

## **Cassatieberoep van de Staatssecretaris inzake “de 12% regeling”:**

BPM: afschrijvingsbasis gebruikte auto

13 mei 2011, 1:00 uur

Den Haag - De staatssecretaris heeft zijn cassatieberoepschrift gemotiveerd. Hij laat weten waarom hij het oneens is met de uitspraak van de rechtbank dat art. 10 BPM in strijd is met art. 110 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

X bv houdt zich als groothandelaar bezig met de in- en verkoop van gebruikte personenauto's. De auto's worden in Duitsland gekocht en vervolgens verkocht aan in Nederland gevestigde afnemers. In juni 2010 deed X aangifte van de verschuldigde BPM n.a.v. een door haar geregistreerde gebruikte auto in het register van opgegeven voertuigen.

In geschil is de toepassing van art. 10, lid 2 BPM en art. 8 Uitv reg BPM. In het bijzonder gaat het daarbij om de wijze waarop ter berekening van de belastingvermindering (art. 10, lid 1 BPM) voor een gebruikte auto, de afschrijvingsbasis moet worden vastgesteld. Volgens X bv is de regeling van art. 10 in strijd met art. 110 VWEU (voorheen art. 90 Verdrag EG). X bv is van oordeel dat de consumentenprijs als afschrijvingsbasis moet worden gebruikt.

De rechtbank oordeelt dat de regeling voor vermindering BPM bij invoer van gebruikte auto's van art. 10 BPM inderdaad in strijd is met art. 110 VWEU en daarom buiten toepassing moet blijven. De op 1 januari 2010 ingevoerde wettelijke regeling leidt er toe dat terzake van de invoer van een gebruikte auto meer BPM wordt geheven dan de belasting die rust op een vergelijkbare auto die al in Nederland is geregistreerd.

Wegens strijd met genoemde bepaling moet de in het tweede lid van art. 10 opgenomen procentuele vermindering daarom niet worden berekend door de inkoopwaarde in gebruikte staat af te zetten tegen de inkoopwaarde in nieuwstaat, maar tegen verkoopwaarde in nieuwstaat (consumentenprijs).

De staatssecretaris heeft cassatieberoepschrift gemotiveerd. Hij stelt onder meer dat de rechtbank ten onrechte als vertrekpunt voor de afschrijving neemt de aankoopprijs van de eerste kentekenhouder. De afschrijving moet niet worden gerelateerd aan de consumentenprijs maar aan de verkoopprijs door de eerste kentekenhouder aan een handelaar van de nieuwe auto, direct na aankoop van die auto.

Het oordeel van de rechtbank strookt verder niet met het beginsel van de fiscale neutraliteit. De staatssecretaris concludeert dat de in art. 10, lid 2 BPM gekozen methodiek niet in strijd met het bepaalde in art. 110 VWEU zodat art. 10 BPM onverkort kan worden toegepast.

Lopende procedure Hoge Raad nr. 2011/00785 n.a.v. uitspraak Rechtbank Arnhem van 11 januari 2011 nr. 2010/03323, BPM art. 10, Uitv reg BPM art. 8 en VWEU art. 110.

Den Haag,

Kenmerk: DGB 2011-1298

Motivering van het beroepschrift in cassatie (rolnummer 11/00785) tegen de uitspraak van de Rechtbank te Arnhem van 11 januari 2011, nr. 10/03323, op een beroepschrift van X. B.V. h/o Y. BV te Z. betreffende de op aangifte voldane belasting van personenauto's en motorrijwielen.

AAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Naar aanleiding van uw brief van 2 maart 2011 heb ik de eer het volgende op te merken.

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van het bepaalde in artikel 10, eerste en tweede lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: de Wet) juncto artikel 8 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: de Uitvoeringsregeling) in samenhang met artikel 110 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU), doordat de rechtbank heeft geoordeeld dat de in artikel 10, tweede lid, van de Wet opgenomen procentuele vermindering moet worden berekend door de inkoopwaarde in gebruikte staat af te zetten tegen de consumentenprijs in nieuwstaat, zulks in verband met het hiernavolgende ten onrechte.

In cassatie kan van de door de rechtbank vastgestelde feiten worden uitgegaan. In het bijzonder valt daarbij te wijzen op het feit dat belanghebbende op aangifte een bedrag van € 45.481 aan belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: de belasting of BPM) heeft voldaan ter zake van de registratie van een gebruikte auto. Tegen de door haar op aangifte voldane BPM heeft zij bezwaar gemaakt en zich op het standpunt gesteld dat het verschuldigde bedrag aan BPM € 39.952 zou moeten zijn.

Tussen partijen is niet in geschil dat de met toepassing van artikel 10b van de Wet berekende BPM 'nieuw' € 89.178 bedraagt. Evenmin is in geschil de netto catalogusprijs van € 167.803, de consumentenprijs van € 288.865, de inkoopwaarde in nieuwstaat van € 253.761, alsmede de inkoopwaarde van de gebruikte auto ad € 129.514.

Het geschil betreft de beantwoording van de vraag of ter berekening van de belastingvermindering als bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de Wet voor een gebruikte auto de consumentenprijs dan wel de inkoopwaarde in nieuwstaat als afschrijvingsbasis moet worden gebruikt. De te berekenen vermindering verloopt procentueel gelijk met de afschrijving op de waarde van de auto. De Wet gaat in artikel 10, tweede lid, van de inkoopwaarde uit, hetwelk in casu zou resulteren in een verschuldigd bedrag aan BPM van € 45.481. Belanghebbende is echter van mening dat deze wettelijke bepaling in strijd komt met artikel 110 VWEU en dientengevolge de consumentenprijs als afschrijvingsbasis zou moeten dienen, hetwelk zou resulteren in een verschuldigd bedrag aan BPM van € 39.952.

De Rechtbank Arnhem heeft in de onderhavige uitspraak de zienswijze van belanghebbende onderschreven, mijns inziens op basis van de hiernavolgende argumentatie ten onrechte. Het is dit zuiver rechtstheoretische geschil dat nu onderwerp uitmaakt van deze (sprong)cassatieprocedure.

De rechtbank onderschrijft blijkens r.o. 4.14. niet de door de wetgever uit de gewezen jurisprudentie getrokken conclusie dat voor het bepalen van de restant BPM op de referentieauto de afschrijvingsbasis moet worden gesteld op de inkoopwaarde in ongebruikte staat.

Gezien het principiële karakter van deze procedure en het belang van de beantwoording van de voorliggende vraag voor de uitvoeringspraktijk zou ik een voortvarende aanpak door uw Raad van deze zaak ten zeerste op prijs stellen.

Achtergrond van de onderhavige problematiek is de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat ingevolge artikel 110 VWEU (voorheen artikel 90 EG) een ingevoerde gebruikte auto niet mag worden onderworpen aan een hogere belasting dan de belasting die nog rust op de waarde van een gelijksoortige, reeds op het nationale grondgebied geregistreerde auto.

Essentieel is in dit kader dus te achterhalen wat nu de belasting is die nog rust op de waarde van het Nederlandse referentievoertuig (hierna ook: residuele BPM).

Daarbij kan op grond van de arresten van uw Raad van 10 juli 2009, nrs. 43873 en 07/11237, LJN BJ2012 en BJ1971, worden aangenomen dat die residuele BPM gelijk zal zijn aan een aan de door de handelaar betaalde inkoopsom evenredig gedeelte van de oorspronkelijke BPM. Uw Raad heeft daarbij nadrukkelijk overwogen dat de op die auto rustende BPM niet wordt verhoogd door de eventuele marge die de handelaar bij de verkoop van die auto realiseert. Bij de bepaling van de waarde van de gebruikte auto dient in dit verband derhalve te worden gekeken naar de door de 'eerste koper van het referentievoertuig te realiseren prijs bij verkoop aan een handelaar'. Zie in dit verband ook de door uw Raad gebezigde terminologie in het arrest van 5 maart 2010, nr. 09/02339, BNB 2010/154:

"Een ingevoerde gebruikte auto zoals de auto in het onderhavige geding moet derhalve worden vergeleken met een gelijksoortige auto die door een eerste koper op de Nederlandse markt is ingekocht. De op die auto rustende BPM is een afgeleide van de inkoopsum."

Nu de vermindering van de BPM bij de registratie van gebruikte auto's zich laat bepalen door de mate van afschrijving op die auto door de eerste koper c.q. kentekenhouder is essentieel om vanuit de startpositie (de nieuwe auto) te kunnen bepalen hoe de oorspronkelijke BPM zich verhoudt tot de waarde van de nieuwe auto voor die eerste koper. Ik kan de rechtbank volgen dat een en ander bezien dient te worden vanuit de positie van de kentekenhouder van het (referentie)voertuig.

De inkoopwaarde van een zojuist verkochte nieuwe auto is de prijs die de eerste koper zou kunnen realiseren bij verkoop van de ongebruikte auto aan een handelaar. Nu van algemene bekendheid is dat (ook) op nieuwe auto's een aanzienlijke handelsmarge zit, dient de waarde van de nieuwe auto voor de eerste kentekenhouder direct na aankoop dan ook niet te worden gesteld op de aankoopprijs, maar op een bedrag waar de handelsmarge al vanaf is gehaald. Daarbij speelt ook een rol dat de autodealer zo'n auto in nieuwstaat tegen inkoopwaarde kan kopen. De rechtbank neemt ten onrechte in r.o. 4.15 als vertrekpunt voor de afschrijving de aankoopprijs van de eerste kentekenhouder. Daargelaten dat de aankoopprijs zelden of nooit overeenstemt met de

zogenoemde consumentenprijs, relateert de rechtbank de afschrijving ten onrechte aan de consumentenprijs, waar zij de afschrijving had dienen te relateren aan de verkoopprijs door de eerste kentekenhouder aan een handelaar van de nieuwe auto direct na aankoop van die auto.

Het vorenvermelde kan ook als volgt worden uitgelegd. Op het ondeelbare moment direct na de aankoop is de waarde van de auto voor de consument (en de handelaar) de koopprijs minus de dealer marge. De auto heeft de showroom dan nog niet verlaten. Het zou de BPM-druk op importauto's voor de parallelimporteur systematisch fors verlagen vergeleken met de BPM-druk op auto's die in ongebruikte staat in de BPM-heffing worden betrokken, als deze dealer marge zou worden aangemerkt als waardedaling door gebruik. Naar mijn mening strookt eliminatie van deze handelsmarge uit de nieuwprijs met de visie van uw Raad dat op de handelsmarge van een gebruikte auto geen BPM drukt. Dit staat los van de maatstaf van heffing van de BPM, die (deels) aansluit bij de catalogusprijs van auto's.

In de uitspraak van de rechtbank ligt besloten dat de dealer marge is aan te merken c.q. deel uit maakt van de waardevermindering door gebruik. Het uitsluiten van de dealer marge als 'waardeverminderingfactor door gebruik' komt tot uiting in de door de wetgever doorgevoerde wetswijziging, zoals valt te lezen in de r.o. 4.7., 4.8. en 4.9. van de uitspraak van de rechtbank.

Door de dealer marge is een nieuwe auto exclusief belastingen rekenkundig en economisch van meet af aan (km-stand = 0 km) 10-15% minder waard dan de consumentenprijs exclusief belastingen. De dealer marge vormt daarbij het verschil tussen de inkoopwaarde en de consumentenprijs van de specifieke auto voordat deze in gebruik wordt genomen.

Uit de vaste jurisprudentie van uw Raad kan worden afgeleid dat van de aanwezigheid van een handelsmarge geen BPM verhogend effect mag uitgaan. Indien nu die handelsmarge niet uit de nieuwprijs van de auto wordt gefilterd dan is het indirecte gevolg dat met een nog sterkere afschrijvingslijn rekening dient te worden gehouden. Op gebruikte auto's komt daarmee een verhoudingsgewijs lagere BPM te rusten, louter veroorzaakt door de aanwezigheid van de handelsmarge in de nieuwprijs. Voor een zuivere afschrijvingslijn dient de handelsmarge zowel bij de nieuwe auto bij eerste ingebruikneming, als bij de registratie van een gebruikte auto niet mee te tellen. Bij het bepalen van de waarde van de gebruikte auto wordt dusdoende aangesloten bij de verkoopprijs van die gebruikte auto door de eerste koper aan de handelaar (d.i. de inkoopprijs van de handelaar), zoals door uw Raad onder meer is beslist in de genoemde arresten van 10 juli 2009. Bij het bepalen van de waarde van de nieuwe auto voor de eerste kentekenhouder dient te worden aangesloten bij de door hem te realiseren verkoopprijs van die nieuwe auto aan een handelaar (d.i. de inkoopprijs van de handelaar). Die 'nieuwwaarde' wordt het best benaderd door de handelsmarge van de nieuwprijs af te trekken.

Het percentage dat de BPM uitmaakt van de nieuwwaarde (= nieuwprijs verminderd met de handelsmarge) kan evenredig gelden voor het percentage dat de BPM vormt van de verkoopprijs van de gebruikte auto door de eerste koper aan de handelaar (= inkoopprijs handelaar). Dit laatste is in lijn met de door uw Raad in de aangehaalde arresten gebezigde terminologie:

"Wanneer de handelaar een dergelijke inkoop doet, zal de nog op de desbetreffende auto rustende BPM gelijk zijn aan een aan de door de handelaar betaalde inkoop som evenredig gedeelte van de

oorspronkelijke BPM. Deze op die auto rustende BPM wordt niet hoger door de eventuele marge die de handelaar bij verkoop van die auto realiseert."

Zodra een consument in Nederland een nieuwe auto aanschaft is de waarde van de ongebruikte auto voor de BPM, zonder dat de auto ook maar heeft gereden en direct na het aanschafmoment, de handelsinkoopprijs, omdat zoals gezegd een dealer zo'n auto in nieuwstaat tegen inkoopwaarde kan kopen. Het waardeverschil in nieuwstaat is geen voor de BPM relevante afschrijving, maar het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs, dat is de dealershandelsmarge. Naar mijn mening drukt op die dealershandelsmarge geen BPM conform de arresten van uw Raad. Een logische redenering is dat de afschrijving wordt bepaald door de inkoopwaarde gebruikt af te leiden van de inkoopwaarde nieuw, zodat op de handelsmarge geen BPM drukt.

Dit sluit naar mijn mening ook aan met het Unierecht. In het arrest *Tulliasinamies & Siilin* (Hof van Justitie 19 september 2002, C-101/00) wordt de volgende opmerking gemaakt:

"58. Bij het onderzoek van de verenigbaarheid van een dergelijk belastingstelsel met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag moet worden nagegaan of het bedrag van de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen niet hoger ligt dan de belasting die nog rust op de waarde van een vergelijkbaar, reeds op het nationale grondgebied geregistreerd voertuig. Een en ander betekent dat in die twee gevallen de op basis van de waarde van een nieuw voertuig vastgestelde belastbare waarde, op dezelfde wijze moet worden beoordeeld aangezien het gaat om de twee termen van de vergelijking, zonder dat rekening mag worden gehouden met de verschillende handelsstadia."

Ook hieruit blijkt dat voor een goede vergelijking uitgegaan moet worden van een prijs in een vergelijkbaar handelsstadium.

Het antwoord op de voorliggende vraag is in het meergenoemde arrest van 10 juli 2009, nr. 07/11237, niet aan de orde geweest, aangezien uit r.o. 3.5. blijkt dat:

"Voor het Hof was tussen partijen niet in geschil dat voor de waarde van de onderhavige auto's kan worden aangesloten bij de Autotelex koerslijsten en dat, indien moet worden uitgegaan van de inkoopprijs, de terug te geven BPM € 13.177 bedraagt."

Uw Raad heeft zich dus niet expliciet uitgelaten over de noemer uit de afschrijvingsbreuk (percentage BPM afgezet tegen nieuwwaarde), nu deze kennelijk in die zaak niet in geschil was.

Hieraan doet niet af dat om praktische redenen van uitvoerbaarheid in artikel 8, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling BPM een vaste berekeningswijze is geformuleerd die is gekoppeld aan de catalogusprijs plus de belasting. Zie de toelichting bij de wijziging van enkele fiscale uitvoeringsregelingen van 10 maart 2010, nr. DV 2010/76, Stcrt. 2010, 4089 (V-N 2010/16.25). Deze koppeling aan een adviesprijslijst is doelmatig. Het geeft houvast voor het BPM-bedrag dat dus gedurende de geldigheidsduur van de prijslijst vaststaat. Volgens artikel 8 is deze formule niet dwingend voorgeschreven en mag de inkoopwaarde van de nieuwe auto ook op een andere manier worden vastgesteld.

Volledigheidshalve maak ik nog een opmerking over de door de rechtbank aan het slot van r.o. 4.14, geplaatste kanttekening dat de rechtbank in het genoemde arrest van het Hof van Justitie van 22 februari 2001, C-93/98 (*Gomes Valente*), punten 39-41, leest dat dit Hof uitgaat van een vergelijking

tussen de marktwaarde van gebruikte voertuigen en de prijs van dergelijke voertuigen in nieuwstaat. De aangehaalde punten luiden als volgt:

"39. Volgens de Portugese regering kon de prijs van een voertuig als dat van Gomes Valente in 1991 in nieuwstaat worden geschat op 10 478 000 PTE en bedroeg de gemiddelde waarde van een dergelijk voertuig op de Portugese markt voor gebruikte voertuigen in 1996, het jaar waarin Gomes Valente het voertuig in Portugal invoerde, 4 600 000 PTE.

40. Deze cijfers laten een waardevermindering van het voertuig zien van 56 %, terwijl volgens de tabel die door de geldende wetgeving is vastgesteld, de verlaging van de verschuldigde belasting slechts 41 % bedroeg ten opzichte van de motorrijtuigenbelasting, berekend over de prijs van het nieuwe voertuig.

41. Evenwel moet in een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, de verlaging van de belasting recht evenredig zijn aan de waardevermindering van het voertuig, opdat de belasting op ingevoerde gebruikte voertuigen niet hoger is dan de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare gebruikte voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd."

Naar mijn mening kan uit deze overwegingen een marktwaarde gebruikt in de inkoop sfeer en een marktwaarde nieuw in de inkoop sfeer worden bedoeld, echter ook evengoed een marktwaarde gebruikt in de verkoop sfeer en een marktwaarde nieuw in de verkoop sfeer. De lezing door de rechtbank vermag ik mitsdien niet in te zien.

Tevens strookt het oordeel van de rechtbank niet met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Op een binnenlandse auto drukt dan meer BPM dan op een geïmporteerde gelijksoortige auto, omdat de geïmporteerde auto een hogere afschrijving zou hebben dan een binnenlandse auto. Het bepalen van de afschrijving van een gebruikte auto aan de hand van enerzijds de consumentenprijs in nieuwstaat en anderzijds de inkoopwaarde van een handelaar in gebruikte staat acht ik in strijd met het unierechtelijke neutraliteitsbeginsel, omdat zij leidt tot een systematisch hogere BPM-druk op binnenlandse auto's dan op importauto's.

Meer in het algemeen kan nog worden gesteld dat een afschrijvingsberekening gebaseerd op een breuk met in de teller een inkoopvariabele (inkoopwaarde auto gebruikt) en in de noemer een verkoopvariabele (consumentenprijs auto nieuw) in strijd is met de algemene rekenkundige afschrijvingsregels. De gedachte aan een "appels met peren"-vergelijking dringt zich hier op. In methoden van afschrijving dient voor de kentekenhouder vanuit zijn verkoopwaarde nieuw te worden geredeneerd naar de verkoopwaarde van de gebruikte auto. Een vergelijking die in lijn is met de inkoopwaarde nieuw voor de handelaar ten opzichte van de inkoopwaarde gebruikt voor die handelaar (vgl. meergenoemde arresten van 10 juli 2009).

Geconcludeerd kan worden dat al direct bij aanschaf en vóór ingebruikneming van de auto een waardeverschil bestaat tussen de aankoopprijs en de op dat moment te realiseren verkoopwaarde (te stellen op de handelsmarge). Dit waardeverschil heeft niets te maken met een waardevermindering of afschrijving op de auto en verlaagt niet het bedrag aan BPM dat op de nieuwe auto drukt. Voor de berekening van de residuele BPM voor een gebruikte auto is vervolgens van belang hoeveel van dat aanvankelijke belastingbedrag nog drukt op een vergelijkbare auto die in

ongebruikte staat in Nederland is geregistreerd (de referentieauto). De ingevolge artikel 10 van de Wet toe te passen vermindering van het belastingbedrag voor een gebruikte auto moet naar evenredigheid worden berekend aan de hand van de inkoopwaarde van de gebruikte auto. Het percentage van de waardevermindering van de auto is dus ook van toepassing op het belastingbedrag. Dit percentage kan alleen worden vastgesteld aan de hand van de inkoopwaarde in gebruikte staat door de inkoopwaarde in gebruikte staat uit te drukken in een percentage van de inkoopwaarde in nieuwstaat. Het waardeverschil tussen de consumentenprijs en de inkoopwaarde van een ongebruikte auto, en daarmee de dealermarge, wordt op deze wijze ook voor gebruikte auto's uitgeschakeld voor de BPM-heffing. Daarmee wordt voor een gebruikte auto niet meer, maar ook niet minder BPM geheven dan er nog drukt op een vergelijkbare al in Nederland geregistreerde referentieauto.

Mitsdien is naar mijn mening de in artikel 10, tweede lid, van de Wet gekozen methodiek niet in strijd is met het bepaalde in artikel 110 VWEU, zodat artikel 10 van de Wet onverkort kan worden toegepast.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van de Rechtbank Arnhem niet in stand zal kunnen blijven.

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,

namens deze,

DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,

loco

drs. T.W.M. Poolen