CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. KOKOTT van 16 maart 2006 [1]

I — Inleiding

1. In deze procedure verzoekt het Østre Landsret (Denemarken) het Hof om uitlegging van artikel 11, A, van de Zesde richtlijn [2] (hierna: „Zesde richtlijn") met betrekking tot het verband tussen de belasting over de toegevoegde waarde en de belasting op de registratie van motorvoertuigen.

2. Dit is reeds het tweede verzoek om een prejudiciële beslissing dat uit hetzelfde hoofdgeding voortvloeit. In het arrest De Danske Bilimportører I [3] heeft het Hof reeds geoordeeld dat de registratiebelasting geen heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van artikel 25 EG is, aangezien zij niet bij de invoer maar bij de registratie wordt geheven, en dat zij ook niet onder artikel 28 EG valt. Het in artikel 90 EG opgenomen verbod op discriminerende binnenlandse heffingen op ingevoerde producten is bij gebreke van een met de invoer concurrerende Deense automobielproductie evenmin van toepassing. [4]

3. Het gaat in deze zaak om de vraag of bij de levering van een motorvoertuig de registratiebelasting in de maatstaf van heffing van de BTW moet worden opgenomen. Momenteel berekent de Deense belastingdienst eerst de BTW over de koopprijs van het registratieplichtige voertuig en heft vervolgens de registratiebelasting over het totale bedrag. Volgens verweerder in het hoofdgeding moet de registratiebelasting echter in de maatstaf van heffing van de BTW worden opgenomen. Aangezien de hoogte van de registratiebelasting progressief van aard is, beïnvloedt de volgorde waarin de twee belastingen over de prijs worden geheven het totale bedrag van de fiscale last.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

3 — Arrest van 17 juni 2003 (C-383/01, Jurispr. blz. I-6065, punten 32, 34, 35 en 42). De Deense regeling inzake de registratiebelasting op motorvoertuigen was bovendien reeds voorwerp van de arresten van 11 december 1990, Commissie/Denemarken (C-47/88, Jurispr. blz. I-4509); 16 juni 2005, Commissie/Denemarken [C-138/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, maar beschikbaar in de Deense en de Franse taal op de site van het Hof (www.curia.eu.int)], en 15 september 2005, Commissie/Denemarken (C-464/02, Jurispr. blz. I-7929).

4 — Arresten (aangehaald in voetnoot 3) De Danske Bilimportører I (punten 38 en 39) en van 11 december 1990, Commissie/Denemarken (punt 17).

II — Juridisch kader

A — *Gemeenschapsrecht*

4. De maatstaf van heffing voor binnenlandse handelingen is in artikel 11, A, van de Zesde richtlijn geregeld, waarin onder andere wordt bepaald:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

2. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger. Uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld mogen door de lidstaten als bijkomende kosten worden beschouwd.

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen."

B — *Nationaal recht*

5. De registratiebelasting wordt geheven krachtens de wet inzake de registratieplicht voor motorvoertuigen (lov om registrerings-

pligt af motorkøretøjer, hierna: „wet inzake de registratiebelasting"). [5] Volgens § 1 van deze wet wordt de registratiebelasting geheven op motorvoertuigen die krachtens de wegenverkeerswet moeten worden geregistreerd. Zij wordt verschuldigd zodra het motorvoertuig ter registratie wordt aangemeld. Wanneer deze registratie niet plaatsvindt (en bijgevolg deze belasting niet wordt betaald), mogen motorvoertuigen geen gebruik maken van de openbare weg.

6. Volgens § 8, lid 1, van de wet inzake de registratiebelasting is de belastbare waarde van een nieuw motorvoertuig de normale prijs ervan, inclusief BTW, maar zonder de in deze wet bedoelde belasting. De normale prijs wordt vastgesteld op basis van de prijslijsten van de importeurs, vermeerderd met de marge van de dealer. De waarde van gebruikte motorvoertuigen, waaronder die welke bij een verhuizing worden ingevoerd als persoonlijke goederen, wordt krachtens § 10 van de wet inzake de registratiebelasting geschat. Hiertoe wordt gebruik gemaakt van de normale prijs van het voertuig, inclusief BTW, maar zonder de registratiebelasting.

5 — Zie, in het algemeen, met betrekking tot de registratiebelastingen in Denemarken en andere lidstaten, de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 27 februari 2003 in de zaak De Danske Bilimportører I (arrest aangehaald in voetnoot 3, punten 10 e.v.).

7. Voorts moet er registratiebelasting worden betaald voor motorvoertuigen die — bijvoorbeeld na een verkeersongeval — zijn gerepareerd en sindsdien uit fiscaal oogpunt niet meer identiek zijn aan het oorspronkelijke voertuig, waarover de belasting is betaald. Ook in dit geval wordt de belasting berekend over de marktwaarde van het voertuig, inclusief BTW.

8. Volgens § 14 van de wet inzake de registratiebelasting kan eenieder die zich bedrijfsmatig bezighoudt met de verkoop van voertuigen waarover deze belasting moet worden betaald, zich bij de douane- en belastingautoriteiten laten registreren. Anders dan voor verkopers van verschillende accijnsproducten geldt, is deze registratie voor dealers van motorvoertuigen echter niet verplicht. Derhalve kunnen particulieren ook zelf de registratie aanvragen. Geregistreerde dealers hebben enkel het voordeel dat zij de registratiebelasting niet contant hoeven te betalen bij de aanmelding van een voertuig, maar deze ook per bankincasso kunnen voldoen.

III — Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

9. De Danske Bilimportører, verzoeker in het hoofdgeding (hierna: „DBI"), is de Deense beroepsvereniging van importeurs van motorvoertuigen. DBI kocht op 14 januari 1999 een nieuw motorvoertuig voor gebruik door haar directeur. Zoals in Denemarken gebruikelijk is wanneer een motorvoertuig bij een importeur of een erkende dealer

wordt gekocht, zorgde de verkoper ervoor dat het voertuig op naam van de koper werd geregistreerd en van nummerborden werd voorzien. Vervolgens werd het geregistreerde voertuig aan de koper geleverd.

10. De factuur die de verkoper DBI voor de aankoop van het voertuig uitreikte, vermeldde een totale prijs, inclusief de registratiebelasting (297 456 DKK) en de BTW, van 498 596 DKK, hetgeen overeenkwam met de normale consumentenprijs. De prijs bevatte de volgende elementen:

1. de eindprijs van de dealer voor het motorvoertuig, exclusief BTW en belastingen;

2. de BTW tegen het normale tarief van 25 % van de prijs 1);

3. de registratiebelasting, met bepaalde aanpassingen en verminderingen, over de som van de in de punten 1 en 2 vermelde bedragen.

11. Volgens DBI had de totale prijs op de navolgende wijze moeten worden berekend:

1. de eindprijs van de dealer;

2. registratiebelasting;

3. de BTW over de som van de in de punten 1 en 2 vermelde bedragen.

12. Deze door DBI verlangde berekeningsmethode zou neerkomen op een fiscale last die 14 899 DKK lager zou zijn. Dit verschil is te verklaren door de progressiviteit van de registratiebelasting.

13. In dit verband heeft het Østre Landsret krachtens artikel 234 EG, bij beschikking van 11 februari 2005, aan het Hof de volgende vijf prejudiciële vragen voorgelegd:

„1. Moet artikel 11, A, lid 2, sub a, juncto artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een registratiebelasting voor motorvoertuigen (personenauto's) moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de BTW in het geval van een koopovereenkomst inzake de levering van een voor personenvervoer bestemd

nieuw motorvoertuig, wanneer het voertuig overeenkomstig de koopovereenkomst en het beoogde gebruik ervan door de dealer aan de koper wordt geleverd na te zijn geregistreerd en voor een totale prijs die zowel de aan de dealer betaalde prijs als de belasting omvat?

2. Kan een lidstaat zijn belastingstelsel aldus inrichten, dat de registratiebelasting wordt beschouwd als een door de dealer in naam van de uiteindelijke koper gedane uitgave, zodat die koper degene is die rechtstreeks belastingplichtig is?

3. Is het voor het antwoord op de eerste en de tweede vraag van belang, dat een personenauto kan worden gekocht en geleverd zonder dat daarover registratiebelasting is betaald, wat het geval zal zijn indien de koper niet voornemens is de auto te gaan gebruiken voor normaal vervoer van personen of goederen over terrein waar de wegenverkeerswet van toepassing is?

4. Is het van belang dat gebruikte motorvoertuigen op vrij grote schaal – bijvoorbeeld als verhuisgoed — worden geïmporteerd of binnengebracht door de eindverbruiker, die dan zonder tussenkomst van een dealer zelf de registratiebelasting betaalt?

5. Is het van belang of de registratiebelasting naar aanleiding van eerder intredende feiten en op een eerder tijdstip verschuldigd wordt — eventueel bij wijze van voorschot — dan de BTW?"

IV — Juridische beoordeling

14. Centraal in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing staat de eerste vraag, die betrekking heeft op de uitlegging van de bepalingen inzake de maatstaf van heffing in artikel 11, A, van de Zesde richtlijn met het oog op de vraag of een belasting als de Deense registratiebelasting voor motorvoertuigen al dan niet moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing. De vragen 2 tot en met 5 betreffen veeleer niet op zich staande, bijkomende aspecten die bij de beoordeling van de concrete belasting een rol kunnen spelen. Bijgevolg ligt het voor de hand om de vragen gezamenlijk te onderzoeken.

A — *Inleidende opmerkingen over de uitlegging van artikel 11, A, van de Zesde richtlijn*

15. Volgens de grondregel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn vormt de tegenprestatie, dus in de regel de betaalde

prijs, de maatstaf van heffing voor goederenleveringen in het binnenland. De leden 2 en 3 sommen de bedragen op die wel (lid 2) en niet (lid 3) in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Deze bepalingen dienen derhalve in de eerste plaats te worden onderzocht. [6] De in lid 1 tot uiting komende grondgedachte blijft evenwel van belang bij de uitlegging van de leden 2 en 3.

16. Volgens artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn moeten in de maatstaf van heffing met name belastingen en heffingen worden opgenomen. Deze bepaling wekt op het eerste gezicht verbazing. Zij leidt er immers toe dat een belasting of heffing op haar beurt onder de BTW valt, ofschoon met de betaling daarvan op zich geen waarde wordt toegevoegd.

17. De bepaling wordt begrijpelijk wanneer men haar in het licht van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn uitlegt en enkel betrekt op afdrachten die zo nauw verband houden met de levering van een goed dat zij deel van de waarde van deze levering zijn gaan uitmaken. De tegenprestatie, die de algemene maatstaf voor de belastingheffing vormt, dient bijgevolg betrekking te hebben op de levering van het goed, inclusief de in de waarde hiervan opgenomen belastingen of heffingen. Uit de rechtspraak volgt immers met name, dat als tegenprestatie enkel die elementen in de grondslag worden opgenomen die rechtstreeks verband houden met de levering. [7]

18. Doorslaggevend voor de opname van een belasting in de waarde van het geleverde goed is, of de leverancier de belasting *in eigen naam en voor eigen rekening* heeft betaald. Wanneer dit het geval is, omvat de voor de maatstaf van heffing relevante tegenprestatie mede het betaalde belastingbedrag. Zo worden bijvoorbeeld de accijnzen op minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken, alsmede tabaksfabrikaten, waarvoor richtlijn 92/12 [8] een algemene regeling in het leven heeft geroepen, in de maatstaf van heffing van de BTW opgenomen. Deze belastingen moeten immers in de regel worden betaald door degene die deze waren in het vrije verkeer brengt.

19. Daarentegen maken belastingen geen deel uit van de maatstaf van heffing wanneer zij zogenaamde doorlopende posten in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn vormen. De ruime formulering van deze bepaling omvat elke soort „bedragen", dus ook belastingen. Wanneer de BTW-plichtige een belasting *in naam en voor rekeningvan de afnemer* betaalt en het bedrag in kwestie in zijn boekhouding in de doorlopende posten wordt opgenomen, wordt de

6 — Arresten van 27 maart 1990, Boots Company (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punten 15 en 16), en 3 juli 2001, Bertelsmann (C-380/99, Jurispr. blz. I-5163, punt 15).

7 — Arresten van 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 11); 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 12), en Bertelsmann (aangehaald in voetnoot 6, punt 17).

8 — Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2004/106/EG van de Raad van 16 november 2004 (PB L 359, blz. 30).

belasting namelijk niet in de prestatie van de belastingplichtige opgenomen. Bijgevolg vergoedt de afnemer met de betaling van de voorgeschoten belasting ook geen prestatie van de belastingplichtige. [9] Materieel bezien is het in een dergelijk geval veeleer de afnemer zelf die de belasting betaalt; de belastingplichtige dient slechts als tussenschakel bij de afhandeling van de betaling.

20. Het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald, is daarentegen geen criterium dat op zich doorslaggevend is. Een na de levering betaalde belasting hoeft weliswaar in de regel niet meer als deel van de maatstaf van heffing te worden aangemerkt, maar daar staat tegenover dat niet iedere belasting die vóór de levering [10] wordt betaald, in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen. Wanneer de belasting namelijk als een doorlopende post in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn moet worden gekwalificeerd, wordt zij niet opgenomen in de maatstaf van heffing, ook al is zij door de leverancier vóór de levering betaald.

21. Ten aanzien van de abstracte uitlegging van artikel 11, A, van de Zesde richtlijn bestaat er tussen de deelnemers aan de procedure min of meer overeenstemming. In geschil is daarentegen de vraag, hoe een belasting met de kenmerken van de Deense registratiebelasting concreet moet worden beoordeeld.

9 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Gulmann in de zaak Bally (arrest van 25 mei 1993, C-18/92, Jurispr. blz. I-2871, punt 15).

10 — Hierbij moet de feitelijke overdracht van het voertuig worden aangemerkt als het moment van de levering en niet het sluiten van de koopovereenkomst, aangezien het gemeenschapsrechtelijke begrip levering de overdracht van de feitelijke beschikkingsbevoegdheid veronderstelt (zie arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8, en 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32).

B — *De kwalificatie van de Deense registratiebelasting*

1. Standpunt van de deelnemers aan de procedure

22. De Deense en de Nederlandse regering, alsmede de Commissie zijn van mening dat de maatstaf van heffing van de BTW niet de registratiebelasting omvat, omdat deze geen verband met de levering houdt maar met de registratie. [11] Deze regeringen beschouwen de belasting als een doorlopende post. De dealer meldt het voertuig ter registratie aan ten behoeve van zijn klant, in wiens naam de registratie ook plaatsvindt

23. Volgens DBI daarentegen is de registratiebelasting een belasting op een goed die in de belastinggrondslag moet worden opgenomen. Met de registratiebelasting wordt niet het gebruik van het voertuig op de weg belast, maar het voertuig zelf. Het is praktisch onmogelijk om een motorvoertuig zonder registratie te gebruiken.

24. De registratiebelasting wordt volgens DBI als een element van de prijs beschouwd. Registratie en koop zijn geen van elkaar gescheiden handelingen; veeleer wordt een reeds geregistreerd voertuig gekocht. De

11 — Zij verwijzen in dit verband naar de arresten van 29 april 2004, Weigel (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 47), en 15 juli 2004, Lindfors (C-365/02, Jurispr. blz. I-7183, punt 26).

registratiebelasting is verschuldigd voordat het feit dat de BTW genereert — de levering van het voertuig — zich voordoet. Uit de arresten Weigel en Lindfors kunnen geen conclusies met betrekking tot het onderhavige vraagstuk worden getrokken, aangezien het in die zaken ging om de uitlegging van richtlijn 83/138.

25. De dealer die voertuigen ter registratie aanmeldt, betaalt de heffing niet in naam van iemand anders, maar is zelf de belastingplichtige, aldus DBI.

2. Beoordeling

26. De belasting op motorvoertuigen is — op een aantal uitzonderingen na — niet geharmoniseerd. De lidstaten zijn derhalve vrij in de uitoefening van hun fiscale bevoegdheid op dit terrein, voorzover zij hierbij het gemeenschapsrecht in acht nemen. [12]

27. Ook de Zesde richtlijn laat de lidstaten vrij om andere belastingen in te voeren die bij de levering of registratie van motorvoertuigen worden geheven, voorzover zij niet het karakter van omzetbelasting bezitten en in het verkeer tussen de lidstaten niet met formaliteiten bij de grensovergang gepaard gaan (artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn). [13] Al naar gelang de wijze waarop daaraan gestalte is gegeven, kunnen uit de Zesde richtlijn evenwel verschillende rechtsgevolgen voortvloeien voor de behandeling van dergelijke nationale belastingen vanuit BTW-oogpunt.

28. Het is derhalve onmogelijk om een algemeen geldende uitspraak te doen over de behandeling van nationale belastingen op motorvoertuigen vanuit BTW-oogpunt. Veeleer moet de betrokken nationale belasting, rekening houdend met haar eigen kenmerken, per geval worden bekeken.

29. Zoals de Deense regering terecht opmerkt, staat het niet aan het Hof om het nationale belastingrecht uit te leggen. Het Hof kan evenwel de Zesde richtlijn uitleggen en hierbij de hem door de verwijzende rechter meegedeelde kenmerken van de nationale regeling in aanmerking nemen.

12 — Arresten van 21 maart 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Jurispr. blz. I-3193, punt 40), en 5 september 2005, Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 3, punt 74).

13 — Arrest van 13 juli 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 13).

30. In dit opzicht is in de eerste plaats van cruciaal belang dat de litigieuze belasting bij de registratie van motorvoertuigen wordt geheven. Het Hof heeft bij herhaling de kwalificatie als registratiebelasting bevestigd en hieraan verschillende rechtsgevolgen verbonden.

31. In het arrest De Danske Bilimportører I heeft het Hof hieruit afgeleid dat het niet gaat om een invoerbelasting, maar om een binnenlandse belasting. [14] In het arrest van 16 juni 2005, Commissie/Denemarken [15], heeft het Hof zijn vaststellingen in de arresten Weigel en Lindfors op de Deense registratiebelasting toegepast. Dientengevolge valt de belasting niet onder artikel 1 van richtlijn 83/183/EEG van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij definitieve invoer uit een lidstaat van persoonlijke goederen door particulieren. [16] In dit verband heeft het Hof ook op artikel 1, lid 2, van richtlijn 83/183 gewezen, waarin heffingen op het binnenlandse gebruik van goederen uitdrukkelijk van de werkingssfeer van de richtlijn worden uitgesloten. [17]

32. De stelling van DBI dat de registratiebelasting feitelijk verband houdt met de levering van een motorvoertuig en niet met het gebruik ervan is derhalve onhoudbaar. Het feit dat de uitspraken van het Hof in een andere juridische context zijn gedaan, doet niet af aan de daadwerkelijke kwalificatie van de belasting. Zou de stelling dat de registratiebelasting inderdaad een productgebonden belasting is juist zijn, dan had het Hof deze in het arrest De Danske Bilimportører I bovendien aan artikel 25 EG en niet aan artikel 90 EG moeten toetsen. Als productgebonden belasting zou zij namelijk de invoer bemoeilijken.

33. Weliswaar komt het in de praktijk nauwelijks voor dat de levering van een nieuw voertuig en de registratie ervan los van elkaar staan, omdat de dealers de kopers de moeite besparen het voertuig bij de registratiedienst aan te melden. Juridisch gezien vormen de levering en de registratie evenwel twee afzonderlijke handelingen. [18]

34. Enerzijds is het mogelijk om een niet-geregistreerd motorvoertuig van een Deense dealer te verwerven. Er bestaat namelijk geen wettelijke verplichting voor een dealer om enkel voertuigen te verkopen die geregistreerd zijn en waarover belasting is betaald. Dat is de reden waarom autodealers ook niet noodzakelijkerwijs bij de belastingautoriteiten geregistreerd hoeven te staan.

14 — Aangehaald in voetnoot 3, punt 34.

15 — Aangehaald in voetnoot 3, punten 13 en 14.

16 — Reeds aangehaald in punt 24.

17 — Arrest van 16 juni 2005, Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 3, punt 15).

18 — De verklaringen van het Hof in het arrest van 4 februari 1988, Commissie/België (391/85, Jurispr. blz. 579, punten 25 en 26) kunnen niet worden aangevoerd ter onderbouwing van de stelling dat de BTW en de registratiebelasting één geheel vormen, ook al berusten zij formeel op verschillende belastbare feiten. Genoemde verklaringen hebben betrekking op de bijzondere omstandigheden van die zaak, welke in zoverre van de onderhavige zaak verschillen dat de twee belastingen door één verrekeningsmechanisme met elkaar waren verbonden. De aanvullende Belgische registratiebelasting had in feite tot doel, de lagere BTW-inkomsten te compenseren die uit een met het gemeenschapsrecht overeenkomstige correctie van de belastinggrondslag voortvloeiden.

35. Een dealer zal bijvoorbeeld een niet-geregistreerd voertuig leveren in de nogal zelden voorkomende gevallen dat de klant de registratie zelf wil regelen of dat registratie niet noodzakelijk is omdat het voertuig niet voor de openbare weg bestemd is. Registratie kan bijvoorbeeld achterwege blijven wanneer het voertuig enkel op een bedrijfsterrein wordt ingezet of in een museum wordt tentoongesteld. Verder is registratie in Denemarken niet nodig wanneer de klant het voertuig uit Denemarken wil uitvoeren voor gebruik in zijn woonplaats in een andere lidstaat.

36. Anderzijds worden in bepaalde gevallen motorvoertuigen in Denemarken geregistreerd die niet rechtstreeks door een dealer in Denemarken geleverd zijn, namelijk wanneer een voertuig door zijn houder – bijvoorbeeld bij een verhuizing — ingevoerd wordt of wanneer een gerepareerd voertuig opnieuw voor gebruik op de openbare weg is bestemd. Betaling van de registratiebelasting in Denemarken kan ook vereist zijn wanneer een reeds in een andere lidstaat geregistreerd voertuig door iemand die in Denemarken woont daar gedurende een betrekkelijk lange periode gebruikt wordt. [19]

19 — Zie, met betrekking tot deze constellatie van feiten, het arrest van 5 september 2005, Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 3).

37. DBI wijst erop dat de belasting enkel met het oog op een doeltreffende inning ervan met de registratie verband houdt. De overwegingen van de nationale wetgever bij de concrete omschrijving van een belastbaar feit zijn echter niet relevant voor de behandeling van de belasting vanuit BTW-oogpunt.

38. Ook al is de registratie niet onlosmakelijk verbonden met de levering, dit sluit niet uit dat zij deel uitmaakt van de totale prestatie van de dealer. Hiervoor pleiten op het eerste gezicht een aantal door DBI aangevoerde feitelijke omstandigheden. Zo omvatten de in de advertenties genoemde prijzen in de regel ook de registratiebelasting. Bovendien wordt contractueel in het algemeen de levering van een geregistreerd voertuig overeengekomen.

39. Deze omstandigheden geven evenwel geen uitsluitsel met betrekking tot het voor de kwalificatie van de handeling doorslaggevende criterium, namelijk of de dealer de registratiebelasting in eigen naam of in naam en voor rekening van de klant heeft betaald.

40. De juridische maatstaf bij de beantwoording van deze vraag is artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn en daarmee het gemeenschapsrechtelijke begrip van het handelen in naam en voor rekening van iemand

anders en niet de per rechtsorde verschillende civielrechtelijke bepalingen inzake vertegenwoordiging en lastgeving.

41. Voorts moet bij de beoordeling van de handeling van objectieve gezichtspunten worden uitgegaan en kunnen niet enkel contractuele afspraken tussen de dealer en de koper doorslaggevend zijn. Anders zouden partijen zelf kunnen bepalen welke factoren in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

42. Uit de inlichtingen van de Deense regering volgt dat de wet inzake de registratiebelasting de registratie aldus heeft geregeld dat de dealer de auto weliswaar ter registratie aanmeldt, maar dat vervolgens de registratie in naam van de klant plaatsvindt. Dit blijkt ook uit het feit dat de dealer een voertuig pas ter registratie aanmeldt wanneer met een afnemer een koopovereenkomst met betrekking tot het betrokken voertuig is gesloten. Bovendien is de registratie een voorwaarde voor het gebruik van het voertuig op de openbare weg, waar uiteindelijk enkel de klant zelf belang bij heeft. Ten slotte wordt de registratiebelasting in volle omvang en als afzonderlijke post aan de klant in rekening gebracht. Wanneer de registratie in naam van de klant plaatsvindt, moet ervan worden uitgegaan dat ook de belasting in zijn naam wordt betaald en in de boekhouding van de dealer een doorlopende post vormt.

43. Een dergelijke inrichting van de belastingregeling is volledig in overeenstemming met de Zesde richtlijn, die in artikel 11, A, lid 3, sub c, een uitdrukkelijke, ook voor belastingen geldende regeling voor doorlopende posten bevat.

44. Ook andere vormen van belastingen op motorvoertuigen die in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting moeten worden opgenomen, zijn evenwel juridisch toelaatbaar. Zo vond in het arrest Wisselink e.a. [20] de litigieuze Nederlandse heffing als verbruiksbelasting op de levering en de invoer van een voertuig plaats, hetgeen het Hof toelaatbaar achtte. Zij werd bijgevolg in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting opgenomen. [21] Hieruit kunnen evenwel geen conclusies worden getrokken met betrekking tot de behandeling uit het oogpunt van de omzetbelasting van de Deense belasting, die met de registratie verband houdt.

45. DBI betwist echter dat de dealer krachtens de betrokken Deense regeling de registratiebelasting in naam van zijn klant betaalt. Het staat aan de verwijzende rechter om een definitieve uitlegging van het nationale recht te geven en deze vraag te beantwoorden.

46. De Deense en de Nederlandse regering, alsmede de Commissie zijn bovendien van mening dat de door verzoeker verlangde opneming van de registratiebelasting in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting

20 — Aangehaald in voetnoot 13.

21 — Ibidem, punt 22.

in strijd is met het beginsel van de neutraliteit van de omzetbelasting. De levering van een voertuig dat de dealer vooraf heeft laten registreren, wordt anders behandeld dan de levering van een voertuig dat de klant na de levering zelf laat registreren.

47. Het beginsel van de neutraliteit van de BTW houdt in wezen in dat vergelijkbare handelingen ook op dezelfde wijze moeten worden behandeld.[22] Zou men de redenering van DBI volgen, dan zijn de prestaties niet vergelijkbaar, omdat in het ene geval een niet-geregistreerd voertuig en in het andere geval een wel geregistreerd voertuig wordt geleverd, waarbij de registratie dan als een integraal deel wordt beschouwd van de levering. Zoals ik reeds heb vastgesteld, vormt de registratie feitelijk evenwel *geen* onderdeel van de prestatie van de dealer. Zijn prestatie beperkt zich dus hoe dan ook tot de levering van een motorvoertuig. Derhalve zou het in strijd zijn met het beginsel van de neutraliteit van de BTW om dergelijke vergelijkbare handelingen verschillend fiscaal te belasten, afhankelijk van de vraag of de dealer de auto vóór de levering of de klant de auto na de levering ter registratie heeft aangemeld.

48. Ten slotte wijst de Deense regering op de mogelijke discriminatie van ingevoerde gebruikte motorvoertuigen, indien de registratiebelasting vóór de BTW zou worden geheven.

49. Bij gebreke van harmonisatie van de registratiebelastingen voor motorvoertuigen staat het de lidstaten vrij om de referentiewaarden te bepalen op basis waarvan belasting wordt geheven. Zoals het Hof echter in het bijzonder in het arrest van 11 december 1990, Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, heeft verklaard, staat artikel 90 EG eraan in de weg dat voor ingevoerde gebruikte motorvoertuigen een ongunstigere waarde als belastinggrondslag wordt gehanteerd dan voor in het binnenland verworven motorvoertuigen.[23] Bijgevolg zou het niet toelaatbaar zijn om de registratiebelasting op ingevoerde gebruikte voertuigen van de dagwaarde, inclusief de hierin nog opgenomen BTW, te laten afhangen, terwijl de registratiebelasting op in het binnenland verworven voertuigen aan de hand van de prijs, exclusief BTW, wordt berekend.

50. Een dergelijke discriminatie kan evenwel ook worden vermeden door de registratiebelasting te heffen over de dagwaarde van ingevoerde gebruikte voertuigen, verminderd met de daarin opgenomen BTW. Overigens staat het de nationale wetgever vrij om de registratiebelasting over de netto-prijs (zonder BTW) te heffen. De netto-prijs kan immers, los van de vraag of de registratiebelasting al dan niet in de maatstaf van heffing

22 — Arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 30), en 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punt 24).

23 — Arrest aangehaald in voetnoot 3, punten 21 en 22.

van de omzetbelasting is opgenomen, als heffingsgrondslag voor de registratiebelasting worden gebruikt. Het verbod van discriminerende binnenlandse belastingen op ingevoerde goederen laat bijgevolg geen conclusies toe met betrekking tot de uitlegging van de regels inzake de maatstaf van heffing van de omzetbelasting.

V — Conclusie

51. Concluderend geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Østre Landsret te beantwoorden als volgt:

„Een registratiebelasting op motorvoertuigen (personenauto's) die door de dealer vóór de levering in naam van zijn klant is voldaan, die in zijn boekhouding als doorlopende post wordt behandeld en die aan de klant vervolgens samen met de prijs van het voertuig in rekening wordt gebracht, is geen belasting die overeenkomstig artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, deel uitmaakt van de maatstaf van heffing van de omzetbelasting, maar een bedrag dat overeenkomstig artikel 11, A, lid 3, sub c, van deze richtlijn niet in de maatstaf van heffing mag worden opgenomen."