



Datum van  
inontvangstneming

:

07/07/2015

**Zaak C-249/15**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

28 mei 2015

**Verwijzende rechter:**

Østre Landsret (Denemarken)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

21 mei 2015

**Verzoekers:**

Wind 1014 GmbH

Kurt Daell

en

Wind 1014 GmbH

Kurt Daell

**Verwerende partij:**

Skatteministeriet (Ministerie van Belastingen)

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Het hoofdgeding betreft twee zaken, die gezamenlijk worden behandeld door de Landsret: de eerste zaak betreft de vraag of verzoekers (K. Daell, woonachtig in Denemarken en Wind 1014 GmbH, gevestigd in Duitsland) kunnen verlangen dat Daell als leasingnemer van een Bentley Azure die door de vennootschap in leasing wordt gegeven, het betrokken voertuig onmiddellijk kan gebruiken tegen betaling van de door verzoekers berekende proportionele registratiebelasting terwijl een verzoek inzake de betaling van de belasting voor het voertuig door de Deense belastingadministratie wordt behandeld.

De tweede zaak betreft de vraag of de belastingadministratie dit verzoek terecht heeft afgewezen bij besluit van 21 oktober 2010 (dat wil zeggen, ongeveer vier en een halve maand na de indiening van het verzoek en ongeveer drie weken vóór het einde van de leasingperiode die in de overgelegde leasingovereenkomst was genoemd).

De aan het Hof gestelde vragen hebben betrekking op Daells *recht om het voertuig te gebruiken* terwijl de belastingadministratie het verzoek tot betaling van proportionele registratiebelasting behandelt, en op de door de belastingadministratie vastgestelde *goedkeuringsprocedure* die aan de ingebruikname *voorafgaat*.

### **Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Eventuele Unierechtelijke vereisten die worden gesteld aan de nationale wettelijke regeling die van toepassing is op het recht om een motorvoertuig op het nationale grondgebied in gebruik te nemen terwijl een verzoek tot betaling van proportionele registratiebelasting voor het betrokken voertuig door de nationale administratie wordt behandeld.

Verwijzing op grond van artikel 267 VWEU.

### **Prejudiciële vragen**

- 1) Is het in overeenstemming met het Unierecht, in het bijzonder met artikel 56 VWEU, dat een voertuig waarover een leasingovereenkomst is gesloten tussen een in een lidstaat gevestigde leasingmaatschappij en een in een andere lidstaat woonachtige of gevestigde leasingnemer, in beginsel (zie hieronder, vraag 2) niet op het wegennet van laatstgenoemde lidstaat in gebruik kan worden genomen zolang de administratie een verzoek behandelt tot betaling van proportionele registratiebelasting voor dit voertuig voor de periode waarin de leasingnemer het in deze lidstaat wenst te gebruiken?
- 2) Is het verenigbaar met het Unierecht, in het bijzonder met artikel 56 VWEU, dat een nationale maatregel als voorwaarde voor de registratie/proportionele betaling van de belasting voor een voertuig voor louter tijdelijk, niet-permanent gebruik een voorafgaande goedkeuring vereist, of inhoudt dat
  - (i) de administratie de onmiddellijke ingebruikname afhankelijk stelt van de volledige betaling van de Deense registratiebelasting en dat het verschil tussen de volledige belasting en de berekende proportionele belasting wordt terugbetaald, vermeerderd met rente, indien achteraf goedkeuring wordt verleend, en/of dat

- (ii) de administratie de onmiddellijke ingebruikname afhankelijk stelt van de volledige betaling van de registratiebelasting en dat deze niet wordt aangepast en het overschot niet wordt terugbetaald wanneer het tijdelijk gebruik wordt beëindigd, indien geen goedkeuring wordt verleend?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikel 56 VWEU.

Aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie:

- arrest Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195;
- arrest Commissie/Denemarken, C-464/02, EU:C:2005:546;
- arrest van Putten e.a., C-578-580/10, EU:C:2012:246;
- beschikking van Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430.

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

**Lov om registrering af køretøjer** (wet inzake de registratie van voertuigen), in de versie van geconsolideerde wet nr. 16 van 9 januari 2013, § 2, lid 1;

**Lov om registreringsafgift af motorkøretøjer** (wet inzake de registratiebelasting voor motorvoertuigen) enz., in de versie van geconsolideerde wet nr. 29 van 10 januari 2014, zoals laatstelijk gewijzigd bij wet nr. 1532 van 27 december 2014, §§ 1 en 3 b, leden 1-9 (mogelijkheid om proportionele registratiebelasting te betalen);

**Lov nr. 1342** (wet nr. 1342) van 19 december 2008 (waarbij de regels inzake de proportionele registratiebelasting zijn uitgebreid tot Deense leasinggevers);

**De skatteforvaltningslov** (wet inzake de belastingadministratie), geconsolideerde wet nr. 175 van 23 februari 2011, § 48 (betreffende de mogelijkheid om besluiten van de belastingadministratie door de rechter te laten toetsen).

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Het betrokken voertuig was reeds in twee eerdere periodes in Denemarken ingeschreven. Beide verzoeken waren ingediend door Global Car Sourcing GmbH, die optrad als consultant voor verzoekers. In beide gevallen werd er proportionele registratiebelasting betaald voor het voertuig en werd de goedkeuring door de belastingadministratie verleend binnen zeer korte termijn na

de indiening van de verzoeken (verwerkingstermijn van 1-2 dagen), die waren ingediend door Daell voor rekening van zijn vennootschap Harald Nyborg A/S (die als de leasingnemer van de auto in de overeenkomst van 2008 vermeld stond, terwijl Daell zelf de leasingnemer was in de overeenkomst van 2009). In beide gevallen was Wind de leasinggever. Wind verricht geen activiteiten buiten het in leasing geven van het betrokken voertuig aan Daell. Zij verricht dus geen andere leasingactiviteiten.

- 2 Op 9 juni 2010 heeft Wind de belastingadministratie opnieuw verzocht om proportionele registratiebelasting op het voertuig te mogen betalen. Bij het verzoek was een voor de vennootschap ondertekende leasingovereenkomst van 4 juni 2010 gevoegd, die Daell vermeldde als leasingnemer. De leasingperiode liep van 15 juni 2010 tot 15 november 2010. Bij het verzoek was tevens een door Wind verrichte berekening van de proportionele registratiebelasting in de zin van § 3 b van de wet inzake de registratiebelasting gevoegd, waarbij deze belasting was vastgesteld op 147 032 DK. Een cheque voor dat bedrag was bij het verzoek gevoegd. De belastingadministratie werd verzocht om contact op te nemen met de onderneming zodra het verzoek zou zijn behandeld, zodat de nummerplaten konden worden afgehaald.
- 3 Na een wijziging van de wet inzake de registratiebelasting in december 2008, waarbij de mogelijkheid om proportionele registratiebelasting te betalen is uitgebreid tot leasingovereenkomsten die zijn gesloten met Deense leasingmaatschappijen (zie hierna, punt 9), besloot de Deense belastingadministratie om de verzoeken grondiger te onderzoeken om fraude en misbruik van de regeling te voorkomen. Toen verzoekers hun aanvraag indienden, verzocht de belastingadministratie Wind om een reeks aanvullende gegevens, waaronder de laatste neergelegde jaarrekening van de vennootschap, haar financiële plannen en inventaris, alsook de basis voor de berekening van de leasingvergoeding. Deze administratieve vereisten waren niet gesteld in het kader van de vorige verzoeken.
- 4 Bij brief van 12 juli 2010 liet de belastingadministratie Wind weten dat het verzoek tot goedkeuring van de leasingovereenkomst in behandeling was. Daells advocaat verzond nog diezelfde dag een e-mail, waarin hij de belastingadministratie verzocht om zo snel mogelijk een besluit vast te stellen en een regeling te treffen die de leasingnemer de mogelijkheid bood het voertuig reeds te gebruiken terwijl het verzoek werd behandeld. De belastingadministratie antwoordde bij brief van 13 juli 2010 dat er naar verwachting binnen de maand een voorstel voor een besluit zou worden geformuleerd.
- 5 Drie dagen later brachten verzoekers de zaak voor de rechter teneinde te doen vaststellen dat zij gerechtigd waren om Daell het betrokken voertuig onmiddellijk in Denemarken in gebruik te laten nemen met buitenlandse nummerplaten of met tijdelijke Deense nummerplaten. Het voertuig had op dat ogenblik nog geen nummerplaten.

- 6 Bij besluit van 21 oktober 2010, dat wil zeggen vier en een halve maand na de indiening van het verzoek tot betaling van proportionele registratiebelasting, wees de belastingadministratie dit verzoek af. Deze afwijzing was onder meer gebaseerd op de vaststelling dat uit de stukken niet bleek dat Wind eigenaar was van het voertuig, dat Daell in werkelijkheid de aankoop van het voertuig had gefinancierd door storting van een bedrag dat overeenstemde met de waarde van het voertuig, dat de leasingactiviteit weinig om het lijf had en geen resultaat kon opleveren dat in een redelijke verhouding stond tot het geïnvesteerde kapitaal, dat er andere gronden voor de leasingactiviteit waren die niets te maken hadden met het behalen van een winst die in verhouding stond tot de investering, dat de voorwaarden van de leasingovereenkomst afweken van de marktvoorwaarden die voor een dergelijke transactie zouden gelden, en dat deze afwijking niet commercieel gerechtvaardigd kon worden geacht.
- 7 Bij uitspraak van 29 juni 2011 heeft de Landsskatteret (nationale fiscale rechtbank) het besluit van de belastingadministratie geldig verklaard.
- 8 Het voorwerp van het geding dat aanhangig is voor de verwijzende rechter, de Østre Landsret, is hierboven beschreven onder de titel „Voorwerp van het hoofdgeding”.
- 9 **De Deense wettelijke regeling en administratieve praktijk inzake proportionele registratiebelasting:**

**Regels:** Volgens de algemene regels van de wet inzake de registratiebelasting voor motorvoertuigen bedraagt de registratiebelasting 180 % van de belastbare waarde van het voertuig. § 3 b van deze wet bevat een uitzondering op deze algemene regel. Deze bepaling voorziet in de mogelijkheid om proportionele belasting te betalen.

§ 3 b is in 2003 gewijzigd op grond van het arrest van het Hof Cura Anlagen, C-451/99 (EU:C:2002:195). Bij deze wijziging is een bepaling ingevoerd volgens welke de douane- en belastingautoriteiten volgens de regels van § 3 b, lid 1, op verzoek kunnen toestaan om voor registratieplichtige voertuigen die worden ingeschreven door buitenlandse leasingmaatschappijen een belasting te betalen die in verhouding staat tot de duur van de leasingperiode (proportionele registratiebelasting) wanneer deze voertuigen tijdelijk in leasing worden gegeven aan personen of ondernemingen met een vaste woonplaats of een vaste vestiging in Denemarken. Bij een latere wijziging van de wet inzake de registratiebelasting in december 2008 werd de mogelijkheid om proportionele registratiebelasting te betalen uitgebreid tot leasingovereenkomsten die zijn gesloten met Deense leasingmaatschappijen.

**Administratieve praktijk:** De praktijk van de Deense belastingadministratie betreffende de regels inzake de betaling van proportionele registratiebelasting voor leasevoertuigen is uiteengezet in de mededeling van de

belastingadministratie („richtsnoeren”) van 13 januari 2011 (gepubliceerd op de homepage van de belastingadministratie als SKM 2011.27.SKAT). Voorts zij verwezen naar richtlijn nr. E 185 van de belastingadministratie van 6 januari 2010, „Leasing van motorvoertuigen – registratiebelasting voor een tijdelijke periode”, en naar de richtsnoeren van 25 november 2010 (gepubliceerd op de homepage van de belastingadministratie als SKM 2010.748.SKAT).

In de richtsnoeren worden de voornaamste formele en materiële vereisten beschreven waaraan een leasingovereenkomst moet voldoen om te kunnen worden goedgekeurd op grond van § 3 b, alsook de punten die door de autoriteiten worden gecontroleerd. De richtsnoeren van 13 januari 2011 bepalen het volgende met betrekking tot de door de belastingadministratie te verrichten controle:

„Overeenkomstig § 3 b wordt slechts dat deel van de registratiebelasting betaald dat evenredig is aan de duur van de leasingperiode. Daarenboven wordt een vergoeding betaald voor het liquiditeitsvoordeel dat verbonden is aan het feit dat de betaling van het resterende deel van de registratiebelasting wordt uitgesteld.

De proportionele betaling van de registratiebelasting vormt een uitzondering op de algemene regels van de wet inzake de registratiebelasting, volgens welke de volledige registratiebelasting wordt betaald bij de eerste registratie van het voertuig in Denemarken. Daarom is deze mogelijkheid voorbehouden aan leasingmaatschappijen die op commerciële basis voertuigen in leasing geven aan fysieke of rechtspersonen. Particulieren die voertuigen in het land invoeren kunnen geen gebruik maken van deze regeling.

3. Het onderzoek dat de belastingadministratie dient te verrichten voordat proportionele betaling kan worden toegestaan, omvat enerzijds een beoordeling of de leasingovereenkomst voldoet aan de formele vereisten van § 3 b, en anderzijds een materiële beoordeling of er een leasingovereenkomst bestaat voor het voertuig waarvoor de belasting verschuldigd is.

De belangrijkste formele en materiële vereisten waaraan een leasingovereenkomst moet voldoen om te kunnen worden goedgekeurd op grond van § 3 b, worden besproken in de punten 3.1 tot en met 3.3 hierna.

### 3.1. Formele vereisten

Er moet een leasingovereenkomst bestaan tussen een leasingmaatschappij en een fysiek of rechtspersoon die in Denemarken woont of gevestigd is.

De leasinggever en de leasingnemer moeten als zodanig in de overeenkomst worden vermeld, ten minste met hun naam en adres.

Het leasevoertuig moet in de overeenkomst worden genoemd. Het chassisnummer van het voertuig moet aan de belastingadministratie worden meegedeeld.

De overeenkomst moet vermelden of er een aankooprecht of -verplichting is bedongen en, zo ja, welke voorwaarden dienaangaande gelden.

De leasingperiode moet in de overeenkomst worden bepaald. De begin- en de einddatum moeten worden gespecificeerd. [...]

Leasingovereenkomsten voor een periode van minder dan 30 dagen worden niet goedgekeurd. [...]

Het bedrag of de bedragen die voor het gebruik van het voertuig moeten worden betaald en de tijdstippen waarop deze bedragen verschuldigd worden, moeten worden vastgelegd in de overeenkomst. Een overeenkomst die niet voorziet in een periodieke, eventueel variabele, betaling gedurende de leasingperiode, wordt niet goedgekeurd.

De geraamde belastbare waarde van het voertuig en de basis voor de berekening van de leasingvergoeding en de proportionele registratiebelasting hoeven niet te worden genoemd in de overeenkomst. De verwachte restwaarde van het voertuig bij het verstrijken van de overeenkomst hoeft evenmin te worden vermeld. De leasingmaatschappij dient de belastingadministratie deze gegevens wel mee te delen indien haar daarom wordt verzocht.

Voor zover de leasingnemer leasingvergoedingen of andere vergoedingen in het kader van de leasingovereenkomst dient te betalen in de vorm van de overdracht van activa aan de leasingmaatschappij, moeten deze activa in de leasingovereenkomst worden gewaardeerd en moet de basis voor deze waardering in de overeenkomst of een bijlage daarbij worden bepaald.

De overeenkomst inzake de leasing van het voertuig waarvoor de belasting verschuldigd is, moet in haar geheel aan de belastingadministratie worden overgelegd. Er mogen geen voorwaarden worden weggelaten waarop de partijen bij de overeenkomst zich in hun interne rechtsverhouding zouden kunnen beroepen.

De overeenkomst moet duidelijk zijn. Een overeenkomst waarvan de bepalingen worden opgesplitst over verschillende contractuele verhoudingen, wordt niet goedgekeurd.

De overeenkomst mag andere zaken dan de leasing van een voertuig omvatten, bijvoorbeeld de aankoop van een aanhanger voor het leasevoertuig, maar het moet gemakkelijk kunnen worden vastgesteld welk deel van de overeenkomst de leasing van het voertuig betreft.

Om bewijsredenen moet de overeenkomst schriftelijk worden opgesteld en worden gedateerd. Aan het schriftelijkheidsvereiste kan met digitale middelen worden voldaan. Het mag echter niet mogelijk zijn om de overeenkomst te wijzigen, en de overeenkomst moet onmiddellijk kunnen worden gelezen door de



belastingadministratie zonder dat deze daar bijzondere kosten voor hoeft te maken.

Om administratieve redenen dient de overeenkomst in het Deens te zijn opgesteld, eventueel via een authentieke vertaling.

3.2. De overeenkomst moet betrekking hebben op de leasing van een voertuig.

Een leasingovereenkomst is een overeenkomst betreffende de huur van een goed voor een vooraf bepaalde periode, waarbij de huur, afgezien van een eventuele vooruitbetaling, verdeeld is over de huurperiode.

Voertuigen worden typisch geleased om redenen die verband houden met de financiering. Financiële leasing wordt hierdoor gekenmerkt dat het goed voor 100 % wordt gefinancierd. De kosten die de leasingnemer maakt om het goed aan te schaffen zullen in de regel over een langere periode kunnen worden gespreid dan bij een koop. De leasingmaatschappij verkrijgt aldus 100 % financiering, terwijl de leasingnemer een onherroepelijk gebruiksrecht verkrijgt.

[...]

Volgens § 3 b van de wet inzake de registratiebelasting moet de leasingmaatschappij de eigenaar van het leasevoertuig zijn.

De belastingadministratie kan te allen tijde in concreto beoordelen of een leasevoertuig kan worden geacht toe te behoren aan de leasingmaatschappij en meer bepaald of de leasingmaatschappij kan worden beschouwd als de werkelijke eigenaar van het voertuig.

De beoordeling wie de eigenaar is van het leasevoertuig berust op een concrete, feitelijke evaluatie van alle omstandigheden waarin de transactie heeft plaatsgevonden, waarbij aan de hand van een gebruikelijke civielrechtelijke analyse wordt getoetst of de factoren die kenmerkend zijn voor het eigendomsrecht op een goed, aanwezig zijn (...)

In dit verband is het van belang om te bepalen wie in feite en in rechte als eigenaar over het voertuig kan beschikken, dat wil zeggen wie beschikt over de bevoegdheden die gebruikelijk zijn voor een eigenaar, en wie het economische risico draagt en winst kan maken met de auto, daaronder begrepen de vraag wie de aankoop van de auto werkelijk financiert.

Van belang is onder meer ook of er ongebruikelijke betalingsvoorwaarden gelden bij de sluiting van de overeenkomst of tijdens de leasingperiode, en of er al dan niet een werkelijke geldstroom tussen de leasingmaatschappij en de leasingnemer ontstaat naar aanleiding van de sluiting en de uitvoering van de overeenkomst.

Bepalend is voorts of de overeenkomst zodanige bepalingen bevat over het recht of de plicht van de leasingnemer om het voertuig te kopen dat de leasingnemer en niet de leasingmaatschappij als de werkelijke eigenaar van het voertuig moet worden beschouwd. Opgemerkt zij evenwel dat een gebruikelijke bepaling volgens welke de leasingnemer het recht heeft om het voertuig te kopen/over te dragen en/of verplicht is om het voertuig te kopen tegen een vastgestelde restwaarde die overeenstemt met de verwachte afschrijvingswaarde van het voertuig bij het verstrijken van de overeenkomst, normalerwijs zal worden goedgekeurd indien de vastgestelde waarde kan worden geacht overeen te stemmen met een normale, objectieve waardering van een voertuig van dat type en die leeftijd.

Uit de normale definitie van een leasingverhouding volgt dat de overeenkomst een gebruikelijk financieringselement moet bevatten.

De belastingadministratie zal bijvoorbeeld na een concrete beoordeling een leasingovereenkomst kunnen afwijzen indien

- 1) de leasingnemer zelf de eigenaar van het voertuig was vóór de sluiting van de leasingovereenkomst, en vervolgens
- 2) het voertuig overdraagt aan de leasingmaatschappij, zonder dat deze werkelijk een koopprijs voor het voertuig betaalt, bijvoorbeeld omdat is overeengekomen dat de leasingnemer een vooruitbetaling dient te verrichten of een zekerheid dient te betalen die gelijk is aan de waarde van het voertuig, en
- 3) de leasingmaatschappij vervolgens leasingvergoedingen aan de leasingnemer in rekening brengt die enkel de proportionele registratiebelasting dekken, maar geen reële betaling omvatten van een leasingvergoeding die een winst voor de leasingmaatschappij omvat, eventueel omdat de te betalen koopprijs verrekend wordt met de vooruitbetaling en de leasingvergoedingen.

Indien de leasingnemer bijvoorbeeld een vooruitbetaling verricht, een zekerheid stelt of een ander bedrag betaalt dat overeenstemt met het totale bedrag van de leasingvergoedingen of een wezenlijk deel ervan, is er geen sprake van een gebruikelijke leasingovereenkomst met een normaal financieringselement. In dergelijke gevallen zal de belastingadministratie na een concrete beoordeling van mening zijn dat de leasingnemer – nog steeds – de werkelijke eigenaar van het voertuig is, zodat er geen sprake is van de leasing van een voertuig, maar integendeel van een situatie die maskeert dat de leasingnemer in werkelijkheid zelf het voertuig heeft gekocht en de volledige koopprijs ervoor heeft betaald, en dus de eigenaar van het voertuig was en nog steeds is, ook al geven de partijen de indruk dat de leasingmaatschappij de auto heeft gekocht en in leasing geeft aan de leasingnemer. In dergelijke gevallen zal geen belang worden gehecht aan de formele registratie van het voertuig waarbij de leasingmaatschappij als eigenaar wordt vermeld.

### 3.3. De leasinggever moet op commerciële basis voertuigen in leasing geven.

De leasinggever moet een bedrijfsactiviteit hebben die hierin bestaat dat zij voertuigen in leasing geeft. De leasinggever kan daarnaast nog andere bedrijfsactiviteiten verrichten.

De leasingovereenkomst moet tegen marktvoorwaarden worden gesloten. De belastingadministratie beoordeelt of de waarde van de leasingvergoedingen die volgens de overeenkomst door de leasingnemer dienen te worden betaald, de leasinggever een normaal rendement opleveren op het kapitaal dat deze in de leasingovereenkomst heeft geïnvesteerd, en of de overeengekomen leasingvergoedingen de leasingmaatschappij ook een normale winst opleveren (zie hierboven met betrekking tot de normale kenmerken van een leasingovereenkomst). Indien er dienaangaande twijfel bestaat, wordt de overeenkomst niet goedgekeurd.

4. Indien de overeenkomst inzake leasing van een voertuig op basis waarvan goedkeuring is verleend overeenkomstig § 3 b van de wet inzake de registratiebelasting, tijdens de leasingperiode wordt gewijzigd, is niet langer voldaan aan de voorwaarden om goedkeuring te kunnen verlenen, en vervalt de goedkeuring.

Indien de wijziging van de overeenkomst enkel inhoudt dat de leasingperiode wordt verlengd, keurt de belastingadministratie deze verlenging goed indien haar ten laatste 14 dagen na het verstrijken van de leasingperiode die is vermeld in de goedgekeurde oorspronkelijke leasingovereenkomst, een schriftelijke overeenkomst tussen de leasinggever en de in Denemarken woonachtige gebruiker van het voertuig betreffende de verlenging van de leasingperiode wordt overgelegd, waarin de begin- en de einddatum van deze periode worden gespecificeerd.

5. De belastingadministratie streeft ernaar om verzoeken tot betaling van proportionele registratiebelasting overeenkomstig § 3 b van de wet inzake de registratiebelasting binnen een maand te behandelen.

Indien het ingediende verzoek, de bijgevoegde leasingovereenkomst en de overige omstandigheden van de zaak aanleiding geven tot een diepgaander onderzoek van bovengenoemde punten, valt evenwel te verwachten dat de behandeling van het verzoek meer tijd in beslag zal nemen.

Indien de leasingmaatschappij de behandeling van het verzoek door de belastingadministratie niet wenst af te wachten, maar het voertuig meteen in gebruik wenst te nemen, kan zij dit door ten laatste op het ogenblik dat het verzoek overeenkomstig § 3 b van de wet inzake de registratiebelasting bij de belastingadministratie wordt ingediend, de volledige registratiebelasting te betalen. Indien de belastingadministratie het verzoek inwilligt, wordt de te veel betaalde registratiebelasting terugbetaald, vermeerderd met de normale rente.

Indien de belastingadministratie het verzoek afwijst, wordt er niets terugbetaald, aangezien het voertuig reeds in gebruik is genomen.”

Wat de tijd betreft die nodig is voor de behandeling van het verzoek, heeft de belastingadministratie in het kader van deze zaak uitgelegd dat deze normaal 4 weken bedraagt voor eenvoudige standaardleasingovereenkomsten, en tot 8 weken voor complexere leasingovereenkomsten.

Voorts heeft de belastingadministratie sinds 2009 een bijzondere regeling voor grote klanten toegepast („regeling voor grote klanten”), volgens welke leasingmaatschappijen die een groot aantal voertuigen in leasing geven (minstens 200 voertuigen per jaar) en die zijn geregistreerd overeenkomstig de wet inzake de registratiebelasting (wat onder meer vereist dat de onderneming in Denemarken is gevestigd, dat zij op commerciële basis voertuigen verhuurt, geen schulden heeft ten opzichte van de staat, niet in surseance van betaling, in staat van faillissement of in staat van vereffening verkeert en een zekerheid stelt van minstens 200 000 DK) voertuigen kan laten registreren zonder voorafgaande behandeling van het verzoek door de belastingadministratie. De regeling geldt uitsluitend voor „standaard”-leasingvoertuigen en „standaard”-leasingovereenkomsten die vooraf door de belastingadministratie zijn goedgekeurd bij de sluiting van de overeenkomst met de leasingmaatschappij als grote klant.

Wat de mogelijkheid betreft om besluiten van de belastingadministratie door de rechter te laten toetsen, blijkt uit § 48 van de wet inzake de belastingadministratie dat slechts een beroep in rechte tegen een besluit van de belastingadministratie kan worden ingesteld wanneer dit besluit door de ter zake bevoegde beroepsinstantie is onderzocht of afgewezen. Indien echter meer dan 6 maanden zijn verstreken sinds tegen het bestreden besluit beroep is ingesteld bij de administratieve beroepsinstantie, kan een beroep in rechte tegen het besluit worden ingesteld, ook al heeft de beroepsinstantie nog geen besluit getroffen.

### **Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding**

- 10 De stelling van verzoekers dat zij het voertuig onmiddellijk in gebruik kunnen nemen terwijl de belastingadministratie het verzoek behandelt, is rechtstreeks gebaseerd op de vaststelling dat de belastingadministratie een systeem heeft opgezet met (1) slechts één kantoor voor de behandeling van de verzoeken, (2) strenge documentatievereisten die verder gaan dan wat volgens het Unierecht is toegestaan, en (3) lange afhandelingstermijnen, wat rechtstreeks tot gevolg heeft dat de belastingadministratie het tijdelijk gebruik van voertuigen in Denemarken daadwerkelijk verhindert of onnodig bemoeilijkt, tenzij het voertuig zou mogen worden gebruikt terwijl het verzoek wordt behandeld. Ook de verstrenging van de administratieve praktijk op andere punten is op zich discriminerend, met name aangezien deze samenhangt met de uitbreiding van de regeling tot Deense leasingmaatschappijen en niet nodig was op grond van het Unierecht. De door de

administratie ingevoerde regeling inzake grote klanten vormt ook een rechtstreekse discriminatie, omdat enkel in Denemarken gevestigde leasingmaatschappijen hieronder kunnen vallen en dus in aanmerking komen voor een snelle behandeling van hun verzoek. De door de belastingadministratie gestelde voorwaarden waaronder deze regeling geldt, daaronder begrepen de omstandigheid dat deze enkel geldt voor „standaardvoertuigen en -overeenkomsten” die beantwoorden aan een vooraf door de belastingadministratie goedgekeurd model, zijn eveneens discriminerend ten aanzien van buitenlandse leasingmaatschappijen.

SKM 2011.27.SKAT bevat geen bepalingen inzake tijdelijke registratie, voorlopige betaling van de volledige registratiebelasting of de daaropvolgende aanpassing ervan. De terugbetaling van te veel betaalde registratiebelasting bij de opzegging of de beëindiging van de leasingovereenkomst, daaronder begrepen de sluiting van een andere leasingovereenkomst met dezelfde of een andere gebruiker, kan dus volgens de Deense wet enkel geschieden volgens de regels inzake uitvoerrestituties, die onder meer vereisen dat de auto wordt uitgeschreven en fysiek het land verlaat.

De door de belastingadministratie gestelde voorwaarde dat de volledige registratiebelasting wordt betaald terwijl het verzoek om registratie/proportionele betaling van de belasting in behandeling is, indien men het voertuig onmiddellijk in gebruik wil nemen, is op zich in strijd met het Unierecht, aangezien de verplichting om de hoge Deense registratiebelasting – tussen 105 en 180 % van de belastbare waarde (handelswaarde) – te betalen buitenlandse leasinggevers ervan kan weerhouden de Deense leasingmarkt te betreden.

De belastingadministratie heeft geen bewijzen aangedragen ter ondersteuning van haar stelling dat de regels aanleiding geven tot omzeiling en dat zij in de praktijk gevallen van omzeiling heeft vastgesteld. Het gaat hoe dan ook om een loze bewering, aangezien de belastingadministratie niet zelf kan bepalen wat een omzeiling van de bij het Verdrag gewaarborgde rechten vormt. De verklaring van het Ministerie van Belastingen dat „de omstandigheden in het hoofdgeding bevestigen dat een controleregeling noodzakelijk is”, is ook niet ter zake dienend en wordt evenmin met stukken gestaafd, en de stelling mist hoe dan ook elke grond, aangezien de overwegingen die aan het evenredigheidsbeginsel ten grondslag liggen inhouden dat van omzeiling slechts sprake kan zijn indien het voertuig permanent en niet tijdelijk is gebruikt, wat de belastingadministratie echter niet heeft vastgesteld of aangevoerd, zodat dit niet aan de orde is in het hoofdgeding.

Volgens verzoekers heeft het Hof van Justitie vastgesteld dat het evenredigheidsbeginsel van toepassing is wanneer auto's tijdelijk beschikbaar worden gesteld aan werknemers in andere lidstaten, wanneer auto's tijdelijk worden uitgeleend aan familieleden in andere lidstaten, wanneer auto's tijdelijk worden verhuurd aan gebruikers in andere lidstaten, enzovoort. Zie onder andere

arresten Commissie/Denemarken, C-464/02 (EU:C:2005:546), en van Putten e.a., C-578/10–C-580/10 (EU:C:2012:246) en beschikking van Coevering, C-242/05 (EU:C:2006:430). Het beginsel van evenredige belasting moet dus thans worden beschouwd als een fundamenteel beginsel van de Europese Unie op het gebied van registratiebelastingen die voor auto's dienen te worden betaald. Wanneer er geen eisen kunnen worden gesteld aan gewone huurovereenkomsten en gewone leningen, daaronder begrepen tussen particulieren, kunnen er a fortiori geen eisen worden gesteld aan leasingovereenkomsten.

Het Hof heeft tevens vastgesteld dat een lidstaat steeds dient te beoordelen hoe lang buitenlandse voertuigen op zijn grondgebied worden gebruikt, zonder dat kan worden uitgegaan van een algemeen vermoeden dat het gebruik „permanent” is, alsook wat onder „permanent” dient te worden verstaan.

Ondanks de overvloedige, constante rechtspraak betreffende het beginsel van de proportionele registratiebelasting heeft het Hof nog niet de gelegenheid gehad om goedkeuringscriteria zoals de Deense, daaronder begrepen regels inzake voorafgaande goedkeuring en beroepen, te beoordelen. Ook om die reden dient vanuit Unierechtelijk oogpunt klaarheid te worden geschapen over de criteria en de overige administratieve maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen en waaraan zij in het kader van hun beleid op het betrokken gebied belang kunnen hechten.

- 11 Het Ministerie van Belastingen betoogt dat de in Denemarken vastgestelde regeling inzake de betaling van proportionele registratiebelasting voor motorvoertuigen en de desbetreffende praktijk in overeenstemming zijn met het Unierecht, daaronder begrepen artikel 56 VWEU.

§ 3 b vormt een uitzondering op de algemene regels van de wet inzake de registratiebelasting volgens welke de (volledige) registratiebelasting van 180 % van de belastbare waarde van een voertuig moet worden betaald. Het gaat om een vergunningsstelsel dat tegemoetkomt aan het legitieme belang van de Deense Staats om zijn fiscale bevoegdheden uit te oefenen, en dat volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie mag worden gehanteerd. Gelet op de hoogte van de registratiebelasting heeft de belastingadministratie bijzondere redenen om erop toe te zien dat geen fraude wordt gepleegd of dat geen misbruik wordt gemaakt van de regels inzake de betaling van proportionele belasting.

De feiten van het hoofdgeding bevestigen de noodzaak van een controleregeling om te voorkomen dat een in Denemarken woonachtige of gevestigde eigenaar van een auto kan verzoeken om betaling van proportionele registratiebelasting voor een voertuig dat als een leasevoertuig wordt voorgesteld, en dat voertuig meteen in gebruik kan nemen, terwijl hij in werkelijkheid zelf (nog steeds) de eigenaar van het voertuig is en de volledige registratiebelasting voor het voertuig had moeten betalen. De regels zelf kunnen aanleiding geven tot omzeiling, wat de Deense belastingadministratie in de praktijk ook heeft vastgesteld.

De belastingadministratie voert controles uit, ongeacht of de leasinggever een Deense of een buitenlandse onderneming is, zodat de betrokken maatregel niet discriminerend is. De controle vormt geen met artikel 56 VWEU strijdige beperking en de verrichte controlemaatregelen en de informatie waarom de administratie verzoekt gaan niet verder dan wat nodig is om het door de belastingcontrole nagestreefde doel te bereiken. De verzoeker krijgt de te veel betaalde belasting terugbetaald, vermeerderd met rente, wanneer hij het voertuig meteen in gebruik heeft genomen en de volledige belasting heeft betaald op het ogenblik dat het verzoek werd ingediend, wanneer dit verzoek vervolgens wordt ingewilligd.

Het is gerechtvaardigd en in overeenstemming met het Unierecht en de rechtspraak van het Hof inzake autobelastingen dat de belastingadministratie in de praktijk de belasting op een voertuig niet terugbetaalt wanneer blijkt dat niet is voldaan aan de voorwaarden om een proportionele registratiebelasting te kunnen betalen, bijvoorbeeld omdat de verzoeker de werkelijke eigenaar van het voertuig is of omdat er geen echte leasingverhouding bestaat. In dat geval is het voertuig op het Deense wegennet in gebruik genomen met het oog op een duurzaam gebruik, en uit de algemene regels van de wet inzake de registratiebelasting volgt dat de volledige belasting moet worden betaald op een dergelijk voertuig. Indien de verzoeker steeds terugbetaling van de belasting zou kunnen eisen, ongeacht welk resultaat de behandeling van het verzoek door de administratie zou opleveren, zou dit in de praktijk de controlebevoegdheid van de belastingadministratie volledig uithollen, aangezien het voor de verzoeker de facto irrelevant zou zijn of hij al dan niet voldoet aan de voorwaarden van de wet om proportionele belasting te kunnen betalen.

De behandeling van het verzoek door de belastingadministratie neemt normalerwijze 4 weken in beslag. Slechts in bijzondere gevallen, wanneer de leasingovereenkomst of de overige informatie hier aanleiding toe geeft, kan deze behandeling tot 8 weken duren. In de onderhavige zaak heeft de behandeling van het verzoek helaas meer dan 4 maanden geduurd. Dit is echter te wijten aan uitzonderlijke omstandigheden bij de belastingadministratie, die toentertijd, in 2010, over onvoldoende personeel beschikte om leasingzaken te behandelen, en aan het feit dat de werknemer die de aanvraag van verzoekers in eerste instantie behandelde, ziek was geworden. Nadien zijn er voldoende middelen op dit gebied vrijgemaakt.

Bovengenoemde regeling inzake grote klanten en de verhouding ervan tot het Unierecht zijn niet relevant voor de onderhavige zaak, aangezien Wind geen grote klant is. Zij houdt zich immers niet bedrijfsmatig bezig met het in leasing geven van auto's en verricht geen andere activiteiten dan het in leasing geven van het betrokken voertuig aan Daell. Zij heeft voorts geen door de belastingadministratie goedgekeurde standaardovereenkomst gebruikt. De Landsret heeft besloten om het Hof geen vraag te stellen over de regeling inzake grote klanten en de

verenigbaarheid ervan met het Unierecht, omdat dit niet relevant is voor deze zaak.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 12 Het Hof heeft zich in zijn rechtspraak niet uitgesproken over de vraag welke eisen het Unierecht kan stellen aan een lidstaat die zoals Denemarken overeenkomstig de in het arrest *Cura Anlagen* vastgestelde beginselen een systeem van voorafgaande goedkeuring opzet voor de registratie van leasingvoertuigen en de betaling van proportionele registratiebelasting voor deze voertuigen. Het Hof heeft zich evenmin uitgesproken over de vraag of het aanvaardbaar is dat een verzoeker een afwachtende houding moet aannemen terwijl de autoriteiten onderzoeken of het voertuig kan worden ingeschreven tegen betaling van de proportionele registratiebelasting, en het voertuig niet in gebruik kan nemen zolang het verzoek wordt behandeld.
- 13 Tegen deze achtergrond stelt de Landsret vast dat er relevante twijfels bestaan over de uitlegging van artikel 56 VWEU, meer bepaald over de vraag of het mogelijk moet zijn om een leasevoertuig in gebruik te nemen terwijl een verzoek om betaling van een proportionele belasting wordt behandeld, en over de – daarin besloten – vraag of de ingebruikname afhankelijk kan worden gesteld van de voorlopige betaling van de volledige registratiebelasting, die wordt terugbetaald indien het verzoek wordt ingewilligd.