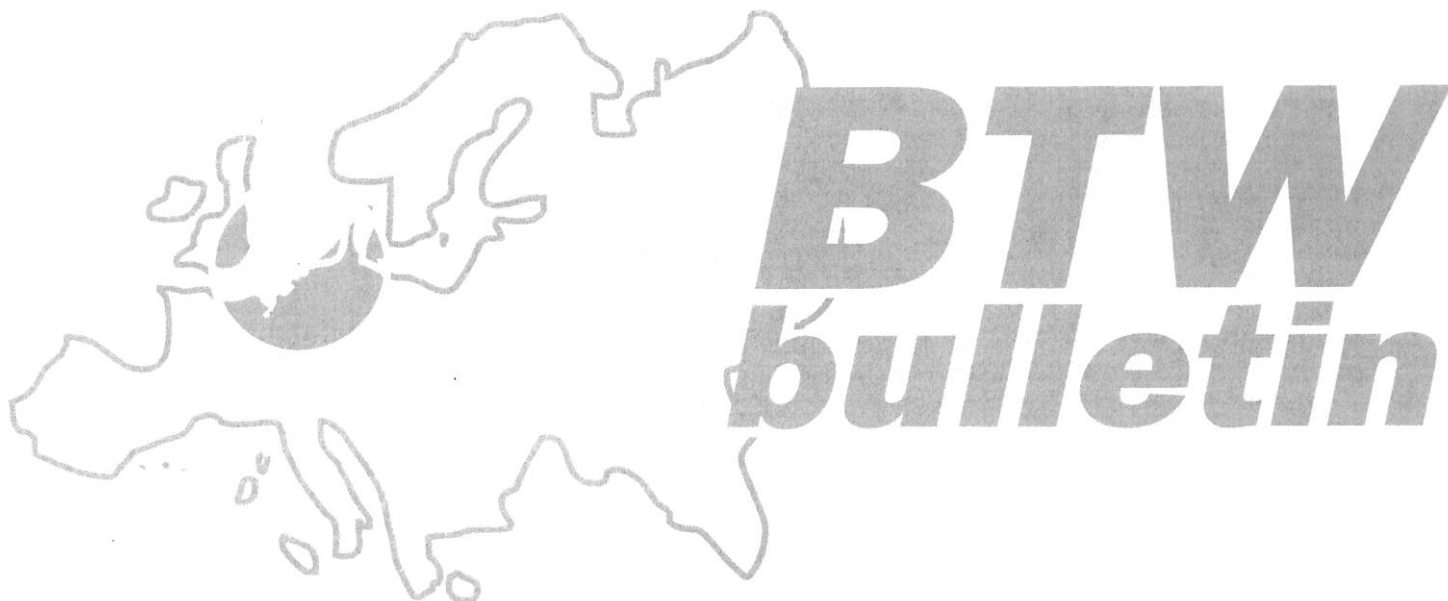




BTW-bulletin, nummer 4, 2015

Wie is aansprakelijk voor omzetbelasting in de fiscale eenheid omzetbelasting?

Mr. P.W. Lenos

Nieuwe regels voor kansspelbelasting bij internetkansspelen

Esteban van Goor

De toepassing van de BPM in geval van een dubbele (fiscale) woonplaats

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten



De toepassing van de BPM in geval van een dubbele (fiscale) woonplaats

BTW-bulletin 2015/33

In deze bijdrage besteden wij aandacht aan recente rechtspraak over de heffing van BPM als de bezitter c.q. gebruiker van de auto beschikt over een dubbele woonplaats, dat wil zeggen dat de bezitter zowel woonachtig is in Nederland als een ander (EU-)land. In *BTW-bulletin 2011/110* is door Vos en Bakker eerder aandacht besteed aan de BPM in internationaal perspectief.

BPM in historisch perspectief

De realisatie van de interne markt van de Europese Gemeenschap in 1993 had significante consequenties voor de heffing van indirecte belastingen in Nederland. De interne markt waarin het vrije verkeer van goederen, diensten en personen centraal staat zorgde voor het wegvallen van de interne (fiscale) grenzen. De verbruiksbelastingen van personenauto's en motorrijwielen in oude vorm waren niet langer te handhaven, aangezien het belastbare feit aansloot bij het moment van invoer. Door het wegvallen van de interne grenzen was het voor Nederland enkel nog mogelijk om belasting te heffen over motorrijtuigen die in Nederland waren geproduceerd of van buiten het douanegebied werden ingevoerd.

In 1992 werd daarom de huidige Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM) geïntroduceerd. Op basis van de Wet BPM is de (indirecte) belasting verschuldigd ter zake van de registratie van een personenauto en motorrijwielen in Nederland. Indien een niet geregistreerde personenauto of motorrijwiel feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijk persoon of gevestigd lichaam, is de belasting verschuldigd ter zake van de aanvang van het gebruik in Nederland. De belasting inzake de Wet BPM is op aangifte verschuldigd door degene die het kenteken van het motorrijtuig op zijn naam heeft geregistreerd of, indien geen registratie heeft plaatsgevonden, feitelijk ter beschikking heeft.

Fiscale woonplaats

Het HvJ besliste in de zaak Van de Coevering (HvJ 27 mei 2006, C-242/05) dat de toenmalige heffing van BPM, zonder rekening te houden met de duur van het gebruik van de auto in strijd was met het evenredigheidsbeginsel. Een soortgelijke situatie doet zich momenteel voor indien een belastingplichtige zijn motorrijtuig buiten Nederland re-

gistreert en de BPM-teruggave achterwege blijft, omdat de belastingplichtige een dubbele woonplaats heeft.

Een woonplaats is voor een belastingplichtige meer dan de plaats waar wordt gewoond. Het is namelijk de woonplaats die in veel gevallen bepaalt of het heffingsrecht aan een land wordt toegekend. Belastingheffing op basis van de woonplaats wordt ook door Nederland gehanteerd en wordt dan ook heffing op basis van het woonplaatsbeginsel genoemd. Indien sprake is van een woonplaats wordt volgens desbetreffend land een bepaalde binding aanwezig geacht waardoor belastingheffing kan worden gerechtvaardigd.

De (Nederlandse) fiscale woonplaats wordt bepaald op basis van art. 4 AWR waarbij feiten en omstandigheden doorslaggevend zijn. Hiermee wordt maximale vrijheid geboden om per casus rekening te houden met individuele omstandigheden. Het doel van art. 4 AWR is om voor alle rijksbelastingen – waaronder de BPM – de fiscale woonplaats te bepalen dan wel te bevestigen. De reikwijdte van art. 4 AWR is niet beperkt tot Nederland, maar ook van belang bij internationale verdragen en Europese richtlijnen.

Autoregistratiebelasting in Europa

Al op 20 december 2010 heeft de Commissie mededeling gedaan aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité om grensoverschrijdende fiscale obstakels voor EU-burgers weg te nemen. Deze problemen zien onder andere op het gebied van de dubbele autoregistratiebelasting (Nederlandse BPM) binnen de Europese Unie. Het kabinet stelt zich op het standpunt dat er inderdaad tekortkomingen bestaan als het gaat om de werking van de interne markt in relatie tot de autoregistratiebelasting. Het kabinet is van mening dat de fiscale obstakels moeten worden weggenomen, echter wel onder de voorwaarde dat de soevereiniteit van Nederland niet wordt aangetast. Het kabinet schat dat het slechts om beperkte aantallen belastingplichtigen gaat die op basis van een dubbele woonplaats tegen een dubbele autoregistratiebelasting aanlopen. Het eerdere voorstel van de Europese Commissie in 2005 om tot harmonisatie van autoregistratiebelastingen over te gaan behaalde niet de benodigde unanimiteit en ligt momenteel weer in de ijskast. Wellicht mede op basis van het budgettaire belang inzake de autoregistratiebelastingen voor de lidstaten, oordeelde het HvJ in de zaak Cura Anlagen (21 maart 2002, C-451/99) dat omdat de autoregistratiebelastingen in de Europese Unie niet zijn geharmoniseerd de nationale fiscale autoriteiten – met in achtneming van de Unierechtelijke waarborgen – deze heffing naar eigen inzicht kunnen uitoefenen.

Unierechtelijke waarborgen

De Europese Unie dient maatregelen te treffen zodat de

¹ Mr. R. Vos, advocaat, en mr. R. Jeronimus, juridisch medewerker, beiden verbonden aan Hertoghs Advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

werking van de interne markt wordt verzekerd. Hierbij omvat de interne markt een ruimte zonder binnengrenzen waarin waarborgen zoals het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal gewaarborgd worden. Het HvJ heeft aangegeven dat belemmeringen mogelijk zijn, maar dat deze belemmeringen moeten zijn gerechtvaardigd. Een lidstaat kan Unierechtelijke waarborgen enkel belemmeren indien wordt voldaan aan vier limitatieve voorwaarden, te weten (i) de belemmering wordt zonder discriminatie toegepast, (ii) de rechtvaardiging is te vinden in dwingende redenen van algemeen belang, (iii) belemmering moet geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en (iv) er mag niet verder worden gegaan dan nodig om het doel te bereiken (proportionaliteit). Een beperking, zoals een dubbele BPM-heffing, is in strijd met de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat.

Dubbele fiscale woonplaats; dubbele autoregistratieheffing

De Hoge Raad boog zich op 6 april 2012 (nr. 10/02689) voor eerst over de situatie waarbij sprake was van een belastingplichtige met een dubbele EU-woonplaats en een dubbele heffing van een autoregistratiebelasting. In deze zaak had belanghebbende de Belgische nationaliteit en een dienstbetrekking in Nederland. Hierdoor woonde belanghebbende zowel in Nederland als in België. Op basis van de Belgische belastingwetgeving werd belanghebbende als inwoner van België gekwalificeerd waarna de in België gekochte auto was onderworpen aan de Belgische autoregistratiebelasting. De belastingdienst in Nederland kwalificeerde belanghebbende op basis van art. 4 AWR ook als inwoner van Nederland en ging over tot het naheffen van de BPM. Uiteindelijk werd in cassatie uitgegaan van een dubbel inwonerschap én dat de auto feitelijk duurzaam in beide EU-landen werd gebruikt.

De Hoge Raad zag de betaling van twee autoregistratiebelastingen voor dezelfde auto als een belemmering om in de andere lidstaat te wonen c.q. te vestigen en stelde daarom prejudiciële vragen aan het HvJ. Op 21 november 2013 (nr. C-302/12, V-N 2013/59.22, *H&I* 2014/7) werd duidelijk dat het HvJ deze dubbele heffing niet strijdig vond met de vrijheid van vestiging. Het fiscale nadeel vloeit – aldus het HvJ – voort uit de niet-discriminerende uitoefening van de fiscaal autonome bevoegdheid van twee betrokken EU-lidstaten. Als gevolg van de uitspraak van het HvJ is het een lidstaat toegestaan een autoregistratiebelasting te heffen wanneer de auto aldaar duurzaam wordt gebruikt. Opmerkelijk is dat het begrip 'duurzaam' niet nader door het HvJ wordt verklaard.

Op 25 april 2014 bevestigt de Hoge Raad (HR, 25 april 2014, nr. 10/02689bis) op basis van de verklaring van het HvJ dat de vrijheid van vestiging zich niet verzet tegen een dubbele heffing van een autoregistratiebelasting indien het gaat om een inwoner van twee EU-lidstaten wanneer deze auto bestemd is om hoofdzakelijk in beide lidstaten daadwerkelijk en duurzaam te worden gebruikt, of aldaar feitelijk wordt gebruikt, voor zover deze belasting niet discriminerend is. In beginsel is het niet moge-

lijk om een auto in beide lidstaten hoofdzakelijk (meer dan 50%) te gebruiken. Het HvJ bepaalt echter dat indien het gebruik 50/50 is alsnog sprake is van hoofdzakelijk gebruik in twee lidstaten. Deze verwarring lijkt voort te komen uit de Nederlandse versie van de uitspraak. Indien bijvoorbeeld gekeken wordt naar andere taalversies lijkt het HvJ **niet** hoofdzakelijk (meer dan 50%) maar 'essentieel' te bedoelen. De uitleg van het HvJ brengt namelijk met zich mee dat indien een auto voor 50% in beide lidstaten wordt gebruikt een autoregistratiebelastingheffing in beide lidstaten mag volgen.

Europeesrechtelijk evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel verzet zich in beginsel tegen een (dubbele) heffing van een autoregistratiebelasting indien de auto in een EU-lidstaat niet bestemd is voor duurzaam gebruik. In dat geval is sprake van schending van het Europeesrechtelijke evenredigheidsbeginsel. Het evenredigheidsbeginsel lijkt belastingplichtigen echter geen helpende hand te kunnen bieden indien een autoregistratiebelasting – zoals de Wet BPM – een (gedeeltelijke) teruggaaf van de autoregistratiebelasting mogelijk maakt indien de auto op een bepaald moment niet langer duurzaam in een lidstaat wordt gebruikt (HR 14 februari 2014, nr. 12/05759, V-N 2014/10.18).

Conclusie

Op basis van de gewezen arresten van de Hoge Raad op 14 februari 2014 en 25 april 2014 blijkt dat lidstaten vrij zijn om tot heffing van een autoregistratiebelasting over te gaan indien de auto hoofdzakelijk c.q. essentieel (50%) bestemd is voor duurzaam gebruik in een lidstaat of aldaar feitelijk duurzaam wordt gebruikt. Het HvJ maakt daarbij duidelijk dat de vrijheid van vestiging zich niet verzet tegen een dubbele heffing van een autoregistratiebelasting indien een belastingplichtige (fiscaal) inwoner is van twee lidstaten waarbij sprake is van duurzaam bestemd of feitelijk gebruik van de auto in desbetreffende lidstaten.

Uiteindelijk dient de autoregistratiebelasting binnen de Europese Unie aldus zo te worden geïnterpreteerd dat de heffing van een autoregistratiebelasting zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat, waarbij voor een in een andere lidstaat geregistreerde auto die ter zake van die registratie aldaar reeds aan een autoregistratiebelasting onderworpen is geweest, als deze auto hoofdzakelijk in beide lidstaten feitelijk en duurzaam wordt gebruikt. Wel geldt als voorbehoud dat deze belasting niet discriminerend is.

Het blijft echter de vraag of het hoofdzakelijke duurzame gebruik (meer dan 50%) in het ene land het hoofdzakelijke duurzame gebruik in het andere land moet uitsluiten. Het lijkt er op dat de dubbele heffing van autoregistratiebelasting gezien moet worden als 'lelijke eend' binnen de Europese Unie die voorlopig nog mag blijven zwemmen.