



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 1 december 2011¹

Gevoegde zaken C-578/10 tot en met C-580/10

Staatssecretaris van Financiën
tegen
L. A. C. van Putten,
Staatssecretaris van Financiën
tegen
P. Mook
en
Staatssecretaris van Financiën
tegen
G. Frank

(verzoeken van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Belasting over niet in binnenland geregistreerde, doch aan inwoner ter beschikking gestelde personenauto — Artikel 63 VWEU — Vrij verkeer van kapitaal — Artikel 21 VWEU — Recht van vrij verkeer en vrij verblijf van burgers van de Unie”

I – Inleiding

1. Samen met het burgerschap van de Unie lijken de fundamentele vrijheden een verreikende bescherming voor grensoverschrijdende activiteiten van de burgers van de Unie te bieden. In casu duikt evenwel een mogelijke leemte op: het grensoverschrijdend lenen om niet van een zaak, namelijk een personenauto.

2. Zo deze feitelijke situatie onder een van de fundamentele vrijheden (inclusief het recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie) kan worden ondergebracht, beperkt het recht van de Unie eventuele belastingen die over het gebruik van een wagen in de ontvangende staat worden geheven.² Nederland gaat er evenwel van uit dat geen enkele fundamentele vrijheid toepassing vindt. Deze lidstaat belast het binnenlandse gebruik van een in het buitenland geleende personenauto als een eerste registratie en heft een registratiebelasting van bijna de helft van de waarde van de personenauto.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Beschikking van 27 juni 2006, Van de Coevering (C-242/05, Jurispr. blz. I-5843, punten 23-29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

3. De toepasselijke bepalingen van Unierecht zijn artikel 21 VWEU, inzake het recht van vrij verkeer van burgers van de Unie, en artikel 63 VWEU, inzake het vrije verkeer van kapitaal.

4. Bij de toetsing aan het beginsel van vrij verkeer van kapitaal moet worden uitgegaan van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het [EEG-Verdrag].³ Bijlage I bij deze richtlijn omvat de nomenclatuur van het kapitaalverkeer en onder punt XI is het kapitaalverkeer van persoonlijke aard opgenomen. Daarin worden onder meer de volgende transacties genoemd:

„A. Leningen

B. Schenkingen en giften

[...]

D. Nalatenschappen en legaten

[...]”

5. In de derde alinea van de inleiding van deze nomenclatuur wordt echter bepaald dat de opsomming in deze nomenclatuur niet limitatief is:

„Deze nomenclatuur vormt geen limitatieve omschrijving van het begrip kapitaalverkeer; derhalve is een rubriek XIII. F ‚Overig kapitaalverkeer — Diversen’ opgenomen. Zij mag dus niet worden geïnterpreteerd als een beperking van de draagwijdte van het beginsel van een volledige liberalisatie van het kapitaalverkeer zoals dat is neergelegd in artikel 1 van deze richtlijn.”

B – *Nederlands recht*

6. De Hoge Raad omschrijft de situatie naar Nederlands recht, overeenkomstig de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: „wet”), als volgt:

7. Onder de naam „belasting van personenauto's en motorrijwielen” wordt in Nederland een belasting geheven met betrekking tot personenauto's en motorrijwielen (artikel 1, lid 1, van de wet). Belastbaar feit is de registratie van personenauto's en motorrijwielen in het Nederlandse kentekenregister, alsmede de aanvang van het gebruik van de openbare weg in Nederland met een niet dan wel niet in Nederland geregistreerde personenauto die, of motorrijwiel dat, feitelijk ter beschikking staat van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam.

8. Het tarief van de belasting voor een personenauto bedraagt — afgezien van de in artikel 9, lid 1, van de wet vermelde verminderingen en vermeerderingen — 45,2 % van de nettocatalogusprijs, dat wil zeggen de catalogusprijs verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting. Onder de catalogusprijs wordt verstaan 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. Voor nieuwe (dat wil zeggen ongebruikte) personenauto's geldt de catalogusprijs bij aanvang van de dag waarop aan

3 — PB L 178, blz. 5.

het voertuig een kenteken is toegekend; voor gebruikte personenauto's geldt de catalogusprijs op het tijdstip waarop de personenauto voor het eerst in of buiten Nederland in gebruik is genomen. Dit laatste is ook van toepassing indien de belasting verschuldigd is ter zake van de aanvang van het gebruik van de openbare weg met een auto die niet in Nederland is geregistreerd.

9. Bij de heffing van de belasting met betrekking tot gebruikte personenauto's wordt rekening gehouden met de al verstreken periode van gebruik (artikel 10 van de wet). Naargelang van het tijdstip van eerste gebruik van het voertuig wordt de belasting met een bepaald percentage verminderd.

III – Feiten en verzoeken om een prejudiciële beslissing

10. L. A. C. van Putten en P. Mook bezitten de Nederlandse nationaliteit; G. Frank bezit de Duitse nationaliteit. Zij woonden allen in Nederland op het tijdstip waarop ambtenaren van de belastingdienst hebben vastgesteld dat zij op de openbare weg reden met een personenwagen die geen Nederlandse, maar een Belgische respectievelijk Duitse kentekenplaat had.

11. De auto waarin Van Putten werd aangetroffen, was eigendom van haar in België wonende vader. Toen zij op 28 maart 2005 werd gecontroleerd, gebruikte zij de auto kortstondig in Nederland voor privédoeleinden. Haar werd een naheffingsaanslag van 5 955 EUR opgelegd.

12. Mook gebruikte een auto die eigendom was van een in Duitsland wonend familielid. Op het tijdstip van de controle, op 19 augustus 1999, haalde hij de auto in Duitsland op en gebruikte hij die kortstondig voor ritten voor privédoeleinden in Nederland en Duitsland. Hem werd een naheffingsaanslag van 4 097 NLG of 1 859 EUR opgelegd.

13. De auto waarmee Frank reed, was eigendom van haar in Duitsland wonende vriend en was door deze vriend in verband met een verblijf bij haar naar Nederland gereden. Op het tijdstip van de controle op 18 januari 2005 gebruikte Frank de auto kortstondig voor privédoeleinden in Nederland. Haar werd een naheffingsaanslag van 6 709 EUR opgelegd.

14. Om uit te maken of deze naheffingsaanslagen rechtmatig zijn, vraagt de Hoge Raad of de feitelijke constellatie in elk van deze drie gevallen onder het recht van de Unie valt:

Zaak C-578/10:

Is, gelet op artikel 18 EG (thans artikel 21 WVEU), sprake van een door het gemeenschapsrecht beheerste situatie, indien een lidstaat de aanvang van het gebruik met een auto van het wegennet op zijn grondgebied aan een heffing onderwerpt in een geval waarin die auto is geregistreerd in een andere lidstaat, die auto is geleend van een inwoner van die andere lidstaat en met die auto wordt gereisd door een inwoner van eerstbedoelde lidstaat op het grondgebied van die lidstaat?

Zaak C-579/10:

Is, gelet op artikel 18 EG (thans artikel 21 VWEU), sprake van een door het gemeenschapsrecht beheerste situatie, indien een lidstaat de aanvang van het gebruik met een auto van het wegennet op zijn grondgebied aan een heffing onderwerpt in een geval waarin die auto is geregistreerd in een andere lidstaat, die auto is geleend van een inwoner van die andere lidstaat en met die auto voor privédoeleinden wordt gereisd door een inwoner van eerstbedoelde lidstaat tussen die lidstaat en die andere lidstaat?

Zaak C-580/10:

Is, gelet op artikel 18 EG (thans artikel 21 VWEU), sprake van een door het gemeenschapsrecht beheerste situatie, indien een lidstaat de aanvang van het gebruik met een auto van het wegennet op zijn grondgebied aan een heffing onderwerpt in een geval waarin die auto is geregistreerd in een andere lidstaat, die auto is geleend van een inwoner van die andere lidstaat en met die auto voor privédoeleinden op het grondgebied van eerstbedoelde lidstaat wordt gereisd door een persoon die inwoner is van die lidstaat doch de nationaliteit heeft van de andere lidstaat?

15. Bij beschikking van 1 februari 2011 heeft de president van het Hof de drie zaken gevoegd. Het Koninkrijk der Nederlanden, de Republiek Finland en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Er heeft geen mondelinge behandeling plaatsgevonden.

IV – Juridische beoordeling

16. De belasting ter zake van de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde personenauto's is niet geharmoniseerd en er bestaan aanzienlijke verschillen tussen de lidstaten. Op dit gebied oefenen de lidstaten dus vrij hun fiscale bevoegdheid uit, mits zij daarbij het Unierecht in acht nemen.⁴

17. In de verzoeken om een prejudiciële beslissing wordt in dit opzicht alleen gesproken over de verenigbaarheid van de belasting met het beginsel van vrij verkeer van de burgers van de Unie. Aangezien andere fundamentele vrijheden evenwel op dit beginsel voorrang hebben⁵, wordt de betrokken wettelijke regeling hierna in eerste instantie getoetst aan het beginsel van vrij verrichten van diensten en aan het beginsel van vrij verkeer van kapitaal.

A – *Vrij verrichten van diensten*

18. Het grensoverschrijdend uitlenen van een personenauto kan een dienst in de zin van artikel 57 VWEU vormen. Ingevolge deze bepaling worden als diensten beschouwd de dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden.

19. Wanneer men louter in abstracto in overweging neemt dat een personenauto voor gebruik ter beschikking wordt gesteld, kan er sprake zijn van een dienstverrichting. In de regel is dit immers tegen vergoeding, bijvoorbeeld wanneer het gaat om een huurauto⁶ of een leaseauto⁷.

20. Kijkt men daarentegen naar de concrete rechtsvorm waarin de auto ter beschikking wordt gesteld, dan gaat het niet om een dienst die tegen vergoeding wordt verricht. In casu zijn de personenauto's immers juist ter beschikking gesteld via een bruikleen om niet.

4 — Arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 40).

5 — Arrest van 16 december 2010, Josemans (C-137/09, Jurispr. blz. I-13019, punt 53), inzake het vrij verrichten van diensten, en arrest van 31 maart 2011, Schröder (C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punten 28 e.v.), inzake het vrije verkeer van kapitaal.

6 — Zie beschikking Van de Coevering (aangehaald in voetnoot 2).

7 — Zie arrest Cura Anlagen (aangehaald in voetnoot 4).

21. Voor de indeling van activiteiten met het oog op toepassing van het beginsel van vrij verrichten van diensten knoopt het Hof in geval van twijfel aan bij de concrete omstandigheden waarin de dienst wordt verricht. Gaat het niet om economische activiteiten, dan vindt volgens het Hof het beginsel van vrij verrichten van diensten geen toepassing. Zo geldt het vrij verrichten van diensten niet voor het volgen van onderwijs aan staatsscholen die met openbare middelen worden gefinancierd, doch wel voor het volgen van onderwijs aan scholen die hoofdzakelijk met particuliere middelen worden gefinancierd.⁸

22. Op analoge wijze moet ook bij de terbeschikkingstelling van personenauto's aansluiting worden gezocht bij de concrete omstandigheden. Bijgevolg vindt het beginsel van het vrij verrichten van diensten geen toepassing op de in casu aan de orde zijnde bruikleen om niet.⁹

B – *Vrij verkeer van kapitaal*

23. Op het eerste gezicht lijkt buiten kijf te staan dat ook het in artikel 63 VWEU vastgelegde vrij verkeer van kapitaal niet van toepassing is. Toch bestaan er verrichtingen die naar de aard ervan gelijkenis vertonen met een bruikleen om niet en onder deze vrijheid vallen: vererving en schenking van vermogensbestanddelen.

24. Met betrekking tot artikel 63 VWEU is het vaste rechtspraak dat, aangezien de verdragen geen definitie bevatten van het begrip „kapitaalverkeer”, de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361 een indicatieve waarde behoudt, waarbij de nomenclatuur die zij bevat, zoals in de derde alinea van de inleiding van deze bijlage te kennen wordt gegeven, het begrip „kapitaalverkeer” geenszins beperkt.¹⁰

25. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat schenkingen en nalatenschappen, die onder rubriek XI („Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”) van bijlage I bij richtlijn 88/361 vallen, kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, tenzij alle essentiële bestanddelen binnen één lidstaat gelegen zijn.¹¹

26. Het vereiste grensoverschrijdende aspect ligt in casu voor de hand: de personenauto's zijn door een inwoner van een andere lidstaat in bruikleen gegeven aan personen die in Nederland wonen en de auto's in deze lidstaat gebruiken.

27. Van doorslaggevend belang is evenwel of deze bruiklenen als kapitaalverkeer kunnen worden beschouwd.

28. Met betrekking tot de aftrekbaarheid voor de belasting van een bedrag dat overeenkomt met de waarde van giften aan in een andere lidstaat wonende derden, heeft het Hof reeds geoordeeld dat het voor de vraag of de betrokken nationale regeling onder de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal valt, irrelevant is of die giften in geld dan wel in natura zijn gedaan.¹²

29. De gratis terbeschikkingstelling van een personenauto verschilt niet wezenlijk van een gift in natura. Weliswaar moet de zaak worden teruggegeven, maar de zaak mag kortstondig zonder vergoeding worden gebruikt. Het voordeel van het gebruik verkrijgt de bruiklenner — zoals bij een gift — definitief. Op deze wijze is het mogelijk dat hij een niet onbeduidend economisch voordeel verkrijgt dat aan de hand van een vergelijking met de kosten voor een daarmee overeenstemmende huurauto zelfs nauwkeurig kan worden bepaald.

8 — Arrest van 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz (C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punten 38 e.v. en daarin aangehaalde rechtspraak). Zie eveneens arrest van 4 oktober 1991, Society for the Protection of Unborn Children Ireland (C-159/90, Jurispr. blz. I-4685, punt 26), inzake het niet uit economische overwegingen verspreiden van informatie over ziekenhuizen voor zwangerschapsonderbrekingen.

9 — Zo overigens ook advocaat-generaal Van Hilten, Bijlage bij de conclusies van 4 september 2009 in de zaken met rolnummers 08/04259, 08/04991, 09/01256 en 09/01693 (bijlage bij de verzoeken om een prejudiciële beslissing, nr. 3.1.5.).

10 — Arrest Schröder (aangehaald in voetnoot 5, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Arrest Schröder (aangehaald in voetnoot 5, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Arrest van 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punten 25 e.v.).

30. Het arrest inzake giften in natura¹³ betrof weliswaar niet maatregelen die op de begiftigde rusten, maar de fiscale inaanmerkingneming ervan bij de schenker. Voor het vrije verkeer van kapitaal is het echter niet van belang of beperkingen bij de verrichter dan wel bij de ontvanger een rol spelen. Zo betreffen de meeste successiegeschillen de belasting van de erfgenaam.¹⁴

31. Bijgevolg gaat het bij het grensoverschrijdende lenen om niet van een personenauto om kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU.

32. De klassieke definities van een beperking van het kapitaalverkeer bij verrichtingen om niet gaan in casu evenwel niet op. De belasting van het gebruik van een personenauto door inwoners kan niet-inwoners niet ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen of dergelijke investeringen aan te houden¹⁵ en evenmin wordt de waarde van een erfenis verminderd¹⁶.

33. De belasting kan evenwel de ontvanger van een in bruikleen gegeven personenauto ervan doen afzien het voordeel te aanvaarden en te benutten. De belasting kan immers een veelvoud zijn van de waarde van het gebruik. Deze belemmering voor de aanvaarding van een grensoverschrijdende verrichting om niet beperkt het vrije verkeer van kapitaal.¹⁷

34. Overigens gaat het uit het oogpunt van de bruiklener op zijn minst om een benadeling van de grensoverschrijdende bruikleen in vergelijking met de binnenlandse bruikleen. Aangezien in geval van een binnenlandse bruikleen de belasting ter zake van de registratie van een personenauto reeds is betaald, hoeft de bruiklener niet te vrezen dat hij aan de belasting zal worden onderworpen.¹⁸ De Hoge Raad vraagt niet in hoeverre deze benadeling gerechtvaardigd is; overigens gelden de hierna volgende opmerkingen in dit opzicht ook als rechtvaardiging.¹⁹

35. Derhalve dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat een belasting die een lidstaat heft in een situatie waarin een inwoner van deze staat het wegennet op zijn grondgebied gebruikt om zich voor privédoeleinden te verplaatsen met een personenauto die in een andere lidstaat is geregistreerd en die hij heeft geleend van een inwoner van laatstgenoemde staat, het in artikel 63 VWEU vervatte beginsel van vrij verkeer van kapitaal beperkt.

C – Vrij verkeer van burgers van de Unie

36. Mocht het Hof mijn standpunt inzake toepassing van het vrije verkeer van kapitaal niet volgen, dan onderzoek ik hierna *subsidiar* of het recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie van toepassing is.

37. Ingevolge artikel 20 VWEU is eenieder die de nationaliteit van een lidstaat bezit, burger van de Unie. De drie betrokkenen zijn dus burgers van de Unie. Zoals het Hof meermaals heeft geoordeeld, dient de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de onderdanen van de lidstaten te zijn.²⁰

13 — Aangehaald in voetnoot 12.

14 — Zie arrest Schröder (aangehaald in voetnoot 5) en arrest van 15 september 2011, Halley e.a. (C-132/10, Jurispr. blz. I-8353).

15 — Arrest Schröder (aangehaald in voetnoot 5, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Arrest van 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, Jurispr. blz. I-497, punt 22).

17 — Zie eveneens arrest Persche (aangehaald in voetnoot 12, punten 38 e.v.).

18 — Zie de Nederlandse rechtsvoorschriften in punt 7.

19 — Zie infra, punten 53 e.v.

20 — Arrest van 2 oktober 2003, Garcia Avello (C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punt 22).

38. Artikel 21, lid 1, VWEU bepaalt dat iedere burger van de Unie het recht heeft vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten. De toepassing van deze bepaling doet in casu twee — onderling verbonden — problemen rijzen. Ten eerste vraagt de verwijzende rechter of het gaat om zuiver interne feitelijke situaties. Ten tweede vraagt hij of de belasting van het gebruik van een in het buitenland geregistreerde, in bruikleen gegeven personenauto een beperking vormt van het recht vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven.

1. Uitsluiting van zuiver interne situaties

39. Het burgerschap van de Unie heeft niet tot doel, de materiële werkingssfeer van het Verdrag uit te breiden tot interne situaties die geen enkele aanknopingspunt met het Unierecht hebben.²¹

40. Anders dan de Nederlandse regering aanvoert, gaat het mijns inziens in casu overduidelijk niet om een zuiver interne situatie. De Nederlandse belasting betreft enkel buitenlandse personenauto's, want het aanknopingspunt is het feit dat de gebruikte personenauto niet in Nederland is geregistreerd. In de praktijk treft de belasting dus de grensoverschrijdende bruikleen om niet van personenauto's aan inwoners van Nederland. Daarentegen wordt deze belasting niet geheven in geval van een binnenlandse bruikleen om niet aangezien in dat geval de personenauto in Nederland is geregistreerd.²²

2. Beperking van artikel 21, lid 1, VWEU

41. Het is evenwel de vraag of er sprake is van een beperking van het recht van vrij verkeer van de burgers van de Unie.

42. De Hoge Raad²³ is op basis van de bewoordingen van artikel 21, lid 1, VWEU de opvatting toegedaan dat de belasting afbreuk doet aan de beschermings sfeer van deze bepaling: de vrijheid om zich vrij op het grondgebied van Nederland te verplaatsen, wordt door de belasting over het gebruik van een personenauto beknot. De betrokkenen kunnen de personenauto enkel voor verplaatsingen gebruiken wanneer zij de belasting voldoen.

43. Deze opvatting vindt steun in een arrest waarin het Hof reeds heeft aanvaard dat er sprake is van een beperking wanneer een Belgisch gewest een regeling uitvaardigt waardoor het voor burgers van een ander Belgisch gewest minder aantrekkelijk wordt om hun woonplaats naar een bepaalde plaats in België te verplaatsen.²⁴ De omvang van het recht op vrij verkeer van burgers van de Unie wordt enkel beperkt door de uitsluiting van zuiver interne situaties, dit betekent van Belgische staatsburgers die nooit gebruik hebben gemaakt van het vrije verkeer.²⁵

44. In casu lijkt het mij echter niet nuttig uit te weiden over deze — niet onproblematische²⁶ — rechtspraak, daar er voldoende aanknopingspunten met het *grensoverschrijdende* vrije verkeer zijn.

21 — Arrest van 5 juni 1997, Uecker en Jacquet (C-64/96 en C-65/96, Jurispr. blz. I-3171, punt 23), en arrest Garcia Avello (aangehaald in voetnoot 20, punt 26).

22 — Zie de Nederlandse rechtsvoorschriften in punt 7.

23 — Advocaat-generaal Van Hilten, Conclusies van 4 september 2009 in de zaken met rolnummers 08/04259, 08/04991, 09/01256 en 09/01693 (bijlage bij de verzoeken om een prejudiciële beslissing, telkens nr. 5.2.2.3.), heeft daarentegen voorgesteld het Hof te vragen of artikel 21, lid 1, VWEU ook de vrijheid te reizen binnen het grondgebied van één en dezelfde lidstaat omvat.

24 — Arrest van 1 april 2008, Regering van de Vlaamse Gemeenschap en Waalse Regering (C-212/06, Jurispr. blz. I-1683, punt 41).

25 — Arrest Regering van de Vlaamse Gemeenschap en Waalse Regering (aangehaald in voetnoot 24, punten 37 e.v.).

26 — Vergelijk met de conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 30 september 2010, Ruiz Zambrano (C-34/09, Jurispr. 2011, blz. I-1177, punt 146 en voetnoot 118 alsmede in het algemeen punten 135 e.v.).

45. De vrijheid om de grenzen van de lidstaten te overschrijden wordt ontegenzeggelijk beschermd door de in artikel 21 VWEU verankerde fundamentele vrijheid. De door het VWEU toegekende rechten op het gebied van vrij verkeer kunnen hun volle werking niet ontplooiën indien een burger van de Unie ervan kan worden weerhouden deze rechten uit te oefenen door belemmeringen wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend.²⁷ Derhalve staat artikel 21 VWEU in de weg aan maatregelen die burgers van de Unie zonder rechtvaardiging kunnen verhinderen om zich in andere lidstaten te verplaatsen, of een afschrikkende werking hebben of de uitoefening van deze vrijheid minder aantrekkelijk kunnen maken.²⁸

46. In de hoofdgedingen wordt het grensoverschrijdende vrije verkeer beperkt aangezien bij het binnenlandse gebruik om niet van een in het buitenland geleende personenauto een belasting ten belope van de helft van de waarde van het voertuig wordt geheven. Deze belasting over het occasionele gebruik van een in het buitenland geleende personenauto komt neer op een verbod van gebruik. De belasting, voor ongeveer de helft van de waarde van het voertuig, is immers een veelvoud van de economische waarde van het gebruik.

47. Daarbij is van geen belang of in een concreet geval de burger van de Unie zelf in het kader van de bruikleen van de personenauto de grenzen tussen de lidstaten heeft overschreden, dan wel of het door de belasting minder aantrekkelijk wordt deze grenzen te overschrijden. Integendeel, het volstaat dat de omstreden belasting de grensoverschrijdende betrekkingen van de betrokken burgers van de Unie beperkt.

48. De bruikleen om niet van personenauto's — maar ook van andere zaken — is een uitdrukking van de betrekkingen tussen de belanghebbenden, ongeacht of het gaat om een familierelatie of een vriendschapsband.²⁹

49. Wanneer deze betrekkingen tot over de grenzen van de lidstaten reiken, is dat vaak omdat personen voordien deze grenzen hebben overschreden. Zoals de Commissie terecht stelt, moet de fundamentele vrijheid van artikel 21 VWEU juist de niet-economische grensoverschrijdende activiteiten van de burgers van de Unie en dus inzonderheid de grensoverschrijdende sociale betrekkingen beschermen.

50. Wanneer een lidstaat ter zake van een grensoverschrijdende bruikleen om niet van een personenauto belasting heft, brengt hij de ontplooiing van het recht op vrij verkeer in gevaar. Daarom vormt deze belasting een beperking van de in artikel 21 VWEU vervatte fundamentele vrijheid.

51. Mocht het Hof van oordeel zijn dat er geen sprake is van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal, dan stel ik voor dat het Hof op de prejudiciële vragen antwoordt dat een belasting die een lidstaat heft in een situatie waarin een inwoner van deze staat zijn wegennet gebruikt om zich voor privédoeleinden te verplaatsen met een personenauto die in een andere lidstaat is geregistreerd en die hij heeft geleend van een inwoner van laatstgenoemde lidstaat, een beperking vormt van het in artikel 21, lid 1, VWEU vervatte recht van vrij verkeer.

D – *Rechtvaardiging van de beperking*

52. Finland gaat weliswaar in op de rechtvaardiging van een eventuele beperking, maar de Hoge Raad besteedt daaraan geen aandacht. Ook advocaat-generaal Van Hilten heeft geen vragen in die zin voorgesteld, maar alleen twijfel geuit over de mogelijkheid van een rechtvaardiging.³⁰

27 — Arresten van 29 april 2004, Pusa (C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punt 19), en 26 oktober 2006, Tas-Hagen en Tas (C-192/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 30).

28 — Arrest van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland (C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punten 24, 26 en 30).

29 — Advocaat-generaal Sharpston heeft in haar conclusie Ruiz Zambrano (aangehaald in voetnoot 26, punt 128) terecht ook de nadruk gelegd op deze menselijke aspecten van het burgerschap van de Unie.

30 — Aangehaald in voetnoot 23, nr. 3.5.

53. In dit verband wens ik louter volledigheidshalve het volgende op te merken:

54. Volgens vaste rechtspraak is het een lidstaat slechts toegestaan een belasting te heffen over de registratie van een voertuig dat ter beschikking van een inwoner van deze lidstaat is gesteld door een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap wanneer dit voertuig hoofdzakelijk is bestemd voor duurzaam gebruik in eerstgenoemde lidstaat of daar feitelijk duurzaam wordt gebruikt.³¹ Kan geen duurzaam gebruik of een daarmee overeenstemmende bestemming worden vastgesteld, dan vereist de belasting een „andere” rechtvaardiging³² en mag zij bovendien slechts evenredig aan de duur van het gebruik in de betrokken lidstaat worden geheven³³.

55. Aangezien de Nederlandse regering wellicht ernaar streeft, belastingontwijking tegen te gaan, moet worden opgemerkt dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat niet mag worden uitgegaan van een algemeen vermoeden van belastingontduiking of -ontwijking dat is gebaseerd op de omstandigheid dat een werkgever met zetel in een andere lidstaat een werknemer met woonplaats in de betrokken lidstaat een bedrijfsvoertuig ter beschikking stelt voor beroepsdoeleinden of voor beroeps- en privédoeleinden. Een dergelijk vermoeden kan derhalve geen rechtvaardiging vormen voor een fiscale maatregel die de uitoefening van een bij het Verdrag beschermde fundamentele vrijheid beperkt.³⁴

56. Daarom mag een vermoeden van belastingontwijking a fortiori evenmin worden gegrond op de omstandigheid dat vanuit een andere lidstaat een personenauto om niet is uitgeleend.

57. Dit sluit evenwel niet uit dat wegens het gevaar voor belastingontwijking adequaat toezicht wordt gehouden op de bruikleen om niet van een personenauto vanuit een andere lidstaat en doeltreffende sancties worden opgelegd indien toezichtsmaatregelen worden omzeild. Aangezien in de prejudiciële vragen echter niet wordt verwezen naar dergelijke regelingen, behoeven de vereisten voor een dergelijke regeling dan ook niet nader te worden onderzocht.

V – Conclusie

58. Ik geef het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„Een belasting die een lidstaat heft in een situatie waarin een inwoner van deze staat het wegennet op zijn grondgebied gebruikt om zich voor privédoeleinden te verplaatsen met een personenauto die in een andere lidstaat is geregistreerd en die hij heeft geleend van een inwoner van laatstgenoemde staat, beperkt het in artikel 63 VWEU vervatte beginsel van vrij verkeer van kapitaal.”

31 — Beschikking Van de Coevering (aangehaald in voetnoot 2, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Arresten van 15 september 2005, Commissie/Denemarken (C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punt 79), en 23 februari 2006, Commissie/Finland (C-232/03, punt 48), alsmede beschikking Van de Coevering (aangehaald in voetnoot 2, punt 26).

33 — Arrest Cura Anlagen (aangehaald in voetnoot 4, punt 69) en beschikking Van de Coevering (aangehaald in voetnoot 2, punt 27).

34 — Arrest Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 32, punt 81) en arrest van 15 december 2005, Nadin en Nadin-Lux (C-151/04 en C-152/04, Jurispr. blz. I-11203, punt 46).