

Een bijzondere belasting op het verbruik als de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's, die in Nederland naast de bij de gemeenschapsrichtlijnen voorziene BTW wordt geheven ter zake van de levering of de invoer van personenauto's of motorrijwielen, bezit niet het karakter van omzetbelasting in de zin van genoemd artikel, zulks gelet op de volgende eigenschappen:

- weliswaar is deze belasting een verbruiksbelasting waarvan de maatstaf van heffing evenredig is aan de prijs van de personenauto's, doch zij is geen algemene belasting, daar zij slechts drukt op twee specifieke categorieën produkten;
- zij is geen belasting op het goederen- en dienstenverkeer en zij treft handelstransacties niet op een zelfde wijze als de BTW, daar zij slecht één keer, op het tijdstip van de levering door de fabrikant of van de invoer, wordt geheven en vervolgens integraal wordt doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaatsvindt;
- de betaalde belasting is niet aftrekbaar, doch vormt een integrerend onderdeel van de kostprijs van het voertuig; gebruikte auto's die niet worden ingevoerd, zijn niet meer aan deze belasting onderworpen;
- de maatstaf van heffing is de catalogusprijs exclusief BTW van het voertuig; wanneer BTW verschuldigd is, wordt deze berekend over de door de leverancier werkelijk verkregen prijs, inclusief de bijzondere belasting;
- bovendien brengt de bijzondere belasting de werking van het gemeenschappelijke BTW-stelsel niet in gevaar, omdat zij wordt geheven naast de BTW, en niet ter gehele of gedeeltelijke vervanging daarvan.

RAPPORT TER TERECHTZITTING in de gevoegde zaken 93/88 en 94/88 *

I — De feiten en de schriftelijke behandeling

een bijzondere belasting op de levering en de invoer van personenauto's door de Staat der Nederlanden onverenigbaar is met de communautaire BTW-regeling.

1. In de twee zaken die het onderwerp zijn van de onderhavige procedure, betreft het geschil in wezen de vraag, of de heffing van

2. De rechtsgrondslag van de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's

* Procestaal: Nederlands.

(hierna: BVB) is te vinden in artikel 50 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (hierna: Wet OB) en in artikel 25 van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968. Bij de Wet OB, die in de plaats is gekomen van de Wet op de omzetbelasting 1954 — waarin de levering en de invoer was onderworpen aan de toepassing van omzetbelasting met een verhoogd zogenoemd weeldetarief van 25% — is het cascdestelsel afgeschaft en vervangen door het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat op communautaire leest is geschoeid. Om het verschil tussen de belasting die voor 1 januari 1969 — datum van inwerkingtreding van de Wet OB — op personenauto's rustte en die van na die datum te compenseren, is in het kader van de Wet OB een zogenoemde egalisatieheffing ingevoerd op de levering en de invoer van personenauto's en wel parallel aan de BTW. Later is de naam „egalisatieheffing” gewijzigd in „Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's”.

3. De belangrijkste kenmerken van deze belasting zijn de volgende: de BVB is een belasting op het gebruik van personenauto's op Nederlands grondgebied. De belasting wordt geheven ter zake van de levering binnen Nederland door de fabrikant van personenauto's en de invoer van personenauto's. De maatstaf van heffing is het bedrag dat in rekening is of zou worden gebracht bij verkoop van de auto aan een niet-ondernemer op het tijdstip van de afgifte van het kentekenbewijs. Voor auto's in ongebruikte staat is deze maatstaf evenwel ten minste de catalogusprijs, dat wil zeggen de op het tijdstip van de levering of invoer laatstelijk door de fabrikant of de importeur aan zijn wederverkopers geadviseerde prijs voor de verkoop aan de uiteindelijke afnemers, en voor gebruikte auto's een daarvan afgeleide

waarde. De BVB wordt slechts één keer geheven, op het tijdstip van de invoer of de levering van een auto, en wordt vervolgens integraal doorberekend in de volgende handelsschakels, zonder dat opnieuw heffing plaatsvindt. Teruggave van de BVB is onder bepaalde voorwaarden mogelijk, indien een ingevoerde auto in ongebruikte staat weer wordt uitgevoerd. Zodra echter een auto in Nederland is ingeschreven, wordt hij geacht in gebruikte staat te verkeren en kan geen teruggave van BVB plaatsvinden.

4. Krachtens de Eerste richtlijn (67/227) van de Raad van 11 april 1967, later aangevuld door de Tweede richtlijn (67/228) van de Raad van 11 april 1967 en vanaf 1 januari 1979 door de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 maart 1977, moesten de Lid-Staten hun omzetbelastingstelsels vervangen door een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Voorts bepaalt de Zesde richtlijn in artikel 2 dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen de leveringen van goederen, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht, alsook de invoer van goederen. Artikel 17 regelt het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Artikel 33 luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van ac-

cijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.”

Zaak 93/88

5. Verzoekster tot cassatie Wisselink en Co. BV (hierna: Wisselink) is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid in het kader waarvan geassocieerde belastingadviseurs hun bedrijf uitoefenen. In december 1983 schaften zij op naam van deze vennootschap een auto aan, die voor hun onderneming zou worden gebruikt. Zij verzochten de leverancier, het bedrag van de BVB voor deze auto apart op de factuur te vermelden. Op de factuur werden daarom afzonderlijk vermeld: de netto verkoopprijs, de BVB en de BTW.

6. Op haar BTW-aangifte over de maand december 1983 trok Wisselink vervolgens niet alleen het bedrag van de BTW af, maar ook het bedrag dat haar als BVB in rekening was gebracht. De Inspecteur aanvaardde deze aftrek niet. Tegen zijn beschikking heeft Wisselink beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam.

7. Onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis, stelde Wisselink zich op het standpunt, dat de BVB moet worden gezien als de gedeeltelijke voortzetting van de omzetbelasting volgens het cumulatief cascadesysteem van vóór 1969 en dat de BVB derhalve niets anders was dan een verkapt vorm van omzetbelasting. Zij moest derhalve op dezelfde wijze als de BTW worden behandeld (inclusief de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting door ondernemers), hetgeen tot een resultaat zou leiden dat onverenigbaar was met het communautaire stelsel van de BTW. De Inspecteur stelde hiertegen-

over, dat destijds in de Wet OB naast de belasting volgens het cumulatief cascadesysteem een bijzondere belasting op personenauto's bestond die werd geheven naar het weeldetarief en volgens het stelsel van een eenmalige heffing. Deze belasting had alle kenmerken van een accijns. Voor de beslechting van het onderhavige geding staat vast, dat artikel 50 niet in de mogelijkheid voorziet om de verschuldigde, betaalde of gefactureerde BVB van de verschuldigde omzetbelasting af te trekken.

8. Het Gerechtshof, dat het beroep van Wisselink verwierp, overwoog met name, dat de BVB een afzonderlijke belasting is „welke het karakter heeft van een bijzondere verbruiksbelasting en welke geen onderdeel uitmaakt van de als algemene verbruiksbelasting geheven omzetbelasting”. Omtrent de gestelde onverenigbaarheid van de BVB met de EEG-richtlijnen inzake de BTW overwoog het Gerechtshof dat, zelfs indien van een dergelijke onverenigbaarheid sprake zou zijn, i) belanghebbende daarop voor de nationale rechter geen beroep kon doen, omdat de BVB niet van haar (maar van de importeur) was geheven en ii) daaruit nog niet volgde, dat de BVB in een zodanig geval aftrekbaar was, als ware zij gelijk te stellen met de BTW.

9. Wisselink stelde tegen dit arrest beroep in cassatie in bij de Hoge Raad. In cassatie voerden partijen in wezen dezelfde argumenten aan. In een tussenarrest heeft de Hoge Raad de voornaamste elementen van deze proefprocedure samengevat. Daar voor de beoordeling van de stellingen van partijen de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn moeten worden uitgelegd, heeft de Hoge Raad het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Vormt hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, een belastingstelsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's zoals hierboven onder 4.4 omschreven?

2) Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een belastingplichtige een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's, die op de in 4.1 omschreven wijze te zijnen laste is gekomen, ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn op de door hem verschuldigde belasting in aftrek mag brengen, ook indien de nationale wetgeving in een zodanige aftrek niet voorziet?”

Zaak 94/88

10. In deze zaak is belanghebbende, de fiscale eenheid Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV (hierna: Abemij), een importeur van auto's van het merk Mitsubishi, die zelf de BVB heeft voldaan. Per 16 januari 1984 werden de catalogusprijzen van de auto's in kwestie verhoogd. Belanghebbende was met haar wederverkopers overeengekomen dat voor auto's die vóór die datum besteld waren en die vóór eind februari 1984 zouden worden geleverd, nog de oude (lagere) catalogusprijs zou gelden. In geschil is of voor die categorie auto's het bedrag aan verschuldigde BVB moet worden berekend op basis van de nieuwe catalogusprijs of van de oude — en effectief betaalde — catalogusprijs.

11. Op haar BVB-aangifte is belanghebbende uitgegaan van de eerste hypothese (dat wil zeggen: de hoogste van de twee prijzen), doch later diende zij tegen die aangifte een bezwaarschrift in, ten einde het verschil tussen de op basis van de nieuwe catalogusprijs berekende BVB en de op basis van de oude catalogusprijs berekende BVB terug te vorderen. Dit verschil bedroeg 214,56 HFL. De Inspecteur wees dit bezwaarschrift af. Tegen deze uitspraak stelde Abemij beroep in bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

12. Abemij stelde zich op het standpunt, dat de BVB een voortzetting vormt van de vroegere omzetbelasting volgens het cumulatief cascadestelsel en als zodanig had moeten worden omgezet in een BTW en is onderworpen aan de daarvoor geldende regels, waaronder de regel dat de werkelijk voor het goed of de dienst betaalde prijs geldt als maatstaf van de heffing. In casu betekende dit, dat de BVB had moeten worden berekend op grond van de oude catalogusprijs.

13. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage verwierp de middelen van belanghebbende. Het achtte artikel 50 Wet OB niet onverbindend wegens strijd met de EEG-richtlijnen inzake de BTW, omdat de daaruit voortvloeiende verplichting van de Lid-Staten niet verder reikte dan het vervangen van het „huidige” omzetbelastingstelsel door het stelsel van de BTW en omdat deze woorden betrekking hadden op het toen bestaande cumulatieve cascadestelsel als zodanig en niet op een verhoogd tarief van heffing. Daarom bestond er geen verplichting deze verhoogde heffing van omzetbelasting om te zetten in de BTW, en stond het de wetgever vrij om voor personenauto's, naast de BTW, een verbruiksbelasting in te stellen.

14. Abemij stelde tegen dit arrest beroep in cassatie in bij de Hoge Raad die, evenals in de vorige zaak, bij arrest van dezelfde datum zich tot het Hof van Justitie heeft gewend met vragen betreffende de onverenigbaarheid van artikel 50 Wet OB met de communautaire richtlijnen inzake de BTW. Deze prejudiciële vragen luiden als volgt:

„1) Vormt hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, een belasting voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's zoals hierboven onder 6.4 omschreven ?

2) Moet, indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, daaraan de gevolgtrekking worden verbonden dat een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's zoals belanghebbende die volgens de Nederlandse wetgeving is verschuldigd geworden wegens de invoer van personenauto's in het tijdvak waarop het geding betrekking heeft, in het geheel niet mag worden geheven, dan wel naar een andere maatstaf moet worden geheven ?”

De verwijzingsarresten van de Hoge Raad in de twee zaken zijn op 17 maart 1988 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn in de zaken 93/88 en 94/88 schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoeksters in de hoofdgedingen, beiden vertegenwoordigd door D. G. van Vliet, advocaat te Amsterdam; door de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door

E. F. Jacobs van het Ministerie van Buitenlandse Zaken; door de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. A. Gensmantel van het Treasury Solicitor's Department en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. H. Étienne en B. J. Drijber als gemachtigden.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan en de twee zaken voor de mondelinge behandeling te voegen.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. De door beide verzoeksters in de zaken 93/88 en 94/88 gemaakte opmerkingen stemmen mutatis mutandis met elkaar overeen; aangaande de eerste door de Hoge Raad gestelde prejudiciële vraag wijzen verzoeksters erop, dat de Raad, toen hij op 11 april 1967 de Eerste en de Tweede richtlijn inzake omzetbelasting vaststelde, meende dat deze harmonisatie „dient te leiden tot afschaffing van de cumulatieve cascdestelsels en tot aanvaarding door alle Lid-Staten van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde”; op grond daarvan werden de Lid-Staten verplicht, hun bestaande omzetbelastingstelsels in hun geheel te vervangen door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, als omschreven in artikel 2 van de Eerste richtlijn, dat ingericht zou moeten worden overeenkomstig de bepalingen van de Tweede richtlijn.

De oude Nederlandse omzetbelasting (Wet OB 1954) beoogde het gebruik en verbruik van alle goederen en diensten te treffen. De heffing van omzetbelasting vond plaats naar het cumulatief cascadestelsel, met dien verstande dat geheven werd van fabrikanten en groothandelaren en niet van de detaillist; het tarief voor personenauto's bedroeg 25%. Daarnaast bestonden er bijzondere verbruiksbelastingen, in het bijzonder de accijnzen, die zich op het verbruik van bepaalde goederen richtten. Ten aanzien van personenauto's werden geen speciale verbruiksbelastingen of accijnzen geheven; ze vielen uitsluitend onder de algemene heffing van omzetbelasting.

alle fasen, vergelijk artikel 2, tweede alinea, Eerste richtlijn);

- de aftrek van voorbelasting is uitgesloten;
- de maatstaf van heffing is de prijs waarvoor particulieren de auto normaal gesproken kopen, kort gezegd de catalogusprijs van de auto.

De parlementaire geschiedenis van de Wet OB en van de bij artikel 50 geregelde BVB laat volgens verzoeksters de strijdigheid met de richtlijnen duidelijk zien, nu deze bijzondere belasting op personenauto's niets anders is dan een verhoogd omzetbelastingtarief, dat werd ingevoerd om het nadelig verschil in staatsinkomen te compenseren dat zou ontstaan als op auto's uitsluitend het voorgestelde algemene omzetbelastingtarief zou worden geheven. De schatkist dreigde 300 miljoen HFL per jaar te derven. Derhalve werd gedacht aan een verhoogd BTW-tarief, speciaal voor deze goederen. Een extra tarief dus in de vorm van een in een apart artikel geregelde omzetbelasting, die tegelijk met de BTW zou worden geheven.

Dit brengt verzoeksters in de onderhavige zaken tot de conclusie dat Nederland, door een deel van de oude omzetbelasting ongewijzigd, althans op de meest essentiële punten ongewijzigd, te laten voortbestaan, de verplichtingen die door de Eerste en Tweede richtlijn zijn opgelegd, niet ten volle is nagekomen. Dit „restant-oude-omzetbelasting” had derhalve vanaf 1 januari 1969, toen Nederland de wetgeving tot uitvoering van de richtlijnen invoerde, niet meer geheven mogen worden. Artikel 50 van de Wet is derhalve in strijd met het bepaalde in de Eerste en Tweede richtlijn.

De heffing van deze belasting wijkt op een aantal punten af van het in de eerste richtlijn voorgeschreven BTW-stelsel:

- de heffing vindt slechts plaats bij de fabrikant en ter zake van invoer (en niet in

Tot staving van deze stelling wijzen verzoeksters op de arresten van het Hof van Justitie van 10 april 1984 (zaak 324/82) en van 4 februari 1988 (zaak 391/85), met name op de overwegingen waaruit zou voortvloeien, dat het ontoelaatbaar is, dat een belastingheffing, die ten gevolge van maatregelen tot harmonisatie van de belastingen vervallen moet, vervangen wordt

door een andere belastingheffing op dezelfde goederen, die beoogt de gevolgen van het vervallen van de oude heffing onge-daan te maken. Dit is nu juist wat in Nederland in 1969 gebeurd is ten aanzien van personenauto's. De oude omzetbelasting op personenauto's van 25% moest ten gevolge van de aanpassing aan de richtlijnen vervallen. Het verlies aan inkomsten voor de Staat werd echter niet opgevangen binnen het toegestane BTW-systeem, maar door voor personenauto's een aanvullende omzetbelasting te laten voortbestaan ter vervanging van de vroegere belasting.

Als het de Lid-Staten geoorloofd zou zijn om daarnaast nog andere vormen van omzet- of verbruiksbelastingen op goederen en diensten te hebben (onverminderd de uitdrukkelijke afwijking, neergelegd in artikel 33 van de Zesde richtlijn), zouden immers de doelstellingen die ten grondslag lagen aan het gemeenschappelijk omzetbelastingstelsel, in gevaar komen. Dan zou er integendeel — zoals in casu het geval is — geen voortgang worden gemaakt met „de daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën” (derde overweging van de considerans).

Al enkele malen is het Hof om uitlegging verzocht van de hiervoor bedoelde uitzondering in artikel 33 van de Zesde richtlijn. Bij de toepassing ervan is twijfel gerezen omtrent de inhoud van het begrip „karakter van omzetbelasting”. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft een belasting het

karakter van omzetbelasting als bedoeld in artikel 33, wanneer deze de prijs van de goederen en/of diensten treft, met andere woorden, wanneer zij erop gericht is de prijs van goederen en/of diensten te beïnvloeden en afgewenteld te worden op de gebruiker.

Ter zake van de rechtsgeldigheid van de BVB dient te worden uitgemaakt of deze belasting een (toegestane) accijns is, dan wel een (verboden) heffing die het karakter van omzetbelasting heeft. Volgens verzoeksters worden met „accijnzen” in artikel 33 alleen de accijnzen in formele zin bedoeld. In het kader van de belangrijke doelstelling van de harmonisatie van de omzetbelastingen past in dit verband alleen een strikte uitlegging. Alle verbruiksbelastingen, andere dan accijnzen in formele zin, zijn derhalve op grond van artikel 33 niet toegestaan.

Niettemin kan ook niet gesteld worden dat de BVB een accijns in materiële zin is. Een accijns is immers een belasting op verbruiksartikelen, zoals benzine, suiker, bier, alcoholhoudende dranken en parfumerieën. Accijnzen belasten nimmer duurzame gebruiksartikelen, terwijl de BVB daarentegen dergelijke artikelen wel treft.

Voorts behoort de BVB niet tot de klasse der accijnzen, daar de heffingsmethodiek daarvan verschilt. Accijnzen worden geheven ter zake van fabricage in Nederland en invoer van bepaalde verbruiksgoederen. De BVB wordt echter — net als de vóór 1979 bestaande omzetbelasting — geheven over de levering door de fabrikant en over de invoer.

Vanouds worden de accijnzen in principe geheven over hoeveelheden. De BVB is echter een heffing over de prijs.

De BVB is een omzet- of verbruiksbelasting op personenauto's en geen accijns, noch in formele noch in materiële zin. Krachtens artikel 33 van de Zesde richtlijn zijn andere omzet- of verbruiksbelastingen dan de accijnzen (in formele zin) niet toegestaan. Derhalve is de heffing van de BVB in strijd met deze bepaling van de richtlijn.

Verzoeksters voegen hieraan toe, dat de BVB in strijd is met de *ratio legis* van de Zesde richtlijn, zoals deze blijkt uit de derde overweging van de considerans van de richtlijn.

Het was de bedoeling dat met de richtlijn voortgang zou worden gemaakt met de daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën. De heffing van de BVB verstoort dit ernstig voor wat betreft personenauto's. Dit zelfde geldt overigens niet voor de accijnzen, welke immers verbruiksgoederen betreffen en dus nimmer „gebruikt” uitgevoerd kunnen worden.

Op grond van een en ander menen verzoeksters dat de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Met betrekking tot *de tweede vraag* in zaak 93/88 (Wisselink) merkt verzoekster in het hoofdgeding op, dat het in overeenstemming lijkt met hetgeen de Nederlandse wetgever met de BVB beoogde, namelijk het invoeren van een verhoogd tarief in de omzetbelasting, om de BVB alleen onverbindend te verklaren in zoverre zij afwijkt van de BTW-regeling. Dit zou in het bijzonder met zich meebrengen, dat het systeem van aftrek van voorbelasting door belastingplichtigen die goederen aanschaffen welke zij in hun bedrijf gaan gebruiken, toegepast moet worden. Op deze wijze zouden de bezwaren tegen de BVB op grond van het gemeenschapsrecht zijn weggenomen.

Het antwoord op de tweede vraag dient naar de mening van Wisselink dan ook te luiden: Ervan uitgaande dat de heffing van de BVB, zoals geregeld in artikel 50 van de Wet, in strijd is met het bepaalde in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn, dient de BVB door een belastingplichtige, te wiens laste deze belasting is gekomen, op de voet van artikel 17 van de Zesde richtlijn op de door hem verschuldigde belasting op de toegevoegde waarde in aftrek te kunnen worden gebracht, ook al voorziet de nationale wetgeving niet in een zodanige aftrek.

In zaak 94/88 (Abemij) meent verzoekster in het hoofdgeding, die zich eerst uitspreekt over een zuiver en eenvoudig verbod van de BVB, dat overwogen zou kunnen worden

dat de BVB alleen daar niet verbindend is, waar deze in strijd is met het gemeenschappelijk BTW-stelsel en voorts de overige bepalingen van dit stelsel daarop toe te passen, als ware de BVB alleen maar een hoger BTW-tarief. Dan zou ook de maatstaf van heffing, als bedoeld in artikel 11 van de Zesde richtlijn toegepast moeten worden.

— zij wordt slechts éénmaal geheven, en is dus niet „bij elke transactie verschuldigd”;

— zij drukt niet „op de toegevoegde waarde”;

2. De *Nederlandse regering* meent dat, zoals blijkt uit artikel 33 van de Zesde richtlijn, de Lid-Staten bevoegd zijn gebleven tot handhaving of invoering van accijnzen en andere indirecte belastingen, mits deze niet het karakter van omzetbelasting bezitten. Het antwoord op de eerste prejudiciële vraag hangt dus af van de vraag of een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's behoort tot de „belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten” in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn. De beantwoording van deze vraag moet aanknopen bij de communautaire doelstelling en bij de inhoud die op communautair niveau is gegeven aan het begrip „omzetbelasting”. De plaats waar een heffing is opgenomen in de nationale wetgeving, is voor beantwoording van de gestelde vraag niet relevant.

— daarom is niet voorzien in een stelsel van in mindering brengen van geheven belasting op de door de belanghebbende verschuldigde belasting.

De BVB vertoont alle kenmerken van een accijns. Zij vertoont niet het karakter van een algemene verbruiksbelasting, geheven via een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

In tegenstelling tot de bijzonderheden die de BTW van de andere indirecte belastingen onderscheiden en die zijn opgesomd in de conclusie van de advocaat-generaal in zaak 295/84 (Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759), vertoont de BVB de navolgende kenmerken:

Opgemerkt zij dat het Hof van Justitie nimmer, ook niet in zijn arrest van 4 februari 1988 (zaak 391/85), een bijzondere belasting geheven ter gelegenheid van de afgifte van een kentekenbewijs voor auto's op zichzelf onverenigbaar heeft verklaard met de Eerste, de Tweede en/of de Zesde richtlijn, en met name met artikel 33 van de Zesde richtlijn. Het arrest 391/85 beoogde uitsluitend de door België in dat geval gebruikte „wisseltruc” te veroordelen.

Concluderend geeft de Nederlandse regering in overweging de eerste vraag in beide zaken te beantwoorden als volgt:

— zij rust op een bijzonder produkt en dus niet „op het algemeen verbruik”;

„Hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald vormt geen belet-

sel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's die in hoofdlijnen de navolgende kenmerken heeft:

- belastbare feiten zijn de levering binnen Nederland door de fabrikant en de invoer in Nederland van personenauto's;
- de maatstaf van heffing is het bedrag dat in rekening is of zou worden gebracht bij verkoop van de auto aan een niet-ondernemer op het tijdstip van de afgifte van het kentekenbewijs, verminderd met de daarin begrepen omzetbelasting (artikel 50 van de Wet);
- deze maatstaf is evenwel voor ongebruikte auto's ten minste de catalogusprijs, zijnde de op het tijdstip van levering in invoer laatstelijk door de fabrikant of de importeur aan zijn wederverkopers geadviseerde prijs bij verkoop aan de uiteindelijke afnemers, en voor gebruikte auto's een daarvan afgeleide waarde;
- er bestaat geen recht op aftrek als bedoeld in de artikelen 2 en 15 van de Wet, artikel 11 van de Tweede richtlijn en artikel 17 van de Zesde richtlijn."

eerste vraag, moet men zich in zaak 93/88 (Wisselink) afvragen in hoeverre de betrokkene overeenkomstig artikel 17 Zesde richtlijn een bedrag gelijk aan de BVB van de door hem verschuldigde BTW kan aftrekken.

De aard en opzet van de aftrekgeregeling, voorzien in artikel 17 van de Zesde richtlijn, brengen mee dat deze aftrekgeregeling zich niet leent voor geïsoleerde toepassing op een ondernemer die niet enerzijds wettelijk verplicht is tot betaling van de betreffende belasting aan zijn leverancier en anderzijds tot het in rekening brengen van dezelfde belasting bij verdere levering zijnerzijds. Met de aard en structuur van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW is onverenigbaar een incidentele toepassing van een bepaling inzake aftrek in een geval waarin niet is gewaarborgd dat de heffing plaatsvindt in iedere fase van het produktie- en distributieproces. De belanghebbende voldoet niet eens aan de bewoordingen van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn.

De Nederlandse regering geeft derhalve in overweging de tweede vraag te beantwoorden als volgt:

„Het recht op aftrek ingevolge artikel 17 van de Zesde richtlijn komt niet toe aan een persoon die niet krachtens wettelijk voorschrift verplicht is, enerzijds de betreffende belasting te voldoen aan zijn leverancier en anderzijds deze zelfde belasting in rekening te brengen aan zijn afnemer of afnemers."

Met betrekking tot de *tweede vraag* in beide zaken merkt de Nederlandse regering op, dat zij een voorwaardelijk karakter heeft. Ingeval van een bevestigend antwoord op de

Mocht het Hof de tweede vraag echter bevestigend beantwoorden, geeft de Neder-

landse regering subsidiair in overweging om de tweede vraag, gelet op het feit dat volgens artikel 17, lid 6, Zesde richtlijn „uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, ... in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten” zijn en dat de daarnaast geheven BVB in feite neerkomt op de handhaving van een belasting van een weelde-uitgave, welke voordien opgenomen was in het weeldetarief, te beantwoorden als volgt:

„Ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's, voor zover deze strekt tot belasting van een uitgave die geen strikt professioneel karakter heeft, uitgesloten van het recht op aftrek”,

althans:

„Ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn is een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's, voor zover deze strekt tot belasting van een weelde-uitgave, uitgesloten van het recht op aftrek.”

Met betrekking tot het eerste gedeelte van de tweede prejudiciële vraag in zaak 94/88 (Abemij) en indien het antwoord op de eerste prejudiciële vraag bevestigend mocht luiden, meent de Nederlandse regering, dat Nederland, gelet op de considerans en artikel 1 van de Eerste richtlijn, bevoegd was het vóór 1968 geldende tarief van 25% voor personenauto's te handhaven. Bovendien blijkt uit artikel 33 van de Zesde richtlijn en uit de rechtspraak van het Hof van

Justitie, dat de Lid-Statens bevoegd zijn gebleven nieuwe heffingen in te voeren, mits deze niet het karakter van omzetbelasting hebben.

Mocht de wijze waarop Nederland een deel ervan (namelijk de BVB) heeft gehandhaafd, kenmerken vertonen welke onverenigbaar zijn met de Eerste, de Tweede en/of de Zesde richtlijn, dan kunnen daaraan gevolgtrekkingen worden verbonden voor die kenmerken, maar niet voor de heffing als zodanig.

Bijgevolg geeft de Nederlandse regering in overweging, het eerste deel van de tweede vraag te beantwoorden als volgt:

„Aan het antwoord op de eerste vraag is niet de gevolgtrekking verbonden, dat de bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's in het geheel niet mocht worden geheven.”

Met betrekking tot het tweede deel van de tweede prejudiciële vraag: „de mogelijkheid dat de BVB had moeten worden geheven naar een andere maatstaf”, wijst de Nederlandse regering erop, dat de BVB wordt berekend over de catalogusprijs, geldende ten tijde van de afgifte van het kentekenbewijs. Indien de BVB moet worden beschouwd als een heffing met het karakter van omzetbelasting, moet aangenomen worden dat die nationale regeling zich niet met de communautaire regelgeving verdraagt. Aldus moet aangenomen worden dat als maatstaf van heffing heeft te gelden, de in artikel 11, lid 1, sub b, vastgestelde belastinggrondslag, te weten de aankoopprijs van de personenauto's.

Een en ander leidt tot het volgende antwoord:

„Bij de invoer van personenauto's dient als maatstaf van heffing voor een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's die in hoofdlijnen de kenmerken heeft als vervat in het antwoord op de eerste vraag, de aankoop prijs van de personenauto's in aanmerking te worden genomen.”

Voor het geval het Hof de gestelde vragen anders zou beantwoorden dan door haar voorgesteld, verzoekt de Nederlandse regering het Hof, de gevolgen van het te wijzen arrest te beperken tot de periode na de datum van dat arrest.

3. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* betoogt dat de door de Eerste en de Tweede BTW-richtlijn aan de Lid-Statens opgelegde verplichtingen enkel inhouden, dat zij hun toenmalige stelsels van omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting moesten vervangen door het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde als de in de gehele Gemeenschap geldende algemene verbruiksbelasting, op basis van en overeenkomstig de bijzondere regels van de Eerste en de Tweede BTW-richtlijn. Voorts verbiedt artikel 1, derde alinea, van de Eerste richtlijn de Lid-Statens uitdrukkelijk, elke forfaitaire compensatie bij invoer of uitvoer uit hoofde van omzetbelasting voor het handelsverkeer tussen de Lid-Statens in werking te laten.

In deze twee richtlijnen was er dus niets wat een Lid-Staat die een dergelijk gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde invoerde, belette om een aparte belasting op een bijzonder goed, die geen omzetbelasting is, in te stellen en te handhaven, mits hij maar geen inbreuk maakte op de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag. Naar de mening van het Verenigd Koninkrijk is de Nederlandse BVB, waarom het in de onderhavige verwijzing gaat, een dergelijke aparte belasting. Noch haar benaming noch de wettelijke bepalingen waarbij de bijzondere verbruiksbelasting in het nationale recht is ingevoerd, zijn immers bepalend voor de aard ervan.

Naar gemeenschapsrecht is er in wezen geen bezwaar tegen, dat een Lid-Staat, om aan een gemeenschapsverplichting te voldoen, een nationale wet invoert die dan op een zuiver nationale materie wordt toegepast. Hierin is de Lid-Staat geheel vrij.

Deze met de uiterlijke schijn verband houdende problemen nemen echter niet weg, dat Nederland, door deze bijzondere verbruiksbelasting in te voeren en te handhaven, althans tot de vaststelling van de Zesde richtlijn, geen inbreuk heeft gemaakt op enigerlei gemeenschapsverplichting.

De gemeenschapswetgever achtte het evenwel nodig, in deze richtlijn een uitdrukkelijke bepaling, artikel 33, op te nemen betreffende andere belastingen dan de belasting over de toegevoegde waarde. Waar het zelfs na de Zesde BTW-richtlijn nog nodig werd geacht, de Lid-Statens uitdrukkelijk toe te staan die met name genoemde belastingen

in hun nationale recht te behouden, en in het bijzonder een meer algemene toelating op te nemen als neergelegd in dit artikel, vormt dit een verdere bevestiging, dat noch de Eerste noch de Tweede BTW-richtlijn de Lid-Staten verplichtte alle andere interne belastingen af te schaffen of van invoering af te zien, althans voor zover zij niet „het karakter van omzetbelasting bezitten”.

Voor de beantwoording van de eerste vraag behoeft dus enkel te worden nagegaan, of de BVB een accijns is of meer in het algemeen een belasting, recht of heffing die niet het karakter van omzetbelasting bezit.

De belasting waarop de prejudiciële verwijzing betrekking heeft, lijkt niet de vereiste kenmerken van een omzetbelasting te hebben. Haar grondslag is niet de omzet. Zij is geen algemene verbruiksbelasting, maar een bijzondere belasting op een bepaald produkt. Zij is slechts in één handelsstadium van toepassing en de belastingplichtige kan ze niet aftrekken. Bijgevolg heeft deze belasting meer het karakter van een accijns op bepaalde goederen, die wordt berekend op een percentage van hun waarde in een enkel handelsstadium, hetzij bij de levering door de fabrikant hetzij bij de invoer. Zij valt daarom buiten het verbod van het artikel.

Mitsdien moet de *eerste vraag* in de zaken 93/88 en 94/88 volgens het Verenigd Koninkrijk worden beantwoord als volgt:

„Hetgeen in de Eerste, de Tweede en de Zesde richtlijn is bepaald, vormt geen beletsel voor de heffing van een bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's van het in het verwijzingsarrest bedoelde type.”

De *tweede prejudiciële vraag* in zaak 93/88, behoeft volgens het Verenigd Koninkrijk enkel te worden beantwoord in geval van een bevestigend antwoord op de eerste vraag. Daar het Verenigd Koninkrijk meent, dat het antwoord op de eerste vraag ontkennend moet luiden, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord. Mocht echter de mening van het Verenigd Koninkrijk niet worden aanvaard, dan moet uit een bevestigend antwoord op de eerste vraag worden afgeleid, dat de BVB in strijd is met het gemeenschapsrecht, omdat zij dan valt onder het verbod van artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn. Door een dergelijke belasting te handhaven na de invoering in de gehele Gemeenschap van de bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn, zou Nederland dan in strijd hebben gehandeld met zijn verplichtingen krachtens het gemeenschapsrecht.

In zaak 94/88 beantwoordt het Verenigd Koninkrijk de tweede prejudiciële vraag met dezelfde redenering als hiervoor.

4. In haar opmerkingen, die voor de zaken 93/88 en 94/88 identiek zijn, merkt de *Commissie* op dat de kernvraag is of de BVB het karakter van een omzetbelasting heeft.

Het antwoord op die vraag hangt af van de uitlegging die aan artikel 33 van de Zesde richtlijn wordt gegeven. Het kan niet worden ontkend, dat de BVB en de BTW enkele overeenkomsten vertonen:

- het belastbare feit is identiek: deze factor is echter niet doorslaggevend, omdat ook de accijnzen gewoonlijk worden geheven ter zake van invoer en levering, waarbij dan louter om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor binnenlandse fabricage in plaats van levering;
- de belasting drukt op de eindprijs want zij wordt doorberekend aan de eindgebruiker: een beslissend kenmerk is dit evenmin, omdat ook hier hetzelfde geldt voor de accijnzen;
- de grondslag van de heffing is de waarde van het produkt, omdat in beide gevallen de te betalen belasting gelijk is aan een percentage van de prijs van het produkt.

De verschillen zijn echter talrijker en van groter gewicht. Anders dan een omzetbelasting is de BVB geen belasting die het totale goederen- en dienstenverkeer treft. Immers, de BVB treft uitsluitend personenauto's, niet andere goederen; de BVB wordt slechts één maal geheven, niet in alle handelsstadia. Bovendien is de heffing van de BVB niet gerelateerd aan de omzet van de onderneming van de belastingplichtige, maar aan het door deze verkochte produkt als zodanig.

Met de BTW, zoals die is uitgewerkt in de Zesde richtlijn, bestaan er daarnaast de volgende verschillen:

- afgedragen BVB is niet als voorbelasting aftrekbaar;
- de BVB wordt niet teruggegeven bij export van een auto in gebruikte staat, welke van een ondernemer is gekocht;
- de BVB maakt integrerend bestanddeel uit van de kostprijs van een auto (net als andere kosten), de BTW is een daarvan gescheiden bestanddeel;
- over BVB wordt BTW geheven, hetgeen met de BTW zelf niet het geval is.

Gezien haar specifieke karakter is de BVB dus niet aan te merken als een omzetbelasting en is zij, bij de huidige stand van zaken, ook niet onverenigbaar met het gemeenschapsrecht te achten.

Er is geen sprake van strijd met het verbod van artikel 1, eerste alinea, van de Eerste richtlijn. De BVB wordt immers niet geheven op een wijze die vergelijkbaar is met die van de vroegere cascadebelasting. De BVB wordt immers één maal geheven, niet in iedere handelsschakel over de gerealiseerde omzet. Al moge het zo zijn, dat de BVB destijds is ingevoerd ter compensatie van belastingderving die het gevolg was van de afschaffing van het oude stelsel met zijn verhoogde tarief, dit maakt de BVB daarom nog niet een ongeoorloofde voortzetting

van dat voormalige stelsel. Het feit dat de BVB is geplaatst in het wettelijk en administratief kader van de Nederlandse omzetbelasting is in deze prejudiciële procedure niet ter zake dienend, omdat het los staat van de hier aan de orde zijnde interpretatie van het gemeenschapsrecht. Er is geen sprake van strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn. De BVB brengt het gemeenschappelijk systeem van de BTW niet in gevaar. De BVB wordt geheven naast de BTW, niet geheel of ten dele in plaats van de BTW. Noch kan sprake zijn van een vervalsing van de mededingingsvoorwaarden binnen de gemeenschappelijke markt als gevolg van het toepassen van de BVB. Evenmin vormt de BVB een obstakel voor de import voor personenauto's, welke onverenigbaar zou zijn met het systeem van de Zesde richtlijn. Ten slotte valt niet in te zien, op welke wijze de heffing van de BVB afbreuk zou doen aan de eigen middelen van de Gemeenschap gezien de reeds aangegeven omstandigheid dat naast de BVB de gebruikelijke BTW over de werkelijk betaalde koopprijs wordt geheven.

Op vorenstaande gronden concludeert de Commissie dat de *eerste* prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

Aangezien de *tweede vraag* in beide zaken enkel is gesteld voor het geval de eerste vraag bevestigend mocht worden beantwoord, behoeft zij naar het oordeel van de Commissie geen bespreking. Het staat aan de verwijzende rechter, het nationale recht ter zake toe te passen.

Concluderend geeft de Commissie in overweging de twee door de Hoge Raad in deze zaken gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„Geen bepaling van gemeenschapsrecht, inzonderheid niet artikel 1, eerste alinea, van de Eerste richtlijn en artikel 33 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake de omzetbelasting, staat in de weg aan de heffing door een Lid-Staat van een verbruiksbelasting op de levering en import van personenauto's (zoals in casu de Nederlandse bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's), welke één maal wordt geheven en welke zelf aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen.”

M. Díez de Velasco
rechter-rapporteur