



Datum van inontvangstneming : 15/10/2015

Zaak C-471/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

7 september 2015

Verwijzende rechter:

Vestre Landsret (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 september 2015

Verzoekende partij/appelante:

Sjelle Autogenbrug I/S

Verwerende partij/geïntimeerde:

Skatteministeriet

Vestre Landsret 14de afdeling [OMISSIS]

[OMISSIS]

Sjelle Autogenbrug I/S

[OMISSIS]

tegen

Skatteministeriet,

[OMISSIS]

Beschikking:

Deze beschikking strekt tot voorlegging van een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie („Hof”).

Na bespreking met partijen heeft het Vestre Landsret (gerechtshof voor West-Denemarken) beslist om overeenkomstig artikel 267 VWEU het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van:

- Artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

Feiten

De voor het Vestre Landsret dienende zaak betreft de toepassing van de bijzondere winstmargeregeling voor met name gebruikte goederen in de Deense btw-wet, hoofdstuk 17, waarbij [Or. 2] de btw-richtlijn, afdeling XII, hoofdstuk 4, is omgezet. De zaak betreft meer bepaald de vraag in hoeverre verzoekster in het hoofdgeding, Sjelle Autogenbrug I/S, voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de bijzondere regeling in verband met de verkoop door het bedrijf van reserveonderdelen die worden gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat het bedrijf heeft gekocht van een particulier of van een verzekeringsmaatschappij.

Het Hof wordt gevraagd of auto-onderdelen die in de omstandigheden van het hoofdgeding uit voertuigen worden gedemonteerd, onder het begrip „gebruikte goederen” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn vallen. Het Vestre Landsret heeft bij tussenvonnissen van 18 december 2013 en bij uitspraak van 18 december 2014 het voorwerp van het geding beperkt tot reserve-onderdelen uit voertuigen die Sjelle Autogenbrug I/S heeft gekocht van particulieren.

1. Sjelle Autogenbrug I/S

Sjelle Autogenbrug I/S is een bedrijf dat zich bezighoudt met de recyclage van auto's, met als hoofdactiviteit de handel in auto-onderdelen van buiten gebruik gestelde auto's of van autowrakken. Het bedrijf concurreert met de verkoop van origineel geproduceerde nieuwe autoreserveonderdelen van de autofabrikanten of van kopieën die worden ingevoerd uit het Verre Oosten of andere landen buiten de EU.

Voorts houdt Sjelle Autogenbrug I/S zich bezig met de milieubehandeling en de afvalverwerking van afgedankte voertuigen waaruit de onderdelen worden gedemonteerd, alsook met de verkoop van na behandeling en demontage overblijvend metaalschroot. De verkoop van metaalschroot vormt een minder belangrijk deel van de totale omzet van het bedrijf.

Het bedrijf is voor btw-doeleinden geregistreerd als groothandel in afvalproducten.

Sjelle Autogenbrug I/S heeft sinds haar oprichting als hoofdactiviteit de handel in gebruikte auto-onderdelen. Vóór 2000 was het bedrijf niet erkend voor het milieubeheer van afgedankte voertuigen. Na de invoering van lov nr. 372 af 2. juni 1999 (skrotningsbidragsloven), nu lov nr. 867 af 3. juli 2015 om miljøbidrag og godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler [wet nr. 372 van 2 juni 1999 (wet slooppremie), thans wet nr. 867 van 3 juli 2015 inzake milieupremie en compensatie voor de sloop van voertuigen], verzocht het bedrijf om te worden erkend voor milieubeheer om zijn hoofdactiviteit in de handel in auto-onderdelen te kunnen handhaven.

[Or. 3] Het bedrijf heeft een milieucertificaat en is erkend voor het milieubeheer van auto's overeenkomstig § 5 bilskrotbekendtgørelse (besluit autosloop). Voorts is het bedrijf ingeschreven als affaldsbehandler (afvalverwerker) overeenkomstig § 6 bilskrotbekendtgørelse.

Omzet van Sjelle Autogenbrug I/S in 2012-2014:

	2012 DKK	2013 DKK	2014 DKK
Verkoop reserveonderdelen	12 305 202	12 607 617	11 640 457
Verkoop auto's	2 212 846	1 823 409	1 334 775
Verkoop schroot	1 153 836	828 957	791 080
Verkoop varia	457 108	91 438	70 270
Omzet volgens het verslag bij de jaarrekening	16 128 992	15 351 421	13 836 582

Volgens Sjelle Autogenbrug I/S zorgde het bedrijf in 2012-2014 voor het milieubeheer van het volgende aantal afgedankte voertuigen:

	2012	2013	2014
Aantal afgedankte voertuigen in het kader van het milieubeheer	640 stuks	644 stuks	528 stuks

Het bedrijf ontvangt zowel autowrakken en beschadigde voertuigen die niet meer kunnen worden hersteld en derhalve milieuvriendelijk moeten worden verwerkt en gesloopt, als voertuigen die wegens slijtage niet meer kunnen dienen en derhalve milieuvriendelijk moeten worden verwerkt en gesloopt.

Het bedrijf aanvaardt voertuigen van particulieren respectievelijk verzekeringsmaatschappijen. De voertuigen die worden gekocht van particulieren, kunnen zowel afgedankte voertuigen zijn als voertuigen die bijvoorbeeld bij een verkeersongeval zijn beschadigd maar waarvan de schade niet is gedekt door de cascoverzekering. Voertuigen die het bedrijf koopt van verzekeringsmaatschappijen op internetveilingen, zijn voertuigen die zijn beschadigd en die de verzekeringsmaatschappij heeft overgenomen van de verzekeringnemer in verband met de uitbetaling van de vergoeding. Noch de verzekeringsmaatschappijen noch de particulieren geven btw over de verkoop aan Sjelle Autogenbrug I/S aan.

De voertuigen worden gewoonlijk aangekocht tot hergebruik, met name met het oog op de verkoop van de reserveonderdelen.

[Or. 4] Bij de overname van de voertuigen verbindt Sjelle Autogenbrug I/S zich ertoe om het voertuig voor de overdrager milieuvriendelijk en afvalvrij te verwerken, met name de materialen uit het voertuig te demonteren en te verwijderen samen met gevaarlijk afval en dit afvalvrij te verwerken. Als eigenaar van afgedankte voertuigen heeft Sjelle Autogenbrug I/S het recht de daartoe geschikte onderdelen van het voertuig, waaronder herbruikbare reserveonderdelen, te hergebruiken.

Wat van het voertuig overblijft, dat niet kan worden verkocht als reserveonderdelen, wordt door het bedrijf verkocht als metaalschroot.

2. Verwerking van de voertuigen

Sjelle Autogenbrug I/S demonteert de bruikbare reserve-onderdelen uit het voertuig. De auto-onderdelen worden opgeslagen, krijgen een streepjescode en worden op internet vermeld op een speciale internetsite.

De rest van het voertuig wordt verkocht aan de ijzergroothandel en versmolten tot metaal. Volgens Sjelle Autogenbrug I/S ontving het bedrijf in 2015 ongeveer 4-800 DKK per afgedankt voertuig in metaalwaarde en varieert de waarde met de metaalprijs, die de laatste jaren is gedaald. De verkoop van metaalschroot is onderworpen aan btw.

Uit nieuwere voertuigen van minder dan 10 jaar oud neemt Sjelle Autogenbrug I/S ongeveer 30 % per gewichtseenheid, terwijl 70 % wordt hergebruikt voor de verkoop aan de ijzergroothandel.

Uit voertuigen van meer dan 10 jaar oud wordt ongeveer 15-20 % per gewichtseenheid genomen terwijl de rest wordt verkocht aan de ijzergroothandel.

3. *Prijsvaststelling*

De prijs voor zowel de koop van voertuigen als de verkoop van gedemonteerde reserveonderdelen wordt vastgesteld op basis van vraag en aanbod. Hoe lager de inkoopprijs en hoe hoger de verkoopprijs, hoe meer winst Sjelle Autogenbrug I/S maakt.

Sjelle Autogenbrug I/S deelde mee dat de prijs voor de aankoop van particuliere voertuigen rond 1 500 DKK ligt, variërend tussen 0 en 5 000 DKK. Voor afgedankte voertuigen zonder waarde betaalt het bedrijf de laatste eigenaar niet voor het voertuig, maar verwerkt het milieuvriendelijk om de herbruikbare reserveonderdelen te kunnen demonteren en het metaal te verkopen. De voertuigen die worden gekocht van verzekeringsmaatschappijen [Or. 5] op veilingen vertegenwoordigen een iets hogere waarde, doordat geen sprake is van afgedankte, maar daarentegen beschadigde nieuwere voertuigen en dus vaak van nieuwere reserveonderdelen.

Nergens is beschreven hoe het aankoopbedrag voor elk individueel verworven voertuigen nader wordt samengesteld en berekend, met name hoe de waarde van reserveonderdelen en metaalschroot alsook de wettelijke slooppremie die de onderneming ontvangt voor milieuvriendelijke en afvalvrije verwerking van de voertuigen (zie hierna), is vastgesteld en mede verrekend in de aankoopprijs.

Sjelle Autogenbrug I/S werkt met een standaardprijs van 200 DKK exclusief btw voor de prestatie die bestaat in de milieuvriendelijke verwerking van ontvangen voertuigen. De Deense belastingdienst heeft bij de controle van het bedrijf in 2010 deze vaststelling van de tegenprestatie voor de milieuvriendelijke verwerking niet betwist.

Sjelle Autogenbrug I/S verklaarde dat het bedrijf reeds op het tijdstip van de aankoop de koopprijs voor een voertuig kan relateren aan elk reserveonderdeel dat met het oog op verkoop zal worden gedemonteerd, alsook aan eventueel metaalschroot. Thans worden de prijzen niet individueel vastgesteld daar de Deense belastingdienst heeft geweigerd dat Sjelle Autogenbrug I/S de bijzondere winstmargeregeling kan gebruiken.

4. *Slooppremie*

Voor de sloop van afgedankte voertuigen betaalt de organisatie Miljøordningen For Biler (milieuregeling voor auto's) een slooppremie van 1 500 DKK per voertuig (1 750 DKK vóór 1 februari 2014). De slooppremie wordt overeenkomstig de wet uitbetaald uit een bijzonder fonds van het Miljøministerium. De middelen komen van de betalingen van alle auto-eigenaren

in Denemarken die een vast bedrag van 101 DKK (60 DKK vóór 1 april 2014) betalen via hun wettelijke aansprakelijkheidsverzekering.

De slooppremie gaat naar de in het register laatst ingeschreven eigenaar van het voertuig. De slooppremie wordt uitbetaald wanneer het voertuig wordt gesloopt bij een voertuigensloper die een milieuvergunning van Miljøstyrelse (dienst milieu) heeft gekregen. De regeling heeft dus tot doel de laatst ingeschreven eigenaar ertoe aan te zetten te zorgen voor een milieuvriendelijke correcte sloop van het voertuig.

[Or. 6] Zo wordt voorkomen dat oude voertuigen het milieu belasten, doordat wordt verzekerd dat gevaarlijke vloeistoffen en dergelijke milieuvriendelijk worden behandeld bij door de milieudienst erkende milieubeheerders.

Bij de ontvangst van de hier aan de orde zijnde voertuigen reikt Sjelle Autogenbrug I/S een slooppattest uit waaruit blijkt dat de overdrager het voertuig aan het bedrijf heeft overgedragen, als bewijs dat het bedrijf het voertuig milieuvriendelijk en afvalvrij zal verwerken.

Sjelle Autogenbrug I/S zendt een kopie van het slooppattest aan de organisatie Miljøordning For Biler. Na ontvangst door de Miljøordning For Biler van het slooppattest en van het bewijs dat het voertuig is uitgeschreven wordt de slooppremie betaald aan de eigenaar wiens banknummer op het slooppattest is vermeld. Vanaf het tweede kwartaal 2015 is de regeling gedigitaliseerd en zal alleen de laatst ingeschreven eigenaar de premie kunnen ontvangen.

Tot medio 2014 werd de premie uitbetaald aan Sjelle Autogenbrug I/S, die aanspraak op de premie kon maken via een overdrachtverklaring die werd ondertekend door de laatste eigenaar van het voertuig bij de levering ervan aan het bedrijf. Medio 2014 wijzigde het bedrijf deze procedure, daar het bedrijf niet langer bankier voor de auto-eigenaars wilde spelen. Sindsdien moeten de auto-eigenaars zelf zorgen voor de uitbetaling van de premie.

Na de ontvangst door Sjelle Autogenbrug I/S van het voertuig en de afgifte van het slooppattest is het bedrijf verplicht om het voertuig milieuvriendelijk te verwerken overeenkomstig de desbetreffende milieuregeling. Na milieuvriendelijke verwerking kan het voertuig niet langer fungeren – en dus niet worden beschouwd – als een voertuig en kan het derhalve niet opnieuw worden ingeschreven.

5. *Behandeling van de zaak van overheidswege*

Sjelle Autogenbrug I/S geeft thans volgens de algemene btw-regeling de volledige btw over de hier in het geding zijnde verkoop van onderdelen aan en voldoet die btw.

Het bedrijf verzocht de Deense belastingdienst (SKAT) op 15 juli 2010 om een bindend advies over de vraag of het bedrijf de btw-regeling voor gebruikte goederen in de zin van artikel 17 van de btw-wet kon toepassen op de hier in het geding zijnde verkoop van reserveonderdelen van afgedankte voertuigen die waren gekocht van particulieren, en op de verkoop van reserveonderdelen van een total-lossvoertuig dat was gekocht van een verzekeringsmaatschappij.

[Or. 7] SKAT gaf op 6 augustus 2010 een bindend advies aan Sjelle Autogenbrug I/S volgens hetwelk het bedrijf de btw-regeling voor gebruikte goederen niet kon toepassen voor de hier in het geding zijnde verkoop van reserveonderdelen, aangezien volgens SKAT geen sprake is van de wederverkoop van „gebruikte goederen” in de zin van de btw-regeling voor gebruikte goederen. Het bedrijf stelde daartegen beroep in bij het Landsskatteret dat het advies bevestigde bij beslissing van 12 december 2011.

Sjelle Autogenbrug I/S stelde tegen de beslissing van het Landsskatterett hoger beroep in; dat hoger beroep dient thans voor het Vestre Landsret.

Rechtsgrondslag

1. EU-recht

1.1 Btw-richtlijn

Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

Titel XII, hoofdstuk 4, van de richtlijn bevat een bijzondere regeling (winstmargeregeling) voor met name gebruikte goederen. Artikel 311, lid 1, punt 1, definieert het begrip „gebruikte goederen”:

„Artikel 311

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) „gebruikte goederen’: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten”.

[Or. 8] Voor toepassing van de winstmargeregeling geldt de voorwaarde dat de gebruikte goederen worden verkocht aan een btw-plichtige wederverkoper in de Gemeenschap door een in artikel 314 van de btw richtlijn genoemde persoon, waaronder met name niet-belastingplichtige personen (zie artikel 314 a);

„Artikel 314

De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

a) een niet-belastingplichtige

...”

Volgens artikel 315, eerste alinea, is de maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt. Volgens de tweede alinea van dit artikel is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.

De „verkoopprijs” is volgens artikel 312, punt 1, alles wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde. De „aankoopprijs” is volgens artikel 312, punt 2: alles wat de in punt 1) gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen.

De winstmargeregeling voor met name gebruikte goederen werd in de Zesde richtlijn ingevoerd bij richtlijn 94/5 van de Raad van 14 februari 1994. Blijkens de considerans van de richtlijn moet de bijzondere regeling ertoe strekken concurrentievervalsing en dubbele belasting bij verleggingen van het handelsverkeer tussen de lidstaten te voorkomen. Dat doel van de regeling blijkt ook uit het arrest van het Hof, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punt 37.

1.1.1 Rechtspraak van het Hof

Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de regeling betreffende belastingheffing over de winstmarge die door de belastingplichtige wederverkoper bij de levering van gebruikte goederen wordt behaald, een bijzondere btw-regeling, **[Or. 9]** die afwijkt van de algemene regeling van de Zesde richtlijn en die, evenals de andere bijzondere regelingen van deze richtlijn, enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arresten Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punt 35, Auto Nikolovi, C-203/10,

EU:C:2011:118, punt 46, en Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punt 28).

Het Hof was in zijn rechtspraak betreffende de uitlegging van de voorschriften van de regeling niet in de gelegenheid zich uit te spreken over de vraag in hoeverre de regeling toepassing kan vinden in een situatie als de onderhavige.

Het arrest Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, legde het begrip „gebruikte goederen” uit in verband met levende dieren. Volgens het Hof moest artikel 26 bis van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een paard dat van een particulier (niet zijnde de fokker) werd gekocht en na een training tot rijpaard wordt doorverkocht, als een gebruikt goed in de zin van de richtlijn worden aangemerkt.

De advocaat-generaal verwees in zijn conclusie in de zaak Stenholmen naar het arrest van het Hof Van Dijk's Boekhuis, 139/84, EU:C:1985:195, waarin het Hof betreffende de uitlegging van het begrip „oplevering van een werk in roerende staat” in de zin van artikel 5, lid 5, onder a), van de Zesde richtlijn als criterium tot vaststelling of sprake is van een nieuw goed (dat ontstaat door verwerking van het geleverde materiaal), stelde dat door het werk van de opdrachtnemer – die in de huidige context de belastingplichtige wederverkoper is – een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden (punt 22).

1.2 Milieuregeling en verwerking van afgedankte voertuigen

Richtlijn 2000/53/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 september 2000 betreffende autowrakken heeft volgens artikel 1 ervan tot doel:

„Bij deze richtlijn worden maatregelen vastgesteld die in de eerste plaats gericht zijn op de preventie van afvalstoffen van voertuigen, en daarenboven op hergebruik, recycling en andere vormen van nuttige toepassing van autowrakken en onderdelen daarvan, teneinde de hoeveelheid te verwijderen afval te verminderen, alsmede op verbetering van de milieuprestatie van alle ondernemingen die betrokken zijn bij de levenscyclus van voertuigen, in het bijzonder die welke rechtstreeks betrokken zijn **[Or. 10]** bij de verwerking van autowrakken.”

Overeenkomstig deze richtlijn nemen de lidstaten de nodige maatregelen om ervoor te zorgen dat autowrakken worden ingezameld (artikel 5), verwerkt (artikel 6) en dat hergebruikbare onderdelen worden hergebruikt of gerecycleerd (artikel 7).

2. Nationaal recht

2.1 Btw-wet

De btw-richtlijn is in Denemarken omgezet met name bij de Momslov (btw-wet), in de laatste versie van bekendtgørelse af lov om merværdiafgift nr. 106 af 23. januar 2013 (wet nr. 106 van 23 januari 2013 betreffende belasting over de toegevoegde waarde).

Artikel 73 van de btw-richtlijn is omgezet in § 27, lid 1, eerste alinea, van de btw-wet en luidt:

„Voor goederenleveringen en diensten omvat de maatstaf van heffing de tegenprestatie, met inbegrip van subsidies, die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden, maar niet zijn begrepen in de heffing volgens deze wet.”

Denemarken zette oorspronkelijk de voorschriften van de bijzondere winstmargeregeling om bij lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift (wet nr. 375 van 18 mei 1998 betreffende belasting over de toegevoegde waarde), waarbij de voorschriften van richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, in de Deense btw-wet zijn ingevoerd.

De voorschriften zijn opgenomen in hoofdstuk 17 van de btw-wet met het opschrift „Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”.

De in artikel 311 van de btw-richtlijn gegeven definitie van gebruikte goederen alsook de in artikel 314 gestelde voorwaarden inzake door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen zijn omgezet in § 69, leden 1 en 3, van de btw-wet.

§ 69, leden 1 en 3, van de btw-wet luidt:

[Or. 11] „Ondernemingen die met het oog op wederverkoop gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten aankopen, kunnen bij wederverkoop de belasting over de betrokken goederen betalen overeenkomstig de voorschriften van dit hoofdstuk. Voor toepassing van deze voorschriften moeten de gebruikte goederen worden geleverd aan de onderneming hier te lande of uit een ander EU-land door:

- 1) een niet-belastingplichtige,

(...)

Onder gebruikte goederen wordt verstaan roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, met uitsluiting van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten alsook edelmetaal en -stenen. Een transportmiddel dat wordt geleverd aan of uit andere EU-landen, wordt beschouwd als een gebruikt goed, voor zover het niet valt onder de definitie van § 11, lid 6.”

Uit de voorbereidende werkzaamheden van de btw-wet van 1994, waarmee de btw-regeling voor gebruikte goederen is ingevoerd in de wet, blijken de volgende algemene opmerkingen over wetsvoorstel nr.124 van 8 december 1993 (Folketingstidende 1993-94, bijlage A, sp. 4368):

„De voorgestelde voorschriften hebben tot doel te voorkomen dat tweemaal of meermaals btw over hetzelfde goed wordt betaald. Dat gebeurt bijvoorbeeld wanneer een handelaar met het oog op wederverkoop gebruikte goederen van particulieren aankoopt.”

Uit de voorbereidende werkzaamheden blijken voorts de volgende bijzondere opmerkingen over het begrip „gebruikte goederen” in § 69, lid 3, van de wet (Folketingstidende, a.st., sp. 4437);

„In lid 3 zijn ‚gebruikte goederen’ nader gedefinieerd. Onder gebruikte goederen wordt verstaan roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt. Hieruit volgt dat roerende goederen hun identiteit moeten behouden.”

[Or. 12] De Deense belastingdienst (SKAT) heeft bij circulaire van 10 februari 2006 (SKM2006.67.SKAT) inzake de belasting bij de sloop van voertuigen meegedeeld dat de voorschriften inzake btw op gebruikte goederen in hoofdstuk 17 van de btw-wet geen toepassing vinden wanneer een voertuigensloper reserveonderdelen verkoopt aangezien de aard van de auto dan wijzigt (het voertuig wordt reserveonderdelen).

2.2 Milieuregeling inzake de verwerking van afgedankte voertuigen

De skrotningsbidragslov, nu lov nr. 867 af 3. juli 2015 om miljøbidrag og godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler [wet slooppremie, thans wet nr. 867 van 3 juli 2015 inzake milieupremie en compensatie voor de sloop van voertuigen], met bijkomende nadere regelen voert de richtlijn uit inzake afgedankte voertuigen in Denemarken.

Blijkens § 6 van de wet krijgt de eigenaar van een voertuig bij inlevering ervan tot verwerking als afval op verzoek en onder bepaalde voorwaarden een premie. De minister van milieu heeft tot uitvoering van de wet het verzoek om de

milieupremie alsook de uitbetaling ervan bij de sloop van voertuigen geregeld, laatstelijk bij besluit nr. 293 van 26 maart 2014. Hoofdstuk 2 van het besluit betreft de uitbetaling van de premie en blijkens § 8 bedraagt de slooppremie vandaag 1 500 DKK.

De minister van milieu heeft voorts een besluit betreffende de autosloop vastgesteld, laatstelijk gewijzigd bij besluit nr. 1312 van 19 december 2012. Het besluit betreft de plichten enz. die rusten op bedrijven die op commerciële basis auto's verwerken, waaronder de verwerking tot afval.

Betoog van partijen

Sjelle Autogenbrug I/S betoogt als volgt:

Doel van de bijzondere winstmargeregeling is dubbele btw te voorkomen.

Een belastingplichtige wederverkoper die een gebruikt goed koopt van een niet-belastingplichtige (bijvoorbeeld een particulier of een van btw vrijgesteld bedrijf), kan geen btw aftrekken over de aankoop.

[Or. 13] De oorspronkelijk betaalde btw kan niet worden afgetrokken. De vorige eigenaar kan evenmin btw over de verkoop aan de wederverkoper in rekening brengen.

Volgens de algemene btw-voorschriften zal een btw-plichtige wederverkoper btw in rekening brengen over de volledige tegenprestatie die hij ontvangt voor het goed bij wederverkoop, ongeacht of de wederverkoper al dan niet btw kan aftrekken.

De algemene btw-voorschriften brengen dus mee dat meermaals btw kan worden betaald over dezelfde goederen bij koop met het oog op doorverkoop.

Door toepassing van de bijzondere winstmargeregeling vermijdt de wederverkoper dubbele btw, doordat de regeling de wederverkoper in staat stelt om alleen over de winst en niet over de volledige koopprijs btw aan te rekenen.

De Deense btw-voorschriften in de §§ 69-71 van de btw-wet zijn gebaseerd op richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB L 60, blz. 16).

Blijkens de considerans van de richtlijn van de Raad van 14 februari 1994 werd de richtlijn vastgesteld omdat:

- werd gewenst dat een gemeenschappelijke belastingregeling voor gebruikte goederen werd vastgesteld
- de rechtstoestand vóór het voorstel van de richtlijn werd gekenmerkt door sterk uiteenlopende regelingen die, zowel in het binnenland als in de betrekkingen tussen lidstaten, concurrentievervalsing en verleggingen van het handelsverkeer met zich brachten en deze verschillen eveneens tot ongelijkheid bij het innen van de eigen middelen van de Gemeenschappen leidden; dat het derhalve noodzakelijk was aan deze situatie ten spoedigste een einde te maken
- het Hof van Justitie in een aantal arresten erop had gewezen dat een harmonisatie ter voorkoming van dubbele belastingheffing in het intracommunautaire handelsverkeer onontbeerlijk was.

[Or. 14] De btw-regeling voor gebruikte goederen is derhalve ingevoerd als deel van de interne markt met het oog op een werkzame btw-heffing en in het bijzonder om dubbele belasting en concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen te voorkomen.

Artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn ziet op alle gebruikte goederen die opnieuw in het handelsverkeer worden gebracht. Doordat artikel 311, lid 1, punt 1, onder gebruikte goederen roerende lichamelijke zaken verstaat die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, legt artikel 311 de basis om daarin ook de handel in afgedankte voertuigen te betrekken waarbij bruikbare reserveonderdelen uit het voertuig worden gedemonteerd op een eenvoudige wijze die vaak veel minder ingrijpend is dan een herstelling.

Onder verwijzing naar het arrest van het Hof Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, moeten de btw-voorschriften voor gebruikte goederen aldus worden opgevat dat geen nieuw goed ontstaat, wanneer bijvoorbeeld een autogenerator die in een voertuig als generator heeft gefungeerd, op dezelfde wijze fungeert nadat hij uit een afgedankt voertuig is gedemonteerd en wordt hergebruikt.

De Deense branche hergebruik auto-onderdelen lijdt verlies doordat zij de algemene regelen inzake btw-heffing over winst niet mag toepassen en btw over de volledige verkoopsom moet betalen.

Daardoor is Sjelle Autogenbrug I/S bijvoorbeeld minder concurrerend met:

1. de verkopers van originele reserveonderdelen,
2. de verkopers van niet-originele reserveonderdelen van landen buiten de EU,

3. de verkopers van reserveonderdelen in de EU die komen van EU-lidstaten waar de belastingdienst de btw-regeling voor gebruikte goederen mag toepassen, bijvoorbeeld Zweden en Nederland.

Wat de rechtstoestand in de EU betreft, hebben partijen in het hoofdgeding gewezen op grote verschillen binnen de EU inzake de aanvaarding door de belastingdienst van de toepassing van de btw-regeling voor gebruikte goederen in de sector van het hergebruik van auto-onderdelen, waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de onderhavige zaak.

Aangezien Sjelle Autogenbrug I/S geen toestemming van de Deense belastingdienst heeft gekregen om de btw-regeling voor gebruikte goederen toe te passen, voldoet de facturatie door dat bedrijf op vandaag niet **[Or. 15]** aan het vereiste van prijsvaststelling voor de individuele reserveonderdelen en het vereiste van afzonderlijke facturatie.

Dat betekent evenwel geenszins dat Sjelle Autogenbrug I/S en de branche van het hergebruik van reserveonderdelen in Denemarken hun goederenaankoop en facturatie niet aldus kunnen inrichten dat er volledige overeenstemming is met zowel de nationale als de EU-voorschriften inzake de maatstaf van heffing en het vereiste van facturatie.

Ten slotte dient te worden opgemerkt dat ondernemingen bij toepassing van de btw-regeling voor gebruikte goederen § 70, lid 5 (verzamelingsmethode) van de Deense btw-wet respectievelijk artikel 318 van de btw-richtlijn kunnen toepassen. Deze bepaling maakt deel uit van een fiscale vereenvoudiging waarin de individuele aankoop- of verkoopprijs van de goederen niet gekend is, omdat het gaat om een algemene aankoop of verkoop van gebruikte goederen.

Het Skatteministerium betoogt:

Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de btw-regeling voor gebruikte goederen een bijzondere btw-regeling die afwijkt van de algemene regeling van de btw-richtlijn. Voorts, aldus de rechtspraak van het Hof, moeten de regels die het toepassingsgebied van de regeling vaststellen, beperkend worden uitgelegd.

Het begrip „gebruikte goederen” in artikel 311, lid 1, punt 1, van de btw-richtlijn veronderstelt volgens het Skatteministerium dat het betrokken goed zijn identiteit behoudt, zodat sprake is van hetzelfde gebruikte goed dat wordt gekocht en doorverkocht, eventueel na herstelling. Voor zover sprake is van een goed in zijn geheel, dat wordt gesplitst in individuele delen, die vervolgens worden doorverkocht als individuele delen, zoals het geval is in de onderhavige zaak, is er niet langer sprake van verkoop van hetzelfde goed, zodat de regeling voor gebruikte goederen geen toepassing vindt.

Uit het arrest Stenholmen kan worden afgeleid dat als voorwaarde voor toepassing van de btw-regels op gebruikte goederen geldt dat het betrokken gebruikte goed

niet zijn functie verliest op enig tijdstip in de handelsketen (zie hierover de conclusie van de advocaat-generaal bij het arrest Stenholmen, punt 55 onder verwijzing naar het arrest van het Hof in de zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, punt 22, inzake het onderscheid tussen „gebruikte goederen” en „nieuwe goederen”).

[Or. 16] De reserveonderdelen die Sjelle Autogenbrug I/S verkoopt, zijn niet als zodanig aangekocht. Het bedrijf koopt afgedankte voertuigen die het bedrijf milieuvriendelijk en afvalvrij verwerkt, waarbij het bedrijf de bruikbare onderdelen uit het voertuig demonteert die het bedrijf vervolgens kan verkopen als reserveonderdelen voor gebruik in andere voertuigen. Sjelle Autogenbrug I/S neemt als geregistreerde afvalverwerker *voertuigen als zodanig over voor milieubehandeling en afvalverwerking* met het recht om er na verwerking ijzer en metaalschroot alsook reserveonderdelen voor hergebruik uit te nemen. Er is dus een verandering van de aan het bedrijf geleverde goederen (het voertuig zelf) als gevolg van het feit dat het voertuig overeenkomstig de milieuvoorschriften wordt behandeld en wordt opgesplitst in reserveonderdelen, metaalschroot en overig afval, waardoor de geleverde goederen hun identiteit en functie verliezen. Er is met andere woorden geen sprake van hetzelfde goed als bij aankoop (voertuig) dat wordt doorverkocht (reserveonderdelen).

De voorwaarde dat het gebruikte goed zijn identiteit en functie behoudt, is een gevolg van het feit dat continuïteit in de btw-keten wordt geëist. Wanneer zoals in de onderhavige zaak een geheel nieuw goed ontstaat dat wordt verkocht, wordt de btw-keten onderbroken en start de keten opnieuw. De btw-heffing is volgens de algemene regels in een dergelijk geval niet in strijd met het beginsel van btw-neutraliteit, aangezien het bedrijf niet wordt onderworpen aan dubbele belasting voor een levering van *hetzelfde* – reeds aan btw onderworpen – gebruikte goed.

De aankoopprijs die Sjelle Autogenbrug I/S betaalt voor een voertuig, wanneer het bedrijf het van een particulier of een verzekeringsmaatschappij overneemt, is een koopsom die wordt betaald voor het volledige voertuig, beschouwd als een eenheid. Wanneer Sjelle Autogenbrug I/S de bruikbare reserveonderdelen na milieubehandeling en afvalverwerking verkoopt, is er dus geen aankoopprijs voor het betrokken goed die kan worden vergeleken met de verkoopprijs; zie de beginselen tot vaststelling van de winstmargeregeling in artikel 315, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

Het Skatteministerium stelt voorts dat wanneer een gecertificeerde onderneming die overeenkomstig het besluit inzake autosloop is geregistreerd, autowrakken verwerft, sprake is van een samengestelde transactie, waarin het bedrijf enerzijds de auto sloopt (milieubehandeling en afvalverwerking), het gevaarlijke afval verwijderd, en anderzijds het recht tot hergebruik van de bruikbare onderdelen verwerft, waaronder eventuele reservedelen als in het hoofdgeding, bijvoorbeeld metaalschroot, die ongetwijfeld geen gebruikt goed in de zin van de btw-regeling voor gebruikte goederen is.

[Or. 17] Derhalve is het nagenoeg onmogelijk om vast te stellen wat een bedrijf dat zich bezighoudt met hergebruik, heeft betaald voor de hergebruikte reserveonderdelen. De btw-regeling voor gebruikte goederen van de btw-richtlijn wijkt, zoals gezegd, af van de regel van deze richtlijn en de richtlijn houdt geen regels in die bijzondere problemen betreffen die ontstaan wanneer de regeling wordt toegepast op een situatie als in de onderhavige zaak.

Opmerkingen van het Vestre Landsret

De uitkomst van de zaak hangt af van de uitlegging van een bepaling van de btw-richtlijn, namelijk artikel 311, lid 1, punt 1. Twijfel rijst over de uitlegging van deze bepaling. Het Vestre Landsret acht het derhalve noodzakelijk het Hof een prejudiciële vraag voor te leggen.

Het Vestre Landsret beslist:

Het Hof van Justitie wordt verzocht om een antwoord op de volgende vraag:

Kunnen onderdelen van een afgedankt voertuig die een voor btw-doeleinden geregistreerd bedrijf dat zich bezighoudt met het hergebruik van auto-onderdelen, uit een voertuig demonteert met het oog op wederverkoop als reserveonderdelen, in de omstandigheden van het hoofdgeding worden beschouwd als gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn)?

[OMISSIS]

[Or. 18] [OMISSIS]

[OMISSIS]

Vestre Landsret,

[OMISSIS] 3 september 2015.

[OMISSIS]