

Aangifte met (essentiële) gebreken?

Hoge Raad 26 maart 2021 (ECLI:NL:HR:2021:415)

De volgende twee voertuigen zijn voertuigen identiek, zijn even oud en hebben evenveel kilometers op de teller staan. Betaalt u méér bpm voor voertuig A of voertuig B?

A



B



Het goede antwoord is dat u voor voertuig A méér bpm betaalt!

Mag dat? Ja, omdat ze niet met elkaar concurreren, aldus de Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft op 26 maart 2021 –opnieuw- een opvallend arrest gewezen. Kort weergegeven:

1. Het **belastbare feit** van de registratie wordt door de Hoge Raad uiteengezet. Het moment waarop de waarde bepaald moet worden, wordt door de Hoge Raad gesteld op het moment van tenaamstelling. Hoewel het moment van tenaamstelling bij 95% van de aangiften bpm afhankelijk is van een eventuele koper en dat moment veelal onbekend is, moet bij aangifte wél worden uitgegaan van de waarde op dat moment. Gezien bestaand beleid van de Belastingdienst zal dit in de praktijk –vooralnog- geen gevolgen hebben, mede gezien de voorgenomen wijziging van het belastbaar feit per 1 januari 2022.
2. De Hoge Raad zet een streep door aangifte mét **essentiële gebreken (WOK 1)**. Doet u aangifte met essentiële gebreken, dan zal nageheven mogen worden als ware het een nieuw en ongebruikt voertuig. Euro Auto Logic meent dat dit in strijd is met Europees recht. Neemt u contact op met uw taxateur of Euro Auto Logic om de mogelijkheden te bespreken.
3. Of het arrest ook consequenties heeft voor kleine gebreken die –enkel bij import- leiden tot een **WOK2** signaal, is even de vraag. Met een –bijvoorbeeld- kapot achterlicht mag immers ook geen gebruik van de weg worden gemaakt. Hoewel dit géén ‘schadevoertuigen’ zijn, zoals bedoeld in de Wet, maakt de Hoge Raad dit onderscheid niet. Het zou echter een flagrante schending van het Unierecht zijn, indien ook met dergelijke lichtere schades een beroep op het Unierecht wordt gedwarsboomd. Vooralnog is het advies om aangifte met dergelijke WOK2 schades te blijven doen.

Het belastbare feit

Voor de bpm is het zogenoemde ‘belastbaar feit’ van belang. Deze bepaalt namelijk de grondslag op basis waarvan bpm afgedragen moet worden.

Zo is er bpm verschuldigd op basis van het gebruik van de openbare weg met een niet-geregistreerd voertuig, of bij ombouw van een geregistreerd voertuig van –bijvoorbeeld- een bestelauto naar personenauto, of bij wijziging van de Co2 uitstoot binnen drie jaar na registratie.

De meest voorkomende is echter de ‘registratie’ in het Nederlands kentekenregister. De registratie omvat de *inschrijving* én de *tenaamstelling* in het kentekenregister.

Een aangifte bpm gaat gepaard met de gegevens van de RDW waarbij de RDW de identiteit van het voertuig heeft vastgesteld. Na aangifte stuurt de Belastingdienst een betaalbericht bpm. Na betaling van de bpm, wordt het voertuig pas ingeschreven in het kentekenregister en krijgt het een kenteken toegekend.

Na aangifte mogen er bovendien géén gegevens aangeleverd worden die van belang zijn voor de beoordeling op het moment van aangifte en die een tweede controle van het voertuig noodzakelijk maken, zoals een kilometerstand (Hoge Raad 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:421 en 422). Betreffende arresten maken overigens ook direct duidelijk dat een belastingplichtige per definitie voor een onmogelijk opgave komt te staan: bij aangifte moeten alle gegevens aangeleverd worden ter vaststelling van de waarde, naar nu blijkt naar de waarde op een onbekend later moment, waar een belastingplichtige ná aangifte geen gegevens meer mag aanleveren.

De tenaamstelling vindt veelal pas later plaats. Denk aan een importeur die verkoopt aan de tussenhandel. De uiteindelijke tenaamstelling vindt daarbij buiten het zicht van de importeur plaats, waarmee de importeur evenmin weet van betreffend moment. Het argument van de Hoge Raad dat u het als aangever zelf in de hand heeft wanneer de auto wordt tenaamgesteld, getuigt daarmee van een gebrek aan kennis van de praktijk.

De Hoge Raad heeft echter het volgende beslist:

3.5.1. De hiervoor in 3.4.2 en 3.4.3 beschreven verplichtingen brengen mee dat de belastingplichtige op het tijdstip van voldoen van de bpm het bedrag van de verschuldigde bpm moet hebben bepaald aan de hand van de heffingsgrondslagen op het tijdstip waarop het door hem voorgenomen belastbare feit zal plaatsvinden, dat wil zeggen naar de verwachte staat waarin het motorrijtuig verkeert op het tijdstip van afronding van de registratie dan wel van de aanvang van het gebruik van de weg. Dit brengt mee dat de belastingplichtige is gehouden om op voorhand het verschuldigde bedrag aan bpm te bepalen (a) naar het tijdstip van voltooiing van de registratie dan wel van de aanvang van het gebruik van de weg, en (b) naar de staat waarin het motorrijtuig op dat tijdstip verkeert. De inspecteur kan nadien de te weinig geheven belasting naheffen voor zover het bedrag dat is betaald minder is dan het bedrag dat behoorde te zijn betaald.

Omdat u in veel gevallen nog géén koper voor het aan te geven voertuig heeft, komt u daarmee voor een onmogelijk opgave te staan. Dit staat uiteraard nog los van praktische argumenten:

- een auto met Nederlands kenteken erop trekt (meer) potentiële kopers;
- u moet de koper mededelen dat hij nog ‘even’ moet wachten, omdat de RDW keuring plaats moet vinden, de aangifte bpm moet worden ingediend eventueel aan de hand van een taxatie die nog plaats moet gaan vinden, de auto nadien zes werkdagen ongewijzigd moet blijven én het kenteken nog verkregen moet worden;
- een auto met (lichte) schade wordt niet, althans minder snel verkocht.

En zo zullen er geheid nog enkele argumenten zijn te bedenken.

De verwachting is echter dat de soep niet zo heet gegeten zal gaan worden. Momenteel bestaat namelijk het volgende beleid van de Belastingdienst waarin wordt gesteld dat:

- *De staat waarin de auto zich bevindt op het moment van inschrijving in het kentekenregister en zoals opgenomen in de aangifte, is bepalend voor de afschrijving. Is sprake van een aangifte waarbij gebruik wordt gemaakt van een taxatierapport om de handelsinkoopwaarde van de auto vast te stellen, dan wordt beoordeeld of de staat van de auto zoals deze is opgenomen in het taxatierapport overeenstemt met de daadwerkelijke staat van de auto. Hiertoe kan belanghebbende binnen 6 werkdagen na het indienen van de aangifte een oproep ontvangen om de auto bij DRZ te tonen.*
- *Als het voertuig na deze 6 werkdagen wordt gerepareerd, blijft de staat van de auto zoals deze was op het moment van inschrijving een aangifte relevant voor de verschuldigde bpm.*
- *Indien bovenstaande werkwijze wijzigt, zal de Belastingdienst hierover communiceren.*

Deze aanwijzing is bindend.¹

Er is een wetswijziging voorgenomen per 1 januari 2022 voor betreft –onder meer- ‘het belastbaar feit’. Dat zal er op neer gaan komen dat énkél de inschrijving het belastbare feit zal gaan vormen, dus nog zónder tenaamstelling.²

De vraag is of de Belastingdienst voor de resterende maanden van dit jaar *heel* importerend Nederland dwars zal gaan zitten aangezien, of dat ze het ingezette beleid handhaven. Indien het beleid voor de resterende maanden wordt ingetrokken, is uiteraard de vraag hóe iemand de aangifte dan moet indienen, met inachtneming van de praktijk (waarbij de uiteindelijke gebruiker onbekend is) en het arrest van de Hoge Raad van 18 maart 2016.

Essentiële gebreken – WOK 1

Een auto met schade: het kan de beste overkomen. Sommige schade laten we herstellen, zoals bijvoorbeeld een kapot achterlicht, of een kleine deuk. Het komt uiteraard ook voor dat er een ongeval plaatsvindt met ernstige schade ten gevolge. Of het nu een kapot achterlicht betreft, of een auto ‘zo plat als een dubbeltje’: met beide voertuigen mag géén gebruik van de weg worden gemaakt.

De RDW kan voor voertuigen waar sprake is van ‘essentiële gebreken’ een zogenoemd ‘Wachten op keuren 1’ (WOK 1) signaal plaatsen. Van oudsher is het WOK signaal ook bedoeld voor ‘schadevoertuigen’. Vanaf 2013 is de RDW –intern- ook een WOK2 signaal gaan gebruiken voor voertuigen die niet voldoen aan de ‘permanente eisen’.

In de zaak voor de Hoge Raad ging het heel duidelijk om een voertuig met ‘essentiële gebreken’ (WOK 1). Voor deze categorie voertuigen heeft de Hoge Raad nu beslist dat deze voertuigen géén gebruik van de weg mogen en kunnen maken en om die reden ook niet aan de heffing van bpm onderhevig zijn. De Wet bpm beoogt immers om voertuigen te registreren die gebruik van de weg gaan en mogen maken, aldus de Hoge Raad.

De Hoge Raad stelt dat er van essentiële gebreken *in elk geval* sprake is zolang het motorrijtuig blijkens een vermelding in het Nederlandse kentekenregister bestemd is voor ‘wachten op keuring’.

Heffing van bpm is voor dergelijke uit het buitenland afkomstig motorrijtuigen niet aan de orde, aldus de Hoge Raad. Ze mogen immers geen gebruik van de weg maken. Indien iemand tóch aangifte doet voor een ‘dergelijk motorrijtuig’ zal de Belastingdienst naheffen op basis van de *volledige bruto bpm*, dus als ware het een nieuw en

¹ Corporate Dienst Vaktechniek, *BPM voor schadeauto die op het moment van tenaamstelling van het kenteken is hersteld*, 19 juli 2019.

² Hoe zich dit gaat verhouden tot het Unierecht zal de tijd leren. Deze discussie is immers vergelijkbaar met de discussie over artikel 16a Wet bpm; zie: Hoge Raad 1 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:821.

ongebruikt voertuig. Dit is een tegenstrijdig standpunt: hoe kan er immers bpm worden voldaan indien het schadevoertuig niet aan heffing bpm onderhevig is.

Kortom: aangifte met een voertuig met essentiële gebreken leidt ertoe dat u de volledige bruto bpm krijgt nageheven. Herstel alvorens uw aangifte in te dienen dan ook eerst de gebreken die leiden tot een WOK 1.

Omdat Euro Auto Logic van mening is dat hier sprake is van onrechtmatige rechtspraak, raden wij u aan om via Euro Auto Logic een schadeclaim in te dienen bij de Staat. De schade voor u zal bestaan uit de bpm die u zou zijn verschuldigd indien u mét de essentiële gebreken aangifte had gedaan en de bpm die u nu betaalt.

Heeft u een voertuig met essentiële gebreken en u wilt gebruik maken van de mogelijkheid die Euro Auto Logic u biedt, neemt u dan –vóór herstel en aangifte bpm– met ons contact op en wij zullen de mogelijkheden met u bespreken.

Permanente eisen - WOK 2

De vervolgvraag die rijst, is of een aangifte met –bijvoorbeeld- een kapot achterlicht, een niet sluitende motorkap, of een barst in de ruit (de zogenoemde ‘permanente eisen’), ook leidt tot een naheffing als ware het een nieuw en onbeschadigd voertuig.

Hoewel een WOK van oudsher maar één soort kende (schadevoertuig, zoals bedoeld in de Regeling Voertuigen) is de RDW vanaf 2013 ook WOK signalen gaan toekennen bij import op voertuigen die niet voldoen aan de ‘permanente eisen’. Dit zijn APK afkeerpunten, zoals een gebroken achterlicht. Hiervoor wordt door de RDW een WOK2 toegekend. Inmiddels heeft de RDW ook erkend dat het WOK signaal misleidend kan zijn, omdat een WOK signaal om uiteenlopende redenen wordt toegekend (zie ook: <https://www.rdw.nl/over-rdw/nieuws/2018/wok-status-niet-meer-in-open-voertuigdata>). De Wet bpm, noch de Hoge Raad lijkt dit onderscheid vooralsnog te maken. Ook de Belastingdienst ontkent glashard enig verschil (nog niet gepubliceerd: rechtbank Zeeland – West-Brabant 7 januari 2021, BRE 19/6267, r.o. 2.12).

Wanneer het arrest van de Hoge Raad dan ook strikt wordt gelezen, dan valt daaruit op te maken dat ook gebreken die leiden tot een WOK2 signaal, maken dat er géén vermindering vastgesteld zou kunnen worden. Zo merkt de Hoge Raad immers op dat van essentiële gebreken in elk geval sprake is, zolang het motorrijtuig blijkens een vermelding in het Nederlandse kentekenregister bestemd is voor wacht op keuring. Nu een WOK 2 ook een ‘wachten op keuring’ betreft, zou het arrest van de Hoge Raad zou uitgelegd kunnen worden dat ook een kapot achterlicht leidt tot heffing van de bruto bpm.

Dit lijkt ook overeen te stemmen met de constatering van de Hoge Raad dat er énkél aangifte gedaan mag worden van een voertuig die geschikt is om gebruik van de weg te kunnen en mogen maken. Nu met aan kapot achterlicht géén gebruik van de weg gemaakt mag worden, zou dit er ook op neerkomen dat aangifte met een kapot achterlicht ook leidt tot heffing van de *volledige* bruto bpm.

Wanneer wordt gekeken naar het arrest van Gerechtshof Amsterdam van 8 januari 2019 (ECLI:NL:GHAMS:2019:87), waarover de Hoge Raad ook spoedig arrest zal wijzen hoewel de uitkomst zich al laat raden, dan valt inderdaad op te maken dat ook APK afkeerpunten leiden tot heffing bpm als ware het een nieuw en onbeschadigd voertuig. Het Hof overweegt immers dat zolang er sprake is van een voertuig die in zodanig staat verkeert, dat volgens de wegenverkeerswetgeving daarmee niet aan het verkeer mag worden deelgenomen, de vermindering niet mag worden vastgesteld. Daarbij wordt gewezen op het Besluit van 10 april 2006, nr. CPP2006/788M. Hierin staat de volgende passage:

Ter vermijding van ieder misverstand merk ik nog op, dat uiteraard geen beroep op deze goedkeuring kan worden gedaan als het gaat om een motorrijtuig dat verkeert in een zodanige staat, dat het volgens de wegenverkeerswetgeving niet aan het verkeer mag deelnemen. Dit is bijvoorbeeld het geval als een motorrijtuig op essentiële punten niet voldoet aan de voorwaarden van de zogenoemde APK-keuring hetgeen kan blijken uit het taxatierapport.

Binnen Nederland zal een voertuig die afgekeurd wordt op APK punten, deze punten moeten herstellen en dan wordt het voertuig APK goed gekeurd. Bij import krijgt hetzelfde voertuig overigens een WOK2 toegekend. Deze vermelding van 'wachten op keuren' staat in het kentekenregister vermeld, waardoor opnieuw geen énkél vermindering in aanmerking genomen mag worden.

Hoewel het arrest van de Hoge Raad er in alles op wijst dat –bijvoorbeeld- een kapot achterlicht niet langer meegenomen mag worden bij de vaststelling van de werkelijke waarde van het voertuig en indien een kapot achterlicht wél wordt meegenomen, de Belastingdienst zal naheffen *als ware het een nieuw en onbeschadigd voertuig*, zou dit een flagrante en evidente schending van het Unierecht inhouden.

Nu de Wet bpm stelt dat aangifte gedaan mag worden, zolang het geen 'schadevoertuig' betreft (zoals bedoeld in de Wegenverkeerswet) en de uitwerking van de heffing als ware het een nieuw en onbeschadigd voertuig bij een kapot achterlicht zo evident in strijd is met het Unierecht, is het advies om dergelijke WOK2 aspecten te blijven meenemen bij taxatie.

Indien de Belastingdienst u naheft op deze voertuigen, meldt u zich dan uiteraard ook bij Euro Auto Logic.

De kern van het Unierecht

Het oordeel van de Hoge Raad blijft wat dat betreft onbegrijpelijk. Het Hof van Justitie is heel helder over de wijze waarop een wettelijk systeem moet zijn ingericht. Opvallend is dan ook de wijze waarop de Hoge Raad het Unierecht buiten werking stelt.

'Dienaangaande heeft het Hof gepreciseerd dat vanaf de betaling van een registratieheffing in een lidstaat, het bedrag van deze heffing wordt opgenomen in de waarde van het voertuig. Wanneer een in de betrokken lidstaat geregistreerd voertuig vervolgens in deze lidstaat als tweedehands voertuig wordt verkocht, zal zijn handelswaarde, die het restbedrag van de registratieheffing omvat, bijgevolg gelijk zijn aan een door de waardevermindering van dit voertuig bepaald percentage van zijn oorspronkelijke waarde (...). Ter waarborging van de neutraliteit van de heffing moet de als belastbare grondslag gehanteerde waarde van het ingevoerde tweedehands voertuig bijgevolg een weergave zijn van een vergelijkbaar voertuig dat reeds op het nationale grondgebied is geregistreerd (...).'³

En:

'Volgens vaste rechtspraak kan een belastingstelsel slechts worden geacht verenigbaar te zijn met artikel 110 VWEU, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten en dat het bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen heeft (arrest van 19 maart 2009, Commissie/Finland, C-10/08, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(...)

42. Die discriminerende gevolgen kunnen slechts worden voorkomen indien kan worden gekozen voor het laagste restbedrag van de registratiebelasting dat nog is vervat in de waarde van gelijksoortige reeds op het nationale grondgebied geregistreerde tweedehands voertuigen.'⁴

De Hoge Raad wurmt zich in allerlei bochten om het Unierecht buiten toepassing te stellen. Wellicht is het meest opvallende dat de Hoge Raad zelfs een proportionaliteitstoets aanlegt; een dergelijke toets kan in het kader van artikel 110 VWEU nóóit worden gerechtvaardigd.

De kern is dat het Unierecht stelt dat een *registratiebelasting* zit vervat in de waarde van het voertuig, of het al dan niet enige vorm van schade heeft is in dat kader niet relevant. Nederlandse schadevoertuigen blijven geregistreerd in het kentekenregister en de –lage- bpm blijft vervat zitten in de waarde van het voertuig. Dat ze op dat moment geen gebruik van de weg mogen maken, staat hier volledig los van. Of zoals het gerechtshof in deze procedure dan ook heel mooi verwoordt:

*'4.7 (...) Op een in Nederland geregistreerde auto met WOK-status rust immers het restant van de bruto BPM verminderd met een afschrijving, terwijl op een ingevoerde auto met WOK-status, door de werking van artikel 8, lid 3, UR BPM, pas een vermindering wordt toegepast na herstel van de essentiële gebreken. De waardevermeerderende omstandigheid van die reparatie werkt dus door in de uiteindelijk verschuldigde BPM, terwijl dat bij een in Nederland geregistreerde auto met WOK-status na herstel van die essentiële gebreken niet het geval is. Naar het oordeel van het Hof is de door artikel 8, lid 3, UR BPM opgeworpen belemmering dan ook in strijd met het Unierecht.'*⁵

De Hoge Raad heeft dit overigens al wél erkend in zijn arrest van 10 november 2017 (ECLI:NL:HR:2017:2822) waarbij de *waardevermindering* overigens is vastgesteld op € 32.500; dit meer dan in het arrest van 26 maart

³ HvJ 7 april 2011, C-402/09, ECLI:EU:C:2011:219 (*Ioan Tatu*).

⁴ HvJ 19 december 2013, C-437/12, ECLI:EU:C:2013:857.

⁵ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 16 januari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:127.

2021 waar de schade is begroot op € 24.948). In de eerste zaak heeft de RDW echter géén WOK signaal toegekend: het arbitraire karakter van het WOK signaal laat zich ook gelijk duiden.

'2.4.2 Het voorgaande geldt onverminderd bij de heffing van bpm ter zake van een uit een andere lidstaat afkomstige gebruikte schadeauto. Een dergelijke auto moet worden vergeleken met een vergelijkbare schadeauto die door een handelaar op de Nederlandse markt wordt ingekocht. Wanneer de handelaar een dergelijke inkoop doet, zal de nog op de desbetreffende schadeauto rustende bpm gelijk zijn aan een gedeelte van de oorspronkelijke bpm dat evenredig is aan de door de handelaar betaalde inkoopsom. Deze op die schadeauto rustende bpm is niet hoger door het eventuele herstel van de schade of de eventuele marge die de handelaar bij de verkoop ervan realiseert.'

Waarom de Hoge Raad nu toch een streep lijkt te zetten door aangifte van een schadeauto onmogelijk te maken, is niet duidelijk.