een prijs die de door hem vóór de levering betaalde belasting op de registratie van nieuwe motorvoertuigen omvat, valt deze belasting, waarvan het belastbare feit niet die levering, maar de eerste registratie van het voertuig op het nationale grondgebied is, niet onder het begrip belastingen, rechten en heffingen in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Deze belasting komt overeen met een door de belastingplichtige van de koper van het voertuig als vergoeding van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten ontvangen bedrag in de zin van lid 3, sub c, van deze bepaling, dat van die maatstaf moet worden uitgesloten.

(cf. punten 14, 16, 30 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 juni 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 11, A, leden 2, sub a, en 3, sub c – Maatstaf van heffing – Belasting op registratie van nieuwe motorvoertuigen”

In zaak C-98/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door

het Østre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 11 februari 2005, ingekomen bij het Hof op 24 februari 2005, in de procedure

De Danske Bilimportører

tegen

Skatteministeriet,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (rapporteur), M. Ilešić en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: H. von Holstein,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 februari 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- De Danske Bilimportører, vertegenwoordigd door K. Dyekjær, advocat,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde, bijgestaan door K. Hagel-Sørensen, advocat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en D. J. M. de Grave als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door N. B. Rasmussen en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 maart 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11, A, leden 2, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen De Danske Bilimportører (hierna: „DBI”), de Deense beroepsvereniging van importeurs van motorvoertuigen, en Skatteministeriet (Deens ministerie van Financiën) met betrekking tot de vraag hoe de belasting op de registratie van nieuwe motorvoertuigen (hierna: „registratiebelasting”) moet worden behandeld voor de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”).

Toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 11 van de Zesde richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk VIII („Maatstaf van heffing”) van de richtlijn, bepaalt:

„A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

2. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger. Uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld mogen door de lidstaten als bijkomende kosten worden beschouwd.

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen.”

De nationale regeling

4 De registratiebelasting is ingevoerd bij de wet inzake de registratieplicht voor motorvoertuigen (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), in de versie van codificatiebesluit nr. 977 van 2 december 2002 (hierna: „wet inzake de registratiebelasting”).

5 Volgens § 1 van deze wet wordt de registratiebelasting geheven op „motorvoertuigen die krachtens de wegenverkeerswet moeten worden geregistreerd”. Zij wordt verschuldigd zodra het motorvoertuig ter registratie wordt aangemeld. Betaling van deze belasting is een voorwaarde om het voertuig in Denemarken op de openbare weg te mogen gebruiken.

6 Volgens § 8, lid 1, van de wet inzake de registratiebelasting is de belastbare waarde van een nieuw motorvoertuig „de normale prijs ervan, inclusief belasting over de toegevoegde waarde, maar zonder de in deze wet bedoelde belasting”. Ook bij gebruikte motorvoertuigen, waaronder die welke bij een verhuizing worden ingevoerd als persoonlijke goederen, en bij voertuigen die, bijvoorbeeld na een verkeersongeval, zijn hersteld, wordt de BTW opgenomen in de grondslag van de registratiebelasting.

7 Volgens § 14 van de wet inzake de registratiebelasting kan eenieder die zich bedrijfsmatig bezighoudt met de verkoop van voertuigen waarover deze belasting moet worden betaald, zich bij de douane- en belastingautoriteiten laten registreren. Anders dan het geval is bij de wettelijke regeling voor bepaalde andere accijnsproducten, is deze registratie voor dealers van motorvoertuigen een mogelijkheid en geen verplichting. Een geregistreerd dealer krijgt bij de afrekening krediet, zodat hij niet verplicht is de belasting contant te betalen wanneer het voertuig ter registratie wordt aangemeld.

Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

8 DBI kocht in januari 1999 een nieuw motorvoertuig voor gebruik door haar directeur.

9 Volgens de verwijzende rechter zorgde de dealer ervoor dat het voertuig vóór de levering op naam van de koper werd geregistreerd en van nummerborden werd voorzien, zoals in Denemarken gebruikelijk is wanneer een motorvoertuig bij een erkende dealer wordt gekocht.

10 De factuur voor de aankoop van het voertuig vermeldt een totale prijs van 498 596 DKK. Deze prijs bestaat uit het door de dealer aan de koper in rekening gebrachte bedrag exclusief BTW en registratiebelasting, de BTW tegen het normale tarief van 25 % van de prijs van het voertuig en de registratiebelasting, met bepaalde aanpassingen en verminderingen, over de som van de eerste twee bedragen.

11 Van mening dat de in het vorige punt uiteengezette berekeningswijze in strijd is met artikel 11, A, van de Zesde richtlijn, en dat de BTW moet worden berekend over de totale prijs van het voertuig, met inbegrip van de registratiebelasting, stelde DBI beroep in bij het Østre Landsret.

12 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de totale prijs van het voertuig een verschil te zien geeft van 14 899 DKK, naargelang de BTW berekend wordt volgens de door de Deense fiscus gehanteerde methode of volgens de methode die wordt verdedigd door DBI. Dit verschil is te verklaren door de progressiviteit van de registratiebelasting.

13 Van oordeel dat het arrest van het Hof van 17 juni 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Jurispr. blz. I-6065), geen relevante antwoorden bevat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, heeft het Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 11, A, lid 2, sub a, juncto artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde [richtlijn] aldus worden uitgelegd, dat een registratiebelasting voor motorvoertuigen (personenauto's) moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de BTW in het geval van een koopovereenkomst inzake de levering van een voor personenvervoer bestemd nieuw motorvoertuig, wanneer het voertuig overeenkomstig de koopovereenkomst en het beoogde gebruik ervan door de dealer aan de koper wordt geleverd na te zijn geregistreerd en voor een totale prijs die zowel de aan de dealer betaalde prijs als de [registratie]belasting omvat?

2) Kan een lidstaat zijn belastingstelsel aldus inrichten, dat de registratiebelasting wordt

beschouwd als een door de dealer in naam van de uiteindelijke koper gedane uitgave, zodat die koper degene is die rechtstreeks belastingplichtig is?

3) Is het voor het antwoord op de eerste en de tweede vraag van belang, dat een personenauto kan worden gekocht en geleverd zonder dat daarover registratiebelasting is betaald, wat het geval zal zijn indien de koper niet voornemens is de auto te gaan gebruiken voor normaal vervoer van personen of goederen over terrein waar de wegenverkeerswet van toepassing is?

4) Is het van belang dat gebruikte motorvoertuigen op vrij grote schaal – bijvoorbeeld als verhuisgoed – worden geïmporteerd of binnengebracht door de eindverbruiker, die dan zonder tussenkomst van een dealer zelf de registratiebelasting betaalt?

5) Is het van belang of de registratiebelasting naar aanleiding van eerder intredende feiten en op een eerder tijdstip verschuldigd wordt – eventueel bij wijze van voorschot – dan de BTW?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

14 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een registratiebelasting als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen als een heffing in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dan wel krachtens lid 3, sub c, van deze bepaling van die maatstaf moet worden uitgesloten, wanneer de dealer het voertuig overeenkomstig de koopovereenkomst en het door de koper beoogde gebruik ervan, na het te hebben geregistreerd, levert voor een prijs die deze belasting omvat.

15 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen in het binnenland alles wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper. Artikel 11, A, leden 2 en 3, somt een aantal elementen op die wel respectievelijk niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen (arrest van 27 maart 1990, *Boots Company*, C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punt 15).

16 Volgens artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn moeten in de maatstaf van heffing worden opgenomen belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de BTW zelf.

17 Zoals de advocaat-generaal in de punten 16 en 17 van haar conclusie heeft opgemerkt, moeten dergelijke elementen, om in de grondslag van de BTW te kunnen worden opgenomen hoewel zij geen toegevoegde waarde vertegenwoordigen en niet de economische tegenprestatie voor de levering van het goed vormen, rechtstreeks verband houden met deze levering (zie in die zin arresten van 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Jurispr. blz. 6365, punten 11 en 12; 2 juni 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 12, en 3 juli 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Jurispr. blz. I-5163, punten 17 en 18).

18 Zoals de Deense en de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben beklemtoond, is het belastbare feit van de registratiebelasting in casu echter niet de levering van het voertuig, maar de eerste registratie ervan op Deens grondgebied (zie arrest *De Danske Bilimportører*, reeds aangehaald, punt 34, en arrest van 16 juni 2005, *Commissie/Denemarken*, C-138/04, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 12).

19 Deze analyse wordt bevestigd door het feit – waarover de derde vraag van de verwijzende rechter handelt – dat met betrekking tot een nieuw motorvoertuig dat wordt gekocht met een ander doel dan het gebruik op terreinen waar de Deense wegenverkeerswet van toepassing is (bijvoorbeeld in het geval van een oldtimer, een voertuig dat uitsluitend zal worden gebruikt op privé-terrein of een voertuig dat zal worden overgebracht buiten het nationale grondgebied), geen

registratiebelasting wordt geheven, hoewel er sprake is van een levering in het binnenland.

20 Zij wordt ook gestaafd door het in de vierde vraag van de verwijzende rechter vermelde feit dat de registratiebelasting verschuldigd is in een aantal gevallen waarin geen sprake is van levering op het Deense grondgebied, bijvoorbeeld wanneer een voertuig door zijn eigenaar naar Denemarken wordt overgebracht bij een verhuizing en in die lidstaat op de openbare weg zal worden gebruikt, of wanneer een voertuig na een ongeval is hersteld en opnieuw voor dat gebruik wordt bestemd.

21 Anders dan DBI betoogt, kan het verband tussen de heffing van die belasting en de registratie van het voertuig in die omstandigheden niet worden geacht enkel te beantwoorden aan de wens van de nationale autoriteiten om een doeltreffende controle te verzekeren op de inning van een belasting die in werkelijkheid verband houdt met de levering. Het weerspiegelt integendeel de ware aard en het belastbare feit van die belasting, die een belasting is die rechtstreeks verband houdt met de registratie en die opeisbaar wordt wanneer het voertuig wordt aangemeld ter registratie met het oog op het gebruik op de openbare weg in Denemarken.

22 Wanneer een erkend dealer zich er contractueel toe verbindt een voertuig te leveren nadat hij het heeft laten registreren, hetgeen volgens de verwijzende rechter gebruikelijk is wanneer een voertuig bij een dergelijke dealer wordt gekocht, wordt de BTW, zoals DBI betoogt, inderdaad slechts verschuldigd nadat de registratiebelasting verschuldigd is geworden, en is deze belasting begrepen in het bedrag dat bij de levering van het voertuig aan de koper wordt gefactureerd.

23 Deze omstandigheid kan echter – om daarmee een antwoord te geven op de vijfde vraag van de verwijzende rechter – niet verhelen dat er tussen de feiten naar aanleiding waarvan de registratiebelasting en de BTW verschuldigd worden, een conceptueel verschil bestaat waardoor de eerste losstaat van de tweede.

24 Dit geldt ook voor het eveneens door DBI aangevoerde argument dat de nationale regeling inzake prijsaanduidingen de dealers verplicht in hun reclame de totale prijs van het voertuig te vermelden, inclusief de registratiebelasting.

25 Wanneer de registratiebelasting, zoals in het hoofdgeding, door de dealer is betaald op grond van een contractuele verplichting om de koper een voertuig te leveren dat op zijn naam is geregistreerd, dan moet de facturatie van deze belasting aan de koper derhalve worden aangemerkt als een terugbetaling van door de dealer in naam en voor rekening van die koper gemaakte kosten en niet als tegenprestatie voor het geleverde goed. Een dergelijke belasting kan dan ook slechts worden beschouwd als een element in de boekhouding van de dealer dat voorkomt als een doorlopende post in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn.

26 Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet dienaangaande worden beklemtoond dat de geregistreerde dealer die, in het kader van een koopovereenkomst zoals in het hoofdgeding, de registratiebelasting betaalt alvorens hij het voertuig levert, dit niet doet in zijn eigen belang, maar in dat van de koper die in het bezit wenst te komen van een nieuw voertuig dat op zijn naam is geregistreerd en dat in Denemarken legaal op de openbare weg kan rijden.

27 Zoals DBI beklemtoont, is de geregistreerde dealer in een dergelijk geval stellig jegens de bevoegde belastingautoriteiten verantwoordelijk voor de betaling van de registratiebelasting. Deze belasting wordt evenwel verschuldigd door de koper van het voertuig, zoals blijkt uit het feit dat de dealer het bedrag van de door hem betaalde belasting vervolgens doorberekent aan die koper.

28 In antwoord op de tweede vraag moet ook worden gepreciseerd dat, onder voorbehoud van

bepaalde in casu niet relevante uitzonderingen, de belasting op motorvoertuigen niet is geharmoniseerd en van lidstaat tot lidstaat sterk verschilt. Op dit gebied oefenen de lidstaten dus vrij hun fiscale bevoegdheid uit, mits zij daarbij het gemeenschapsrecht in acht nemen (arresten van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 40, en 15 september 2005, Commissie/Denemarken, C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punt 74).

29 Gelet op het bepaalde in artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, moet dus worden vastgesteld dat een lidstaat een belasting op nieuwe motorvoertuigen kan invoeren waarvan het belastbare feit de eerste registratie op het grondgebied van deze staat is en die wordt verschuldigd door de koper van het voertuig, en die, wanneer zij door de dealer wordt betaald op grond van een contractuele verplichting om het voertuig te leveren met een registratie op naam van de koper, overeenkomt met een bedrag dat deze dealer in naam en voor rekening van de koper voorschiet.

30 Derhalve moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat in het kader van een koopovereenkomst waarin is bepaald dat de dealer het voertuig overeenkomstig het door de koper beoogde gebruik ervan levert met een registratie en voor een prijs die de door hem vóór de levering betaalde registratiebelasting omvat, deze belasting, waarvan het belastbare feit niet die levering, maar de eerste registratie van het voertuig op het nationale grondgebied is, niet valt onder het begrip belastingen, rechten en heffingen in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Deze belasting komt overeen met een door de belastingplichtige van de koper van het voertuig als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten ontvangen bedrag in de zin van lid 3, sub c, van deze bepaling.

Kosten

31 Ten aanzien van de 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

In het kader van een koopovereenkomst waarin is bepaald dat de dealer het voertuig overeenkomstig het door de koper beoogde gebruik ervan levert met een registratie en voor een prijs die de door hem vóór de levering betaalde belasting op de registratie van nieuwe motorvoertuigen omvat, valt deze belasting, waarvan het belastbare feit niet die levering, maar de eerste registratie van het voertuig op het nationale grondgebied is, niet onder het begrip belastingen, rechten en heffingen in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag. Deze belasting komt overeen met een door de belastingplichtige van de koper van het voertuig als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten ontvangen bedrag in de zin van lid 3, sub c, van deze bepaling.

ondertekeningen

* Procestaal: Deens.