

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. DARMON

van 24 juni 1992 \*

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

1. Met de onderhavige prejudiciële vraag verzoekt de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel het Hof de BTW-regeling te bepalen die van toepassing is op een gebruikt goed dat door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige wordt verkocht.

2. De feiten zijn als volgt. De BTW-plichtige vennootschap „K” Line Air Service BV (hierna: „K’ Line”) verkocht een gebruikte auto Mercedes 280 SE aan de eveneens BTW-plichtige vennootschap Eulaerts NV (hierna: „Eulaerts”). Op 27 oktober 1988 maakte „K” Line een factuur op, met als maatstaf van heffing voor de BTW (25 %) en de weelde-taks (8 %) de verkoopprijs exclusief belasting, zijnde 260 000 BFR. Eulaerts betaalde deze eerste factuur. Na een belastingcontrole bij „K” Line maakte deze op 21 februari 1989 een tweede factuur op, en werden de BTW en de weeldetaks berekend over een „minimummaatstaf van heffing” van 756 554 BFR. De koper betwistte deze nieuwe factuur. Na contact te hebben opgenomen met de betrokken belastingadministratie, maakte de verkoper dan een derde factuur op, gebaseerd op een tot 536 250 BFR verlaagde „minimummaatstaf van heffing”. De koper weigerde nogmaals de aanvullende belasting, zijnde 91 163 BFR, te voldoen.

3. Na deze som te hebben betaald, vorderde „K” Line teruggave ervan. Te dien einde dagvaardde zij primair haar koper en subsidiair de Belgische Staat. De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, waarbij het geschil aanhangig werd gemaakt, heeft het Hof een prejudiciële vraag gesteld, die in wezen betrekking heeft op de verenigbaarheid van nationale bepalingen betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor gebruikte auto’s met enerzijds de artikelen 11 en 27 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977<sup>1</sup> (hierna: „Zesde richtlijn”) en anderzijds de artikelen 9, 10 en 11 EEG-Verdrag.

4. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, kan het Hof van Justitie zich in het kader van de prejudiciële procedure niet uitspreken over de verenigbaarheid van nationale rechtsvoorschriften met het gemeenschapsrecht. Het heeft tot taak de nationale rechter de uitleggingsgegevens te verschaffen die hem in staat zullen stellen, zelf die verenigbaarheid te beoordelen.

5. Te dien einde, en om de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te kunnen geven, moet de vraagstelling worden uitgebreid tot een onderzoek van het toepassingsgebied van artikel 32 van de Zesde richtlijn, betreffende gebruikte goederen.

1 — Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

\* Oorspronkelijke taal: Frans.

## I — De artikelen 9-12 EEG-Verdrag

6. Dit gezegd zijnde, wil ik er thans reeds op wijzen, dat het onnodig is de artikelen 9-11 EEG-Verdrag in de discussie te betrekken. Overigens bedoelde de verwijzende rechter waarschijnlijk artikel 12, dat de invoering van douanerechten en heffingen van gelijke werking verbiedt. De hoofdvraag strekt er immers toe, vast te stellen of de Belgische BTW-regeling voor „tweedehands” auto’s verenigbaar is met de geldende communautaire bepalingen. De artikelen 9-12 EEG-Verdrag betreffen echter douanerechten en heffingen van gelijke werking en veronderstellen een grensoverschrijdend element, dat in casu lijkt te ontbreken, aangezien de verkoop in België tussen twee daar gevestigde vennootschappen heeft plaatsgevonden. Bovendien en vooral is de BTW in ’s Hof’s rechtspraak steeds beschouwd als een onderdeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waarvan de verenigbaarheid met het EEG-Verdrag moet worden onderzocht aan de hand van artikel 95 EEG-Verdrag, en niet van de artikelen 9-12.<sup>2</sup> Het Hof heeft immers reeds geoordeeld, dat

„de BTW die een Lid-Staat heft terzake van de invoer van goederen uit een andere Lid-Staat, deel uitmaakt van het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de opzet en de grondtrekken zijn vastgesteld in harmonisatierichtlijnen van de Raad. Met deze richtlijnen is een uniform belastingstelsel ingevoerd, waardoor zowel binnen de Lid-Statens verrichte handelingen als de invoer stelselmatig en volgens objectieve criteria worden getroffen. Een dergelijke belasting moet dus worden beschouwd als een onderdeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen als bedoeld in artikel 95 van het Verdrag,

en de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht dient te worden beoordeeld aan de hand van dat artikel, en niet van de artikelen 12 en volgende van het Verdrag”.<sup>3</sup>

## II — De artikelen 11, 27 en 32 van de Zesde richtlijn

7. Het is dus aan de hand van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn dat de verenigbaarheid van de Belgische regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde zal moeten worden beoordeeld door de verwijzende rechter, die in dit verband spreekt van „koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970, zoals gewijzigd door koninklijk besluit nr. 17 van 20 december 1984”.

8. Oorspronkelijk stelde koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970, houdende de belastingregeling voor nieuwe en tweedehands auto’s, voor nieuwe auto’s de catalogusprijs en voor tweedehands auto’s een percentage van de catalogusprijs als minimummaatstaf van heffing vast.

9. Ingevolge ’s Hof’s rechtspraak betreffende nieuwe auto’s<sup>4</sup> onderwierp het Koninkrijk België in zijn besluit nr. 17 van 20 december 1984 enkel tweedehands auto’s aan een minimummaatstaf van heffing gebaseerd op een percentage van de catalogusprijs. Naar aanleiding van deze wijziging werd echter zowel het aantal tarieven als het percentage ervan verhoogd van zeven tarieven van 65 tot 10 % tot tien tarieven van 85 tot 10 %.

2 — Bij voorbeeld arrest van 5 mei 1982 (zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r. o. 21).

3 — Arrest van 3 oktober 1985 (zaak 249/84, Profant, Jurispr. 1985, blz. 3237, r. o. 15).

4 — Arrest van 10 april 1984 (zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861).

10. Het hoofddoel van de Zesde richtlijn is, onder meer door een harmonisatie van de maatstaf van heffing, de neutraliteit van de omzetbelasting te waarborgen.

11. Het begrip maatstaf van heffing is hier van het grootste belang; het beïnvloedt immers de discussie, daar drie opeenvolgende maatstaven in casu tot de bepaling van drie verschillende belastingbedragen hebben geleid.

12. Dienaangaande bepaalt de Zesde richtlijn in artikel 11:

„1. De maatstaf van heffing is:

- a) voor (...) goederenleveringen en diensten (...): *alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper (...)*.<sup>5</sup>

Deze maatstaf van heffing is algemeen van toepassing. Hij betreft in de eerste plaats nieuwe goederen. Voor gebruikte goederen preciseert artikel 32 immers:

„De Raad zal vóór 31 december 1977, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, de communautaire belastingregeling vaststellen die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen en van kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen.

De Lid-Staten die bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op bovengenoemd gebied

een bijzondere regeling toepassen, kunnen deze regeling handhaven totdat de bovengenoemde communautaire regeling van toepassing wordt.”

13. Artikel 27 bepaalt onder meer:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke Lid-Staat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

(...)

5. De Lid-Staten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde.”

14. Het stelsel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn bestaat dus uit een regel — die van artikel 11 — en twee afwijkingen, neergelegd in de artikelen 27 respectievelijk 32.

15. De logica van dit stelsel gebiedt, eerst te antwoorden op de vraag, of het betrokken goed een gebruikt dan wel een nieuw goed is. Indien het als een gebruikt goed zou worden

5 — Eigen cursivering.

aangemerkt, zou geen verdere analyse nodig zijn. Blijkt de kwalificatie gebruikt goed daarentegen ongeschikt, dan zal, daar het goed in beginsel onder de algemene regeling van artikel 11 valt, moeten worden onderzocht of een afwijking krachtens artikel 27 mogelijk is.

### 1) Artikel 32

16. Dit artikel, waarvan de verwijzende rechter overigens niet spreekt, staat centraal in de discussie. Deze zou uit twee onderdelen kunnen bestaan. Het eerste, dat bepalend is voor het gehele debat, betreft het begrip „gebruikt goed” zelf. Het tweede, dat slechts moet worden aangevat indien het betrokken goed als een gebruikt goed in de zin van de eerste alinea van artikel 32 is te beschouwen, betreft de draagwijdte van de in de tweede alinea van dat artikel neergelegde afwijking.

17. Wat het eerste punt betreft, zij eraan herinnerd, dat in het voorstel voor een Zesde richtlijn, dat de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad heeft ingediend<sup>6</sup>, een artikel 26 voorzag in een bijzondere regeling voor gebruikte goederen, die duidelijk werden omschreven als „de gebruikte roerende goederen die in de staat waarin ze verkeren of na reparatie nog kunnen worden gebruikt (...)”. Het regelde vooral het probleem van de verkoop door een niet-belastingplichtige, of door een belastingplichtige die het recht op aftrek niet heeft kunnen uitoefenen, van een gebruikt goed aan een belastingplichtige die dit goed voor wederverkoop bestemt. Het was de bedoeling, dat de verkrijger de belasting over de toegevoegde waarde, berekend volgens het op het tijdstip van verkrijging geldende tarief, zou kunnen aftrekken. Er was echter niets bepaald voor de verkoop van een

gebruikt goed door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige.

18. De Zesde richtlijn die op 17 mei 1977 door de Raad werd vastgesteld, gaat minder ver dan de oorspronkelijke voorstellen van de Commissie. De definitieve tekst bevat immers geen regeling voor de belasting van gebruikte goederen, die trouwens niet meer worden omschreven. Hij verwijst naar een later besluit van de Raad en staat — zoals gezegd — de Lid-Statens toe, een eventuele bijzondere regeling te blijven toepassen. Het Koninkrijk België verkeert onbetwistbaar in dit geval, aangezien het het koninklijk besluit van 20 juli 1970, gewijzigd bij koninklijk besluit van 20 december 1984, toepaste, dat onder meer de belasting van gebruikte goederen regelt.

19. De noodzaak een Zevende richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake de BTW die van toepassing is op kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen, antiquiteiten en gebruikte goederen vast te stellen, werd door de Commissie echter al gauw als prioritair beschouwd.<sup>7</sup> Zij diende op 11 januari 1978<sup>8</sup> en 11 januari 1989<sup>9</sup> bij de Raad twee voorstellen voor een richtlijn in. Zij beogen beide de voorkoming van dubbele belastingheffing. De tweede overweging van de considerans van het eerste voorstel bepaalt immers, dat „bij het ontbreken van bijzondere voorschriften een voorwerp dat reeds het stadium van de eindconsumptie had bereikt, doch vervolgens weer in het handelscircuit terecht komt, opnieuw en in volle omvang door de belasting over de toegevoegde waarde zou worden getroffen, zonder dat de belastingplichtige die het voorwerp wenst

7 — Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van BTW ((COM (83) 426 def., blz. 68 tot en met 70)).

8 — PB 1978, C 26, blz. 2.

9 — PB 1989, C 76, blz. 10.

6 — PB 1973, C 80, blz. 1.

door te verkopen de in zijn aankoop prijs begrepen belasting mag aftrekken".<sup>10</sup> Die voorstellen geven een definitie van gebruikte goederen die in wezen identiek is met die in het ontwerp voor een Zesde richtlijn en betreffen ook hoofdzakelijk het geval waarin een goed door een belastingplichtige wederverkoper wordt verkregen van een niet-belastingplichtige of van een belastingplichtige die zijn recht op aftrek niet heeft kunnen uitoefenen.

20. Het voorstel van 11 januari 1989 voorziet echter in de inlassing in artikel 32 van een lid 4 bepalende: „De bijzondere regeling is niet van toepassing op levering van goederen door een belastingplichtige wederverkoper wanneer deze de betrokken goederen van een belastingplichtige heeft verkregen die hem de belasting over de toegevoegde waarde overeenkomstig artikel 22, lid 3, heeft gefactureerd.” In deze hypothese, die met het onderhavige geval lijkt overeen te stemmen, bepaalt het — nog niet in positief recht opgenomen — voorstel uitdrukkelijk, dat de bijzondere regeling voor gebruikte goederen niet kan worden toegepast. Aan het Hof wordt echter juist gevraagd, of de verkoop van een gebruikte auto door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige al dan niet onder artikel 32 van de Zesde richtlijn valt.

21. Het Hof heeft herhaaldelijk kennis moeten nemen van geschillen betreffende gebruikte goederen. Het heeft zich over de toepassing van een BTW-regeling moeten uitspreken in zaken waarvan het voornaamste kenmerk vaak de invoer van een dergelijk goed was.

22. Zo heeft het Hof in het arrest Schul<sup>11</sup> voor recht verklaard:

„Bij de berekening van de BTW die door een Lid-Staat wordt geheven bij de invoer (...) van een door een niet-belastingplichtige geleverd goed (...) moet rekening worden gehouden met het bedrag van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed is begrepen, in dier voege dat dit bedrag niet wordt opgenomen in de maatstaf van heffing en bovendien in mindering wordt gebracht op de bij de invoer verschuldigde BTW.”

Het wilde vooral de inachtneming van artikel 95 EEG-Verdrag verzekeren en de dubbele belasting van het ingevoerde gebruikte goed voorkomen.

23. Ook in een zaak Drexel<sup>12</sup> betreffende de invoer van een tweedehands auto in een Lid-Staat die een ander BTW-tarief toepast dan de staat van uitvoer, heeft het, eveneens op grond van artikel 95 EEG-Verdrag, eraan herinnerd, dat

„(...) in het geval van invoer door een particulier van een goed uit een andere Lid-Staat, dat bij uitvoer niet is ontlast en waarvoor geen belastingvrijstelling in de Lid-Staat van invoer is verleend, voor de toepassing van de BTW bij invoer rekening moet worden gehouden met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het goed is begrepen, in dier voege dat het bedrag van dat restant niet wordt opgenomen in de maatstaf van heffing en in mindering wordt gebracht op de bij de invoer verschuldigde BTW”.<sup>13</sup>

10 — PB 1978, C 26, blz. 2.

11 — Arrest van 21 mei 1985 (zaak 47/84, Jurispr. 1985, blz. 1491).

12 — Arrest van 25 februari 1988 (zaak 299/86, Jurispr. 1988, blz. 1213).

13 — R. o. 13.

24. Ofschoon de twee voornoemde zaken de toepassing van BTW op gebruikte goederen betreffen, verschillen zij van de onderhavige situatie doordat zij een invoer onderstellen en betrekking hebben op een niet-belastingplichtige eindverbruiker, die de BTW reeds heeft ondergaan, zonder ze te kunnen aftrekken. Er kan echter een eerste gegeven uit worden afgeleid, dat tot een *fiscale* definitie van gebruikt goed kan bijdragen. In een gebruikt goed is, anders dan in een nieuw, nog een restant van BTW begrepen.

25. Er is echter een zaak die, zonder geheel met onderhavige geval overeen te komen, er veel gelijkenis mee vertoont, namelijk de zaak ORO Amsterdam Beheer.<sup>14</sup> De door het Gerechtshof te Amsterdam gestelde prejudiciële vraag betrof rechtstreeks niet meer artikel 95 EEG-Verdrag, maar artikel 32 van de Zesde richtlijn. Het Hof beklemtoonde, dat de harmonisatie van het communautaire BTW-stelsel onvolledig was en wees erop:

„Blijkens de bewoordingen van artikel 32 van de Zesde richtlijn is deze doelstelling (...) nog niet bereikt en zijn in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals het thans bestaat, niet de nodige grondslagen te vinden voor de omschrijving en vaststelling van toepassingsmodaliteiten van een gemeenschappelijk belastingstelsel, waarmee op het gebied van de handel in gebruikte goederen dubbele belastingheffing kan worden voorkomen.”<sup>15</sup>

26. In die zaak ging het om een verkoop door een niet-belastingplichtige aan een belastingplichtige. Overigens dient te wor-

den opgemerkt, dat het in de zaken betreffende de belasting van gebruikte goederen vaak ging om goederen waarin een restant van BTW was begrepen. Het is duidelijk, dat het communautaire BTW-stelsel voor gebruikte goederen vrijwel uitsluitend op deze verhouding tussen een niet-belastingplichtige en een belastingplichtige berust. In voornoemd arrest wees het Hof immers op het volgende:

„Deze harmonisatie heeft onder meer ten doel, dubbele belastingheffing uit te sluiten, zodat het inherent is aan het BTW-stelsel dat in elk stadium van belastingheffing de belasting die voordien op een handeling heeft gedrukt, wordt afgetrokken.”<sup>16</sup>

27. Zoals ik heb beklemtoond, heeft het Hof zich nog nooit over de levering van een gebruikt goed tussen twee belastingplichtigen moeten uitspreken. Gezien het algemene kader van de discussie en de wijze waarop het Hof het toepassingsgebied van artikel 32 van de Zesde richtlijn heeft omschreven, dient thans te worden onderzocht of de betrokken handeling onder dat artikel dan wel onder artikel 11 van de Zesde richtlijn valt. Met andere woorden, is een goed dat is gebruikt, maar vrij is van elke belasting, uit het oogpunt van de Zesde richtlijn een gebruikt goed in de zin van artikel 32 dan wel een gewoon goed?

28. In zijn bezorgdheid voor de handel in gebruikte goederen, streefde het Hof er voornamelijk naar, de mededinging tussen verkopen door professionele belastingplichtige wederverkopers en door particulieren

14 — Arrest van 5 december 1989 (zaak C-165/88, Jurispr. 1989, blz. 4081).

15 — R. o. 23.

16 — R. o. 22.

niet te vervalsen. Dienaangaande heeft het in de zaken *Commissie/Nederland*<sup>17</sup> en *Commissie/Ierland*<sup>18</sup> beklemtoond:

„Over gebruikte goederen die opnieuw in het handelscircuit worden gebracht, wordt dus andermaal belasting geheven, terwijl op gebruikte goederen die rechtstreeks van de ene verbruiker naar een andere overgaan, enkel de belasting blijft drukken die bij de eerste verkoop aan een niet-belastingplichtige verbruiker is geheven. Met name bij een hoog BTW-tarief leidt dit verschil in behandeling tot een vervalsing van de mededinging tussen enerzijds rechtstreekse verkopen tussen verbruikers en anderzijds transacties via de normale handelskanalen; daardoor worden sectoren van de handel, waarin veel transacties in gebruikte goederen plaatsvinden, zoals met name de autohandel, benadeeld.”<sup>19</sup>

29. Dezelfde bezorgdheid heeft de Commissie ertoe gebracht, in haar tweede voorstel voor een Zevende richtlijn voor gebruikte goederen de navolgende berekeningswijze voor te stellen:

„De maatstaf van heffing is het verschil, bij elke levering, tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs. De verkoopprijs is de door de belastingplichtige wederverkoper berekende prijs exclusief belasting over de toegevoegde waarde. De aankoopprijs is de door de belastingplichtige wederverkoper betaalde prijs, belasting inbegrepen.”<sup>20</sup>

De aldus omschreven maatstaf van heffing zou het mogelijk maken, de bij de handeling toegevoegde waarde werkelijk te berekenen.

30. Toch zou die berekeningswijze, indien zij van kracht zou zijn, in het onderhavige geval volkomen onbruikbaar zijn, aangezien de auto bij levering vrij was van belasting. Het zou immers onmogelijk zijn, het verschil te berekenen tussen een verkoopprijs exclusief belasting van 260 000 BFR en een aankoopprijs die niet kan worden beschouwd als een prijs belastingen inbegrepen, daar deze laatste eerder zijn afgetrokken.

31. Gezien deze vaststellingen lijdt het geen twijfel, dat de bezorgdheid waarvan zowel het Hof als de Commissie via haar voorstellen voor een richtlijn betreffende de maatstaf van heffing van de BTW voor gebruikte goederen blijk geeft, ver verwijderd is van het aan de verwijzende rechter voorgelegde geval en dat verder moet worden gegaan dan de algemene antwoorden die de Commissie dienaangaande heeft gegeven.<sup>21</sup>

32. Overigens mag de fysieke toestand van het goed 's Hof's redenering niet beïnvloeden. Zeker, de auto is gebruikt. Toch heeft het Hof zich herhaaldelijk over de begrippen „nieuw” en „gebruikt” goed moeten buigen. In de zaak *Schloh*<sup>22</sup> stelde advocaat-generaal Mancini: „De betekenis die de woorden ‚nieuw’ en ‚gebruikt’ hier hebben, valt niet samen met de betekenis die de woordenboeken geven (...).” Ook advocaat-generaal Rozès verklaarde in voornoemde zaak *Schul* van 5 mei 1982:

17 — Arrest van 10 juli 1985 (zaak 16/84, Jurispr. 1985, blz. 2355).

18 — Arrest van 10 juli 1985 (zaak 17/84, Jurispr. 1985, blz. 2375).

19 — R. o. 18 respectievelijk r. o. 14.

20 — Artikel 32 B, lid 1, eerste alinea.

21 — Schriftelijke vraag nr. 2096/84 (PB 1985, C 193, blz. 19); zie ook schriftelijke vraag nr. 489/88 (PB 1989, C 63, blz. 18).

22 — Arrest van 12 juni 1986 (zaak 50/85, Jurispr. 1986, blz. 1855).

„Definiëring van het begrip gebruikt goed is niet eenvoudig. In het algemeen kan men zeggen dat het een goed is dat, eventueel na reparatie, opnieuw kan worden gebruikt in plaats van een nieuw goed met dezelfde functie (...). Al deze goederen hebben de bijzonderheid dat zij, wanneer zij aan het einde van de handelsketen eenmaal de uiteindelijke consumenten hebben bereikt, na een zeker gebruik opnieuw in de handels- of gebruiksketen kunnen worden gebracht. Bovendien worden zij — ongeacht tot welke categorie zij behoren — gekenmerkt door het feit dat zij, anders dan nieuwe goederen, zonder tussenkomst van de handel kunnen worden overgedragen.”<sup>23</sup>

Deze definitie houdt terdege rekening met de fiscale toestand van het gebruikte goed in het stadium van de eindverbruiker. Het begrip verbruik is onbetwistbaar relevanter voor de definitie van het tweedehands goed dan het feit dat het is gebruikt, aangezien de BTW bedoeld is om na een reeks belastingen en aftrekken definitief op een goed te rusten, wanneer dit het stadium van het eindverbruik, dat wil zeggen van de niet-belastingplichtigheid bereikt.<sup>24</sup> Terecht heeft de vertegenwoordiger van de Commissie in zijn mondelinge opmerkingen vastgesteld, dat een gebruikt goed in de zin van artikel 32 een produkt is waarvoor de BTW-keten verkoper-koper is onderbroken door de aanwezigheid van een eindverbruiker.

33. Gelet op de voorgaande opmerkingen, leidt een redenering die gebaseerd is op zowel de interne samenhang van het BTW-stelsel als de doelen die het Hof en de Commissie aan de BTW-regeling voor gebruikte goederen toekennen, namelijk het voorko-

men van dubbele belastingheffing en het bevorderen van vrije mededinging tussen de verkopen die tussen twee niet-belastingplichtigen worden gesloten en die welke de traditionele handelskanalen volgen, tot de navolgende overweging.

34. De levering van een goed, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige, die beiden als zodanig handelen<sup>25</sup>, dat wil zeggen zelfstandig en gewoonlijk de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter<sup>26</sup> uitoefenen, valt wel degelijk binnen het toepassingsgebied van de algemene regeling van de Zesde richtlijn; de toepasselijke maatstaf van heffing is dus die van artikel 11 A van deze richtlijn. Dat het goed fysiek is gebruikt, is een feitelijk begrip dat zich niet tegen toepassing van daarin omschreven fiscale regeling verzet.

35. Bij onderzoek van het stelsel van de aftrekregeling, „hoeksteen van het gemeenschappelijk stelsel”<sup>27</sup>, zoals in de Zesde richtlijn voorzien<sup>28</sup>, heeft men bovendien de indruk, dat de voorstellen voor een Zevende richtlijn enkel bedoeld waren om fictief opnieuw een recht op aftrek te creëren voor de handel in gebruikte goederen, die op de aankoop van goederen bij niet-belastingplichtigen berust en waarbij dus nooit BTW kon worden afgetrokken. Het is immers de bedoeling, de handel in gebruikte goederen in het gewone BTW-circuit te integreren.<sup>29</sup>

25 — Artikel 2 van de Zesde richtlijn.

26 — Artikel 4 van de Zesde richtlijn.

27 — Conclusie van advocaat-generaal S. Rozès in voornoemde zaak Schul I.

28 — Artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn.

29 — Zie *Juristclasseur Europe*, fascikel 1630, „Harmonisation des fiscalités”, Dominique Berlin, blz. 20.

23 — Zaak 15/81, *Jurispr.* 1982, blz. 1409, 1442 en 1443.

24 — Clays Boulaert, Ignace: „Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de justice européenne”, *Journal de droit fiscal* 1989, blz. 275.



36. Wat het tweede, bij het begin van deze conclusie vermelde punt, betreffende artikel 32, lid 2, betreft, zou, ingeval men het litigieuze goed als een gebruikt goed zou hebben aangemerkt, men zich hebben moeten afvragen of de wijziging op 20 december 1984 van koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970 moest worden beschouwd als een louter technische wijziging, zonder gevolgen voor de mogelijkheid om de vroegere regeling te handhaven, dan wel of de verhoging van het aantal tarieven en de percentages ervan moest worden uitgelegd als de vaststelling van een nieuwe regeling, daterend van na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn.

37. Daar de levering van een gebruikt goed door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige mijns inziens echter niet binnen het toepassingsgebied van artikel 32 van de Zesde richtlijn valt, dient hierover geen discussie te worden geopend.

38. Dan moet nog worden onderzocht of een dergelijke handeling onder de in artikel 27 bedoelde afwijking van artikel 11 kan vallen.

## 2) Artikel 27 van de Zesde richtlijn

39. De Commissie is van mening, dat het Koninkrijk België zich niet op artikel 27 kan beroepen. Zij verwijst in dit verband naar 's Hof's arrest van 10 april 1984.<sup>30</sup>

40. Men zal zich herinneren, dat de Commissie tegen het Koninkrijk België een procedure krachtens artikel 169 EEG-Verdrag

had ingeleid, strekkende tot vaststelling dat de bijzondere regeling betreffende de maatstaf van heffing van de BTW op nieuwe auto's en zogenoemde „directiewagens”, zoals die onder meer was neergelegd in koninklijk besluit nr. 17 van 20 juli 1970, in strijd was met artikel 11 van de Zesde richtlijn.

41. Na erop te hebben gewezen, dat tussen partijen vaststond dat de Belgische regeling van die bepaling afweek<sup>31</sup>, onderzocht het Hof de vraag, of deze regeling een „bijzondere afwijkende maatregel” in de zin van artikel 27, leden 1 en 5, vormde en uit dien hoofde van artikel 11 mocht afwijken.<sup>32</sup> Het oordeelde:

„De Belgische regeling, die voor alle nieuwe wagens uitgaat van de aan de Belgische overheid meegeede catalogusprijs, wijzigt de belastinggrondslag evenwel dermate ingrijpend en algemeen, dat niet kan worden gezegd dat zij zich bepaalt tot de afwijkingen die ter voorkoming van het ontwijgings- of fraudegevaar noodzakelijk zijn. Zo staat met name niet vast, dat het ter verwezenlijking van het beoogde doel noodzakelijk is, de belastbare grondslag vast te stellen op basis van de Belgische catalogusprijs of alle prijskorting en -rabatten zo volstrekt buiten beschouwing te laten als thans het geval is.”<sup>33</sup>

Dit heeft tot gevolg dat de bestreden maatregelen onevenredig zijn met het beoogde doel, doordat zij algemeen en systematisch afwijken van de regels van artikel 11 in zoverre zij

31 — *Ibidem*, r. o. 19.

32 — *Ibidem*, r. o. 20.

33 — *Ibidem*, r. o. 31.

30 — Zaak 324/82 (Commissie/België, reeds aangehaald).

betrekking hebben op de verkoop en de invoer van alle nieuwe personenauto's, zowel die welke rechtstreeks van de fabriek komen als die welke reeds gedurende minder dan zes maanden zijn gebruikt.”<sup>34</sup>

Het Hof kwam tot de conclusie:

„Dienvolgens moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk België, door als bijzondere, van artikel 11 van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel de catalogusprijs te handhaven als minimummaatstaf van heffing van de BTW op nieuwe, binnenslands geleverde dan wel ingevoerde personenauto's, zonder dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 27, lid 5, van deze richtlijn, de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.”<sup>35</sup>

42. Met Eulaerts ben ik van mening, dat deze uitlegging van artikel 27, gegeven in het kader van een tot nieuwe auto's<sup>36</sup> beperkt beroep, a fortiori voor gebruikte auto's geldt. De intrinsieke waarde hiervan zal immers verschillen, niet alleen als gevolg van prijskortingen en-rabatten maar ook, en waarschijnlijk nog meer, wegens de slijtage (kilo-

metrage, goede of slechte staat van onderhoud, enz.).

43. Mitsdien moet artikel 27 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de afwijking die zij toestaat, in het algemeen geen bruikbaar argument is voor de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationale wettelijke regeling waarvan de bepalingen onevenredig zijn aan de ratio legis van die afwijking, te weten „de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of-ontwijking te voorkomen”, aangezien „de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing (...) geen *noemenswaardige* invloed [mogen] hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik”.<sup>37</sup>

### 3) Artikel 11 van de Zesde richtlijn

44. Bijgevolg moet artikel 11 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het van toepassing is op de levering van een goed — ook al is het gebruikt — door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige.

45. Concluderend geef ik het Hof in overweging, voor recht te verklaren:

„1) De belasting over de toegevoegde waarde moet worden beschouwd als een onderdeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen als bedoeld in

34 — Ibidem, r. o. 32.

35 — Ibidem, r. o. 34.

36 — En directiewagens.

37 — Eigen cursivering.

artikel 95 EEG-Verdrag. Bijgevolg dient de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationale regeling op dit gebied te worden beoordeeld aan de hand van dat artikel, en niet van de artikelen 9 en volgende EEG-Verdrag.

- 2) Artikel 32 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag — moet aldus worden uitgelegd, dat het niet van toepassing is op leveringen van een — zelfs gebruikt — goed door een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige.
  
- 3) Artikel 27 van genoemde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de daarin neergelegde afwijking niet betekent, dat een nationale regeling waarvan de bepalingen onevenredig zijn aan de ratio legis van die afwijking, als verenigbaar met het gemeenschapsrecht kan worden beschouwd.
  
- 4) Artikel 11 van de Zesde richtlijn verzet zich tegen een wettelijke regeling waarbij de BTW terzake van de levering van een gebruikt voertuig tussen belastingplichtigen, wordt berekend over een forfaitaire maatstaf van heffing, gebaseerd op een percentage van de catalogusprijs.”