

BTW-bulletin, nummer 12, 2011

Is een bpm-vrije buitenlandse huurauto nog steeds mogelijk?

Mr. R. Vos en mr. P. Bakker

Bedrijfsmatig handelen van belang bij onroerendgoed-transacties

Mw. drs. M.L. Huynh

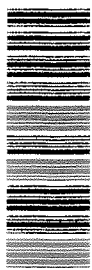
Eindejaarscorrecties en eindejaarstips 2011

Mw. mr. W. Kuik en mw. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Btw-strategie van de Europese Commissie

Mr. P. Bakker

Btw-actualiteiten



Is een bpm-vrije buitenlandse huurauto nog steeds mogelijk?

110

Onder de naam 'belasting van personenauto's en motorrijwielen' (bpm) wordt in Nederland een belasting geheven op personenauto's en motorrijwielen. Al jaren is er veel commotie over de bpm. Het tarief is ook hoog: eerder maar liefst 45,2% van de netto catalogusprijs (met correctie) tot in 2011 19% in aanvulling op een component gebaseerd op de CO₂-uitstoot. Afwijkende regelingen gelden voor bepaalde energiezuinige auto's en bestelauto's, maar die laten we in dit artikel even buiten beschouwing. De bpm is een belangrijke inkomstenbron voor de schatkist: in 2010 leverde de bpm ongeveer 2,1 miljard euro op (bron: CBS.nl, belastingopbrengst volgens ESR). De moeite waard, ook voor de autobezitter, om je druk over te maken. Veel fiscale procedures zijn en worden over de bpm gevoerd. Onder andere is geprocedeerd over de vraag of de bpm een verboden heffing was naast de btw. Dat liep voor de overheid nog goed af: de overheid mag op zich bpm heffen. Vanaf 2006 worden serieuze gaten in het bpm-bastion geschoten. In de zaak Van de Coevering (HvJ EU 27 mei 2006, C-242/05) besliste het HvJ EU dat de toenmalige regelgeving voor in het buitenland gehuurde auto's onverbindend was wegens strijd met Europees recht. Ondanks nieuwe bpm-regelgeving procedeert de autoliefhebber rustig door: alle remmen los! In dit artikel geven wij een overzicht van waar we nu staan met de bpm in verhuursituaties vanuit een Europeesrechtelijk perspectief.

Bpm, werd die afgeschaft in 2011 of 2012?

Bij de bekendmaking van de belastingplannen voor 2009 domineerde het de kranten: de bpm zou worden afgeschaft in 2011. Later zou de afschaffing worden geëvalueerd in 2016, maar de bpm zou in de huidige vorm verdwijnen. De plannen werden in 2008 bekendgemaakt in het licht van de invoering van het rekeningrijden. Betalen voor het gebruik van de auto in plaats van het bezit. Echter, de politiek beet zich stuk op het blijkbaar technologisch ingewikkelde maar nog meer politiek gevoelige rekeningrijden. Hierdoor werd de afbouw min of meer gestaakt en vrij geruisloos werd de bpm omgebouwd in plaats van afgebouwd. Werd eerder vrij eenvoudig belast op basis van de netto catalogusprijs met een correctie voor benzine of diesel, uitgaand van een hoog tarief van 45,2%, tegenwoordig lijkt de berekening op een bordspel dat je langs tal van getallen op een CO₂-ma-

trix voert, met in 2011 in aanvulling nog een bedrag op basis van 19% van de netto catalogusprijs. Dit laatste vaste deel moet in 2013 zijn verdwenen waardoor de bpm nog uitsluitend zal worden berekend op basis van de CO₂-uitstoot van de auto. Hierdoor heeft de belasting naar onze mening meer het karakter van een milieubelasting dan alleen een registratiebelasting.

Wanneer bpm betalen?

Als (nieuwe) auto's worden geregistreerd – dat wil zeggen op Nederlands kenteken worden gezet – is bpm verschuldigd. Daarnaast is ook bpm verschuldigd als met een niet in Nederland geregistreerde auto gebruik wordt gemaakt van het wegennet in Nederland en de auto feitelijk ter beschikking staat aan een in Nederland gevestigd persoon of bedrijf.

In de zaak Cura Anlagen (HvJ EU 21 maart 2002, C-451/99) heeft het HvJ EU beslist dat de belastingen op personenauto's in de EU niet zijn geharmoniseerd. En dat betekent dat de lidstaten op dit gebied vrij zijn hun fiscale bevoegdheden uit te oefenen, mits daarbij het Europese recht in acht wordt genomen. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan worden afgeleid dat het een lidstaat is toegestaan een registratiebelasting te heffen wanneer de auto hoofdzakelijk bestemd is voor duurzaam gebruik in dat land of daar feitelijk duurzaam wordt gebruikt. Het HvJ EU heeft het begrip 'duurzaam' in zijn rechtspraak nog niet nader ingevuld. Uit het arrest Cura Anlagen in combinatie met de zaak Commissie/Denemarken (15 september 2005, zaak C-464/02) leiden wij af dat van duurzaam gebruik in elk geval sprake is bij een grensoverschrijdende huurovereenkomst van drie jaar. Als deze veronderstelling terecht is en het HvJ EU inderdaad oordeelde dat drie jaar duurzaam is, is dit van belang omdat het HvJ EU ondanks deze kwalificatie oordeelde dat de heffing tijdsevenredig moest zijn. Het HvJ EU heeft bepaald (HvJ EU 15 december 2005, zaken Nadin en Nadin-Lux SA C-151/04 en Durré C-152/04) dat de nationale rechter bepaalt of een voertuig duurzaam in een lidstaat wordt gebruikt.

In de Van de Coevering-zaak (HvJ EU 27 mei 2006, C-242/05) heeft het HvJ EU beslist dat het heffen van het volledige bedrag bpm ter zake van auto's die in het buitenland zijn geregistreerd en waarbij een inwoner van Nederland gebruikmaakt van die auto in Nederland, een belemmering is van het vrije verkeer van diensten (art. 49/55 EG Verdrag). Een dergelijke belemmering is alleen gerechtvaardigd als daar dwingende redenen van algemeen belang voor zijn. Zijn die er, dan mag die maatregel niet verder gaan dan voor dat doel noodzakelijk. Het HvJ EU oordeelt dat een dergelijk doel kan worden bereikt als bpm wordt geheven naar evenredigheid van het gebruik dat van de weg in Nederland wordt gemaakt. Op die manier wordt discriminatie

¹ Mr. R. Vos en mr. P. Bakker zijn beiden werkzaam als advocaat bij VMW Taxand te Amsterdam.

bij de afschrijving van de bpm ten nadele van in andere EU-lidstaten gevestigde auto leasebedrijven voorkomen. Worden buitenlandse auto's in de bpm-heffing betrokken zonder dat rekening wordt gehouden met de duur van de huurovereenkomst of gebruik van het Nederlands wegennet, dan is de bpm in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Aangezien de bpm tot 1 februari 2007 dergelijke buitenlandse auto's geheel in de bpm-heffing betrok zonder mogelijkheid van teruggaaf bij vertrek nadien uit Nederland, kon de Nederlandse bpm naar het oordeel van het HvJ EU niet door de beugel.

Bpm-regelgeving vanaf 2007 bevat teruggaafregeling

Per 1 februari 2007 is de bpm-regelgeving als gevolg van de Van de Coevering-zaak gewijzigd. Sindsdien worden buitenlandse auto's bij binnenkomst op zich nog steeds volledig in de heffing betrokken. Wel geldt een vrijstelling voor kortstondig gebruik van veertien dagen. Hiervoor moet een vrijstelling worden gevraagd voorafgaand aan het gebruik van de weg in Nederland. Per aanvrager (inclusief inwonende gezinsleden) kan één keer per jaar twee weken vrijstelling worden verkregen voor dezelfde auto.

In art. 14a Wet bpm is een teruggaaf van de bpm opgenomen als de auto niet langer ter beschikking staat aan de gebruiker dan wel de auto weer buiten Nederland is gebracht. De hoogte van de teruggaaf is afhankelijk van de tijd die is verstreken sinds de start van het gebruik van de auto in Nederland. Teruggaaf van bpm vindt plaats door middel van een speciaal teruggaafformulier voor auto's die in Nederland zijn geregistreerd (NL-kenteken) en een teruggaafformulier voor auto's met een buitenlands kenteken. Is de bestemming van de auto een andere EU-lidstaat, dan geldt voor de teruggaaf als voorwaarde dat de auto in het andere EU-land opnieuw wordt geregistreerd. Die eis geldt ook als de auto naar een zogeheten EER-land (Noorwegen, Liechtenstein of IJsland) wordt overgebracht. Heeft de auto een Nederlands kenteken dan is verplicht dat de auto is afgemeld bij de Rijksdienst voor het Wegverkeer en dient men in het bezit te zijn van een uitvoerverklaring.

Voor de berekening van de teruggaaf wordt gewerkt met een kortingspercentage. De regeling gaat uit van een afschrijving over ruim negen jaar waarbij aan het eind nog 8% verschuldigde bpm overblijft.

Na invoering van deze wijziging was natuurlijk de vraag of de teruggaaf bij het buiten Nederland brengen van de auto voldoende was. De betalingsverplichting vooraf leek toch nog steeds geen aantrekkelijk obstakel bij het aangaan van een verhuurovereenkomst met een buitenlandse partij. Het antwoord op deze zaak kwam in het arrest VAV-Autovermietung.

HvJ EU VAV-Autovermietung

In de VAV-Autovermietung-zaak heeft het HvJ EU op 29 september 2010 (zaak C-91/10) beslist dat ook de per 2007 vernieuwde bpm-regeling Europeesrechtelijk niet door de

beugel kan. In deze zaak gaat het om een in Duitsland gevestigd autoverhuurbedrijf dat voor de periode vanaf januari 2009 tot en met 31 maart 2009 een in Duitsland geregistreerde auto aan een in Nederland gevestigd bedrijf heeft verhuurd. Het Nederlandse bedrijf stelt de auto ter beschikking aan zijn directeur. Het huurcontract is verlengd tot 31 december 2009. Het verhuurbedrijf heeft vervolgens in Nederland bpm betaald en daartegen bezwaar gemaakt. Rechtbank Breda heeft in de daaropvolgende procedure de zaak verwezen naar het HvJ EU. Het HvJ EU oordeelde dat de per 2007 vernieuwde bpm-regelgeving – dus eerst de volledige bpm betalen en na afloop van het gebruik in Nederland het restbedrag zonder rentevergoeding terug ontvangen – niet voldoet aan de eisen die al eerder door het HvJ EU in de Van de Coevering-zaak zijn gesteld. Er wordt namelijk geen rekening gehouden met de duur van de huurovereenkomst en het gebruik van het wegennet in Nederland. En dus is de bpm zoals die vanaf 2007 gold in strijd met de bepalingen die zijn opgenomen in art. 49/55 EG Verdrag (thans art. 56 tot en met 62 VWEU), te weten het vrije verkeer van diensten en meer in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel.

Het Ministerie van Financiën heeft op deze zaak gereageerd in het zogenoemde kaderbesluit bpm (Besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/7686M). In dit besluit keurt de staatssecretaris goed dat wanneer een huurovereenkomst voor een buitenlandse auto wordt overeengekomen met een Nederlands ingezetene:

“er voor aanvang van het weggebruik in Nederland ... bij de aangifte BPM direct een verzoek om teruggaaf bij export kan worden ingediend. Het verschil tussen de verschuldigde en de terug te ontvangen BPM worden met elkaar verrekend. Dit betekent dat alleen het saldo daadwerkelijk hoeft te worden betaald.

Als naderhand blijkt dat er een onjuist bedrag aan BPM is teruggegeven kan een correctie volgen. Als de periode van gebruik in Nederland langer is dan de periode waarover BPM is teruggegeven wordt een naheffingsaanslag opgelegd over het langere gebruik. Als de periode van gebruik daarentegen korter is, kan een aanvullend verzoek om teruggaaf worden ingediend. Dit verzoek wordt ambtshalve in behandeling genomen.”

Deze regeling geldt bij gebruik van de auto in Nederland voor de duur van maximaal drie jaar. Wanneer langer dan drie jaar wordt gehuurd of geleased, geldt nog steeds de volledige heffing vooraf. Intussen gaat de stroom jurisprudentie onverminderd door.

Hoge Raad 12 november 2010: weer verwijzing naar de Europese rechter

In het arrest van de Hoge Raad van 12 november 2010 (nr. 08/04259) gaat het om een in Nederland wonende bestuurder van een auto met Belgisch kenteken waarmee in 2005 gebruik is gemaakt van het wegennet in Nederland. De auto was van de vader van de bestuurder die in België woonde.

Deze zaak gaat nog over de oude bpm-regeling waarbij bpm eenmalig en definitief verschuldigd was zonder dat die bpm werd teruggegeven na afloop van het gebruik van het wagenet in Nederland. De Hoge Raad vraagt zich af of voor een inwoner van Nederland, die een in een andere lidstaat geregistreerde auto voor kortstondig gebruik leent van een particulier uit een andere lidstaat, heffing van bpm in strijd is met het EG Verdrag. Het gaat hier dus niet om het huren maar om het lenen van een auto. Art. 18 EG Verdrag bepaalt dat iedere burger van de EU het recht heeft vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten. Belanghebbende heeft met de auto binnen Nederland gereisd. De Hoge Raad ziet het gegeven dat de auto is geregistreerd in een andere lidstaat als een element van het feit dat deze situatie niet geheel en al in de interne sfeer van een enkele lidstaat ligt. Deze omstandigheid is er ook de oorzaak van dat de bpm-heffing het vrije gebruik van de auto door belanghebbende beperkt. De Hoge Raad vraagt zich af of die beperking kan worden gezien als een beperking van het recht van vrij reizen en verblijven in de zin van art. 18 EG Verdrag. Het wachten is nu op het oordeel van het HvJ EU.

Hoge Raad 4 februari 2011: en weer verwijzing naar het HvJ EU

Op 4 februari 2011 stelt de Hoge Raad (nr. 09/04395) vragen aan het HvJ EU in een zaak waarbij belanghebbende (met de Duitse nationaliteit) in 2002 verhuist van Duitsland naar Nederland. Kort daarvoor heeft belanghebbende een auto in Duitsland gekocht. Belanghebbende blijft na de verhuizing in Duitsland werken in dienstbetrekking bij een Duits bedrijf. Ze gebruikt de auto (mede) voor het vervoer tussen haar woonplaats in Nederland en haar werk in Duitsland. De belastingdienst legt een bpm-naheffingsaanslag op. Voor de Hoge Raad rijst de vraag of belanghebbende een beroep op het Europees recht kan doen en of het recht om vrij te kunnen reizen en verblijven (art. 18 EG Verdrag) wordt beperkt. Kan belanghebbende zich daarop al beroepen omdat het een auto met buitenlands kenteken betreft, dan wel op grond van de bijkomende omstandigheid dat zij de Duitse nationaliteit heeft en het gebruik van de auto op de Nederlandse en Duitse wegen verband houdt met de verhuizing van Duitsland naar Nederland? In deze zaak kon blijkbaar geen beroep worden gedaan op de verhuisboedelvrijstelling, wellicht omdat de auto niet al zes maanden voorafgaand aan de verhuizing in bezit en in gebruik is geweest bij belanghebbende. Ook hier is het nu wachten op het oordeel van het HvJ EU en deze zaak gaat nog over de bpm-regeling van voor 2007.

Hoge Raad 31 maart 2011: conclusie A-G Van Hilten

In de zaak van de Hoge Raad van 31 maart 2011 (CPG 10/02689) heeft de belanghebbende de Belgische nationaliteit en drijft deze een in Nederland gevestigd bedrijf, waar zij vier dagen per week werkt. Ze heeft een eigen woning in Nederland en een huurwoning in België waar zij afwisse-

lend verblijft. Belanghebbende rijdt in een personenauto met Belgisch kenteken. In 2006 is zij als bestuurster van deze auto in Nederland op de openbare weg aangetroffen. Advocaat-generaal Van Hilten concludeert tot verwijzing van de zaak naar het HvJ EU. Van Hilten vraagt zich af of belanghebbende bij afname van een dubbele woonplaats, dan wel dat belanghebbende alleen in Nederland woont, toegang heeft tot het EU-recht. Volgens Van Hilten neemt het HvJ EU niet snel aan dat sprake is van een interne situatie. Hier is geen sprake van incidenteel gebruik van de auto in Nederland en ook geen sprake van een verhuizing. Volgens Van Hilten is de bpm belemmerend. Zij stelt voor het HvJ EU vragen te stellen om zo duidelijkheid te krijgen over welke toets moet worden aangelegd om te bepalen of de bpm een gerechtvaardigde belemmering vormt bij duurzaam gebruik van de weg en waarbij dezelfde persoon met dezelfde auto in twee lidstaten wekelijks geruime tijd doorbrengt.

Gevolgen voor de motorrijtuigenbelasting?

In Hoge Raad 25 januari 2011 (zaak CPG 10/00348) gaat het om een belanghebbende die in Nederland woont en die directeur-aandeelhouder is van een in Duitsland gevestigde onderneming. Deze Duitse onderneming heeft een personenauto met Duits kenteken geleased voor een periode van 36 maanden, die in 2005 is ingegaan. Omdat de auto een Duits kenteken heeft, is voor de auto in Duitsland Kraftfahrzeugsteuer voldaan. Medio 2005 is belanghebbende op de openbare weg in Nederland aangetroffen zonder dat motorrijtuigenbelasting in Nederland is voldaan. Belanghebbende gaat tegen de naheffingsaanslag in bezwaar en vervolgens in beroep bij de rechter. Advocaat-generaal Van Hilten concludeert in de cassatieprocedure bij de Hoge Raad dat heffing van motorrijtuigenbelasting hier in strijd is met (een van) de klassieke vrijheden van de EG. Met betrekking tot de vraag of hiervoor een rechtvaardiging is, is A-G Van Hilten van mening dat de jurisprudentie op het gebied van de registratiebelastingen ook kan worden toegepast op andere autobelastingen. En daaruit volgt dat de heffing van een autoregistratiebelasting Europeesrechtelijk gerechtvaardigd is als de auto bestemd is voor duurzaam gebruik in Nederland. Volgens Van Hilten is het aan de belastingdienst om aannemelijk te maken dat sprake is van duurzaam gebruik. Als wordt vastgesteld dat de auto bestemd is voor duurzaam gebruik in Nederland, is terecht motorrijtuigenbelasting verschuldigd naar analogie van de rechtspraak van het HvJ EU over registratiebelastingen zoals de bpm. Als wordt vastgesteld dat de auto incidenteel in Nederland wordt gebruikt dan is een andere rechtvaardiging nodig en moet het evenredigheidsbeginsel worden geëerbiedigd, wat neerkomt op een tijdsevenredige heffing.

Belastingplan 2012: overige fiscale maatregelen Memorie van Toelichting

Medio september 2011 zijn in het Belastingplan 2012 wijzigingen aangekondigd op bpm-terrein. Die veranderingen

houden verband met de hiervoor besproken rechtspraak van het HvJ EU.

In de Memorie van Toelichting van de Overige fiscale maatregelen van het Belastingplan 2012 wordt opgemerkt dat volgens rechtspraak van het HvJ EU bij de berekening van de verschuldigde bpm voor een in een andere lidstaat geregistreerd en gehuurd voertuig rekening moet worden gehouden met de gebruiksduur van het Nederlandse wegennet. Vooruitlopend op wetgeving is daarom in de uitvoerings sfeer in het hiervoor genoemde Kaderbesluit bpm van 14 december 2010 goedgekeurd, dat voor een in een andere EU-lidstaat of EER-staat geregistreerde leaseauto onder voorwaarden al direct bij de aangifte bpm de teruggaaf bij export wordt verrekend. Deze goedkeuring wordt in het voorstel vervangen door een vergelijkbare wettelijke regeling die per 1 januari a.s. wordt ingevoerd: art. 14b van de bpm-regelgeving. De maximale overeengekomen huurperiode waarbij de regeling kan worden toegepast, is vier jaar. Wordt een langere huurperiode overeengekomen of geen einddatum genoemd, dan is volgens de Staatssecretaris van Financiën feitelijk sprake van permanent duurzaam gebruik in Nederland en wordt de teruggaaf verleend volgens de normale teruggaafregeling bij export. Bij wijziging van de overeengekomen huurperiode, of als niet langer aan de voorwaarden voor verrekening wordt voldaan, wordt de verrekenende teruggaaf herzien. Het te verrekenen bedrag van de teruggaaf wordt door de belastingdienst vastgesteld bij beschikking. En tegen deze beschikking is bezwaar en beroep mogelijk.

Voor buitenlandse leaseauto's is de wetwijziging een behoorlijke verbetering en is er meer duidelijkheid gekomen. Bij huurcontracten van maximaal vier jaar (48 maanden) hoeft alleen bpm te worden betaald over de daadwerkelijke gebruikperiode van de auto in Nederland. Tot 1 januari a.s. geldt dat op grond van de praktische regeling niet voor huurcontracten die langer duren dan 36 maanden. Dat betekent naar onze mening dat voor huurcontracten korter dan vier jaar maar langer dan drie jaar, de staatssecretaris in feite aangeeft dat de huidige praktische regeling niet deugdelijk is. Want voor deze contracten geldt nu geen tijdsevenredige bpm-regeling. Gebruikers van een dergelijke auto kunnen op dit moment nog steeds in onze beleving met succes een beroep doen op de al gewezen Europese rechtspraak dat de bpm onverbindend is. Maar hoe zit het dan vanaf 1 januari a.s. met huurcontracten die langer duren dan 48 maanden? Uit de Europese rechtspraak blijkt naar onze mening dat ook bij duurzaam gebruik het Europese recht in acht moet worden genomen (arresten Cura Anlagen, Commissie/Denemarken en Van de Coevering, hiervoor aangehaald). En dat betekent dat Nederland tijds-evenredig bpm dient te heffen, ongeacht de duur van de huurovereenkomst. En daardoor blijft het maar de vraag of een volledige bpm-afdracht bij de aanvang van gebruik van de auto in Nederland gevolgd door teruggaaf van de restant-bpm na meer dan vier jaar wel Europees rechtelijk door de beugel kan. Met de teruggaafregeling wordt men achteraf gezien weliswaar belast naar de tijd dat gebruik wordt gemaakt van het wegennet in Nederland, maar moet

wel eerst het volledige bedrag op tafel worden gelegd. De Nederlandse wetgever heeft gekozen voor een lange afschrijvingstermijn voor de bpm en dan is het gevolg van die keuze naar onze mening dat van een tijdsevenredige bpm pas sprake is als elke maand een evenredig deel bpm is verschuldigd. Eigenlijk net als bij de motorrijtuigenbelasting nu het geval is. Wij kunnen ons voorstellen dat huurders die contracten van langer dan vier jaar zijn aangegaan voor hun buitenlandse leaseauto wederom een gang naar de rechter gaan maken.

Conclusie

De bpm bestaat nog steeds, zij het in een veranderende vorm en met steeds meer mogelijkheden voor teruggaaf. Als een echt zuinige overheid het betaamt, wordt de bpm na de daartegen gepleegde 'juridische aanslagen' mondjesmaat gerepareerd. Zowel bij buitenlandse auto's die duurzaam als die welke tijdelijk in Nederland worden gebruikt, zal het Europeesrechtelijke evenredigheidsbeginsel verlangen dat meteen bij aanvang bij de heffing van bpm rekening moet worden gehouden met het gebruik. De in het belastingplan 2012 aangekondigde aanpassing van de bpm voldoet daaraan maar gedeeltelijk. Huurders van buitenlandse auto's met leasecontracten met een langere termijn dan 48 maanden kunnen wederom een poging blijven doen om de bpm volledig van de weg te rijden. Je vraagt je zo langzamerhand af of de overheid er verstandiger aan doet om de bpm nu in een keer volledig Europa-proof te herstellen of misschien toch echt tijdsevenredig: een kilometerheffing?