

LJN: BP0702, Rechtbank Arnhem , AWB 10/3323

Datum uitspraak: 11-01-2011
Datum publicatie: 13-01-2011
Rechtsgebied: Belasting
Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie: BPM. Regeling voor vermindering BPM bij invoer van gebruikte auto's van artikel 10 Wet BPM is in strijd met artikel 110 VWEU en moet daarom buiten toepassing 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 artikel 110 VWEU moet de in artikel 10, tweede lid, van de wet opgenomen procentuele vermindering daarom niet worden berekend door de inkoopwaarde in gebruikte staat af te zetten tegen de inkoopwaarde in nieuwstaat, maar door de inkoopwaarde in gebruikte staat af te zetten tegen verkoopwaarde in nieuwstaat (consumentenprijs).

Uitspraak

RECHTBANK ARNHEM
Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

registratienummer: AWB 10/3323

uitspraak ingevolge artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)
van 11 januari 2011

inzake

[X] B.V. h/o [Y] BV, gevestigd te [Z], eiseres,

tegen

de inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Doetinchem, verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Eiseres heeft op 11 juni 2010 aangifte gedaan van door haar ter zake van de registratie van een gebruikte auto van het merk Bentley in het krachtens de Wegenverkeerswet 1994 aangehouden register van opgegeven voertuigen verschuldigde belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna de belasting of BPM genoemd). De door haar berekende verschuldigde belasting ad €45.481 heeft zij op aangifte voldaan.

1.2. Omdat enkele accessoires volgens verweerder ten onrechte niet tot de maatstaf van heffing waren gerekend, heeft verweerder op 15 juni 2010 een naheffingsaanslag van € 741 opgelegd.

1.3. Tegen het bedrag van de door haar op aangifte voldane belasting en tegen de naheffingsaanslag heeft eiseres bij brief van 16 juni 2010 bezwaar gemaakt, welk bezwaarschrift op 17 juni 2010 door verweerder is ontvangen.

1.3. Bij uitspraak van 2 september 2010 heeft verweerder het bezwaar tegen de op aangifte voldane belasting ongegrond verklaard. In hetzelfde geschrift heeft verweerder het bezwaar tegen de naheffingsaanslag gegrond verklaard.

1.4. Bij brief en faxbericht van 7 september 2010, ontvangen door de rechtbank op 7 september 2010, heeft eiseres beroep ingesteld tegen de uitspraak op bezwaar met betrekking tot de op aangifte voldane belasting.

1.5. Bij brief van 15 juli 2010, ingekomen bij de rechtbank op 16 juli 2010, heeft eiseres een verzoek ingediend tot het treffen van een voorlopige voorziening als bedoeld in artikel 8.81 van de Awb (kenmerk rechtbank AWB 10/2622). De rechtbank heeft dit verzoek op 7 september 2010 afgewezen.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 september 2010. Namens eiseres zijn verschenen mr. [gemachtigde] als gemachtigde en [A]. Namens verweerder zijn verschenen mw. mr. [gemachtigde], mw. [B] en

[C].

2. Feiten

Eiseres houdt zich als groothandelaar bezig met de in- en verkoop van gebruikte personenauto's (hierna: de auto's). De auto's worden in Duitsland gekocht en vervolgens verkocht aan in Nederland gevestigde afnemers. Op 11 juni 2010 heeft eiseres aangifte gedaan van door haar, ter zake van de registratie van een gebruikte auto van het merk Bentley in het krachtens de Wegenverkeerswet 1994 aangehouden register van opgegeven voertuigen, verschuldigde BPM. De volgens haar berekening verschuldigde belasting ad € 45.481 heeft zij op aangifte voldaan.

3. Geschil

Het geschil betreft de toepassing van artikel 10, tweede lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: de wet) en artikel 8 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: de uitvoeringsregeling). Het geschil betreft in het bijzonder de wijze waarop ter berekening van de belastingvermindering als bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de wet voor een gebruikte auto, de afschrijvingsbasis moet worden vastgesteld. Eiseres is primair van mening dat de regeling van artikel 10 van de wet in strijd is met artikel 110 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Subsidiair voert zij aan dat artikel 8 van de uitvoeringsregeling buiten de grenzen treedt van de delegatiebepaling van artikel 10 van de wet. Meer subsidiair stelt zij dat artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsregeling onverbindend is wegens strijd met artikel 110 VWEU. Eiseres stelt zich voor alle gevallen op het standpunt dat de consumentenprijs als afschrijvingsbasis moet worden gebruikt.

Cijfermatig kan het geschil tussen partijen als volgt worden weergegeven:

Alle bedragen luiden in euro's Standpunt verweerder Standpunt eiseres

Berekening belasting nieuwe auto (BPM nieuw):

- | | | |
|---|---------|---------|
| 1. Catalogusprijs (inclusief accessoires) | 167.803 | 167.803 |
| 2. Verschuldigde BPM nieuw (*) | 89.178 | 89.178 |
| 3. OB over catalogusprijs | 31.884 | 31.884 |
| 4. Consumentenprijs | 288.865 | 288.865 |

Berekening belasting gebruikte auto (BPM gebruikt):

- | | | |
|--|----------|----------|
| 5. Consumentenprijs | 288.865 | 288.865 |
| 6. Af: marge verkoop (consumentenprijs x 0,12 + € 500) | -35.104 | -0 |
| 7. Afschrijvingsbasis (of inkoopwaarde nieuw) | 253.761 | 288.865 |
| 8. Inkoopwaarde gebruikt (inclusief OB en BPM) | -129.514 | -129.514 |
| 9. Verschil = afschrijving | 124.247 | 159.351 |
| 10. Afschrijving in % inkoopwaarde nieuw | 48,96 | 55,2 |

- | | | |
|---|--------|--------|
| 11. Verschuldigde BPM nieuw | 89.178 | 89.178 |
| 12. Vermindering BPM wegens afschrijving (48,96 of 55,2%) | 43.679 | 49.226 |
| 13. Verschuldigde BPM gebruikt | 45.481 | 39.952 |

(*) De BPM nieuw is met toepassing van artikel 10b Wet berekend op basis van de catalogusprijs en het tarief zoals die van toepassing waren op de datum waarop de auto voor het eerst in gebruik is genomen, te weten 31 juli 2008 (42,3% over netto catalogus prijs, vermindering brandstof benzinemotor € 1.442, vermeerdering energielabel G € 1.600, vermeerdering CO2 uitstoot € 18.040).

Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Artikel 10 van de wet luidt, voor zover van belang, met ingang van 1 januari 2010 als volgt:

“1. Met betrekking tot gebruikte personenauto's of gebruikte motorrijwielen of gebruikte bestelauto's wordt het bij de personenauto, het motorrijwiel of de bestelauto behorende bedrag aan belasting, bedoeld in artikel 9, eerste en tweede lid, na toepassing van artikel 9a, artikel 9b en artikel 9c, derde lid, berekend met inachtneming van een vermindering.

2. De vermindering, bedoeld in het eerste lid, is de afschrijving, uitgedrukt in procenten van de inkoopwaarde in Nederland op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen.

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de inkoopwaarde in Nederland en de op deze waarde gebaseerde afschrijving kunnen worden vastgesteld.

(...)

6. In afwijking van het tweede lid wordt de vermindering vastgesteld aan de hand van een bij ministeriële regeling vast te stellen tabel, indien daarop een beroep wordt gedaan in het aangiftebiljet.

7. Bij de aangifte wordt een opgave gedaan van de gegevens die van belang zijn voor de vaststelling van de afschrijving, bedoeld in het tweede lid, dan wel voor de toepassing van de tabel, bedoeld in het zesde lid.

8. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel. Daarbij kan de vermindering, bedoeld in het tweede lid, worden verhoogd voor motorrijtuigen als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdelen a, b, en g.”

4.2. Artikel 8 van de uitvoeringsregeling luidt, voor zover van belang, met ingang van 18 maart 2010 als volgt: “1. De inkoopwaarde in Nederland, bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet, kan worden vastgesteld door de som van de catalogusprijs, bedoeld in artikel 9, vierde lid, van de wet, en de belasting op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen te verminderen met € 500 en vervolgens te vermenigvuldigen met 0,88.

(...)

6. Bij toepassing van de artikelen 10, zesde lid en 10a, eerste lid, van de wet, is de afschrijving, bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet, een percentage van het belastingbedrag bedoeld in artikel 9, eerste en tweede lid, van de wet, na toepassing van artikel 9a, artikel 9b en artikel 9c, tweede lid, van de wet, welk percentage is aangegeven in de navolgende tabel. Het vierde lid blijft in dat geval buiten toepassing.

(... tabel met afschrijvingspercentages afhankelijk van leeftijd van het voertuig)

7. Bij toepassing van artikel 10, zesde lid, van de wet, is de vermindering ten hoogste het belastingbedrag, bedoeld in artikel 9, eerste en tweede lid, van de wet, na toepassing van artikel 9a, artikel 9b en artikel 9c, tweede lid, van de wet.

8. In afwijking van het tweede lid en het derde lid wordt de afschrijving vastgesteld aan de hand van de in het zesde lid opgenomen tabel, indien daarop een beroep wordt gedaan in het aangiftebiljet.”

4.3. Tot 1 februari 2007 was in artikel 10 van de wet een regeling voor heffing ten aanzien van gebruikte auto's opgenomen die er in bestond dat de op grond van de artikelen 9 tot en met 9c van de wet berekende belasting werd verminderd met een van de ouderdom van de auto afhankelijk percentage.

4.4. Naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad is die regeling met ingang van genoemde datum gewijzigd. In het tweede lid van artikel 10 werd vanaf 1 februari 2007 voorgescreven dat de op grond van de artikelen 9 tot en met 9c van de wet berekende belasting wordt verminderd met de afschrijving, uitgedrukt in procenten van de som van de catalogusprijs en de belasting op het tijdstip waarop de auto voor het eerst in gebruik werd genomen (afschrijvingsbasis). Die afschrijvingsbasis bestond dus vanaf 1 februari 2007 uit de catalogusprijs (verkoopadviesadprijs inclusief omzetbelasting in de zin van artikel 9, vierde lid, van de wet), verhoogd met de BPM zelf, tezamen ook wel aangeduid als de consumentenprijs. Bij invoer van een gebruikte auto werd deze afschrijvingsbasis/consumentenprijs vergeleken met de verkoopprijs van de zogenoemde referentieauto: een vergelijkbare al in Nederland geregistreerde en gebruikte auto die door een handelaar in Nederland aan een particulier werd verkocht. Om die verkoopwaarde te bepalen wordt veelal uitgegaan van zogenoemde koerslijsten. Zowel in de afschrijvingsbasis als in de verkoopprijs van de referentieauto was derhalve de winstmarge van de handelaar begrepen; evenals de OB en BPM. Om het in de wet bedoelde afschrijvingspercentage te bepalen werd de verkoopwaarde van de referentieauto gedeeld door de afschrijvingsbasis en vermenigvuldigd met 100.

4.5. In zijn arresten van 10 juli 2009, nummers 43873, LJN BJ2012 en 07/11237, LJN BJ1971, heeft de Hoge Raad beslist dat voor de bepaling van de belastingvermindering niet moet worden uitgegaan van de verkoopprijs van de referentieauto, maar van de voor een handelaar geldende inkoopprijs van een dergelijke auto. De Hoge Raad motiveerde zijn beslissing in het arrest met nummer 07/11237 als volgt:

“3.3. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat voor de vaststelling van de hoogte van de verschuldigde BPM moet worden aangesloten bij de verkoopwaarde (aan particulieren) van vergelijkbare reeds in Nederland geregistreerde, gebruikte auto's, welke waarde kan worden ontleend aan de tijdens de procedure voor het Hof door belanghebbende ingebrachte, zogenoemde Autotelex koerslijsten waarin twee soorten richtprijzen voor gebruikte auto's zijn opgenomen, te weten de prijs bij inkoop door handelaren en de prijs bij verkoop aan particulieren door handelaren. Dit oordeel heeft het Hof gegrond op de overweging dat bij reeds in Nederland geregistreerde auto's voor de berekening van de BPM is uitgegaan van de catalogusprijs (verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting), zijnde de in Nederland door de fabrikant of importeur aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs welke naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. Volgens het Hof moet voor de berekening van de waarde van een gebruikte auto eveneens wordt uitgegaan van de door de handelaar gehanteerde prijs bij verkoop aan particulieren.

Voor zover de middelen zich tegen dit oordeel richten, slagen zij. Artikel 90 EG verzet zich tegen de toepassing van een stelsel van belastingheffing waarbij niet wordt uitgesloten dat een ingevoerde gebruikte auto in bepaalde gevallen onderworpen is aan een hogere belasting dan de belasting die nog rust op de waarde van een

gelijksoortige, reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte auto. Wanneer een handelaar een zodanige auto inkoop, zal de nog op die 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 verhoogd door de eventuele marge die de handelaar bij verkoop van die auto realiseert. Indien in een geval als het onderhavige zou worden uitgegaan van de verkoopwaarde van de auto zou de marge van de handelaar in de heffing worden betrokken. Daardoor zou de heffing hoger zijn dan de BPM die rust op de evenbedoelde gelijksoortige, reeds op het nationale grondgebied geregistreerde gebruikte auto. Derhalve zal voor de vaststelling van de BPM moeten worden uitgegaan van de inkoop prijs van de referentieauto.”

4.6. Tengevolge van deze arresten werd de te verlenen vermindering op de volgens de artikelen 9 tot en met 9c van de wet berekende belasting voortaan berekend door vergelijking tussen twee verschillende grootheden: de nog wettelijk voorgeschreven afschrijvingbasis (consumentenprijs), waarin de winstmarge van de handelaar bij verkoop van een nieuwe auto was begrepen, enerzijds en de inkoopwaarde van de referentieauto, waarin de winstmarge van die handelaar niet is begrepen, anderzijds. Het gevolg hiervan was een vermindering van de verschuldigde belasting.

4.7. Als reactie op voornoemde rechtspraak heeft de wetgever met ingang van 1 januari 2010 het tweede lid van artikel 10 van de wet gewijzigd (Wet overige fiscale maatregelen 2010, Stb. 2009,610, kamerstukken 32 129). Als afschrijvingsbasis is sindsdien voorgeschreven de voor een handelaar geldende inkoopwaarde in Nederland op het tijdstip waarop de auto voor het eerst in gebruik wordt genomen. De voorheen als afschrijvingsbasis geldende consumentenprijs dient dus vanaf dat tijdstip te worden verminderd met de winstmarge van de handelaar. In het tweede lid is tevens een delegatiebepaling opgenomen die het mogelijk maakt nadere regels te stellen voor het vaststellen van de inkoopwaarde in Nederland en de afschrijving op basis van die waarde. De wetgever heeft de wijziging als volgt toegelicht:

“8.3. Aanpassing berekening BPM bij in- en uitvoer

Het kabinet brengt een wijziging aan in de berekening van de BPM bij in en uitvoer van gebruikte voertuigen. Voortaan zal de inkoopwaarde de verkoopwaarde vervangen als basis voor de berekening van de BPM bij in- en uitvoer. Op deze manier wordt de belastingheffing aangepast in verband met twee arresten van de Hoge Raad (HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ2012, en HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ1971.) In deze arresten oordeelt de Hoge Raad, dat bij invoer van een gebruikt voertuig door een handelaar de inkoopwaarde van een vergelijkbare auto in het binnenlands verkeer het uitgangspunt is voor de afschrijving op de te betalen BPM. De Hoge Raad komt tot dit oordeel omdat de heffing bij invoer niet hoger mag zijn dan de belasting die nog drukt op een vergelijkbare auto in het binnenlandse verkeer. Omdat de wetgeving voor de heffing over gebruikte auto's vooralsnog uitgaat van afschrijving op de verkoopwaarde, is met deze uitspraak voor ingevoerde auto's feitelijk sprake van een snellere afschrijving indien aangifte wordt gedaan volgens de werkelijke waarde. Om de gewenste aanpassing te bereiken wordt bij invoer de afschrijving op basis van de inkoopwaarde geaccepteerd. De aangepaste afschrijving wordt sinds de datum van de uitspraak, 10 juli 2009, toegepast wanneer de belastingplichtige zich bij invoer beroept op de werkelijke waarde van een voertuig. Met ingang van 1 januari 2010 worden nu voor zover nodig ook de optionele afschrijvingstabel en de tabel die bij de berekening van de BPM bij uitvoer (de teruggaaf) wordt gebruikt, hierop aangepast. De wijziging van de tabel bij invoer is bedoeld om deze tabel beter aan te laten sluiten bij de heffing volgens de werkelijke waarde. In het laatste geval is immers sinds het arrest de inkoopwaarde van de auto in gebruikte staat uitgangspunt, terwijl de wettelijke regeling voor gebruikte auto's en de tabel nog uitgaan van afschrijving volgens de verkoopwaarde. Daardoor is het gebruik van de tabel nu onevenredig ongunstig voor de belastingplichtige.

De wijziging in de berekening van BPM bij uitvoer (de teruggaaf) is bedoeld om het evenwicht tussen de belastingheffing bij invoer en de teruggaaf te herstellen. Hierdoor wordt ook het budgettaire verlies dat samenhangt met de uitspraak kleiner en wordt een marktverstoring bestreden. Het is onwenselijk de situatie te laten bestaan dat auto's worden geïmporteerd op basis van een snelle afschrijving, naar inkoopwaarde, maar worden uitgevoerd met gebruikmaking van een langzamere afschrijving, naar verkoopwaarde. Voor aanpassing van de tabellen is overigens geen wetswijziging noodzakelijk. De tabellen voor invoer respectievelijk voor uitvoer worden aangepast zodat de percentages in die tabellen de afschrijving vermelden op basis van de inkoopwaarde. Deze aanpassing vindt plaats in lagere regelgeving.”

(Memorie van toelichting, Kamerstukken II, 2009/10, 32 129, nr. 3, blz. 19-20.)

“De eerste wijziging in de Wet betreft het bepalen van de afschrijving bij de BPM-aangifte voor een gebruikt motorrijtuig. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is al aangegeven, dat ingevolge twee arresten van de Hoge Raad de inkoopwaarde de verkoopwaarde zal gaan vervangen als basis voor de berekening van de BPM bij in- en uitvoer, en dat de forfaitaire afschrijvingstabellen daartoe zullen worden aangepast. In voorliggende nota van wijziging wordt ook de wettelijke regeling voor de bepaling van de afschrijving op dit punt aangepast. Ingevolge de voorgestelde wijziging wordt de afschrijving voor gebruikte auto's voortaan gebaseerd op de inkoopwaarde. Het gaat hierbij om de inkoopwaarde van een vergelijkbaar referentievoertuig in het binnenlandse verkeer, dus om de inkoopwaarde in Nederland. Met deze maatregel blijft de afschrijving over de winstmarge van handelaars in gebruikte auto's in het vervolg buiten beschouwing voor het bepalen van de voor de BPM relevante afschrijving. Bij ministeriële regeling zal een methode worden aangereikt om vanuit de in de handel gebruikelijke

koerslijsten de inkoopwaarde op het moment van eerste ingebruikneming te bepalen in gevallen waarin de belastingplichtige geen gebruik maakt van de forfaitaire afschrijvingstabel.”
(Derde Nota van wijzigingen, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 14, blz. 4.)

In artikel 10, tweede lid, van de Wet wordt opgenomen dat de in het eerste lid van artikel 10 bedoelde vermindering van het belastingbedrag voor gebruikte motorrijtuigen de afschrijving is, uitgedrukt in een percentage van de inkoopwaarde op het tijdstip van ingebruikneming van het motorrijtuig. Dit is de inkoopwaarde direct nadat het motorrijtuig is geleverd aan degene op wiens naam het kenteken is gesteld, voordat het motorrijtuig is gebruikt. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat deze inkoopwaarde los staat van de inkoopprijs die autodealers eerder in de handelsketen voor een motorrijtuig hebben betaald aan de importeur. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de wijze waarop de inkoopwaarde en de daarop gebaseerde afschrijving kunnen worden vastgesteld.”
(Derde Nota van wijzigingen, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 14, blz. 8.)

4.8. In de toelichting bij de wijziging van de uitvoeringsregeling per 1 januari 2010 is opgenomen:
“Verder wordt in verband met de wijziging per 1 januari 2010 van het afschrijvingsregime voor gebruikte voertuigen, opgenomen in artikel 10, tweede lid, van de wet, ook de Uitvoeringsregeling aangepast. Vóór de wijziging was het uitgangspunt van de wettelijke regeling dat de afschrijving voor een gebruikt motorrijtuig werd bepaald aan de hand van de consumentenwaarde in gebruikte staat. De afschrijving werd dan uitgedrukt in een percentage van de consumentenprijs in nieuwstaat. Ingevolge twee arresten van de Hoge Raad is echter de inkoopwaarde voor een wederverkoper in Nederland de basis voor de berekening. De wet is daarom zodanig aangepast dat de afschrijving wordt uitgedrukt in een percentage van de inkoopwaarde in nieuwstaat. Bij voorliggende wijziging van de Uitvoeringsregeling worden, zoals aangekondigd in de toelichting bij de wet Overige fiscale maatregelen 2010, nu ook de in de regeling opgenomen forfaitaire afschrijvingslijnen voor gebruikte motorrijtuigen op dit punt aangepast. Het betreft de facultatieve afschrijvingstabel voor heffing bij invoer en de tabel voor de berekening van de teruggave bij uitvoer. De wijziging van de tabel in artikel 8, vijfde lid, strekt ertoe de daarin genoemde percentages te verhogen met het verschil tussen de afschrijving over de verkoopprijs en de afschrijving over de inkoopprijs. De afschrijving over de inkoopprijs is gemiddeld namelijk iets groter dan die over de verkoopprijs. Een vergelijkend onderzoek aan de hand van in de branche gebruikelijke koerslijsten laat zien dat dit verschil bij auto's jonger dan ongeveer 40 maanden tussen de 0 en 1 procent bedraagt. Bij auto's ouder dan 40 maanden ligt dat tussen de 1 en 2 procent. Deze verschillen zijn in de tabel afgerond op hele procenten naar boven. Het gevolg van de wijziging van de tabel is dat een importeur van een tweedehands auto die gebruik maakt van de facultatieve tabel een wat grotere afschrijving mag toepassen op de verschuldigde belasting, waardoor er wat minder belasting hoeft te worden betaald.”
(Toelichting bij de Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, Stcrt. 2009, 20 549, blz. 79.)

4.9. Met ingang van 18 maart 2010 is artikel 8 van de uitvoeringsregeling gewijzigd door invoering van een nieuw tweede lid. Hierin wordt uitvoering gegeven aan de in de wet opgenomen mogelijkheid regels te stellen met betrekking tot de vaststelling van de als afschrijvingsbasis te hanteren inkoopwaarde in Nederland ten tijde van de eerste ingebruikneming van de auto. De inkoopwaarde kan volgens deze regeling vastgesteld worden door de consumentenprijs te verminderen met € 500 en het saldo te vermenigvuldigen met 0,88 (hierna aan te duiden als de 12% regeling). De te elimineren winstmarge van de handelaar bij levering van een nieuwe auto kan dus forfaitair op € 500 + 12% worden gesteld. Uit het gebruik van het woord “kan” moet worden afgeleid dat deze regeling niet dwingend voorgeschreven is. Een belanghebbende mag een hogere inkoopwaarde (lagere winstmarge) aannemelijk maken. Alsdan moet worden uitgegaan van die hogere waarde als afschrijvingsbasis. In de toelichting bij deze wijziging van de uitvoeringsregeling is opgenomen:
“In het eerste lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt een methode aangereikt om de inkoopwaarde in Nederland op het moment van eerste ingebruikname te berekenen. Voorheen was de afschrijving het procentuele verschil tussen de consumentenprijs (de catalogusprijs vermeerderd met de BPM zelf) en de verkoopwaarde op het moment van betrekken in de heffing. Ingevolge twee arresten van de Hoge Raad (HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ2012, en HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ1971) is echter de inkoopwaarde het uitgangspunt bij de berekening van de afschrijving op een nieuw in de heffing betrokken gebruikt voertuig. Daarom zijn beide waarden aangepast. Per 1 januari 2010 is in artikel 10, tweede lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 de som van de catalogusprijs en de belasting vervangen door de inkoopwaarde in Nederland op het moment van eerste ingebruikname van het voertuig. Het wetsartikel voorziet erin dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop deze inkoopwaarde in Nederland kan worden vastgesteld. Dit is van belang omdat deze inkoopwaarde veelal niet bekend is. De aangereikte methode houdt in dat de som van de catalogusprijs en de belasting - op basis waarvan de afschrijving werd vastgesteld ingevolge artikel 10, tweede lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 zoals dat luidde vóór 1 januari 2010 - door middel van een berekening wordt vermindert. Deze berekening kent een deel dat onafhankelijk is van de catalogusprijs (vermindering van de som van de catalogusprijs en de belasting met € 500) en een procentueel deel (vermenigvuldiging van het resultaat met 0,88). Deze methode doet recht aan het waardeverschil in de praktijk, waar het verschil tussen verkoop- en inkoopwaarde feitelijk ook een vast en een variabel deel kent. Een vergelijking tussen modellen in diverse prijsklassen, van verschillende fabrikanten, in verschillende koerslijsten

laat zien dat een vaste vermindering van € 500, in combinatie met een verlaging met 12% van de aldus verminderde catalogusprijs inclusief de belasting, over het algemeen leidt tot een realistische inkoopwaarde. In de praktijk wordt deze berekeningsmethode dan ook al vanaf 1 januari 2010 door de Belastingdienst geaccepteerd. Ter illustratie kan het volgende voorbeeld van een uitwerking worden gegeven:

Een auto wordt geïmporteerd in Nederland. De som van de catalogusprijs en de belasting bedraagt € 15 000. De inkoopwaarde in Nederland op het tijdstip van eerste ingebruikname kan als volgt worden berekend: $(€ 15\ 000 - € 500) \cdot 0,88 = € 12\ 760$. Deze waarde wordt nu als volgt gebruikt om de afschrijving te berekenen. De inkoopwaarde in Nederland op het tijdstip van de import bedraagt op basis van de gehanteerde koerslijst € 6000. De afschrijving is $€ 12\ 760 - € 6000 = € 6760$. Uitgedrukt in procenten van de inkoopwaarde in Nederland op het tijdstip van eerste ingebruikname is dit 52,98%. De berekende BPM wordt met dit percentage vermindert. (...)"

(Toelichting bij de wijziging van enkele fiscale uitvoeringsregelingen van 10 maart 2010, nr. DV 2010/76, Stcrt. 2010, 4089 (V-N 2010/16.25).)

4.10. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) van 22 februari 2001, nr. C-93/98 ([D]) betoogt eiseres primair dat in de regeling van artikel 10.2 van de wet niet is gewaarborgd dat de heffing ter zake van de invoer van voertuigen de heffing op vergelijkbare voertuigen die al op Nederlands grondgebied zijn geregistreerd, niet – zelfs niet in een gering aantal gevallen – overschrijdt.

4.11. In artikel 110 VWEU is bepaald dat lidstaten op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook heffen dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. In het hiervoor genoemde arrest van 22 februari 2001 oordeelde het HvJ dat artikel 95 van het EEG Verdrag (later vervangen door artikel 90 EG Verdrag, thans artikel 110 VWEU) een lidstaat slechts toestaat om op gebruikte voertuigen die uit andere lidstaten worden ingevoerd, een stelsel van belastingheffing toe te passen waaronder de vermindering van de werkelijke waarde van de voertuigen algemeen en abstract wordt berekend op basis van in een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling vastgestelde forfaitaire criteria of tabellen, indien door deze criteria of tabellen wordt gewaarborgd dat de belasting die verschuldigd is het bedrag van de belasting die nog rust op de waarde van vergelijkbare voertuigen die reeds op het nationale grondgebied zijn geregistreerd, niet, zelfs niet in een klein aantal gevallen, overschrijdt.

4.12. In zijn arresten van 10 juli 2009, nummers 43873 en 07/11237, LJN BJ2012 en BJ1971, oordeelde de Hoge Raad in het verlengde hiervan dat voor de berekening van de belasting die nog rust op een reeds in Nederland geregistreerde vergelijkbare auto (hierna: de referentieauto) moet worden uitgegaan van de prijs die een handelaar betaalt bij aankoop van een dergelijke auto. De op die referentieauto nog rustende belasting is gelijk aan een aan de door de handelaar betaalde inkoopsum evenredig gedeelte van de oorspronkelijke BPM. De op die auto rustende BPM wordt immers niet verhoogd door de marge van de handelaar bij wederverkoop.

4.13. De wetgever heeft beoogd artikel 10, tweede lid, van de wet aan te passen aan de hiervoor genoemde jurisprudentie door voor te schrijven dat de inkoopwaarde van de referentieauto moet worden afgezet tegen de inkoopwaarde van de auto op het tijdstip waarop de auto voor het eerst in gebruik is genomen. De afschrijvingsbasis is dus met ingang van 1 januari 2010 gelijk aan de inkoopwaarde nieuw. In artikel 8, tweede lid, van de uitvoeringsregeling heeft de wetgever voor de berekening van die inkoopwaarde nieuw een forfait opgenomen.

4.14. De genoemde arresten van het HvJ en van de Hoge Raad dwingen naar het oordeel van de rechtbank echter niet tot de door wetgever daaruit getrokken conclusie dat voor het bepalen van de restant BPM op de referentieauto ook de afschrijvingsbasis moet worden gesteld op de inkoopwaarde. In die arresten van de Hoge Raad is beslist dat voor de berekening van de belasting die nog rust op de referentieauto moet worden uitgegaan van de prijs die een handelaar betaalt bij aankoop van een dergelijke auto. Hieruit volgt geenszins dat vervolgens die inkoopwaarde in gebruikte staat moet worden afgezet tegen de inkoopwaarde in nieuwstaat. Daarnaast leest de rechtbank in het genoemde arrest van het HvJ van 22 februari 2001 (rechtsoverwegingen 39-41) dat dit Hof uitgaat van een vergelijking tussen de marktwaarde van gebruikte voertuigen en de prijs van dergelijke voertuigen in nieuwstaat.

4.15. Het doel van de berekening van artikel 10 is te voorkomen dat op de ingevoerde auto meer belasting komt te rusten dan de BPM die nog rust op een vergelijkbare auto die al in Nederland is geregistreerd. Omdat de BPM wordt geheven van de kentekenhouders ligt het voor de hand vanuit de positie van de kentekenhouders van de vergelijkbare auto te beoordelen welk gedeelte van de oorspronkelijke BPM nog op zijn auto rust op het moment dat hij die auto aan een handelaar verkoopt. Voor de kentekenhouders is slechts diens oorspronkelijke aankoopprijs in nieuwstaat relevant. De door de uitvoeringsregeling als uitgangspunt genomen inkoopprijs in nieuwstaat die voor een handelaar zou gelden vlak nadat het kenteken van de auto voor het eerst op naam is gezet, is voor de kentekenhouders niet relevant, net zo min als de inkoopprijs van de dealer die hem de nieuwe auto heeft geleverd, voor hem relevant is. De kentekenhouders heeft bij aankoop van de auto de volledige oorspronkelijke BPM betaald als onderdeel van de door hem betaalde consumentenprijs. Die consumentenprijs bestaat - in een bij aankoop vaststaande onderlinge verhouding - uit de catalogusprijs van de auto, de OB en de BPM. Bij verkoop

van de auto in gebruikte staat aan een handelaar realiseert de kentekenhouders van de referentieauto een opbrengst die in dezelfde verhouding moet worden toegerekend aan restwaarde auto, restant OB en restant BPM. De rechtbank ziet namelijk geen reden waarom het door afschrijving geleden verlies anders dan evenredig aan de onderdelen catalogusprijs, OB en BPM moet worden toegerekend. De restant BPM op de referentieauto moet daarom worden vastgesteld op het gedeelte van de oorspronkelijke BPM dat gelijk is aan de verhouding tussen de inkoopprijs van de handelaar in gebruikte staat (= verkoopprijs particulier) enerzijds en de consumentenprijs in nieuwstaat anderzijds.

4.16. Door voor te schrijven dat de door een handelaar te betalen inkoopprijs in gebruikte staat moet worden afgezet tegen door een handelaar te betalen inkoopprijs in nieuwstaat, wordt de restant BPM op de ingevoerde auto gesteld op een hoger bedrag dan de restant BPM die rust op een vergelijkbare al geregistreerde auto. Hierdoor is de regeling in strijd met artikel 110 VWEU, en deze moet daarom buiten toepassing blijven. 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 verkoopwaarde in nieuwstaat (consumentenprijs). Alleen zo wordt recht gedaan aan het bepaalde in artikel 110 VWEU.

4.17. Het gelijk is aan de zijde van eiseres. De verschuldigde belasting moet worden vastgesteld op €39.952. Dit resulteert in een terug te geven bedrag van € 5.529. Nu de primaire grief van eiseres gegrond is, behoeven haar overige grieven geen behandeling meer.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 874 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 437 en een wegingsfactor 1). Het verzoek van eiseres om een (aanvullende) vergoeding in verband met de behandeling van het door haar eerder gedane verzoek om een voorlopige voorziening wijst de rechtbank af. Het verzoek een voorlopige voorziening te treffen is niet alleen door deze rechtbank afgewezen, maar betreft daarnaast een ander geschil, namelijk de vraag of er hangende het bodemgeschil aanleiding was een voorlopige voorziening te treffen.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- stelt de terug te geven belasting vast op € 5.529;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van € 874;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 297 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.I. van Amsterdam, voorzitter, mr. drs. L.B.M. Klein Tank en mr. E.C.G. Okhuizen, rechters, in tegenwoordigheid van M. Brouwer griffier.

De griffier, De voorzitter,

Uitgesproken in het openbaar op: 11 januari 2011

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Arnhem (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:
1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;

- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
- a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.
-