

**UNIVERSITEIT GENT**

**FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE**

ACADEMIEJAAR 2013 – 2014

# De commissionair binnen het btw-stelsel

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van  
Master of Science in de Handelswetenschappen

**Sofie Lemmens en Aurélie Vosse**

onder leiding van

**Prof. S. Ruyschaert**







# UNIVERSITEIT GENT

## FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2013 – 2014

# De commissionair binnen het btw-stelsel

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van  
Master of Science in de Handelswetenschappen

**Sofie Lemmens en Aurélie Vosse**

onder leiding van

**Prof. S. Ruyschaert**



## **PERMISSION**

Ondergetekenden verklaren dat de inhoud van deze masterproef mag geraadpleegd en/of gereproduceerd worden, mits bronvermelding.

Sofie Lemmens

Aurélie Vosse





## Woord vooraf

Om onze Master Accountancy & Fiscaliteit in de Handelswetenschappen in schoonheid te eindigen, schreven we de masterproef “De commissionair binnen het btw-stelsel”. Alhoewel we de voorbije vier jaar heel wat theoretische kennis hebben opgedaan, stonden we voor een uitdaging om deze masterproef tot een goed einde te brengen.

Alvorens we overgingen tot het schrijven van deze thesis, was heel wat opzoekwerk vereist. Al snel ondervonden we dat het onderwerp vrij technisch is. Om dit eindwerk niet enkel theoretisch te onderbouwen, baseerden wij ons ook op recente rechtspraak. De verschillende toepassingsgevallen tonen aan dat de problematiek omtrent de commissionair binnen het btw-stelsel actueler is dan op het eerste zicht lijkt.

Als eerstaanwezend inspecteur bij de FOD Financiën verschaftte Dhr. Ruyschaert, onze promotor, enkele nuttige documenten die ons op weg konden helpen. Daarnaast konden we ook beroep doen op de talrijke literaire werken die hij schreef. Hierbij gaat een woord van dank uit naar Prof. Ruyschaert voor de begeleiding bij het schrijven van deze thesis.



## Inhoud

Inleiding.....	1
Hoofdstuk I Soorten tussenpersonen .....	3
Afdeling I.    Onafhankelijke tussenpersonen.....	3
Afdeling II.   Afhankelijke tussenpersonen .....	3
A.    Lasthebber en makelaar.....	3
B.    Commissionair.....	5
Hoofdstuk II De commissionair en de basisregels inzake btw .....	7
Afdeling I.    De commissionair binnen de verschillende wetboeken .....	7
Afdeling II.   De Zesde Btw-Richtlijn .....	8
Afdeling III.  De commissionairsfictie .....	8
A.    Leveren van goederen.....	9
B.    Verrichten van diensten.....	10
1.    Business to business - B2B .....	11
2.    Business to consumer - B2C .....	12
3.    De lasthebber en de makelaar .....	12
4.    Uitzonderingen.....	13
Afdeling IV.   Maatstaf van heffing .....	13
A.    Voorbeelden.....	14
1.    Verkoopcommissionair.....	14
2.    Inkoopcommissionair .....	15
Hoofdstuk III Doorfacturering .....	17
Afdeling I.    Problematiek .....	17
Afdeling II.   Soorten doorfacturering .....	17
A.    Doorrekenen van kosten.....	17
1.    Basisbeginselen .....	17
2.    Self-billing.....	19
B.    Doorfacturatie als dusdanig .....	19
C.    De voorschotten.....	20
Afdeling III.  Doorfacturatie tussen verbonden ondernemingen .....	22
Hoofdstuk IV Recente rechtspraak.....	23
Afdeling I.    Auto Lease Holland.....	23

A. Situering.....	23
B. Geschil .....	23
C. Kritische noot.....	25
Afdeling II. Tiercé Franco-Belge .....	26
A. Situering.....	26
B. Antwoord op prejudiciële vraag .....	27
Afdeling III. Nekkerhal.....	29
Afdeling IV. Invloed rechtspraak op doorfactureren .....	30
Afdeling V. Serebryannay .....	32
A. Situeren Serebryannay .....	32
B. Toepassingsgebied in de rechtspraak.....	33
1. Prejudiciële vragen .....	33
2. Antwoorden Europees Hof van Justitie .....	34
Afdeling VI. Serebryannay: impact op de commissionairsfictie?.....	36
Conclusie.....	39
Bibliografie.....	43
Overige .....	44
Bijlages.....	47

## Lijst figuren

Figuur 1: Overzicht soorten tussenpersonen .....	5
Figuur 2: Commissionairsfictie .....	8
Figuur 3: Plaatsbepaling dienst .....	12
Figuur 4: Verkoopcommissionair .....	15
Figuur 5: Inkoopcommissionair .....	15
Figuur 6: Doorrekening gekoppeld aan een hoofdhandeling .....	18
Figuur 7: Doorfacturering buiten het kader van een hoofdhandeling .....	20
Figuur 8: Voorschotten.....	21
Figuur 9: Tiercé Franco-Belge.....	27
Figuur 10: Oorspronkelijke situatie TFB .....	28
Figuur 11: TFB volgens commissionairsfictie .....	28
Figuur 12: Neutraliteit btw door commissionairsfictie .....	31



## Inleiding

1. Bij commerciële transacties wordt vaak een beroep gedaan op tussenpersonen. Op de meest eenvoudige manier kan een tussenpersoon omschreven worden als de schakel tussen vraag en aanbod. De commissionair is hierbij een vaak voorkomende speler en vormt de centrale figuur in deze thesis.

2. Alvorens deze rechtsfiguur kan bestudeerd worden vanuit het btw-stelsel, wordt de commissionair in het eerste hoofdstuk gesitueerd binnen de verschillende tussenpersonen. Niet elke tussenpersoon wordt immers op een identieke manier behandeld binnen het btw-wetboek. Het leek ons dan ook aangewezen om even de aandacht te vestigen op de verschillende basiskenmerken van de lasthebber, de makelaar en de commissionair.

Vervolgens wordt de problematiek omtrent de commissionair verder uitgediept in hoofdstuk twee. Zoals de titel van dit eindwerk aangeeft, zullen wij de commissionair bespreken binnen het kader van de btw-wetgeving. Het Belgische btw-wetboek vormt de implementatie van de Btw-Richtlijn die uitgaat van Europa. Daarom wordt in deze verhandeling regelmatig verwezen naar beide bronnen.

Een heel belangrijk mechanisme dat vaak wordt aangehaald in dit eindwerk is de commissionairsfictie. Het is een bij wet ingevoerde fictie die enkel voor btw-doeleinden in het leven werd geroepen. In hetzelfde hoofdstuk worden de artikels uit het btw-wetboek die betrekking hebben op de commissionair verder toegelicht.

Aangezien de handelingen van een commissionair onlosmakelijk verbonden zijn met de problematiek van het doorfactureren, wordt deze behandeld in een derde hoofdstuk.

Nadat de lezer voldoende inzicht verwerft in het theoretische luik, gaat hoofdstuk vier over naar de praktijk. Uit de recente rechtspraak wordt al snel duidelijk dat de commissionair geen onbesproken figuur is. Aan de basis van heel wat geschillen ligt de discrepantie tussen het Btw-wetboek en de Btw-Richtlijn. Dit verklaart waarom de meeste rechtspraak terug te vinden is in arresten van het Europese Hof van Justitie. Europa heeft nog altijd de bovenhand en verduidelijkt de juiste interpretatie van de Richtlijn in haar antwoorden op prejudiciële vragen. We beperken ons bij de analyse van de rechtspraak niet enkel tot België maar verbreden het perspectief ook tot andere EU-lidstaten.





## Hoofdstuk I

### Soorten tussenpersonen

3. Vooraleer de commissionair wordt bestudeerd binnen de btw-regeling, wordt deze algemeen gesitueerd binnen het kader van de verschillende commerciële tussenpersonen. Over het algemeen kan men twee categorieën onderscheiden, nl. de onafhankelijke en de afhankelijke tussenpersonen.

#### Afdeling I. Onafhankelijke tussenpersonen

4. De onafhankelijke tussenpersoon koopt of verkoopt in eigen naam en voor eigen rekening. Hierdoor onderscheidt hij zich van de andere tussenpersonen. Deze laatstgenoemden handelen immers niet voor eigen rekening<sup>1</sup>. In de praktijk is een verzekeringsmakelaar een vaak voorkomende onafhankelijke tussenpersoon. Een onafhankelijke verzekeringsmakelaar zal aan de hand van het profiel van de klant de meest geschikte verzekering aanbieden. Kenmerkend voor deze tussenpersoon is dat hij producten van meerdere maatschappijen aanbiedt zonder aan een specifieke maatschappij te zijn verbonden<sup>2</sup>.

#### Afdeling II. Afhankelijke tussenpersonen

##### A. Lasthebber en makelaar

5. Zowel de lasthebber als de makelaar zijn tussenpersonen die in naam en voor rekening van een lastgever werken. Ze treden niet rechtstreeks op in de relatie koper-verkoper en dit komt tot uiting in de opgestelde facturen.

6. Een lasthebber wordt belast met het verrichten van juridische handelingen in naam en voor rekening van de lastgever. De lasthebber vertegenwoordigt de lastgever.<sup>3</sup> De lastgeving is het voorwerp van de uitvoering van een contract dat als dienst wordt beschouwd<sup>4</sup>. Het al dan niet belastbaar zijn van de hoofdhandeling is van geen enkel belang bij het berekenen van de verschuldigde btw over het commissieloon. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van een vraag gesteld aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers:

---

<sup>1</sup> *Infra* 5, nr. 8.

<sup>2</sup> B. BLANCKE, "Onafhankelijk verzekeringsadvies", <http://www.bartblancke.be/index.php/verzekeringen>, (consultatie 14 februari 2014).

<sup>3</sup> M. GOVERS, "Hoofdstuk I: Wij zijn de tussenpersonen?", *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2007, 13.

<sup>4</sup> Art. 18, §1, 2<sup>e</sup> lid, 3<sup>o</sup>, W.Btw.

*“Wanneer een gemeente vuilniszakken verkoopt waarop de naam van de gemeente is afgedrukt, is op die levering BTW verschuldigd?”*

*Wanneer een detailhandelaar diezelfde gemeentelijke vuilniszakken verkoopt waarop de naam van de gemeente is afgedrukt, is op de verkoop van die vuilniszakken door winkels of schoonmaakbedrijven BTW verschuldigd? Zo ja, op welke grondslag berust die heffing en welk Btw-tarief is dan van toepassing?”<sup>5</sup>*

De verkoop van vuilniszakken, in dit voorbeeld de hoofdhandeling, door de gemeente aan de handelaar is een verrichting die niet wordt vermeld in KB nr. 26<sup>6</sup>. Bijgevolg zal er geen btw op verschuldigd zijn. In het geval van de detailhandelaar is echter wel btw verschuldigd, ook al is de hoofdhandeling niet onderworpen aan btw. Op het commissieloon van de detailhandelaar zal bijgevolg 21% btw<sup>7</sup> aangerekend worden.

7. In tegenstelling tot de lasthebber die juridische handelingen stelt, zal de makelaar nooit een rechtshandeling verrichten. Hier vormt een materieel of intellectueel werk het voorwerp van de dienst<sup>8</sup>. Een makelaar wordt gezien als een bemiddelaar, zijn taak bestaat louter uit het verenigen van twee partijen om zo tot een overeenkomst te komen, dit in opdracht van zijn lastgever.<sup>9</sup> Dit wordt geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Een vastgoedkantoor krijgt de opdracht van heer X om zijn woning te verkopen. Het kantoor vindt een koper en de verkoop wordt afgesloten voor 300.000 euro. Het vastgoedkantoor zal enkel een factuur uitreiken voor de geleverde dienst aan de heer X van 15.000 euro<sup>10</sup>. Op het commissieloon wordt 21% btw<sup>11</sup> aangerekend. Ook hier doet het er niet toe of de hoofdhandeling al dan niet onderworpen is aan de btw.

---

<sup>5</sup> Vr. en Antw. Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers 2000-2001, 16 oktober 2000, 48 (Vr. nr. 358, R. FOURNAUX).

<sup>6</sup> Koninklijk besluit nr. 26 met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde, 2 december 1970.

<sup>7</sup> M. GOVERS, “Hoofdstuk V: BTW-tarief”, *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2007, 59.

<sup>8</sup> Art. 18, §1, 2<sup>e</sup> lid, 1<sup>o</sup>, W. Btw.

<sup>9</sup> B. VANDERSTICHELEN, “Deel 7 De tussenpersoon”, *Btw: De nieuwe praktische handleiding 2010*, Brussel, Corporate, 2010, 1033-1034.

<sup>10</sup> 5% van de verkoopprijs (300.000 euro).

<sup>11</sup> M. GOVERS, “Hoofdstuk V: BTW-tarief”, *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2007, 59.

## B. Commissionair

8. In tegenstelling tot de tussenpersonen die hierboven<sup>12</sup> werden besproken, handelt een commissionair wel in eigen naam, doch voor rekening van een ander<sup>13</sup>. Commissionairs kunnen zowel als tussenpersoon optreden bij de levering van goederen als bij het verrichten van diensten.

	Op eigen naam	Voor eigen rekening	Rechtshandeling
Makelaar	Neen	Neen	Neen
Lasthebber	Neen	Neen	Ja
Commissionair	Ja	Neen	Ja

*Figuur 1: Overzicht soorten tussenpersonen*

---

<sup>12</sup> *Supra* 3-4, nr. 4-7.

<sup>13</sup> Art 12-13, Wetboek van Koophandel.



## Hoofdstuk II

### De commissionair en de basisregels inzake btw

#### Afdeling I. De commissionair binnen de verschillende wetboeken

9. In het Wetboek van Koophandel wordt de commissionair bepaald volgens artikel 12 en artikel 13:

*“Commissionair is hij die op zijn eigen naam of onder een maatschappelijke naam handelt voor rekening van een opdrachtgever.”<sup>14</sup>*

*“De verplichtingen en de rechten van de persoon die handelt in naam van een opdrachtgever, worden geregeld in het Burgerlijk Wetboek, boek III, titel XIII.”<sup>15</sup>*

Ook in het Burgerlijk Wetboek komt de commissionair aan bod. Deze wordt gesitueerd binnen de lastgeving:

*“Lastgeving of volmacht is een handeling, waarbij een persoon aan een ander de macht geeft om iets voor de lastgever en in zijn naam te doen. Het contract komt slechts tot stand door de aanneming van de lasthebber.”<sup>16</sup>*

Vanuit de laatstgenoemde perspectieven wordt de commissionair altijd als lasthebber beschouwd. In de praktijk komt het geregeld voor dat de lastgever geen weet heeft van de uiteindelijke afnemer of ontvanger van het goed of de dienst. De nadruk ligt hierbij dus vooral op de relatie lastgever-lasthebber.<sup>17</sup>

10. Vooraleer de commissionair wordt besproken binnen de btw is het van belang om te weten dat er een discrepantie is tussen het btw-wetboek enerzijds en het Wetboek van Koophandel en het Burgerlijk Wetboek anderzijds. In het btw-wetboek werd een fictie die betrekking heeft op de commissionair in het leven geroepen. Deze fictie geldt enkel en alleen in het laatstgenoemde wetboek en wordt behandeld in afdeling III<sup>18</sup> van dit hoofdstuk.

---

<sup>14</sup> Art. 12, Titel II, Afdeling I, Wetboek van Koophandel.

<sup>15</sup> Art. 13, Titel II, Afdeling I, Wetboek van Koophandel.

<sup>16</sup> Art. 1984, Burgerlijk Wetboek.

<sup>17</sup> S. RUYSSCHAERT, L. HEYLENS, “Deel 3. De commissionair”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2005, 25-26.

<sup>18</sup> *Infra* 8, nr. 12.

## Afdeling II. De Zesde Btw-Richtlijn

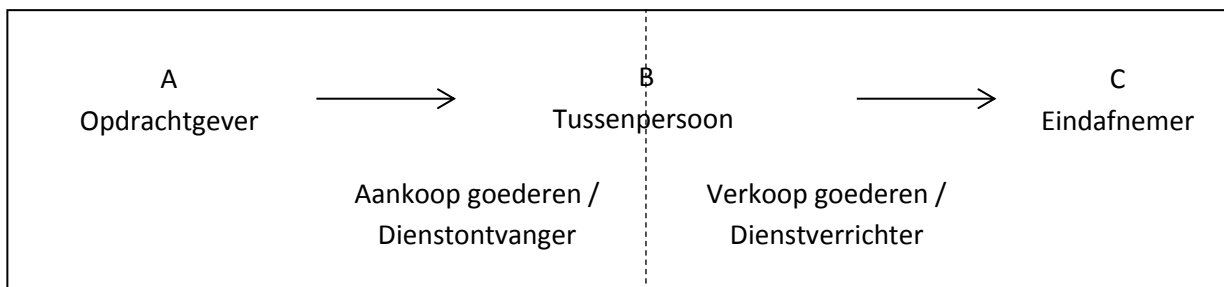
11. In 1971 werd de belasting over de toegevoegde waarde in België ingevoerd naar aanleiding van verscheidene richtlijnen. Zes jaar later kwam de Zesde Btw-Richtlijn tot stand die in het btw-wetboek geïmplementeerd werd. Deze richtlijn streefde de uniformiteit omtrent btw na tussen de verschillende lidstaten. Strikt genomen zou de Belgische wetgeving volledig moeten gelijklopen met de Europese wetgeving. Vandaag de dag is er nog geen volledige harmonisatie, dit weerspiegelt zich in de rechtspraak<sup>19</sup> van het Hof van Justitie.<sup>20</sup>

De Zesde Btw-Richtlijn werd doorheen de jaren aangepast. Richtlijn 2006/112/EG is de huidige richtlijn die van kracht is<sup>21</sup>.

## Afdeling III. De commissionairsfictie

12. De commissionairsfictie is een fictie die in het btw-wetboek is ingevoerd. Deze fictie creëert twee identieke situaties. Hierdoor wordt de commissionair geacht zelf goederen of diensten te hebben ontvangen en op zijn beurt deze goederen of diensten te hebben verstrekt. Voor de verrichte prestaties ontvangt de commissionair een commissieloon<sup>22</sup>.

Volgens de fictie:



Figuur 2: Commissionairsfictie

13. De fictie moet de neutraliteit van de btw garanderen. Dit systeem zorgt ervoor dat enkel de eindafnemer de btw effectief zal moeten dragen. De commissionair kan dankzij het

<sup>19</sup> *Infra* 23, Hoofdstuk IV.

<sup>20</sup> S. RUYSSCHAERT, "Deel 1. Inleiding", *Basisbeginselen BTW*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2010, 15.

<sup>21</sup> 2006/112/EG is de gehanteerde richtlijn in deze thesis.

<sup>22</sup> *Infra* 13-14, nrs. 15-16.

aftrekmechanisme de verschuldigde en aftrekbare btw verrekenen aangezien hij zowel optreedt als aankoper en verkoper.<sup>23</sup>

Deze fictie speelt een belangrijke rol bij de problematiek omtrent het doorfactureren<sup>24</sup> van kosten zowel bij het verrichten van diensten<sup>25</sup> als bij het leveren van goederen<sup>26</sup>. Degene die de kosten doorfactureert wordt geacht de handelingen zelf te ontvangen en zelf te verstrekken. Door de commissionair te plaatsen tussen de opdrachtgever en een derde partij, kan hun identiteit onbekend blijven.

## A. Leveren van goederen

**14.** Bij de levering van goederen kan een commissionair twee functies vervullen. In de eerste plaats kan een commissionair instaan als inkoper. De wettelijke basis van deze inkoopcommissionair is terug te vinden in artikel 13, §1 W. Btw:

*“De inkoopcommissionair wordt aangemerkt als koper en, ten opzichte van zijn lastgever, als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt gekocht.”*

Ter verduidelijking bestaat de taak van de commissionair uit het aankopen van goederen bij een derde en deze vervolgens te verkopen aan de opdrachtgever.<sup>27</sup>

Daarnaast is er ook sprake van een verkoopcommissionair<sup>28</sup>:

*“De verkoopcommissionair wordt aangemerkt als verkoper en, ten opzichte van zijn lastgever, als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht.”*

Anders dan bij de inkoopcommissionair zal de opdracht van de verkoopcommissionair bestaan uit het aankopen van goederen bij de opdrachtgever om deze vervolgens te verkopen aan een derde, de eindafnemer.<sup>29</sup>

Artikel 13, §2 W. Btw beschrijft de commissionairsfictie in het kader van een levering van goederen:

---

<sup>23</sup> S. RUYSSCHAERT, “Begrippenkader”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 15.

<sup>24</sup> *Infra* 17, Hoofdstuk III.

<sup>25</sup> Art. 20, §1, W. Btw.

<sup>26</sup> Art. 13, §2, W. Btw.

<sup>27</sup> *Infra* 14-15, nr. 26.

<sup>28</sup> Art. 13, §1, W. Btw.

<sup>29</sup> *Infra* 15-16, nr. 25.

*“Als commissionair wordt aangemerkt niet alleen hij die op eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt, maar ook de tussenpersoon bij inkoop of de tussenpersoon bij verkoop, die in enigerlei hoedanigheid een op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitrekt.”<sup>30</sup>”*

**15.** Door de werking van de commissionaarsfictie zal de plaats van de levering in zowel de relatie opdrachtgever-commissionair als in de relatie commissionair-eindafnemer moeten worden bepaald. Hier zijn de algemene regels inzake plaatsbepaling van levering van goederen van toepassing. Indien het gaat om een nationale levering, zullen de bepalingen uit artikel 15 W. Btw gelden. Het kan ook voorkomen dat een van de drie partijen in een andere lidstaat is gevestigd. In dat geval dienen de regels inzake intracommunautaire leveringen of verwervingen<sup>31</sup> te worden gevolgd. Een commissionair kan daarnaast ook geconfronteerd worden met de problematiek rond invoer en uitvoer wanneer een van de partijen zich buiten de Gemeenschap bevindt. Hiervoor wordt verwezen naar artikel 15, §3 W. Btw.

In het deel over de maatstaf van heffing wordt aan de hand van voorbeelden duidelijk hoe de commissionaarsfictie werkt bij de levering van goederen<sup>32</sup>.

## **B. Verrichten van diensten**

**16.** Hetzelfde mechanisme geldt voor de dienstverrichtingen:

*“Onder voorbehoud van de toepassing van §2 hierna, wordt een commissionair of een andere tussenpersoon als bedoeld in artikel 13, §2, die tussenkomst verleent bij diensten, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt.”<sup>33</sup>”*

Net zoals bij de levering van goederen maakt men ook hier een onderscheid tussen de inkoop- en de verkoopcommissionair. Het gaat hier over diensten zoals omschreven in artikel 18 W. Btw. Diensten inzake vervoer komen geregeld aan bod bij de commissionairs. Zoals de naam al doet vermoeden is dit de hoofdhandeling waarvoor commissionairs-expediteurs instaan.

---

<sup>30</sup> Art. 13, §2, W. Btw.

<sup>31</sup> Art. 3bis; art. 25bis; art. 25ter, §1, 1°, W. Btw.

<sup>32</sup> *Infra* 13-14, nrs. 23-24.

<sup>33</sup> Art. 20, §1, W. Btw.



Merk op dat het louter uitreiken van een factuur niet voldoende is volgens de Btw-Richtlijn om te kunnen spreken van een commissionair. De effectieve levering van goederen of het verrichten van een dienst is een vereiste, alsook het handelen voor rekening van een opdrachtgever.<sup>34</sup>

Ook hier moet de btw-regels inzake plaatsbepaling, aftrekbeperking en vrijstellingen van de dienstverrichting twee keer bepaald worden.

**17.** Sinds 1 januari 2010 zijn de regels inzake plaatsbepaling bij dienstverrichtingen gewijzigd. Al naargelang de soort tussenpersoon zijn de regels verschillend. Door de gewijzigde basisregels voor de plaatsbepaling van de dienst kan de schuldenaar van de btw worden bepaald<sup>35</sup>. Hij is gehouden de btw door te storten aan de Staat. De plaatsbepaling van een dienst wordt in de Zesde Richtlijn geregeld in artikel 193 tot en met artikel 205.

### **1. Business to business - B2B**

**18.** Een dienst wordt verricht tussen twee belastingplichtigen. Het kan hierbij ook gaan over een belastingplichtige in de zin van artikel 44 van het btw-wetboek. Als basisregel geldt hier dat de plaats van de dienst de plaats is waar de afnemer gevestigd is:

*“De plaats van diensten, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige<sup>36</sup>, is de plaats waar deze belastingplichtige de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.<sup>37</sup>”*

**19.** Indien de dienstverrichter en de afnemer in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, bijvoorbeeld België, zal de dienstverrichter een factuur met Belgische btw uitreiken. Als de partijen in verschillende lidstaten zijn gelegen dan is er sprake van verlegging van heffing van de btw. Stel, de dienstverrichter heeft zijn zetel van economische activiteit in België, de afnemer van de dienst in Spanje. De Spaanse

---

<sup>34</sup> S. RUYSSCHAERT, “Begrippenkader”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 15-16.

<sup>34</sup> *Infra* 17, Hoofdstuk III.

<sup>35</sup> B. BUELENS, “Hoofdstuk I: De principes omtrent plaats van de dienst en schuldenaar van de btw”, *Btw-pakket in België... een geschenk? Praktische handleiding bij de nieuwe regels inzake plaats van de dienst en schuldenaar van de btw*, Mechelen, Kluwer, 2010, 37.

<sup>36</sup> Art. 21, §1, W. Btw.

<sup>37</sup> Art. 21, §2, W. Btw.

klant zal de btw moeten voldoen in de lidstaat van vestiging, nl. Spanje. Door de verlegging van heffing zal de Belgische dienstverrichter geen btw moeten aanrekenen op de factuur.<sup>38</sup> Op de factuur moet wel een verplichte vermelding staan: “vrijgestelde handeling – intracommunautaire levering”.

## 2. Business to consumer - B2C

20. Anders dan bij B2B zal de dienst hier verricht worden door een belastingplichtige aan een niet-belastingplichtige. De plaatsbepaling wordt geregeld in artikel 21bis van het btw-wetboek:

*“De plaats van diensten, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter, op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd, dan geldt als plaats van de dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.”<sup>39</sup>*

De plaats van de dienst is afhankelijk van de plaats waar de dienstverrichter gevestigd is. Een dienstverrichter is bijvoorbeeld gevestigd in België terwijl de afnemer, niet-belastingplichtige, in Frankrijk woont. In dit geval zal de btw voldaan worden in België.

B2B	B2C
Plaats afnemer (art. 21, §2 W. Btw)	Plaats dienstverrichter (art. 21bis, §1 W. Btw)

Figuur 3: Plaatsbepaling dienst

## 3. De lasthebber en de makelaar

21. De wet voorziet in een aparte regeling voor de plaatsbepaling bij de andere tussenpersonen, nl. de lasthebber en de makelaar. Ook hier wordt een onderscheid gemaakt tussen een B2B- of een B2C-verrichting.

<sup>38</sup> X, “Tussenpersonen en nieuwe plaats van dienst”, <https://www.sbb.be/Nederlands/Topmenu/SBBNieuws/tabid/1502/articleType/ArticleView/articleId/1083/language/nl-NL/Tussenpersonen-en-nieuwe-plaats-van-dienst.aspx>, (consultatie 28 februari 2014).

<sup>39</sup> Art. 21 bis, W. Btw.

De plaats van vestiging van de belastingplichtige opdrachtgever is bepalend voor de plaats van de dienst. Als de opdrachtgever daarentegen geen belastingplichtige is, dan zal de dienst plaatsvinden in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.<sup>40</sup>

#### 4. Uitzonderingen

22. Op de nieuwe regels inzake de plaatsbepaling van de dienst bestaan afwijkende regels. Het gaat onder andere over werken in onroerende staat, personenvervoer en evenementen<sup>41</sup>.

### Afdeling IV. Maatstaf van heffing

23. Het vierde hoofdstuk in het btw-wetboek<sup>42</sup> regelt de maatstaf van heffing. Het is het bedrag waarover de btw wordt berekend. Het is dus van cruciaal belang om te weten welke bedragen er al dan niet toe behoren<sup>43</sup>. Het basisprincipe wordt vermeld in artikel 26:

*“Voor de leveringen van goederen en diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.*

*Tot de maatstaf van heffing behoren onder meer de sommen die de leverancier van het goed of de dienstverrichter aan degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt in rekening brengt als kosten van commissie, verzekering en vervoer, ongeacht of zulks al dan niet bij een afzonderlijk debetdocument wordt gedaan of ingevolge een afzonderlijke overeenkomst.*

*Belastingen, rechten en heffingen moeten eveneens in de maatstaf van heffing worden opgenomen.”<sup>44</sup>*

De sommen die niet tot de maatstaf van heffing behoren, worden vermeld in artikel 28 W. btw.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> X, “Tussenpersonen en nieuwe plaats van dienst”, <https://www.sbb.be/Nederlands/Topmenu/SBBNieuws/tabid/1502/articleType/ArticleView/articleId/1083/language/nl-NL/Tussenpersonen-en-nieuwe-plaats-van-dienst.aspx>, (consultatie 28 februari 2014).

<sup>41</sup> Art. 21, §3; art. 21bis, §2, W. Btw.

<sup>42</sup> Art. 26-36, W. Btw.

<sup>43</sup> Zie bijlage 1.

<sup>44</sup> Art. 26, W. Btw.

<sup>45</sup> Art. 28, W. Btw.

**24.** In dit eindwerk is het van belang om te weten of het commissieloon een onderdeel vormt van de maatstaf van heffing. Artikel 19, §1 W. Btw omschrijft twee relaties.

Ten eerste is er de relatie tussen de leverancier van de goederen of de dienstverrichter en zijn commissionair. In deze relatie wordt het commissieloon niet bij de maatstaf van heffing gevoegd.<sup>46</sup> Indien het bedrag van de commissie wel verrekend werd in de maatstaf van heffing, dient dit te worden gecorrigeerd via een creditnota<sup>47</sup>.

In de tweede relatie, nl. deze tussen de ontvanger van de goederen of de afnemer van de diensten en zijn commissionair, behoort het commissieloon wel tot de maatstaf van heffing.<sup>48</sup>

Dit wetsartikel wordt verduidelijkt aan de hand van twee voorbeelden<sup>49</sup>.

Om te weten welk btw-tarief van toepassing is, dient men de basisregels te volgen die van toepassing zijn op het betreffende goed of dienst<sup>50</sup>.

## **A. Voorbeelden**

### **1. Verkoopcommissionair**

**25.** Een commissionair verkoopt meubels in opdracht van een meubelfabrikant voor een bedrag van 300.000 euro (excl. btw). Voor deze prestatie ontvangt hij een commissieloon, nl. 10% van de verkochte goederen.

Naar aanleiding van de commissionaarsfictie zullen twee relaties moeten ontleed worden, de relatie meubelfabrikant-commissionair en de relatie commissionair-eindafnemer.

---

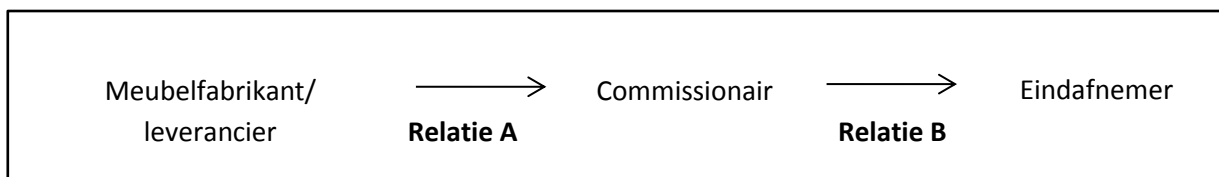
<sup>46</sup> Art. 19, §1, W.Btw.

<sup>47</sup> Vr. en Antw., Kamer, 1997-1998, 10 augustus 1998, 140, 19295 (Vr. nr. 1332, L. MICHEL).

<sup>48</sup> Art. 19, §1, W. Btw.

<sup>49</sup> S. RUYSSCHAERT, "De commissionair bij leveringen van goederen en diensten", 3-4.

<sup>50</sup> S. RUYSSCHAERT, L. HEYLENS, "Deel 3. De commissionair", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2005, 32.



*Figuur 4: Verkoopcommissionair*

Volgens de commissiounairfictie wordt de commissiounair geacht de goederen zelf te hebben ontvangen en op zijn beurt zelf te hebben verstrekt.

**Relatie A:**

300.000 euro + 21% btw = 363.000 euro

De aftrekbare btw van de commissiounair bedraagt hier 63.000 euro.

**Relatie B:**

Het commissieloon van 10% wordt gevoegd bij de verkoopprijs waardoor de maatstaf van heffing 330.000 euro bedraagt.

330.000 euro + 21% btw = 399.300 euro

De verschuldigde btw van de commissiounair bedraagt hier 69.300 euro.

Het bedrag aan btw dat de commissiounair uiteindelijk zal moeten doorstorten aan de Staat, zal gelijk zijn aan het verschil tussen de verschuldigde en de aftrekbare btw, nl. 6.300 euro. Deze door te storten btw komt overeen met 21% van 30.000 euro, het commissieloon.<sup>51</sup>

**2. Inkoopcommissionair**

**26.** In opdracht van zijn lastgever koopt een commissiounair geneesmiddelen aan voor 300 000 euro, excl. btw. Zoals in het voorbeeld hierboven bedraagt het commissieloon 10% van de aangekochte goederen.



*Figuur 5: Inkoopcommissionair*

<sup>51</sup> S. RUYSSCHAERT, "De commissiounair bij leveringen van goederen en diensten", 3.

**Relatie A:**

De commissionair koopt geneesmiddelen aan bij een leverancier voor 300.000 euro. Het btw-tarief van geneesmiddelen bedraagt 6%<sup>52</sup>.

$$300.000 \text{ euro} + 6\% = 318.000 \text{ euro}$$

De aftrekbare btw van de commissionair bedraagt 18.000 euro.

**Relatie B:**

Naast de prijs van de aangekochte geneesmiddelen behoort ook het commissieloon tot de maatstaf van heffing.

$$330.000 + 6\% = 349.800 \text{ euro.}$$

De verschuldigde btw bedraagt van de commissionair hier 19.800 euro.

De commissionair moet 1.800 euro btw doorstorten, wat overeenkomt met 6% van 30.000 euro, het commissieloon.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Koninklijk besluit nr. 20 met betrekking tot vaststelling van de tarieven van de BTW en tot de indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, tabel A.

<sup>53</sup> S. RUYSSCHAERT, "De commissionair bij leveringen van goederen en diensten", 3-4.

## Hoofdstuk III

### Doorfacturering

#### Afdeling I. Problematiek

27. In dit deel komen de btw-regels omtrent de doorfacturering van kosten aan bod. In de literatuur maakt men vaak het onderscheid tussen 'doorfactureren' en 'doorrekenen van kosten', alhoewel deze termen in de praktijk vaak door elkaar worden gebruikt. Doorfactureren vindt plaats indien er minstens drie verschillende partijen te onderscheiden zijn.

28. Er is enkel sprake van doorfacturering indien er geen globale prijs weergegeven wordt op de factuur. Als de factuur indirecte kosten vermeldt, komt de problematiek van het doorrekenen van kosten aan bod. Bij doorfactureren is het van belang te weten welke regels moeten worden toegepast inzake het bepalen van de maatstaf van heffing en de eventuele aftrekbeperking.<sup>54</sup>

#### Afdeling II. Soorten doorfacturering

29. Er zijn drie soorten doorfacturering. Iedere soort volgt specifieke btw-regels. Daarom is het van cruciaal belang om op een correcte manier de verschillende vormen te ontleden.

##### A. Doorrekenen van kosten

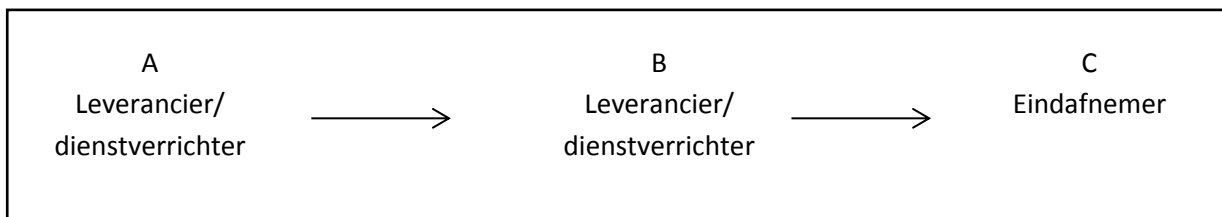
###### 1. Basisbeginselen

30. Het doorrekenen van kosten vormt de meest klassieke manier van doorfacturering. Volgens artikel 51, §1 van het btw-wetboek is de belasting immers verschuldigd door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht. Het doorrekenen van kosten heeft betrekking op een hoofdhandeling die plaatsvindt zonder beroep te doen op een tussenpersoon<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> S. RUYSSCHAERT, "Begrippenkader", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 11-12.

<sup>55</sup> S. RUYSSCHAERT, "Begrippenkader", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 16.



*Figuur 6: Doorrekening gekoppeld aan een hoofdhandeling<sup>56</sup>*

In dit geval figureert B niet als tussenpersoon maar wel als leverancier of dienstverrichter die de kosten doorrekent aan C. Zoals vermeld in artikel 26 wordt de maatstaf van heffing gevormd door alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen<sup>57</sup>.

**31.** Om het juiste btw-tarief te bepalen volgen we het “accessorium sequitur principale”-principe. Dit principe zorgt ervoor dat de bijzaak de hoofdzaak volgt. Anders gezegd zal het btw-tarief afhankelijk zijn van de kwalificatie van de hoofdzaak.<sup>58</sup>

Ter verduidelijking volgt een voorbeeld:

Een leverancier B rekent de prijs van postzegels door aan zijn klant C in het kader van het verzenden van pakjes. Deze postzegels werden aangekocht bij leverancier A, De Post. Het verzenden van pakjes vormt hier de hoofdhandeling. Het bedrag van de postzegels behoort tot de maatstaf van heffing en moet dus bij de verkoopprijs worden gevoegd voor de berekening van de btw<sup>59</sup>.

Het tarief van de postzegels zal het tarief volgen van de hoofdhandeling, nl. de verzending van pakjes. In het voorbeeld dat hierboven werd aangehaald behoren de postzegels wel tot de maatstaf van heffing omdat het de belaste hoofdhandeling volgt. Volgens artikel 44, §3, 12° van het btw-wetboek is de levering van postzegels vrijgesteld<sup>60</sup>. Deze vrijstelling geldt enkel indien de postzegels los van een hoofdhandeling worden doorgefactureerd.

<sup>56</sup> S. RUYSSCHAERT, “Begrippenkader”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 16.

<sup>57</sup> Art. 26, W. Btw.

<sup>58</sup> S. RUYSSCHAERT, “Begrippenkader”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 12.

<sup>59</sup> Besl. nr. T 5.807, 29 juli 1971, *BTW-Rev.* nr. 5, 76.

<sup>60</sup> S. RUYSSCHAERT, “Toepassingen”, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 158.



## 2. Self-billing

**32.** Self-billing vormt een afwijking op het basisbeginsel<sup>61</sup> van artikel 51, §1. Bij self-billing is het niet de leverancier maar wel de medecontractant die een factuur uitreikt.<sup>62</sup>

*“In afwijking van artikel 51, §1, eerste lid, is de belasting verschuldigd door:*

*1° de ontvanger van de dienst wanneer de dienstverrichter een belastingplichtige is die niet in België is gevestigd en de dienst krachtens artikel 21, §2, geacht wordt in België plaats te vinden.*

*2° De medecontractant die overeenkomstig artikel 50, voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, wanneer het gaat om levering van goederen als bedoeld in artikel 25ter, §1, tweede lid, 3°, en voor zover de in artikel 53, §2, eerste lid, beoogde factuur de door de Koning te bepalen vermeldingen bevat.”<sup>63</sup>*

Self-billing is enkel toegestaan indien twee voorwaarden zijn vervuld<sup>64</sup>:

*“De uitreiking van facturen door de medecontractant, in naam en voor rekening van de leverancier of de dienstverrichter, wordt toegestaan op voorwaarde dat er een voorafgaandelijk akkoord is tussen beide partijen en dat iedere factuur het voorwerp uitmaakt van een procedure van aanvaarding door de belastingplichtige die de levering van het goed of de dienst verricht.”*

Dit onderwerp wordt niet verder uitgediept aangezien het buiten het bestek valt van deze masterproef.

### B. Doorfacturatie als dusdanig

**33.** Bij doorfacturatie als dusdanig is de doorfacturatie niet gekoppeld aan een hoofdhandeling. De doorgerekende kosten zijn niet verbonden aan een dienstverrichting of aan een levering van een goed. Hieruit volgt dat B geen leverancier of dienstverrichter is maar wel een tussenpersoon.

Deze tussenpersoon factureert door in eigen naam maar voor rekening van een ander. Hier is sprake van een commissionair, waarbij de commissionairsfictie<sup>65</sup> van toepassing is.

---

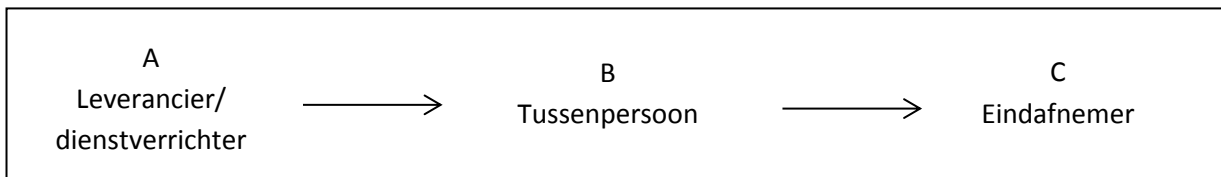
<sup>61</sup> *Supra* 17, nr. 30.

<sup>62</sup> Circ. nr. 48/2005, , E.T.110.313, 8 december 2005.

<sup>63</sup> Art. 51, §2, 1°, 2°, W. Btw.

<sup>64</sup> Art. 53, §2, 2°, W. Btw.

<sup>65</sup> *Supra* 8, nr. 12.



Figuur 7: Doorfacturering buiten het kader van een hoofdhandeling<sup>66</sup>

Volgens de commissionairsfictie wordt tussenpersoon B geacht de dienst of de levering van het goed zelf te hebben ontvangen en verstrekt. Zowel in de relatie A-B als in de relatie B-C worden dezelfde toepasselijke btw-regels toegepast volgens de aard van de handeling<sup>67</sup>. Op de verschillende bestanddelen vermeld op de factuur wordt de btw apart berekend.

Voor doorfacturatie als dusdanig gebruikt men ook wel eens de term 'reïnvoicing'<sup>68</sup>.

**34.** Door de fictie kan de doorfacturatie btw-neutraal verlopen.

### C. De voorschotten

**35.** De problematiek van de voorschotten komt voor bij lasthebbers en makelaars<sup>69</sup>. Een leverancier of dienstverrichter kan in naam en voor rekening van zijn medecontractant een uitgave betalen aan de hand van een voorschot<sup>70</sup>. Volgens artikel 28, 5° van het btw-wetboek behoren de voorschotten niet tot de maatstaf van heffing.<sup>71</sup>

Een bedrag kan enkel worden gekwalificeerd als voorschot indien de exacte prijs aangerekend wordt. Zo niet, is er sprake van een forfaitair bedrag, dat wel tot de maatstaf van heffing behoort.<sup>72</sup>

In de regel<sup>73</sup> zijn belastingen, rechten en heffingen begrepen in de maatstaf van heffing<sup>74</sup>. Wanneer de belastingen, rechten en heffingen echter als voorschot werden betaald in naam en voor rekening van de medecontractant, zullen deze niet tot de maatstaf van heffing behoren<sup>75</sup>.

<sup>66</sup> S. RUYSSCHAERT, "Begrippenkader", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 16.

<sup>67</sup> Vr en Antw. Kamer, 1997-1998, 13 maart 1995, 144, 15402 (Vr. nr. 1411, BREYNE).

<sup>68</sup> S. RUYSSCHAERT, "Begrippenkader", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 11.

<sup>69</sup> S. RUYSSCHAERT, "Begrippenkader", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 13.

<sup>70</sup> W. DEVLOO, *et al.*, Commentaar voorschotten, "Doorfacturatie van kosten: btw aspecten", <http://www.pfadvies.be/formulieren/doorfacturatie.pdf> (consultatie 26 februari 2014).

<sup>71</sup> Art. 28, 5°, W. Btw.

<sup>72</sup> S. RUYSSCHAERT, "Toepassingen", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 188..

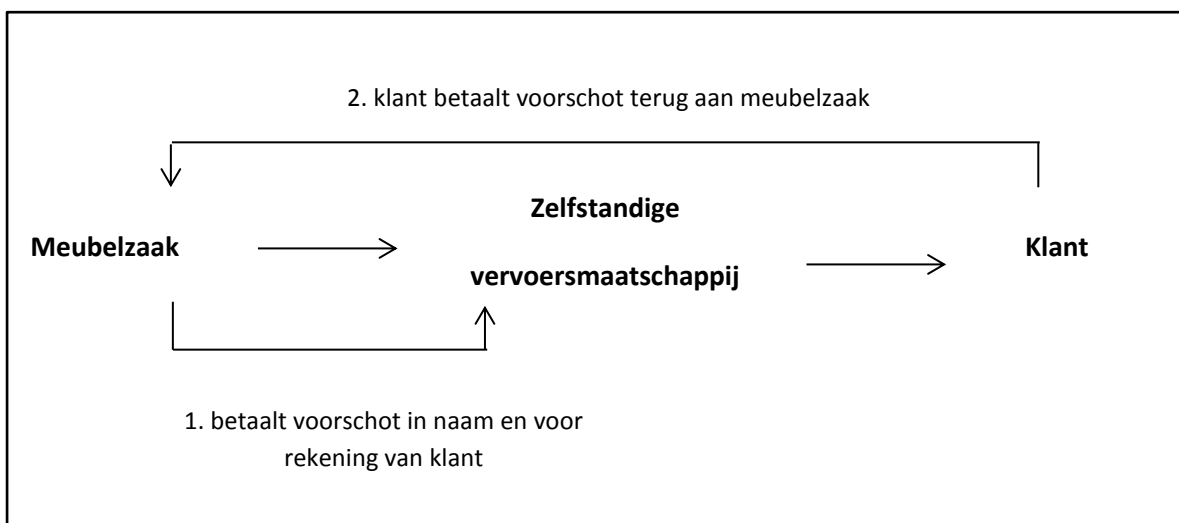
<sup>73</sup> Art. 26, W. Btw.

<sup>74</sup> Zie bijlage 1.

Om te verduidelijken hoe voorschotten in de praktijk worden behandeld, volgt een voorbeeld. Een klant koopt meubels aan bij een meubelzaak ter waarde van 1000 euro en laat deze thuis leveren door het inschakelen van een vervoersmaatschappij. Bij het ophalen van de meubels vraagt de vervoermaatschappij 250 euro. De meubelzaak betaalt dit bedrag in naam en voor rekening van de klant. Aangezien een voorschot niet behoort tot de maatstaf van heffing, zal er logischerwijze op de 250 euro geen btw aangerekend worden.

Het totaal van de factuur die de meubelzaak uitreikt aan de klant zal 1460 euro<sup>76</sup> bedragen. Dit bedrag bestaat, naast het voorschot van 250 euro, uit de prijs van de meubelen, nl. 1.000 euro met hierop 210 euro btw.

Voor het vervoer excl. btw wordt 206,61 euro aangerekend. De aftrekbare btw zal bijgevolg 43,39 euro bedragen. Van belang is dat de klant een factuur met btw ontvangt op zijn naam van de meubelzaak. Enkel in het bezit van dit bewijsstuk kan hij recht op aftrek van de voorbelasting verkrijgen.<sup>77</sup>



Figuur 8: Voorschotten

<sup>75</sup> Vr. en Antw. Kamer, 1993-1994, 109, 11.349-11.350, (Vr. nr. 1026 DE CLIPPELE).

<sup>76</sup>  $(1000 * 21\%) + 250 = 1460$  euro.

<sup>77</sup> S. RUYSSCHAERT, "Toepassingen", *Handboek doorfacturering*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu 2011, 188.

### Afdeling III. Doorfacturatie tussen verbonden ondernemingen

**36.** Doorfacturatie kan ook voorkomen tussen verbonden ondernemingen. Een moederverenootschap wil bepaalde kosten doorrekenen aan een dochterverenootschap. Het kan bijvoorbeeld gaan over interne personeelskosten of afschrijvingen van een machine.

Ook hier moet eerst bepaald worden of de kosten al dan niet doorgerekend worden in het kader van een hoofdhandeling. Indien het gaat om 'reïnvoicing'<sup>78</sup> is de commissairisfictie van toepassing.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> *Supra* 33, nr.20.

<sup>79</sup> S. RUYSSCHAERT, Hoofdstuk 12 De doorfacturering van kosten tussen verbonden ondernemingen, *Bijzondere vraagstukken inzake aftrek*, Kluwer, 107.

## Hoofdstuk IV

### Recente rechtspraak

37. De Belgische implementatie van de Btw-Richtlijn zorgde doorheen de jaren voor heel wat interpretatieverschillen. Een van de taken van het Hof van Justitie is om hierin duidelijkheid te scheppen. Hieronder worden enkele voorbeelden aangehaald die een betere interpretatie van de Btw-Richtlijn mogelijk maken.

#### Afdeling I. Auto Lease Holland

##### A. Situering

38. Auto Lease Holland BV is een Nederlandse leasemaatschappij van motorvoertuigen. De lessee krijgt op basis van een overeenkomst naast het voertuig ook een tankkaart van een Duitse maatschappij. De lessee kan met deze kaart tanken op naam en voor rekening van de lessor, Auto Lease Holland. In ruil hiervoor reikt Auto Lease Holland een maandelijkse factuur uit met betrekking tot de maandelijkse leasekost en een voorschot van de geschatte jaarlijkse brandstofkost. Op het einde van het jaar worden de voorschotten verrekend met de werkelijke brandstofkost. Hiervoor ontvangt Auto Lease Holland een factuur van de Duitse brandstofmaatschappij die ze doorfactureert aan de lessee.<sup>80</sup>

##### B. Geschil

39. Auto Lease Holland betaalde btw over alle leasingsdiensten, inclusief de brandstofkosten. De leasemaatschappij baseerde zich op art. 17 van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG om teruggaaf te bekomen van de Duitse btw die betrekking heeft op de levering van brandstof:

*“1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.*

---

<sup>80</sup> HvJ, 6 februari 2003, C-185/01, Arrest Auto Lease Holland BV, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 2.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belasting- plichtige verrichte of te verrichten diensten;

...

3 . De Lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

...<sup>81</sup>

De Duitse 'Bundesamt' verleende geen teruggaaf aangezien zij ervan uit ging dat de btw werd betaald voor de klant en dus niet voor Auto Lease Holland. Ook de Rechtbank van Eerste Aanleg, 'Finanzgericht Köln', volgde deze mening. Het geschil kwam tot bij het 'Bundesfinanzhof', die het vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg verbrak. Hierdoor werd de zaak teruggebracht tot bij de rechter van Eerste Aanleg. Deze rechter moest oordelen of de brandstof rechtstreeks aan de lessee werd geleverd. Indien deze vraag negatief beantwoord wordt, zal Auto Lease Holland als eerste de brandstof ontvangen en bijgevolg doorleveren aan de lessee. 'Finanzgericht Köln' volgt de eerste redenering waardoor Auto Lease Holland ongelijk kreeg. Auto Lease Holland bracht de zaak opnieuw tot voor het 'Bundesfinanzhof' en deze laatste stelde een prejudiciële vraag aan Europa:

*“Wanneer een lessee de geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, is er dan sprake van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee, en moet deze levering worden belast op de in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG bedoelde plaats van levering, of gaat de ‘doorlevering’ op in de volgens artikel 9 van richtlijn 77/388/EEG te belastingen dienst van de lessor?”*

---

<sup>81</sup> Art. 17, Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

Volgens Het Hof van Justitie is deze vraag irrelevant. Het Hof gaat er immers vanuit dat de brandstof rechtstreeks aan de lessee wordt geleverd en dus niet aan de lessor. De lessor kan in deze situatie enkel worden beschouwd als kredietverstrekker en dus niet als tussenpersoon die de brandstof doorlevert.

De lessee tankt misschien wel op naam en voor rekening van de lessor, maar hij is vrij om te kiezen wanneer, waar en hoeveel brandstof hij tankt. Dit wijst op een economische overdracht van de brandstof naar de lessee. Rekening houdend met bovenstaande factoren moet de lessee volgens het Hof worden beschouwd als degene die de macht heeft om als een eigenaar over de zaak te beschikken.<sup>82</sup>

Omdat de lessor in deze zaak niet aanzien wordt als afnemer van de levering van brandstof, heeft hij bijgevolg geen recht op teruggaaf van de betaalde btw. In dit arrest wordt Auto Lease Holland niet beschouwd als commissionair.<sup>83</sup>

### **C. Kritische noot**

**40.** In België kennen we een bredere toepassing van de commissionaarsfictie. Doordat de tussenpersoon (in dit geval Auto Lease Holland) een factuur ontvangt op eigen naam en deze doorfactureert aan de klant kan de commissionaarsfictie wel toegepast worden. Hierdoor wordt Auto Lease Holland geacht de levering van de brandstof te hebben ontvangen en op haar beurt te hebben verstrekt aan de lessee. Volgens het Belgisch btw-wetboek zou Auto Lease Holland dus wel recht hebben op teruggaaf.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Art. 5, Zesde Btw-Richtlijn 77/388/EEG.

<sup>83</sup> HvJ, 6 februari 2003, C-185/01, Arrest Auto Lease Holland BV, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>84</sup> B. BUELENS, "Doorrekenen van kosten vanuit standpunt 'werkelijke consument'", [www.monkey.be](http://www.monkey.be) (consultatie 2 december 2013).

## Afdeling II. Tiercé Franco-Belge

### A. Situering

**41.** Tiercé Franco-Belge<sup>85</sup>, een vennootschap die weddenschappen, kansspelen en andere gelijkaardige activiteiten uitoefende, moest in 2008 noodgedwongen de boeken neerleggen. Naar aanleiding van dit faillissement ontstond een geschil tussen de curatoren en de Belgische fiscus.

TFB deed beroep op lokale zelfstandige exploitanten die de hoofdactiviteiten beheerden. De activiteiten omvatten onder meer het registreren van weddenschappen en het uitbetalen van de eventuele winst. In het kader hiervan stelde TFB, de eigenaar, verschillende faciliteiten ter beschikking 'om niet' en stond ze ook in voor de kosten ervan.

De samenwerking tussen de zelfstandige exploitanten en TFB verliep op basis van een commissionairscontract, dat het commissieloon vermeldde. Dit loon werd jarenlang niet onderworpen aan btw, tot groot ongenoegen van de fiscus. Deze laatste was van mening dat de zelfstandige exploitanten optraden als tussenpersonen handelend in naam en voor rekening van TFB. Hiervoor eiste de fiscus niet enkel de btw op over de commissielonen maar ook bijkomende geldboetes en vertragingsintresten.

**42.** De curatoren legden zich niet neer bij deze aanslag. Volgens hen handelden de tussenpersonen als commissionairs volgens artikel 13 maar zorgt de vrijstelling van weddenschappen, bepaald in artikel 44 W. Btw, ervoor dat er geen btw van toepassing is op de commissielonen. De rechtbank van Eerste Aanleg te Luik bevestigde deze redenering. De zaak werd ingeleid door de Belgische Staat bij het Hof van Beroep maar ook deze instantie volgt de eerste uitspraak in het arrest. Het Hof van Cassatie kon zich niet vinden in het arrest en bracht de zaak terug bij de verwijzende rechter die het geschil opnieuw onderzocht.

De verwijzende rechter verdiepte zich in de eerste plaats op het commissiecontract. De verschillende kenmerken van dit contract leidden tot de conclusie dat de exploitant niet als lasthebber maar wel als commissionair optrad. Op basis van het contract voert de zelfstandige exploitant de hoofdactiviteiten uit op eigen naam, doch voor rekening van TFB.

---

<sup>85</sup> Hierna afgekort als TFB.

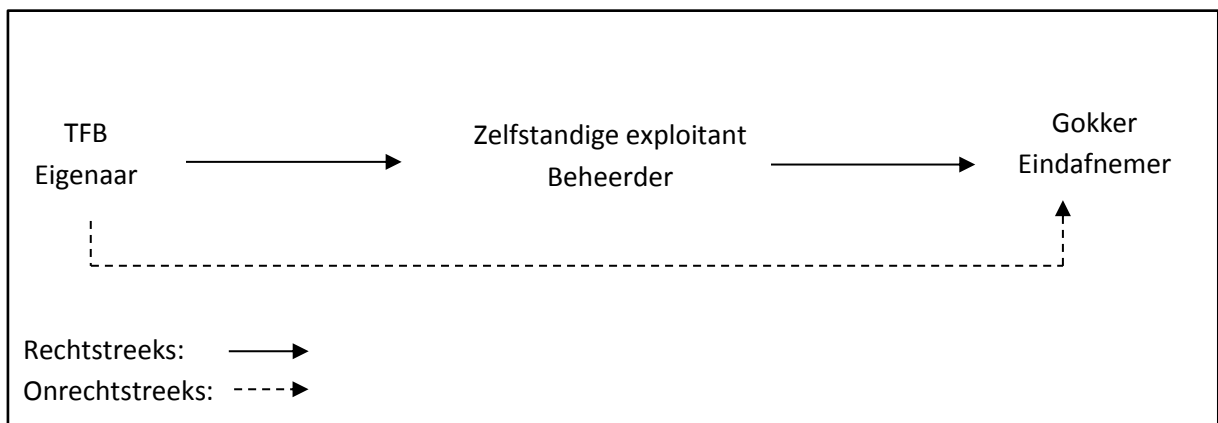


Daarnaast onderzocht de verwijzende rechter of btw verschuldigd was over de commissielonen. Hiervoor stelde hij een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie.<sup>86</sup>

## B. Antwoord op prejudiciële vraag

**43.** Artikel 13, B, sub F van de Zesde btw-richtlijn voorziet in een vrijstelling van btw voor kansspelen. Kansspelen worden niet vrijgesteld op basis van een bijdrage aan het algemeen belang maar de vrijstelling werd doorgevoerd vanuit een praktisch oogpunt. Bij kansspelen is het immers niet altijd gemakkelijk om de btw te bepalen.

**44.** In de zaak TFB handelt de zelfstandige exploitant op eigen naam. Hierdoor staat de eigenaar niet in rechtstreekse verbinding met de gokker. De zelfstandige exploitant staat daarentegen wel in rechtstreekse verbinding met zowel TFB als de gokdeelnemer.

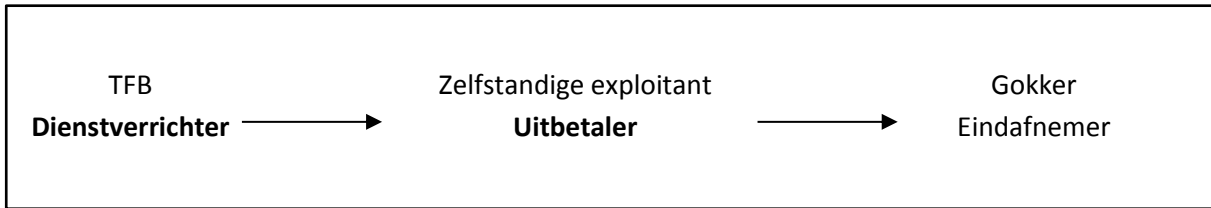


Figuur 9: Tiercé Franco-Belge

Op basis van de juridische fictie uit artikel 6, lid 4 van de Zesde btw-richtlijn is de tussenpersoon zowel dienstontvanger als dienstverrichter.

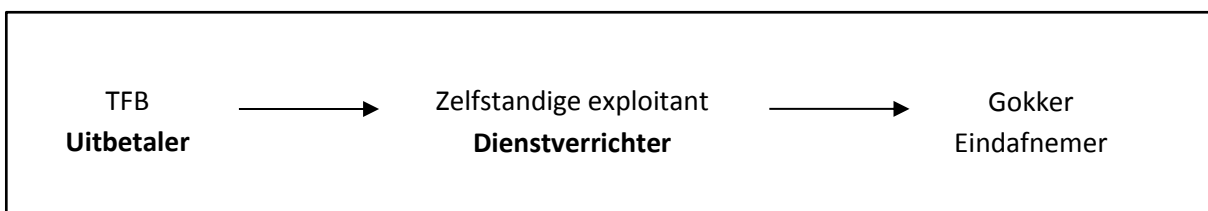
Oorspronkelijk is TFB de dienstverrichter en zal de zelfstandige exploitant de uitbeter van de gokwinsten zijn.

<sup>86</sup> HvJ, 14 juni 2001, C-464/10, Arrest Tiercé Franco-Belge, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 3.



*Figuur 10: Oorspronkelijke situatie TFB*

45. Door de commissionairsfictie worden de rollen tussen TFB en de zelfstandige exploitant omgedraaid voor btw-doeleinden. Hierdoor wordt de zelfstandige exploitant de dienstverrichter en TFB de uitbeter.



*Figuur 11: TFB volgens commissionairsfictie*

Rekening houdend met de systematische interpretatie van het wetboek, valt artikel 6, lid 4 onder de belastbare handelingen. In dit artikel staan geen bepalingen die het toepassingsgebied van de belastbare handelingen verenigen. Dit zorgt ervoor dat de bepalingen onder hoofdstuk X, “Vrijstellingen”, integraal van toepassing zijn op de commissionairsfictie. Dit wetende, belet niets dat de vrijstelling van kansspelen niet van toepassing zou zijn op artikel 6, lid 4.

46. Bovenstaande paragrafen zouden tot de conclusie leiden dat TFB naar aanleiding van het faillissement geen btw moet voldoen. Deze conclusie houdt enkel stand indien de tussenpersoon op eigen naam handelt, een van de hoofdkenmerken van de commissionair. Alhoewel dit kan worden afgeleid uit het contract, is het toch van belang dat de verwijzende rechter de situatie in de praktijk grondig bestudeert.<sup>87</sup>

<sup>87</sup> HvJ, 14 juni 2001, C-464/10, Arrest Tiercé Franco-Belge, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 3.

### **Afdeling III. Nekkerhal**

**47.** Dat de commissionairsfictie zomaar in elke situatie mag worden toegepast is een verkeerde gedachtegang. In België wordt de commissionairsfictie soms te ruim geïnterpreteerd. Dit blijkt uit het Nekkerhal-arrest.

De Nekkerhal is een evenementenhal gelegen in Mechelen. Een vzw huurt dit complex om er de hoofdactiviteit, die onderworpen is aan btw, uit te oefenen. Om de exploitatie van de activiteit te optimaliseren waren verbeteringswerken aangewezen. De volledige kosten van de werken werden gedragen door de vzw zelf. De eigenaar deed op zijn beurt een toegeving naar de huurder toe door middel van een huurprijsvermindering. Het discussiepunt in deze zaak is of de vzw al dan niet optreedt als commissionair en of hij bijgevolg de werken ten belope van de huurprijsvermindering dient door te factureren.

**48.** De administratie en het Hof van Beroep zijn van mening dat het commissionairsbeginsel in deze zaak van toepassing is. Zij baseren hun oordeel op een administratieve beslissing uit 1972<sup>88</sup>. Deze beslissing is van toepassing op belastingplichtige huurders die het gehuurde gebouw gebruiken om er hun economische activiteit uit te oefenen. Indien zij werken laten uitvoeren aan dit gebouw en zij zelf instaan voor de financiering ervan, kan de huurder een gehele of gedeeltelijke vergoeding ontvangen van de eigenaar van het gebouw. In deze situatie wordt de huurder beschouwd als commissionair. Volgens artikel 20, §1, W. Btw zal de commissionairsfictie van toepassing zijn. Hij wordt geacht de dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verstrekt. De vzw ontvangt een factuur met btw van de aannemer. De huurder kan de btw in aftrek brengen. Op zijn beurt reikt de huurder een factuur uit aan de eigenaar ten belope van de verkregen vergoeding. Deze vergoeding kan verschillende vormen aannemen, bijvoorbeeld een huurprijsvermindering.

Bijgevolg moet er volgens de administratie en het Hof van Beroep btw worden betaald over het bedrag, overeenstemmend met de huurprijsvermindering, dat doorgefactureerd wordt aan de eigenaar. De btw vermeld op de factuur zal de stad Mechelen niet kunnen aftrekken aangezien het gefactureerde bedrag betrekking heeft op onroerende verhuur<sup>89</sup>, nl. de huurprijsvermindering.

De vzw kon zich niet verenigen met de gedachtegang van de fiscus en bracht de zaak voor de rechtbank. Zowel de rechtbank van Eerste Aanleg als het Hof van Beroep te Antwerpen kwamen tot

---

<sup>88</sup> Besl. nr. E.T. 9284, 27 januari 1972.

<sup>89</sup> Art. 44, §3, 2°; art. 45 W.Btw.

een besluit in het voordeel van de administratie. Het ontvangen van een kostenvergoeding voor de uitgevoerde werken, wijst erop dat de vzw een dienst heeft verricht aan de eigenaar.

Het geschil werd verder door het Hof van Cassatie beslecht in het voordeel van de vzw. Het Hof van Cassatie deed een bindende uitspraak op 15 maart 2013<sup>90</sup>. Volgens deze laatste instantie kan er in deze zaak niet automatisch uitgegaan worden van de commissionairsfictie. De uitspraak rust op twee visies. Het Hof gaat ervan uit dat de werken uitgevoerd worden voor rekening van de vzw en dus niet voor rekening van de eigenaar, de stad Mechelen. De commissionairsfictie is daarom niet van toepassing. De aanpassingswerken zorgen immers voor een betere exploitatie van de hoofdactiviteit van de vzw gedurende de resterende huurperiode<sup>91</sup>. De huurprijzvermindering wordt in dit geval gekwalificeerd als een financiële doorstroom die buiten de btw valt. Het Hof van Cassatie verbreekt aldus de administratieve beslissing. Dit komt voordelig uit voor zowel de huurder, vzw, als voor de eigenaar, stad Mechelen.<sup>92</sup>

**49.** Merk op dat men zich zeker niet kan beroepen op de uitspraak van het Hof van Cassatie indien blijkt dat er sprake is van een geveinsde overeenkomst tussen de huurder en verhuurder. Daarnaast is het ook van belang dat de huurder de initiatiefnemer is en de werken niet laat uitvoeren in opdracht van de huurder/eigenaar.<sup>93</sup>

#### **Afdeling IV. Invloed rechtspraak op doorfactureren**

**50.** Dat de Belgische btw-wetgeving niet altijd even strikt of ruim wordt toegepast als de Btw-Richtlijn, werd hierboven aangetoond. De problematiek omtrent doorfactureren wordt nergens letterlijk in de wet aangehaald, wat het nog complexer maakt. Het punt van discussie ontstaat bij de vraag of er sprake kan zijn van een commissionairsfictie wanneer iemand een factuur doorrekent op eigen naam en voor eigen rekening. Indien de fictie speelt, worden twee identieke situaties gecreëerd, wat de neutraliteit van de btw ten goede komt.

---

<sup>90</sup> Cass., 15 maart 2013, F 11.00079 N., Arrest Nekkerhal, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 4.

<sup>91</sup> J. VAN MOORSEL, "De afbakening van de commissionairsfictie inzake btw – de uitspraak van Cassatie in de Nekkerhal-zaak onder vuur", AFT 2013, afl 11, 18-22.

<sup>92</sup> Cass., 15 maart 2013, F 11.00079 N., Arrest Nekkerhal, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 4.

<sup>93</sup> S. RUYSSCHAERT, "Doorfacturering van kosten door de huurder aan de verhuurder: met of zonder btw", 4.

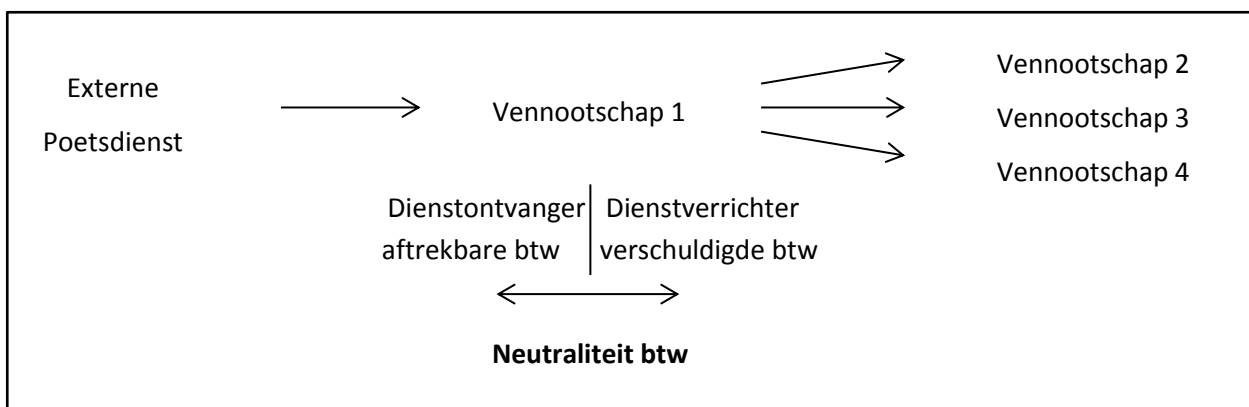
51. Als we ons baseren op de zaak TFB<sup>94</sup>, stellen we vast dat Europa trouw blijft aan haar strikte wetgeving. Enkel en alleen als iemand in eigen naam en voor rekening van een ander handelt, wordt deze tussenpersoon beschouwd als een commissionair. Puur contractueel gezien is er geen rechtstreeks verband tussen de eindafnemer en de eigenaar door de aanwezigheid van een commissionair. Op zakenrechtelijk vlak komen de gevolgen echter wel rechtstreeks ten goede aan de eigenaar. TFB is in dit geval de economisch begunstigde.

Anders dan bij de zaak TFB, was de eigenaar van het Nekkerhal-complex geen economisch begunstigde. Daarenboven werden de verbouwingswerken uitgevoerd op eigen naam en voor eigen rekening van de vzw.

Volgens de strikte interpretatie van Europa mag de commissionairsfictie niet worden toegepast indien men louter een kost wordt doorfactureert in eigen naam. Dit zou ertoe leiden dat in heel wat toepassingsgevallen de neutraliteit van de btw wordt belemmerd.<sup>95</sup>

Deze stelling wordt kritisch bekeken aan de hand van een voorbeeld<sup>96</sup>:

Vier vennootschappen bevinden zich in eenzelfde gebouw. Iedere week wordt het gebouw geïetst door een externe poetsdienst. De prestaties worden gefactureerd aan vennootschap 1. Op haar beurt factureert deze vennootschap een deel van de kosten door aan de andere drie vennootschappen. Als de commissionairsfictie hier toegepast wordt, kan deze verrichting op vlak van btw neutraal verlopen. De vennootschap wordt volgens artikel 20, §1 W. Btw immers geacht de dienst zelf te hebben ontvangen en op haar beurt zelf te hebben verricht.



Figuur 12: Neutraliteit btw door commissionairsfictie

<sup>94</sup> *Supra* 26-28, nrs. 42-45.

<sup>95</sup> S. RUYSSCHAERT, "Doorfacturering van kosten na de Nekkerhal-case: nieuwe regels of niet?", 2-3.

<sup>96</sup> S. RUYSSCHAERT, "Doorfacturering van kosten na de Nekkerhal-case: nieuwe regels of niet?", 3-4.

Indien we echter de strikte interpretatie van Europa volgen, kan de vennootschap niet optreden als commissionair. De andere vennootschappen ontvangen geen factuur op eigen naam en verliezen hierdoor hun recht op aftrek. Aangezien de btw dan aanzien wordt als een kost, is hier sprake van een financiële verrichting. *Is dit wel het beoogde doel dat Europa nastreeft?*

Het feit dat de andere vennootschappen zowel eindafnemer als opdrachtgever zijn van de verrichte prestaties zou op zich voldoende moeten zijn om de commissionairsfictie toch toe te passen. Dit lijkt ook ons de meest logische denkwijze.<sup>97</sup>

## Afdeling V. Serebryannay

**52.** In de Nekkerhal-zaak besliste het Hof van Cassatie dat de verhuurder geen dienst ontvangt. Hierdoor kan het commissionairsprincipe geen uitwerking hebben.

*Wanneer wordt er dan wel een dienst verricht?* Op deze vraag geeft het Hof van Justitie een antwoord in het Serebryannay-arrest. De situatie is gelijkaardig aan die van het Nekkerhal-arrest. Opmerkelijk is dat het Hof van Justitie in haar redenering zich nooit afvraagt of de commissionairsfictie al dan niet moet toegepast worden, dit in tegenstelling tot de denkwijze van het Hof van Cassatie.<sup>98</sup>

### A. Situeren Serebryannay

**53.** Serebryannay vek EOOD<sup>99</sup> is een Bulgarse eenmanszaak met Dhr. Bodzuliak als zaakvoerder en eigenaar. De eigenaar kocht op eigen naam twee appartementen, waarvan hij het vruchtgebruik verleent aan de vennootschap. In ruil voor dit vruchtgebruik wordt geen vergoeding gevraagd. De vennootschap wordt echter wel belast met de taak om de appartementen te repareren en vervolgens te verhuren aan derden. Het gaat hierbij om sanitair, decoratie, enz. waarvan de kosten worden gedragen door de vennootschap zelf.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> S. RUYSSCHAERT, "Doorfacturering van kosten na de Nekkerhal-case: nieuwe regels of niet?", 3-4.

<sup>98</sup> HvJ, 26 september 2013, C-283/12, Arrest Serebryannay vek EOOD, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 5.

<sup>99</sup> Hierna afgekort als Serebryannay

<sup>100</sup> HvJ, 26 september 2013, C-283/12, Arrest Serebryannay vek EOOD, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 5.

## B. Toepassingsgebied in de rechtspraak

54. Naar aanleiding van een controle in 2010 door de Bulgarse administratie werd een wijziging opgelegd betreffende de aanslag. Volgens de administratie heeft de vennootschap een dienst 'om niet' verricht en vormen de kosten, gemaakt naar aanleiding van de verbeteringswerken, de maatstaf van heffing. De vennootschap ging hier niet meer akkoord en besloot bezwaar in te dienen bij de Directeur van de belastingdienst. Deze laatste was van mening dat het in deze zaak gaat over een uitwisseling van diensten, enerzijds de uitgevoerde werken door de vennootschap en anderzijds de verleende huur van de eigenaar. Bijgevolg besliste hij om de aanslag te vernietigen want volgens hem vormt de marktprijs de maatstaf van heffing. De aangepaste maatstaf van heffing moest worden geverifieerd bij een nieuwe controle.

De administratie kwam tot het besluit dat de enige juiste maatstaf van heffing de marktprijs kan zijn aangezien het hier gaat om overeenkomst tussen verbonden personen. Deze maatstaf van heffing wordt verhoogd met een boete door een laattijdig opgemaakte factuur.

Opnieuw kon de vennootschap zich niet verenigen met het besluit van de nieuwe controle. Dit keer kon de Directeur zich wel vinden in het besluit van de administratie. Serebryannay liet het hier niet bij en besloot om in beroep te gaan bij een hogere instantie.

Vooraleer de verwijzende rechter een oordeel kon vellen, waren er nog enkele onbeantwoorde vragen.<sup>101</sup>

### 1. Prejudiciële vragen

55. In de eerste plaats moet het Hof van Justitie bepalen of het hier al dan niet gaat over uitwisseling van prestaties. *Kan het verwerven van een immaterieel onroerend investeringsgoed aanzien worden als een betaling?* Indien dit het geval is, is er sprake van een handeling onder bezwarende titel en komt de problematiek inzake het bepalen van de maatstaf van heffing en het tijdstip opnieuw aan bod.

Bij een negatief antwoord rest de vraag of de verrichte dienst belastbaar is. Een handeling 'om niet' kan alsnog gelijkgesteld worden aan een handeling onder bezwarende titel. Hierna is het probleem

---

<sup>101</sup> S. RUYSSCHAERT, "Doorfacturering van kosten door de huurder aan de verhuurder: met of zonder btw", 4-5.

nog altijd niet opgelost. Er kan immers nog twijfel ontstaan over de verenigbaarheid tussen het Bulgaars recht en het Europees recht omtrent de hierboven aangehaalde gelijkstelling.

Volgens de verwijzende rechter kan deze niet worden gelijkgesteld aan een dienst onder bezwarende titel aangezien de dienst kadert in functie van de economische exploitatie<sup>102</sup> van de vennootschap.

Aan de hand van deze prejudiciële vragen moet het Europees Hof van Justitie een eenduidig oordeel vellen.<sup>103</sup>

## 2. Antwoorden Europees Hof van Justitie

56. Het Hof van Justitie besluit dat het in deze zaak wel degelijk gaat over een dienst onder bezwarende titel volgens artikel 2, lid 1, sub c van de Btw-Richtlijn:

*“De volgende handelingen zijn aan de BTW onderworpen:*

*de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.*<sup>104</sup>

Om te kunnen kwalificeren als een handeling onder bezwarende titel is een rechtstreeks verband tussen de dienstverrichtingen vereist. Daarbovenop moet de tegenprestatie werkelijk ontvangen zijn en moet ze het voorwerp uitmaken van een juridische verhouding tussen de partijen. In de zaak Serebryannay vormt het niet betalen van een huurprijs de tegenprestatie van de uitgevoerde werken.

Van belang is dat het gaat om een gelijkwaardige tegenprestatie aangezien deze wordt gebruikt om de maatstaf van heffing te bepalen volgens artikel 73 van de Btw-Richtlijn:

*“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.”*<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> Hoteluitbating

<sup>103</sup> HvJ, 26 september 2013, C-283/12, Arrest Serebryannay v. EOOD, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 5.

<sup>104</sup> Artikel 2, lid 1, sub c, Zesde Btw-Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>105</sup> Art. 73, Zesde Btw-Richtlijn 2006/112/EG.



Dit artikel geldt enkel indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestaties en indien de dienstverrichting in geld kan worden uitgedrukt.

Merk op dat het ontvangen van een tegenprestatie in natura niet belet dat deze anders wordt behandeld dan een tegenprestatie verkregen in geld. Het feit dat de eigenaar niet onmiddellijk, na het aangaan van de juridische verhouding, kan genieten van de verbeteringswerken doet geen afbreuk aan het bestaan van wederzijdse prestaties.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> Hvj, 26 september 2013, C-283/12, Arrest Serebryannay vek EOOD, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 5.

## Afdeling VI. Serebryannay: impact op de commissionairsfictie?

57. Zoals eerder vermeld<sup>107</sup> wordt de commissionairsfictie nergens toegepast in de Serebryannay-zaak. Dit neemt niet weg dat het arrest geen enkele invloed heeft op de uitspraak bij de Nekkerhal-zaak.

58. Het Hof van Cassatie en Hof van Justitie zijn het erover eens dat de commissionairsfictie niet van toepassing is wanneer een tussenpersoon een dienst zelf uitvoert. Van zodra wederkerige dienstverrichtingen worden geleverd, is er een dienst onder bezwarende titel volgens artikel 2 van de btw-richtlijn.

Na de uitspraak van het Hof van Justitie zijn de hieronder geciteerde alinea's uit het Nekkerhal-arrest niet meer correct:

*'De gelijkstelling van "andere tussenpersonen" bedoeld in artikel 13, § 2, Btw-wetboek met de commissionair is slechts van toepassing wanneer de tussenpersoon zelf effectief optreedt als dienstverrichter'.*

*4. De huurder die overgaat tot het laten uitvoeren van aanpassingswerken in het gehuurde goed, waardoor dit beter kan worden uitgebaat, en die als tegenprestatie door de eigenaar wordt vrijgesteld van de betaling van huur, heeft tijdens de duur van de nog lopende huurovereenkomst het genot van de verbeteringen die aan het goed werden aangebracht.*

*De huurder treedt hierdoor niet op als een commissionair en kan evenmin worden beschouwd als een tussenpersoon die een dienst in het belang van de eigenaar verstrekt".<sup>108</sup>*

59. Door de invloed van het Serebryannay-arrest is het voortaan niet meer nodig om in elke situatie te onderzoeken of de commissionairsfictie van toepassing is. Vanaf het ogenblik dat de partijen een wederkerige prestatie overeenkomen, wordt deze onderworpen aan btw.

Het Serebryannay-arrest maakt ook de laatst geciteerde alinea overbodig. Het doet er immers niet toe in wiens belang de dienst wordt uitgevoerd. Hierdoor zal deze prestatie sneller binnen het

---

<sup>107</sup> *Supra* 32, nr. 52.

<sup>108</sup> Cass., 15 maart 2013, F 11.00079 N., Arrest Nekkerhal, [www.monkey.be](http://www.monkey.be), zie bijlage 4.

toepassingsgebied van de btw vallen. Daarnaast wordt benadrukt dat enkel de kwalificatie van de handeling zal uitmaken of de prestatie is onderworpen aan btw.

Dit alles leidt tot de conclusie dat de vzw Nekkerhal onterecht geen btw moest voldoen. Het uitvoeren van verbeteringswerken en het hierdoor verkrijgen van een huurprijzvermindering zijn de essentiële factoren die het verschuldigd zijn van btw onbetwistbaar maken.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> J. VAN MOORSEL, “De afbakening van de commissionairsfictie inzake btw – de uitspraak van Cassatie in de Nekkerhal-zaak onder vuur”, AFT 2013, afl 11, 20-21.



## Conclusie

De commissionair handelt als tussenpersoon op eigen naam en voor rekening van een opdrachtgever. Hierdoor kan de opdrachtgever zijn identiteit verbergen en kan hij zich als het ware afschermen.

Dankzij de commissionairsfictie, bepaald in artikel 13, §2 en artikel 20, §1 W. Btw, kunnen transacties met tussenkomst van een commissionair btw-neutraal verlopen. De commissionair wordt voor btw-doeleinden geacht zelf een dienst of goed te hebben ontvangen en op zijn beurt het goed of de dienst te hebben geleverd of verstrekt, wat het aftrekmechanisme vereenvoudigt. De fictie creëert met andere woorden twee handelingen met als gevolg dat de plaatsbepaling inzake btw ook twee maal correct moet worden bepaald. Dit weerspiegelt zich ook in de doorfacturatie. Bij de commissionair spreekt men over doorfacturatie buiten het kader van een hoofdhandeling, wat soms ook 'reinvocing' wordt genoemd.

De verschillende arresten van het Hof van Justitie wijzen erop dat de implementatie van de Btw-Richtlijn door de verschillende lidstaten niet probleemloos verloopt. Het is niet altijd even duidelijk voor de lidstaten op welke manier een artikel door Europa wordt geïnterpreteerd. In de praktijk blijkt dat ook de commissionairsfictie soms onder vuur komt te liggen. Zo kent het Belgisch btw-wetboek een veel ruimere interpretatie van de fictie dan die van Europa. Prejudiciële vragen zorgen voor meer duidelijkheid bij een geschil en helpen verwijzende rechters bij het vellen van een oordeel.

Een volledige harmonisatie van de wetgeving zou dé oplossing bieden voor de vele interpretatieverschillen. De concrete uitwerking van een dergelijke harmonisatie lijkt ons inziens eerder een utopie.









## Bibliografie

### Boeken

BUELENS B., *Btw-pakket in België... een geschenk? Praktische handleiding bij de nieuwe regels inzake plaats van de dienst en schuldenaar van de btw*, Kluwer, 2010.

GOVERS M., *Tussenpersonen en btw*, Wolters Kluwer, 2007.

RUYSSCHAERT S., *Basisbeginselen BTW*, Maklu, 2010.

RUYSSCHAERT S., *Bijzondere vraagstukken inzake aftrek*, Kluwer, 2007.

RUYSSCHAERT S., *Doorfacturatie*, Maklu, 2011.

RUYSSCHAERT S., HEYLENS L., *Handboek doorfacturering*, Maklu, 2005.

VANDERSTICHELEN B., *Btw: De nieuwe praktische handleiding 2010*, Corporate, 2010.

### Tijdschriften

VAN MOORSEL J. "HvJ 26 september 2013, zaak C-283/12, Serebryannay", *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*. 2013, afl. 11, 18-22.

### Wetgeving

Arrest Auto Lease Holland BV, HvJ, 6 februari 2003, C-185/01.

Arrest Nekkerhal, Cass., 15 maart 2013, F 11.00079 N.

Arrest Serebryannay vek EOOD HvJ, 26 september 2013, C-283/12.

Arrest Tiercé Franco-Belge, HvJ, 14 juni 2001, C-464/10.

Besl. nr. T 5.807, 29 juli 1971, *BTW-Rev.* nr. 5.

Besl. nr. E.T. 9284, 27 januari 1972.

Burgerlijk Wetboek.

Circ. nr. 48/2005, , E.T.110.313, 8 december 2005.

Circulaire nr. 4, E.T. 103. 925, 4 maart 2003.

Koninklijk besluit nr. 26 met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde, 2 december 1970.

Koninklijk besluit nr. 20 met betrekking tot vaststelling van de tarieven van de BTW en tot de indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, tabel A.

Vr en Antw. Kamer, 1997-1998, 13 maart 1995, 144, 15402 (Vr. nr. 1411, BREYNE).

Vr. en Antw. Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers 2000-2001, 16 oktober 2000, 48 (Vr. nr. 358, FOURNAUX R.).

Vr. en Antw. Kamer, 1993-1994, 109, 11.349-11.350, (Vr. nr. 1026 DE CLIPPELE).

Vr. en Antw., Kamer, 1997-1998, 10 augustus 1998, 140, 19295 (Vr. nr. 1332, MICHEL L.).

Wet houdende herziening der beschikkingen betreffende het Pand en de Commissie.

Wetboek Btw.

Wetboek van koophandel.

Zesde Btw-Richtlijn 2006/112/EG.

Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

Zesde richtlijn van de Raad, 77/388/EEG.

## Online bronnen

BLANCKE B., "Onafhankelijk verzekeringsadvies", <http://www.bartblancke.be/index.php/verzekeringen>.

BUELENS B., "Doorrekenen van kosten vanuit standpunt 'werkelijke consument'", [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

DEVLOO W., *et al.*, Commentaar voorschotten, "Doorfacturatie van kosten: btw aspecten",

<http://www.pfadvies.be/formulieren/doorfacturatie.pdf>.

xX, "Tussenpersonen en nieuwe plaats van dienst",

<https://www.sbb.be/Nederlands/Topmenu/SBBNieuws/tabid/1502/articleType/ArticleView/articleId/1083/language/nl-NL/Tussenpersonen-en-nieuwe-plaats-van-dienst.aspx>.

## Overige

RUYSSCHAERT S., "De commissionair bij leveringen van goederen en diensten".

RUYSSCHAERT S., "Doorfacturering van kosten door de huurder aan de verhuurder: met of zonder btw".

RUYSSCHAERT S., "Doorfacturering van kosten na de Nekkerhal-case: nieuwe regels of niet?".





## **Bijlages**

Bijlage 1: Maatstaf van heffing.....	1
Bijlage 2: Arrest Auto Lease Holland .....	3
Bijlage 3: Arrest Tiercé Franco-Belge .....	19
Bijlage 4: Arrest Nekkerhal.....	29
Bijlage 5: Arrest Serebryannay .....	33



## Bijlage 1: Maatstaf van heffing

M.V.H.<sup>110</sup> =

de overeengekomen prijs  
in al zijn bestanddelen en rekening houdend  
met de hoofdhandeling horende  
bijkomstige leveringen en/of diensten



**Met inbegrip van:**

DE LASTEN (opgelegd door de verkoper aan de koper)

DE SUBSIDIES (die rechtstreeks met de prijs van het goed of de dienst verband houden)

DE BELASTINGEN, RECHTEN EN HEFFINGEN

---

<sup>110</sup> Handboek doorfacturering, S. Ruysschaert





## Bijlage 2: Arrest Auto Lease Holland



monKEY.be

### **Arrest van het Europees Hof van Justitie dd. 06.02.2003 Auto Lease Holland BV tegen Bundesamt für Finanzen.**

### **Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. (rolnr : C-185/01)**

**FJF2004/247**

**Jurisprudentie 2003**

Plaats van belastbare handelingen - Teruggaaf van in andere lidstaat betaalde BTW - Geleaste motorvoertuigen - Overeenkomst over brandstofadministratie - Persoon aan wie brandstof is geleverd

#### **Samenvatting**

Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting wordt als levering van een goed" beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Deze bepaling moet aldus worden uitgelegd dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, ook al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

( cf. punt 37 en dictum )

[Partijen](#)

[Overwegingen](#)

[Beslissing inzake de kosten](#)

[Dictum](#)

[Conclusie](#)

#### **Partijen**

In zaak C-185/01, betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen Auto Lease Holland BV en

Bundesamt für Finanzen, om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1),

Wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, C. W. A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr en A. Rosas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,
- gezien het rapport van de rechter-rapporteur,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 september 2002,

het navolgende

Arrest

### **Overwegingen**

1 Bij beschikking van 22 februari 2001, bij het Hof ingekomen op 30 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Auto Lease Holland BV (hierna: "Auto Lease") en het Bundesamt für Finanzen (federale belastingdienst; hierna: "Bundesamt") betreffende het recht van deze vennootschap op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") over de brandstof die door Duitse ondernemingen op naam en voor rekening van Auto Lease is geleverd aan lessees van voertuigen.

Toepasselijke bepalingen.

Bepalingen van gemeenschapsrecht.

3 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan de BTW "de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn "wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn "wordt als dienst beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is".

5 De artikelen 8 en 9 van de Zesde BTW-richtlijn betreffen de plaats van de belastbare handelingen. Artikel 8, lid 1, sub b, betreffende de levering van goederen, bepaalt dat ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd, als plaats van de levering van goederen wordt aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering. Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, betreffende diensten, bepaalt dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht.

6 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is in het binnenland de maatstaf van heffing voor andere goederenleveringen en diensten dan bedoeld sub b tot en met d van deze bepaling, "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 [...]".

7 Artikel 17, met als opschrift "Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten; [...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden; [...]"

8 De uitvoeringsbepalingen voor de in artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn bedoelde teruggaaf zijn vastgesteld bij de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11). Volgens deze richtlijn kan elke in een lidstaat gevestigde

belastingplichtige die BTW heeft betaald ter zake van de hem in een andere lidstaat verleende diensten of geleverde goederen, deze lidstaat om teruggaaf van de BTW verzoeken, op voorwaarde dat hij geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats wordt geacht in deze lidstaat te zijn gelegen.

#### Bepalingen van nationaal recht

9 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding gold het Umsatzsteuergesetz (wet omzetbelasting) van 1980 en de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (toepassingsbepalingen van de wet omzetbelasting), eveneens van 1980. Bedoelde toepassingsbepalingen regelen de teruggaaf van BTW aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.

#### Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

10 Auto Lease is een in Nederland gevestigde leasemaatschappij die motorvoertuigen ter beschikking stelt van haar klanten. De lessee betaalt voor het voertuig aan Auto Lease het in de leaseovereenkomst vastgestelde maandelijkse bedrag.

11 Auto Lease biedt de lessee van het voertuig bovendien de mogelijkheid met haar een overeenkomst over de brandstofadministratie te sluiten. In dat geval kan de lessee zijn auto voltanken en aardolieproducten kopen op naam en voor rekening van Auto Lease. Daartoe ontvangt hij een "ALH-Pass" en een brandstofkaart van het Duitse kredietkaartenbedrijf DKV. Op die kaart is Auto Lease aangeduid als klant van DKV. DKV rekent regelmatig af met Auto Lease, en preciseert daarbij de verschillende leveringen per voertuig.

12 De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een voorschot van een twaalfde van de vermoedelijke jaarlijkse brandstofkosten. Aan het einde van het jaar wordt het werkelijke verbruik afgerekend. Tevens wordt een vergoeding voor de brandstofadministratie aangerekend.

13 Blijkens de verwijzingsbeschikking betaalt Auto Lease in Nederland BTW over alle leasediensden "met inbegrip van de brandstofkosten".

14 Voorzover het bij de brandstofkosten ging om leveringen door Duitse ondernemingen, verzocht Auto Lease om teruggaaf van de BTW die de Duitse autoriteiten over de brandstofleveringen in de jaren 1989 tot en met 1993 hebben geheven.

15 Aanvankelijk willigde het Bundesamt de verzoeken voor de jaren 1989 tot en met 1991 in, maar vervolgens wijzigde het de teruggaafbeschikkingen voor de betrokken jaren door het bedrag ervan op 0 DEM te brengen en vorderde het de reeds terugggegeven bedragen terug. Ten slotte wees het de verzoeken tot teruggaaf voor de jaren 1992 en 1993 zonder meer af. Volgens het Bundesamt was de voorbelasting niet betaald voor Auto Lease, maar voor de betrokken lessee.

16 De bezwaarschriften van Auto Lease tegen deze beschikkingen werden afgewezen. Het beroep bij het Finanzgericht Köln (Duitsland) werd verworpen.

17 Auto Lease is tegen deze uitspraak van het Finanzgericht Köln opgekomen voor het Bundesfinanzhof. Het Bundesfinanzhof heeft het vonnis vernietigd en de zaak terugverwezen naar de

rechter in eerste aanleg. Volgens het Bundesfinanzhof had deze rechter de vraag niet mogen openlaten of de aardoliemaatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hadden geleverd dan wel eerst aan Auto Lease. In laatstbedoeld geval rijst namelijk de vraag of de brandstof in het land waarin zij is aangekocht door Auto Lease is doorgeleverd aan de lessee, dan wel of Auto Lease één dienst heeft verricht, die belastbaar is in Nederland, en die mede het brandstofbeheer omvat. Eerst wanneer voldoende duidelijkheid over de feiten was verkregen, had een prejudiciële vraag kunnen worden gesteld aan het Hof.

18 Nadat de zaak naar hem was terugverwezen, oordeelde het Finanzgericht Köln dat de betrokken aardoliemaatschappijen geen brandstof hadden geleverd aan Auto Lease. Volgens het Finanzgericht gaat het integendeel om leveringen van brandstof door deze aardoliemaatschappijen, op het grondgebied van de lidstaat waar de BTW is geheven, ten behoeve van de lessee. Het beroep werd dus verworpen.

19 Auto Lease heeft tegen deze uitspraak beroep tot "Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Zij vordert nietigverklaring van deze uitspraak en handhaving van de aanvankelijk verkregen teruggaaf van BTW. Voorts concludeert zij tot veroordeling van het Bundesamt om het bedrag van de teruggaaf van de voorbelasting vast te stellen op de door haar voor de jaren 1992 en 1993 gevorderde bedragen.

20 Van oordeel dat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vraag:

"Wanneer een lessee de geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, is er dan sprake van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee, en moet deze levering worden belast op de in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG bedoelde plaats van levering, of gaat de 'doorlevering' op in de volgens artikel 9 van richtlijn 77/388/EEG te belasten dienst van de lessor?"

#### **De prejudiciële vraag**

21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of Auto Lease teruggaaf kan verkrijgen van de BTW over de brandstof die in Duitsland is gekocht door lessee's die er hun leaseauto's hebben volgetankt.

22 Zoals de advocaat-generaal in de punten 18 tot en met 22 van zijn conclusie terecht heeft opgemerkt, doet de verwijzingsbeschikking van het Bundesfinanzhof twee vragen rijzen.

23 De eerste vraag betreft de uitlegging van artikel 5 van de Zesde richtlijn. Zij strekt ertoe te vernemen, of in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van een brandstoflevering door de lessor aan de lessee, wanneer laatstbedoelde de leaseauto aan de pomp voltankt. Dit doet evenwel de vraag rijzen of er eerst brandstof aan Auto Lease is geleverd door de aardoliemaatschappijen, dan wel of deze maatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hebben geleverd. Indien de aardoliemaatschappijen namelijk de brandstof rechtstreeks aan de lessee

en niet aan Auto Lease hebben geleverd, is de vraag hoe de doorlevering van Auto Lease aan de lessee moet worden gekwalificeerd, zonder voorwerp.

24 De tweede vraag rijst enkel wanneer de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease hebben geleverd. In dat geval moet worden uitgemaakt of de doorlevering van Auto Lease aan de lessee een afzonderlijke levering is, die belastbaar is op de plaats waar de brandstof zich ten tijde van de levering bevond (Duitsland), dan wel of zij deel uitmaakt van de leasedienst, die moet worden belast op de plaats waar de lessor zijn maatschappelijke zetel heeft gevestigd (Nederland).

Bij het Hof ingediende opmerkingen

25 De Duitse regering en de Commissie plaatsen zich op het standpunt, dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de aardoliemaatschappijen alleen brandstof hebben geleverd aan de lessees.

26 De Duitse regering stelt vast, dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn als "levering van een goed" wordt aangemerkt de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Het Hof heeft de strekking van dit begrip gepreciseerd, met name in zijn arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Jurispr. blz. I-285), waarin het heeft vastgesteld dat niet de juridische maar de economische overdracht beslissend is. Volgens de Duitse regering is evenwel niet uitgesloten, dat een ander dan de koper, in casu de lessor, degene is voor wie de brandstoflevering bestemd is. Blijkens de omstandigheden van het hoofdgeding wijst evenwel niets in die richting.

27 De Commissie is in de eerste plaats van mening, dat de toepassing van de beginselen die zijn ontwikkeld in het door de verwijzende rechter aangehaalde arrest van 8 maart 1988, *Intiem* (165/86, Jurispr. blz. 1471), uitgesloten is. Haars inziens zijn de omstandigheden van het hoofdgeding niet dezelfde als in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Intiem*. In die zaak werden de particuliere voertuigen van de werknemers op kosten van de werkgever volgetankt voor gebruik in het kader van hun beroepswerkzaamheden. In de onderhavige zaak daarentegen zijn de lessees geen werknemers van Auto Lease, en wordt de brandstof voor hun persoonlijk gebruik aangewend.

28 Volgens de Commissie hebben de leveringen slechts schijnbaar op kosten van Auto Lease plaatsgevonden. De maandelijkse bedragen die de lessees haar betalen zijn slechts een voorschot. Beslissend is het werkelijke verbruik dat aan het einde van het jaar wordt vastgesteld, en dat voor rekening van de lessees komt. De kosten van de brandstofleveringen komen dus volledig ten laste van de lessees. Auto Lease vervult ten opzichte van de lessees de functie van een kredietverstrekker, en ontvangt een bijzondere vergoeding voor haar diensten.

29 De conclusie van de Duitse regering en de Commissie luidt dus, dat het voltanken van de auto's een rechtstreekse brandstoflevering van de aardoliemaatschappijen aan de lessees is, zodat de vraag van het Bundesfinanzhof irrelevant is.

30 Subsidiair onderzoeken de Duitse regering en de Commissie de vraag of de brandstoflevering een doorlevering aan de lessees is in het kader van een ondeelbare leasedienst, dan wel in het kader van een dienst die onderscheiden is van die welke volgt uit de leaseovereenkomst. Uit het oogpunt van de rechtspraak van het Hof volgt uit de feiten van het hoofdgeding dat het om twee onderscheiden

diensten gaat: de leasediens, en de brandstoflevering. Zo gezien, is de doorlevering van brandstof aan de lessee een hoofddienst, waarvan de plaats moet worden bepaald overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

### **Antwoord van het Hof**

31 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat "als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

32 Zoals het Hof in de punten 7 en 8 van voormeld arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe heeft vastgesteld, volgt uit de bewoordingen van deze bepaling, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. De doelstelling van de Zesde richtlijn zou in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van een levering van een goed (een van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht.

33 Voor de beantwoording van de vraag moet dus worden onderzocht of in de hoofdzaak de aardoliemaatschappijen deze bevoegdheid om concreet over de brandstof te beschikken als een eigenaar, hebben overgedragen aan de lessor dan wel aan de lessee.

34 Vaststaat dat de lessee over de brandstof kan beschikken als een eigenaar. Hij tankt namelijk direct aan de pomp, en Auto Lease heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt.

35 De zienswijze dat de brandstof wordt geleverd aan Auto Lease, nu de lessee de brandstof koopt namens en voor rekening van Auto Lease die de prijs ervan voorschiet, kan niet worden aanvaard. Zoals de Commissie terecht opmerkt, komen de leveringen slechts schijnbaar ten laste van Auto Lease. De maandelijkse betalingen aan Auto Lease zijn namelijk slechts een voorschot. Bovendien komt het werkelijke verbruik, dat aan het einde van het jaar wordt vastgesteld, voor rekening van de lessee, die dus de kosten van de brandstoflevering volledig draagt.

36 De overeenkomst over brandstofadministratie is dus geen overeenkomst inzake de levering van brandstof, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan. Auto Lease koopt de brandstof niet om ze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop wordt verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop kiest. Ten opzichte van de lessee handelt Auto Lease in feite als kredietverstrekker.

37 Gelet op een en ander, moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

38 In deze omstandigheden behoeft de tweede vraag die voortvloeit uit de verwijzingsbeschikking van het Bundesfinanzhof (zie punt 24 van onderhavig arrest), niet te worden beantwoord.

### **Beslissing inzake de kosten**

Kosten

39 De kosten door de Duitse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

### **Dictum**

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 22 februari 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 1, 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, moet aldus worden uitgelegd, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

*Conclusie van advocaat-generaal Léger dd.19.09.2002.*

### **Conclusie van de advocaat-generaal**

1 In deze prejudiciële zaak wordt het Hof om uitlegging gevraagd van de artikelen 5 en 2, punt 1, 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(1).

2 Het hoofdgeding betreft een geschil tussen Auto Lease Holland BV(2), een in Nederland gevestigde leasemaatschappij, en het Bundesamt für Finanzen ter zake van diens weigering om Auto Lease de BTW terug te geven die haar klanten - lessees die met haar een overeenkomst over de brandstofadministratie hebben afgesloten - in Duitsland bij het voltanken van de geleaste motorvoertuigen hebben betaald.

I - Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn omschrijft de werkingssfeer van de BTW. Punt 1 van dit artikel luidt:

"Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:



1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht."

4 De begrippen "leveringen van goederen" en "diensten", waarnaar artikel 2 verwijst, zijn gedefinieerd in de artikelen 5 en 6 van de Zesde BTW-richtlijn. Artikel 5, lid 1, bepaalt: "Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken." Artikel 6, lid 1, luidt: "Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is."

5 In de artikelen 8 en 9 van de Zesde BTW-richtlijn is bepaald welke de plaats van belastbare handelingen is. Volgens artikel 8, lid 1, sub b, dat betrekking heeft op de levering van goederen, wordt, ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd, als plaats van een levering van goederen aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

6 Artikel 9, lid 1, luidt:

"Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht [...]"

7 Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn is de maatstaf van heffing voor leveringen en diensten in het binnenland "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 [...]".

8 Artikel 17 van de Zesde BTW-richtlijn betreft het recht op aftrek, de hoeksteen van de BTW-regeling. Het bepaalt:

"2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]"

9 De uitvoeringsbepalingen inzake de in artikel 17, lid 3, bedoelde teruggaaf zijn vastgesteld bij de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van

de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.(3) Volgens deze richtlijn kan elke in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die BTW heeft betaald terzake van de hem in een andere lidstaat verleende diensten of geleverde goederen, deze staat om teruggaaf van de BTW verzoeken, op voorwaarde dat hij geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats wordt geacht in deze lidstaat te zijn gelegen.(4)

## II - De feiten en het hoofdgeding

10 Auto Lease is een leasemaatschappij die motorvoertuigen ter beschikking stelt van haar klanten. Zij biedt de lessee bovendien de mogelijkheid om met haar een "overeenkomst over de brandstofadministratie" af te sluiten. Op grond van deze overeenkomst krijgt de lessee van Auto Lease een zogenoemde "ALH-Pass", alsmede een brandstofkaart van het Duitse kredietkaartenbedrijf DKV. Deze kaart vermeldt Auto Lease als klant van DKV. De lessee kan met deze kaart "op naam en voor rekening van Auto Lease" het geleasede voertuig voltanken en op gezette tijdstippen olieproducten kopen. DKV rekent regelmatig met Auto Lease af. De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een twaalfde van de vermoedelijke brandstofkosten en aan het eind van het jaar wordt op basis van het werkelijke verbruik afgerekend. Hij betaalt Auto Lease bovendien een vergoeding voor de brandstofadministratie.(5)

11 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Auto Lease in Nederland belasting betaalt over alle leasingdiensten "met inbegrip van de brandstofkosten".(6)

12 Voorzover het bij de brandstofkosten ging om leveringen van Duitse ondernemingen, verzocht Auto Lease om teruggaaf van de BTW die de Duitse autoriteiten over de brandstofleveringen in de jaren 1989 tot en met 1993 hebben geheven.

13 De Duitse belastingdienst, het Bundesamt für Finanzen, willigde aanvankelijk dit verzoek voor de jaren 1989 tot en met 1991 in, maar wijzigde vervolgens de teruggaafbeschikkingen doordat hij het bedrag daarvan op 0 DEM bepaalde en de eerder terugbetaalde bedragen terugvorderde. De verzoeken tot teruggaaf voor de jaren 1992 en 1993 wees hij meteen af.

14 De bezwaarschriften van Auto Lease tegen deze beschikkingen werden afgewezen. Het in eerste aanleg aangezochte Finanzgericht was van oordeel, dat er geen sprake was van brandstofleveringen van de aardoliemaatschappijen aan Auto Lease en dat zij derhalve geen recht op teruggaaf van de BTW had. Het heeft het beroep dan ook verworpen.

15 Auto Lease heeft tegen deze beslissing beroep tot "Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof (Duitsland).

## III - De prejudiciële vraag

16 In dit verband heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 22 februari 2001 besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

"Wanneer een lessee de geleaste auto aan de pomp voltankt op naam en voor rekening van de lessor, is er dan sprake van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee en moet deze levering worden belast op de in artikel 8, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388/EEG genoemde plaats van levering, of gaat de 'doorlevering' op in de volgens artikel 9 van [de Zesde BTW-richtlijn] te belasten dienstverrichting van de lessor?"

#### IV - Het voorwerp van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de lessor (Auto Lease) al dan niet kan verzoeken om teruggaaf van de BTW over de brandstof die de lessees in Duitsland voor het voltanken van de geleaste motorvoertuigen hebben gekocht.

18 Blijkens de overwegingen van de verwijzingsbeschikking(7) werpt het verzoek van het Bundesfinanzhof twee vragen op.

19 De eerste vraag betreft de uitlegging van artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn. Zij strekt ertoe te vernemen, of er in de omstandigheden van de onderhavige zaak sprake is van een levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer laatstgenoemde de geleaste auto bij tankstations voltankt. Dit leidt echter weer tot de vraag, of de aardoliemaatschappijen eerst brandstof hebben geleverd aan Auto Lease dan wel rechtstreeks aan de lessee. Indien immers de aardoliemaatschappijen de brandstof rechtstreeks aan de lessee hebben geleverd en niet aan Auto Lease, is de vraag hoe de doorlevering van Auto Lease aan de lessee moet worden gekwalificeerd, niet aan de orde.

20 De tweede vraag wordt enkel gesteld voor het geval dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease hebben geleverd. In dat geval moet worden uitgemaakt, of de doorlevering van Auto Lease aan de lessee een op zichzelf staande levering is, die belastbaar is op de plaats waar de brandstof zich ten tijde van de levering bevond (Duitsland), dan wel of zij deel uitmaakt van de leasingdienst, die op de plaats waar de lessor zijn maatschappelijke zetel heeft gevestigd (Nederland), moet worden belast. Deze vraag beoogt derhalve de criteria te verduidelijken aan de hand waarvan moet worden uitgemaakt of er sprake is van één enkele verrichting of van twee op zichzelf staande verrichtingen.

21 Het gaat hierbij om het volgende. Indien het Hof vaststelt dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease hebben geleverd en dat de doorlevering aan de lessee opgaat in de leasingdienst, zou Auto Lease recht hebben op teruggaaf van de BTW. In dit geval valt zij immers onder de werkingssfeer van de Achtste BTW-richtlijn daar zij BTW heeft betaald over een goed dat haar in Duitsland werd geleverd, en in dat land geen levering van goederen of diensten verricht. Zij zou zich in de situatie bevinden van een in een lidstaat (Nederland) gevestigde belastingplichtige, die BTW heeft betaald over de hem in een andere lidstaat (Duitsland) geleverde goederen en die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht in die lidstaat (Duitsland), die zij om teruggaaf van de BTW zou vragen.

22 Stelt het Hof daarentegen vast dat de doorlevering aan de lessee een in Duitsland belastbare, op zichzelf staande levering is, dan zou Auto Lease geen recht hebben op teruggaaf van de BTW. In dat geval zouden immers de in de Achtste BTW-richtlijn gestelde voorwaarden voor de toekenning van

het recht op teruggaaf niet zijn vervuld. Auto Lease zou met name een belastbare handeling hebben verricht op het grondgebied van het land waar zij BTW heeft betaald, en zij zou dan in Duitsland de gewone procedure voor aftrek van BTW moeten volgen.

23 Ik zal de twee hierboven vermelde vragen achtereenvolgens onderzoeken.

V - Antwoord op de prejudiciële vragen

De eerste vraag

24 De eerste vraag betreft de uitlegging van het begrip "levering van een goed" in artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn. De verwijzende rechter wenst te vernemen of in een geval als het onderhavige, waarin de lessee het geleasede voertuig "op naam en voor rekening" van de lessor voltankt, de lessor dan wel de lessee dient te worden beschouwd als degene aan wie de aardoliemaatschappijen de brandstof leveren.

25 De verwijzende rechter is van oordeel dat het goed in casu aan de lessor wordt geleverd. Deze conclusie vloeit voort uit het feit dat de door de lessee gebruikte kredietkaart op naam van de leasemaatschappij, Auto Lease, is gesteld en dat uit de inhoud van de kredietkaart blijkt dat de lessee de brandstof koopt "op naam en voor rekening" van de leasemaatschappij. De Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Duitse overheid zijn een andere mening toegedaan. Volgens hen wordt het goed geleverd aan de persoon aan wie het fysiek ter beschikking wordt gesteld (te weten de lessee), temeer daar hij uiteindelijk de volledige prijs, inclusief BTW, moet dragen, ook al is die prijs in eerste instantie door de leasemaatschappij voldaan.

26 Er zij aan herinnerd dat artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn de levering van een goed omschrijft als "de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". Op de vraag of het begrip "levering van een goed" de overdracht of overgang van de juridische eigendom van het betrokken goed vereist, heeft het Hof in het arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*(8), geantwoord dat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak. Dit arrest impliceert dat het begrip "levering van een goed" meer een economische(9) dan een juridische betekenis heeft. Dit begrip sluit meer aan bij de mogelijkheid voor de ontvanger van de levering om gebruik te maken van het goed, dan bij de daadwerkelijke overgang van de eigendom in de zin van het burgerlijk recht van de lidstaten. Zoals het Hof immers heeft vastgesteld, is enkel een economische definitie van het begrip verenigbaar met de doelstellingen van de Zesde BTW-richtlijn:

"Deze opvatting stemt overeen met de doelstelling van de richtlijn, die onder meer beoogt het gemeenschappelijk BTW-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen. Deze doelstelling zou evenwel in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat verschillen, zoals het geval is met de voorwaarden voor civielrechtelijke eigendomsoverdracht".(10)

27 In casu dient derhalve te worden onderzocht, of de aardoliemaatschappijen aan de lessor of aan de lessee de macht hebben overgedragen om werkelijk over de brandstof te beschikken. Op dit punt ben ik van mening, dat de lessee wel degelijk deze macht heeft gekregen zonder dat Auto Lease op enigerlei wijze tussenbeide komt. Wordt, zoals in casu, het goed fysiek ter beschikking van de lessee gesteld, die het gebruikt zoals hem goeddunkt, dan is het volgens mij in strijd met de economische logica van de Zesde BTW-richtlijn, wanneer wordt gesteld dat de leasemaatschappij, zelfs tijdelijk, de macht heeft gehad om over de brandstof te beschikken, en deze beschikkingsmacht aan de lessee heeft kunnen overdragen. De lessee koopt de brandstof immers rechtstreeks aan de pomp en Auto Lease heeft geen moment de macht om te beslissen hoe de brandstof moet worden gebruikt en waarvoor.

28 De stelling dat de brandstof aan de lessor wordt geleverd omdat hij de prijs ervan voorschiet, is ook niet houdbaar. Dit zou om te beginnen betekenen dat de brandstof niet aan de leasemaatschappij is geleverd maar aan het Duitse kredietkaartenbedrijf, dat de brandstof eerst aan de aardoliemaatschappijen betaalt en vervolgens met Auto Lease afrekent op dezelfde wijze als laatstgenoemde met de lessee doet. Verder leidt deze stelling tot de op zijn minst verrassende conclusie, dat wanneer een persoon een goed koopt met behulp van de door de verkoper of een derde voorgestelde financiering, dit goed niet rechtstreeks aan hem wordt geleverd in de zin van de Zesde BTW-richtlijn, maar wel rechtstreeks aan de leverancier van de financiering, die het goed na ontvangst doorverkoopt aan de koper.

29 De clausule van de kredietovereenkomst volgens welke de lessee de brandstof koopt "op naam en voor rekening" van de lessor, kan aan deze conclusie niet afdoen. Het gevolg daarvan kan namelijk hooguit zijn, dat de lessee als eigenaar van de brandstof wordt aangemerkt. Zoals reeds gezegd, komt het bij de definitie van het begrip "levering van een goed" in de zin van artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn echter niet aan op de vraag, wie in juridisch opzicht de eigenaar is.

30 De overeenkomst over de brandstofadministratie kan mijn beoordeling ook niet wijzigen. Zoals de Commissie en de Duitse regering hebben opgemerkt, is deze overeenkomst geen overeenkomst inzake brandstoflevering maar is zij eerder op te vatten als een overeenkomst tot financiering van de aankoop van brandstof. De lessor koopt de brandstof immers niet om die nadien door te verkopen aan de lessee; de lessee koopt de brandstof en heeft daarbij de vrije keuze wat de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop betreft. Hij maakt enkel gebruik van de betalingsfaciliteiten van de leasemaatschappij, die optreedt als elke andere financierings- of kredietinstelling en wier rol niet is te onderscheiden van die van het kredietkaartenbedrijf, waarvan niemand beweert dat het de levering van brandstof heeft ontvangen. In het kader van deze overeenkomst betaalt de leasemaatschappij aan het kredietkaartenbedrijf enkel de prijs, inclusief BTW, terug die het aan de aardoliemaatschappijen betaalt. Voor deze betalingen behoeft zij bovendien niet noodzakelijkerwijs de desbetreffende contanten voor te schieten, daar zij maandelijks van de lessee een deel van de vermoedelijke jaarlijkse kosten ontvangt. Indien het verbruik lager is dan geraamd, betaalt zij het kredietkaartenbedrijf enkel het geld terug dat de lessee aan haar hebben betaald.

31 Anders dan de verwijzende rechter lijkt aan te geven, kan ook het arrest Intiem(11) mijn analyse niet weerleggen. In die zaak werd het Hof gevraagd, of een werkgever recht had op aftrek van de BTW over de brandstof die niet aan hem maar aan zijn werknemers was geleverd. Gelet op de

omstandigheden van die zaak, en met name het feit dat de brandstof door de werknemers uitsluitend was gebruikt voor de bedrijfsdoeleinden van de werkgever, had het Hof geoordeeld dat de werkgever recht had op aftrek van de BTW. De verwijzende rechter verwijst naar dat arrest en lijkt daaruit af te leiden, dat het steun biedt voor de stelling dat de aardoliemaatschappijen de brandstof aan Auto Lease en niet aan de lessees hebben geleverd. Mijns inziens kan de redenering van het Hof in het reeds aangehaalde arrest Intiem niet rechtstreeks op het onderhavige geval worden toegepast. In de zaak Intiem had de nationale rechter de vraag of de brandstof aan de werkgever of aan de werknemers was geleverd, reeds beantwoord voordat hij aan het Hof de vraag voorlegde, of de aftrek van BTW mogelijk was. Uit het reeds aangehaalde arrest Intiem blijkt immers, dat deze vraag tijdens de procedure voor de nationale rechters was behandeld en dat die rechters het standpunt dat de brandstof aan de werkgever was geleverd, hadden afgewezen. Zo staat in punt 6 van voornoemd arrest het volgende:

"[De Hoge Raad] verwierp de grief, dat het Gerechtshof ten onrechte had vastgesteld dat de benzine rechtstreeks aan de werknemers werd geleverd, maar vroeg zich vervolgens af, of de omstandigheid dat de benzine volgens die vaststelling rechtstreeks aan de werknemers wordt geleverd, eraan in de weg staat, dat de BTW over die benzine door de werkgever wordt afgetrokken."(12)

32 Het Hof zelf heeft de gestelde vraag samengevat als volgt:

"[...] hier rijst de vraag, of deze regel in de weg staat aan de aftrek van BTW wanneer de goederen door de belastingplichtige zijn gekocht en, na levering aan zijn werknemers, voor bedrijfsdoeleinden zijn gebruikt".(13)

33 Hieruit volgt, dat het Hof zich in het arrest Intiem niet behoefde uit te spreken over de vraag die in de onderhavige zaak aan de orde is, en dat het evenmin bedenkingen heeft geuit met betrekking tot de premisse waarop de prejudiciële vraag berustte, namelijk dat de brandstof aan de werknemers was geleverd. Volgens mij is dat arrest derhalve irrelevant voor het antwoord op de prejudiciële vraag en kan op grond daarvan niet worden aangenomen, dat Auto Lease de brandstoflevering heeft ontvangen.

34 Op basis van het voorgaande geef ik het Hof dus in overweging te antwoorden dat artikel 5 van de Zesde BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat in een geval als het onderhavige geen sprake is van levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer de lessee het geleaste motorvoertuig aan de pomp voltankt.

De tweede vraag

35 Gelet op het voorgestelde antwoord op de eerste prejudiciële vraag, is de tweede prejudiciële vraag zonder voorwerp geraakt.

Conclusie

36 Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

"Artikel 5 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, dient aldus te worden uitgelegd, dat er in het geval als het onderhavige geen sprake is van levering van brandstof door de lessor aan de lessee, wanneer de lessee het geleasde motorvoertuig aan de pomp voltankt."

-----

- (1) - PB L 145, blz. 1 (hierna: "Zesde BTW-richtlijn").
- (2) - Hierna: "Auto Lease".
- (3) - PB L 331, blz. 11 (hierna: "Achtste BTW-richtlijn").
- (4) - Artikelen 2 en 3 van de Achtste BTW-richtlijn. Zie ook artikelen 1 en 4.
- (5) - Verwijzingsbeschikking (blz. 2).
- (6) - Blz. 3.
- (7) - Blz. 9 en 11.
- (8) - C-320/88 (Jurispr. blz. I-285, punt 7).
- (9) - González Sánchez, M., "La entrega de bienes en el IVA", Noticias C.E.E., 1990, n\_ 57/68, blz. 45 en 47; Herrero de la Escosura, P., El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Universidad de Oviedo - Marcial Pons, 1996, Oviedo - Madrid, blz. 58 - 70; Pérez Herrero, L. M., "La sexta directiva comunitaria del IVA", Derecho financiero y tributario, Cedecs, Barcelone, 1997, alsmede Terra, B. J. M., en Wattel, P., European Tax Law, Kluwer, 1994, Deventer. In "Harmonisation de fiscalités", Jurisclasseur Europe, deel 1630, blz. 17, is Berlin, D. meer bepaald van mening, dat "levering" als een gemeenschapsrechtelijk begrip moet worden beschouwd en derhalve autonoom is ten opzichte van de definities in de nationale rechtsstelsels.
- (10) - Arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe (reeds aangehaald, punt 8).
- (11) - Arrest van 8 maart 1988, 165/86, Jurispr. blz. 1471.
- (12) - Cursivering van mij.
- (13) - Ibidem (punt 12). Cursivering van mij.

ARREST V 03/2874

mnr6138599

© 2014 Wolters Kluwer Belgium NV - [www.monkey.be](http://www.monkey.be)





## Bijlage 3: Arrest Tiercé Franco-Belge



### Arrest van het Europees Hof van Justitie dd. 14.07.2011 (rolnr : C-464/10)

[Fiscale Actualiteit nr. 33, pag. 7-9, 22.09.2011](#)

#### [FJF 2012/159](#)

Fiscale bepalingen - Zesde btw-richtlijn - Artikel 6, lid 4 - Vrijstelling - Artikel 13, B, sub f - Kansspelen - Diensten verricht door commissionair (zelfstandig exploitant van wedkantoor) die handelt op eigen naam maar voor rekening van opdrachtgever die als activiteit weddenschappen organiseert

De artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, 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, moeten aldus worden uitgelegd dat voor zover een marktdeelnemer op eigen naam maar voor rekening van een onderneming die als activiteit weddenschappen organiseert, als tussenpersoon handelt bij de inzameling van weddenschappen die onder de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde van dat artikel 13, B, sub f, vallen, laatstgenoemde onderneming krachtens dat artikel 6, lid 4, wordt geacht ten behoeve van deze marktdeelnemer een onder deze vrijstelling vallende weddenschap te verrichten.

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

14 juli 2011 (\*)

In zaak C-464/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Bergen (België) bij beslissing van 17 september 2010, ingekomen bij het Hof op 24 september 2010, in de procedure

#### **Belgische Staat**

tegen

**Pierre Henfling, Raphaël Davin en Koenraad Tanghe**, in hun hoedanigheid van curatoren van de failliete boedel van Tiercé Franco-Belge SA,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: D. Šváby, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 mei 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- P. Henfling, R. Davin en K. Tanghe, in hun hoedanigheid van curatoren van de failliete boedel van Tiercé Franco-Belge SA, vertegenwoordigd door O. Bertin, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs, L. Van den Broeck en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Recchia, B. Stromsky en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Belgische Staat en P. Henfling, R. Davin en K. Tanghe, in hun hoedanigheid van curatoren van de failliete boedel van Tiercé Franco-Belge SA (hierna: „TFB”), over de weigering van de Belgische Staat om de door wedkantoren voor TFB verrichte diensten vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

### **Toepasselijke bepalingen**

#### *Unieregeling*

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan btw „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Ingevolge artikel 5, leden 1 en 4, sub c, van deze richtlijn worden als een levering van een goed beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak

te beschikken” en „de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie”.

5 Artikel 6 van deze richtlijn luidt:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]

4. Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

[...]”

6 In artikel 13 van de Zesde richtlijn, met als titel „Vrijstellingen in het binnenland”, wordt bepaald:

„[...]

#### B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

f) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen;

[...]”

#### *Nationale regeling*

7 Artikel 10, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „WBTW”) bepaalt:

„Als een levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken.

Er wordt onder meer het feit bedoeld waarbij een goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld ingevolge een contract tot overdracht of aanwijzing.”

8 Artikel 13, §§ 1 en 2, WBTW luidt:

„§ 1. De inkoopcommissaris wordt aangemerkt als koper en, ten opzichte van zijn lastgever, als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt gekocht; de verkoopcommissaris wordt

aangemerkt als verkoper en, ten opzichte van zijn lastgever, als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht.

§ 2. Als commissionair wordt aangemerkt niet alleen hij die op eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt, maar ook de tussenpersoon bij inkoop of de tussenpersoon bij verkoop, die in enigerlei hoedanigheid en op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitrekt.”

9 Artikel 18, § 1, WBTW bepaalt:

„Als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van dit Wetboek.

Als een dienst wordt onder meer beschouwd, de uitvoering van een contract dat tot voorwerp heeft:

[...]

3° de lastgeving;

[...]”

10 Artikel 20, § 1, eerste alinea, WBTW bepaalt:

„[...] wordt een commissionair of een andere tussenpersoon als bedoeld in artikel 13, § 2, die tussenkomst verleent bij diensten, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt.”

11 Ingevolge artikel 44, § 3, 13°, van dit wetboek zijn „weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen” van btw vrijgesteld.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

12 TFB, die op 27 oktober 2008 failliet is verklaard, is een naamloze vennootschap die voor btw-doeleinden in België is geregistreerd. Deze vennootschap organiseert weddenschappen, met name op paardenwedrennen in België en andere lidstaten.

13 Voor deze activiteit beschikt zij over een netwerk van plaatselijke wedkantoren, met een zelfstandig exploitant, op het gehele grondgebied van het Koninkrijk België. De zelfstandig exploitanten van deze wedkantoren moeten de inzetten van de gokkers op paardenwedrennen en andere sportevenementen inzamelen, de weddenschappen registreren, de deelnamebewijzen of tickets aan de gokkers uitreiken en ook de winst uitbetalen.

14 Elke zelfstandig exploitant heeft met TFB een „commissiecontract” gesloten.

15 Volgens dit contract is TFB eigenaar van het handelsfonds waarin zij de zelfstandig exploitant als beheerder inzet. TFB stelt het lokaal met de nodige energievoorzieningen ter beschikking van de

zelfstandig exploitant, neemt de woningverzekering voor haar rekening en zorgt voor de installatie en het onderhoud van het uithangbord.

16 Dit contract bepaalt voorts dat TFB het computermateriaal waarmee alle afgesloten weddenschappen en de uitbetaling van de winst moeten worden geregistreerd, ter beschikking van de zelfstandig exploitant stelt. De apparatuur en de documenten die TFB aan de zelfstandig exploitant overhandigt, vormen een bewaargeving om niet en blijven de uitsluitende eigendom van TFB. De zelfstandig exploitant verbindt zich ertoe het materiaal dat hij op deze wijze van TFB heeft ontvangen, als een goed huisvader te gebruiken en TFB op de hoogte te brengen van elk storing in de werking van dit materiaal, waarbij het herstel en het onderhoud voor rekening en op kosten van TFB zijn.

17 Bovendien is de zelfstandig exploitant volgens het met TFB gesloten „commissiecontract” verplicht om de reglementen betreffende het aannemen van weddenschappen na te leven, in het bijzonder wat de registratie, de boekhouding en de uitbetaling van de weddenschappen betreft. Hij verbindt zich ertoe zijn wedkantoor naar behoren te exploiteren en de openingsuren af te stemmen op evenementen die verband houden met de activiteiten en producten van TFB. Hij mag zijn wedkantoor echter vrij organiseren en vrij personeel aanwerven om zijn verbintenissen zo goed mogelijk na te komen.

18 TFB staat de zelfstandig exploitant toe alle soorten weddenschappen aan te nemen waarvoor hij volgens de wet of volgens een mandaat een machtiging heeft, en elke andere activiteit uit te oefenen voor zover deze niet in strijd is met de wet op de agentschappen voor paardenwedrennen en niet voor rekening van een rechtstreekse concurrent van TFB wordt uitgeoefend.

19 Volgens de algemene bepalingen van het reglement van TFB mag de zelfstandig exploitant van een wedkantoor, die als enige bevoegd is om een weddenschap te registreren, altijd een weddenschap geheel of gedeeltelijk weigeren, zonder dat hij die weigering moet verantwoorden. Bovendien kan een winnende gokker zijn winst alleen incasseren bij de zelfstandig exploitant bij wie hij zijn weddenschap is aangegaan.

20 Als vergoeding ontvangt de zelfstandig exploitant een commissieloon, dat overeenkomt met een percentage van de inzetten van de geregistreerde weddenschappen na aftrek van de uitbetalingen. Dit commissieloon wordt maandelijks berekend en uitbetaald buiten de officiële weddenschappen om. De zelfstandig exploitant reikt voor zijn commissielonen geen factuur aan TFB uit.

21 Bovenaan op de voorzijde van de deelnamebewijzen die de zelfstandig exploitant aan de gokkers uitreikt als bewijs van de weddenschap, zijn de naam, het handelsregisternummer en het btw-nummer van de zelfstandig exploitant vermeld. Bovendien staat op de voorzijde van deze formulieren onderaan in de kant de vermelding „Belgische Tiercé”, gevolgd door „Tiercé belge” en daarboven „Tiercé Franco Belge”. Op de keerzijde van deze formulieren staat de volgende tekst: „Door zijn deelname erkent de gokker kennis te hebben genomen van en zich te schikken naar de reglementen van SC P.M.U. belge, SA Tiercé Franco-belge en Bingoal”.

22 Tijdens een controle in juli 2000 heeft de Belgische belastingdienst vastgesteld dat de commissielonen die de zelfstandig exploitanten van 1 januari 1997 tot en met 31 december 2000

hadden ontvangen, niet aan de btw waren onderworpen. Omdat deze belastingdienst van oordeel was dat de zelfstandig exploitanten op naam van TFB werkten en hun activiteit dus aan de btw moest worden onderworpen, heeft zij in november 2001 van TFB de btw over deze commissielonen, vermeerderd met geldboeten en vertragingsrente, nagevorderd.

23 TFB heeft beroep bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik ingesteld en deze rechtbank verzocht te verklaren voor recht dat geen btw over de betrokken commissielonen verschuldigd was op grond dat de zelfstandig exploitanten voor de toepassing van de btw-wetgeving moesten worden beschouwd als commissionairs die als tussenpersoon handelen bij een van btw vrijgestelde dienstverrichting.

24 Bij vonnis van 20 september 2004 heeft deze rechtbank de vordering van TFB toegewezen. In hoger beroep, ingesteld door de Belgische Staat, heeft het Hof van Beroep te Luik dit vonnis in zijn geheel bevestigd bij arrest van 5 oktober 2005. Het Hof van Cassatie heeft dit arrest verbroken en de zaak naar de verwijzende rechter teruggewezen.

25 Deze rechter heeft in de eerste plaats het tussen TFB en de zelfstandig exploitanten gesloten contract onderzocht en geoordeeld dat uit een geheel van intrinsieke en extrinsieke aspecten van dit contract volgt dat de zelfstandig exploitanten op grond van een overeenkomst van TFB als opdracht hadden gekregen de weddenschappen in te zamelen en te registreren in het kader van een commissiecontract en niet in het kader van een lastgeving. Vervolgens heeft deze rechter opgemerkt dat de vraag of de tussenpersoon als lasthebber dan wel als commissionair heeft gehandeld, haar belang verliest gelet op artikel 13, § 2, WBTW. De conclusie van deze rechter luidde dan ook dat de zelfstandig exploitanten op grond van een commissiecontract rechtstreeks op eigen naam handelen bij de verrichting van diensten die bestaan in de registratie van weddenschappen en de uitbetaling van winst voor rekening van TFB.

26 De verwijzende rechter is in de tweede plaats nagegaan of de door TFB aan de zelfstandig exploitanten uitbetaalde commissielonen van btw zijn vrijgesteld. Van oordeel dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de aan het recht van de Unie te geven uitlegging, heeft het Hof van Beroep te Bergen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat diensten verricht door een commissionair, die handelt op eigen naam maar voor rekening van een opdrachtgever die de in voornoemd artikel 13, B, sub f, bedoelde diensten organiseert, van de belasting worden vrijgesteld?”

#### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat diensten verricht door een commissionair, die op eigen naam handelt maar voor rekening van een opdrachtgever die de in dit artikel 13, B, sub f, bedoelde diensten organiseert, van de btw worden vrijgesteld. Deze vraag ziet met name op de behandeling, voor de toepassing van de btw, van de verhouding tussen een onderneming die als activiteit weddenschappen aanneemt, en een

marktdeelnemer die bij de inzameling van de weddenschappen als tussenpersoon handelt op eigen naam maar voor rekening van deze onderneming.

28 Ingevolge artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn zijn weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen, van btw vrijgesteld.

29 In deze vrijstelling is voorzien uit praktische overwegingen, want kansspelen lenen zich slecht voor btw-heffing, en niet, zoals het geval is voor bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang, met de bedoeling deze activiteiten een gunstigere behandeling ter zake van de btw te geven (zie arresten van 13 juli 2006, *United Utilities*, C-89/05, Jurispr. blz. I-6813, punt 23, en 10 juni 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

30 De in deze bepaling bedoelde weddenschap wordt gekenmerkt door de toekenning van een winstkans aan de wedders en de aanvaarding, als tegenprestatie, van het risico van uitbetaling van deze winst (arrest *United Utilities*, reeds aangehaald, punt 26).

31 Daaruit heeft het Hof geconcludeerd dat ten behoeve van een organisator van telefonische weddenschappen verrichte „callcenter”-diensten waarbij het personeel van de verrichter van deze diensten de weddenschappen namens de organisator aanvaardt, niet als een weddenschap in de zin van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn bepaling kunnen worden aangemerkt en dus niet onder de btw-vrijstelling van deze bepaling kunnen vallen (arrest *United Utilities*, reeds aangehaald, punt 29).

32 Het hoofdgeding verschilt echter in meerdere opzichten van het geding dat heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest *United Utilities*. De activiteiten van een zelfstandig exploitant van een wedkantoor verschillen van de activiteiten van een „callcenter”, doordat deze zelfstandig exploitanten bij de gokkers bekend zijn, een weddenschap mogen weigeren zonder deze weigering te moeten rechtvaardigen, en ook als opdracht de uitbetaling van de winst aan de gokkers hebben. Voorts betrof de zaak die tot dat arrest heeft geleid, de aanvaarding van weddenschappen namens de organisator ervan, terwijl de vraag die in het hoofdgeding rijst, uitdrukkelijk de situatie van een marktdeelnemer betreft die voor rekening van de organisator van de weddenschappen maar op eigen naam als tussenpersoon handelt bij de inzameling van deze weddenschappen.

33 Wanneer deze tussenpersoon op eigen naam handelt, betekent dit dat, anders dan het geval was in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest *United Utilities*, zoals is aangegeven in punt 27 van dat arrest, er tussen de gokker en de onderneming voor wier rekening de marktdeelnemer als tussenpersoon handelt, geen rechtstreekse rechtsverhouding ontstaat maar wel tussen deze marktdeelnemer en de gokker enerzijds en deze marktdeelnemer en deze onderneming anderzijds.

34 Met betrekking tot de manier waarop de handelingen van een dergelijke tussenpersoon voor btw-doeleinden moeten worden behandeld, bepaalt artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn dat, wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

35 Deze bepaling creëert dus een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken. Bijgevolg wordt in de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair hun respectieve rol van dienstverrichter en uitbetaler fictief omgekeerd voor de toepassing van de btw.

36 Aangezien artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn onder hoofdstuk V „Belastbare handelingen” valt en in algemene bewoordingen is geformuleerd zonder enige beperking van werkingssfeer of draagwijdte, betreft de bij deze bepaling in het leven geroepen fictie ook de toepassing van de btw-vrijstellingen van de Zesde richtlijn. Indien de dienstverrichting waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt, van btw is vrijgesteld, is deze vrijstelling bijgevolg eveneens van toepassing op de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair.

37 Deze conclusie geldt ook voor de vrijstelling van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn, betreffende weddenschappen. Deze vrijstelling vertoont vergeleken met andere vrijstellingen immers geen specifieke kenmerken die een beperking van de werkingssfeer van artikel 6, lid 4, van deze richtlijn en uitsluiting van weddenschappen ervan zouden rechtvaardigen. Bovendien is het voor de toepassing van laatstgenoemde bepaling van geen belang dat dit artikel 13, B, sub f, niet voorziet in een vrijstelling voor de diensten van tussenpersonen of bemiddelaars, hoewel in een dergelijke vrijstelling uitdrukkelijk is voorzien in artikel 13, B, sub a en d, van de Zesde richtlijn.

38 Anders dan de Belgische regering stelt, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich evenmin tegen toepassing van de btw-vrijstelling van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn op de verhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair, hoewel het commissieloon dat wordt uitbetaald aan een lasthebber die voor naam en rekening van de lastgever handelt, aan btw is onderworpen. Artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn bevat immers zelf bijzondere regels voor diensten verricht door een commissionair, die op eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, die verschillen van de regels die gelden voor diensten verricht door een lasthebber, die voor naam en rekening van een derde handelt.

39 Met betrekking tot de door de Belgische regering opgeworpen vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zelfstandig exploitanten bij de inzameling van weddenschappen daadwerkelijk op eigen naam handelen in de zin van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn dient te worden vastgesteld dat de prejudiciële vraag, waarin de bewoordingen van dat lid zijn overgenomen, berust op de premisse dat deze zelfstandig exploitanten binnen de werkingssfeer van dat lid vallen.

40 In het kader van de procedure van artikel 267 VWEU moet de nationale rechter bij wie een geschil over de toepassing van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn aanhangig is, aan de hand van alle gegevens van de zaak, met name de aard van de contractuele verplichtingen van de betrokken ondernemer jegens zijn klanten, onderzoeken of is voldaan aan de voorwaarde voor toepassing van deze bepaling (zie in die zin, wat artikel 26 van de Zesde richtlijn betreft, arresten van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punt 21, en 13 oktober 2005, Ist, C-200/04, Jurispr. blz. I-8691, punten 19 en 20).



41 Wel is het Hof, dat de nationale rechter een nuttig antwoord dient te verschaffen, bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en de bij hem ingediende schriftelijke en mondelinge opmerkingen aanwijzingen te geven die deze rechter in staat kunnen stellen uitspraak te doen in dat concreet geding (zie arresten van 11 december 2007, *International Transport Workers' Federation en Finnish Seamen's Union*, C-483/05, Jurispr. blz. I-10779, punt 85, en 13 april 2010, *Bressol e.a.*, C-73/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 65).

42 Met betrekking tot de activiteit van de in het hoofdgeding zijnde zelfstandig exploitanten van een wedkantoor zij benadrukt dat hoewel de voorwaarde van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige op eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, aan de hand van de betrokken contractuele verhoudingen moet worden uitgelegd, zoals blijkt uit punt 40 van het onderhavige arrest, dit niet wegneemt dat de goede werking van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel van de verwijzende rechter vereist dat hij concreet onderzoekt of kan worden aangetoond of, gelet op alle gegevens van de zaak, deze zelfstandig exploitanten bij de inzameling van de weddenschappen daadwerkelijk op eigen naam handelen.

43 Daarbij moet rekening worden gehouden met onder meer de vraag of voor de uitoefening van hun activiteit een vergunning van de overheid vereist is, het feit dat op de door de zelfstandig exploitanten uitgereikte deelnamebewijzen de naam van TFB vermeld staat, de klanten volgens de vermeldingen op deze deelnamebewijzen ermee akkoord gaan om het reglement van deze vennootschap na te leven, de zelfstandig exploitanten hun zaak exploiteren onder het uithangbord van deze vennootschap die er eigenaar van is, en de vraag of de zelfstandig exploitanten vóór de feiten van het hoofdgeding als lasthebber hebben gehandeld. Daarentegen kan met het eventuele bestaan van een nationale btw-bepaling waarbij de juridische fictie van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn ruimer wordt toegepast dan volgens de criteria van deze bepaling is toegestaan, geen rekening worden gehouden bij het onderzoek of kan worden aangetoond of de zelfstandig exploitanten wel of niet op eigen naam handelen. Indien niet is voldaan aan de voorwaarden zoals die uitsluitend uit artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn voortvloeien, kan de btw-vrijstelling van artikel 13, B, sub f, van deze richtlijn, betreffende weddenschappen, immers geen toepassing vinden in het hoofdgeding.

44 Uit een en ander volgt dat op de prejudiciële vraag dient te worden geantwoord dat de artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat voor zover een marktdeelnemer op eigen naam maar voor rekening van een onderneming die als activiteit weddenschappen organiseert, als tussenpersoon handelt bij de inzameling van weddenschappen die onder de btw-vrijstelling van dat artikel 13, B, sub f, vallen, laatstgenoemde onderneming krachtens dat artikel 6, lid 4, wordt geacht ten behoeve van deze marktdeelnemer een onder deze vrijstelling vallende weddenschap te verrichten.

### **Kosten**

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 6, lid 4, en 13, B, sub f, 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, moeten aldus worden uitgelegd dat voor zover een marktdeelnemer op eigen naam maar voor rekening van een onderneming die als activiteit weddenschappen organiseert, als tussenpersoon handelt bij de inzameling van weddenschappen die onder de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde van dat artikel 13, B, sub f, vallen, laatstgenoemde onderneming krachtens dat artikel 6, lid 4, wordt geacht ten behoeve van deze marktdeelnemer een onder deze vrijstelling vallende weddenschap te verrichten.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.

ARREST V 11/0690

mnrs11571157

© 2014 Wolters Kluwer Belgium NV - [www.monkey.be](http://www.monkey.be)

## Bijlage 4: Arrest Nekkerhal



### **Arrest van het Hof van Cassatie dd. 15.03.2013 (rolnr : F.11.0079.N)**

Diensten - Commissionair - Gelijkstelling van andere tussenpersonen

Een commissionair in de zin van artikel 20, §1, eerste lid, Btw-Wetboek is een belastingplichtige die in eigen naam, maar op order en voor rekening van zijn principaal overeenkomsten sluit en tussenbeide komt in dienstverrichtingen. (Art. 13, § 2 Btw-Wetboek).

Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam, maar voor rekening van een ander, of door tussenkomst van een daarmee gelijkgestelde tussenpersoon een dienst wordt verricht, wordt de belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht. De gelijkstelling van andere tussenpersonen bedoeld in artikel 13, §2, btw-wetboek met de commissionair is slechts van toepassing wanneer de tussenpersoon zelf effectief optreedt als dienstverrichter. (Artikel 20, §1, eerste lid btw-wetboek).

**D. vzw** , met zetel te ...,

eiseres,

vertegenwoordigd door mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 1050 Brussel, Vilain XIII-straat 17, waar de eiseres woonplaats kiest,

**tegen**

1. **BELGISCHE STAAT**, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12-14,

2. **R.A.**, eerstaanwezend inspecteur van het btw-ontvangkantoor te Mechelen, met kantoor te ...,

verweerders,

vertegenwoordigd door mr. Antoine De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerders woonplaats kiezen.

**I. rechtspleging voor het hof**

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 1 maart 2011.

Advocaat-generaal Dirk Thijs heeft op 19 november 2012 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Geert Jocqué heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

## **II. cassatiemiddelen**

De eiseres voert in haar verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, twee middelen aan.

## **III. beslissing van het hof**

### *Beoordeling*

#### *Eerste middel*

Eerste onderdeel

1. Volgens artikel 20, § 1, eerste lid, Btw-wetboek wordt een commissionair of een andere tussenpersoon als bedoeld in artikel 13, § 2, die tussenkomst verleent bij diensten, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt.

Krachtens artikel 13, § 2, Btw-wetboek wordt als commissionair aangemerkt niet alleen hij die op eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt, maar ook de tussenpersoon bij inkoop of de tussenpersoon bij verkoop, die in enigerlei hoedanigheid een op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkgesteld stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt.

2. Uit de samenhang van deze wetsbepalingen volgt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, of door tussenkomst van een daarmee gelijkgestelde tussenpersoon een dienst wordt verricht, de belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

3. Een commissionair in de zin van artikel 20, § 1, eerste lid, Btw-wetboek is een belastingplichtige die in eigen naam, maar op order en voor rekening van zijn principaal overeenkomsten sluit en tussenbeide komt in dienstverrichtingen.

De gelijkstelling van " *andere tussenpersonen* " bedoeld in artikel 13, § 2, Btw-wetboek met de commissionair is slechts van toepassing wanneer de tussenpersoon zelf effectief optreedt als dienstverrichter.

4. De huurder die overgaat tot het laten uitvoeren van aanpassingswerken in het gehuurde goed, waardoor dit beter kan worden uitgbaat, en die als tegenprestatie door de eigenaar wordt vrijgesteld van de betaling van huur, heeft tijdens de duur van de nog lopende huurovereenkomst het genot van de verbeteringen die aan het goed werden aangebracht.

De huurder treedt hierdoor niet op als een commissionair en kan evenmin worden beschouwd als een tussenpersoon die een dienst in het belang van de eigenaar verstrekt.

5. De appelrechters stellen vast dat:

- de eiseres door de stad Mechelen werd belast met de uitbating van het evenementencomplex D.;
- de eiseres onder deze overeenkomst voor onbepaalde tijd het gebruik en het genot van voormeld evenementencomplex verkreeg;
- deze overeenkomst niet kosteloos werd afgesloten, maar wel degelijk onder bezwarende titel omdat in artikel 13 werd bedongen dat de eiseres instaat voor de volledige vergoeding van de door de Stad aan de btw-administratie verschuldigde terugvordering van 104.455.003 frank wegens wijziging van de bestemming van het gebouw " D. ", waarvan per 1 maart 1997 al 63 miljoen frank werd terugbetaald;
- de eiseres jaarlijks aan de stad een vergoeding als tussenkomst in de leningslast van het complex betaalt en dat deze vergoeding maximaal de jaarlijkse leningslast met betrekking tot D. bedraagt en minimaal 15.000.000 frank;
- de eiseres gedurende de jaren 1998, 1999 en 2000 vrijgesteld werd van betaling van de minimale tussenkomst van 15 miljoen frank, op voorwaarde dat zij over de betrokken periode investeringen in het complex en de uitrusting tot beloop van het corresponderend bedrag bewijst;
- krachtens artikel 3 van de overeenkomst bij het einde ervan alle wijzigingen aan het onroerend goed van rechtswege en zonder vergoeding door de stad in eigendom verworven zijn.

6. De appelrechters oordelen dat:

- het commissionairsprincipe niet zomaar als een automatisme mag worden toegepast van zodra de eigenaar een vergoeding toekent aan de huurder nadat deze laatste bepaalde werken heeft laten uitvoeren;
- enkel de specifieke feitelijke omstandigheden waarin de tussenkomst plaatsvindt, kunnen uitwijzen of het onweerlegbaar vermoeden van het statuut van commissionair in de zin van het Btw-wetboek van toepassing is omdat de vergoeding een andere oorzaak of rechtsgrond kan hebben dan de vergoeding voor de werken " *op zich* ".

7. De appelrechters oordelen dat de eiseres, die de door haar of in haar opdracht tijdens de jaren 2000 en 2001 aan het door haar gebruikt complex uitgevoerde verbeteringswerken geheel of gedeeltelijk door compensatie met de door haar verschuldigde tussenkomst in de leningslast terugbetaald heeft gekregen van de stad Mechelen die eigenaar was, bij toepassing van artikel 20, § 1, Btw-wetboek geacht moet worden aan die eigenaar een dienst te hebben verstrekt in de mate waarin de werken door deze laatste werden vergoed.

Zij verantwoorden hun beslissing aldus niet naar recht.

Het onderdeel is gegrond.

**Dictum**

Het Hof,

Vernietigt het bestreden arrest.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent aan de feitenrechter over.

Verwijst de zaak naar het hof van beroep te Brussel.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit afdelingsvoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, afdelingsvoorzitter Eric Stassijns, en de raadsheren Beatrijs Deconinck, Geert Jocqué en Filip Van Volsem, en op de openbare rechtszitting van 15 maart 2013 uitgesproken door afdelingsvoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van advocaat-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Kristel Vanden Bossche.

ARREST C 13/0165

mnr12491329

© 2014 Wolters Kluwer Belgium NV - [www.monkey.be](http://www.monkey.be)

## Bijlage 5: Arrest Serebryannay



### **Arrest van het Hof van Cassatie dd. 15.03.2013 (rolnr : F.11.0079.N)**

Diensten - Commissionair - Gelijkstelling van andere tussenpersonen

Een commissionair in de zin van artikel 20, §1, eerste lid, Btw-Wetboek is een belastingplichtige die in eigen naam, maar op order en voor rekening van zijn principaal overeenkomsten sluit en tussenbeide komt in dienstverrichtingen. (Art. 13, § 2 Btw-Wetboek).

Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam, maar voor rekening van een ander, of door tussenkomst van een daarmee gelijkgestelde tussenpersoon een dienst wordt verricht, wordt de belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht. De gelijkstelling van andere tussenpersonen bedoeld in artikel 13, §2, btw-wetboek met de commissionair is slechts van toepassing wanneer de tussenpersoon zelf effectief optreedt als dienstverrichter. (Artikel 20, §1, eerste lid btw-wetboek).

**D. vzw** , met zetel te ...,

eiseres,

vertegenwoordigd door mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 1050 Brussel, Vilain XIII-straat 17, waar de eiseres woonplaats kiest,

**tegen**

1. **BELGISCHE STAAT**, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12-14,

2. **R.A.**, eerstaanwezend inspecteur van het btw-ontvangkantoor te Mechelen, met kantoor te ...,

verweerders,

vertegenwoordigd door mr. Antoine De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerders woonplaats kiezen.

#### **I. rechtspleging voor het hof**

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 1 maart 2011.

Advocaat-generaal Dirk Thijs heeft op 19 november 2012 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Geert Jocqué heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

## **II. cassatiemiddelen**

De eiseres voert in haar verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, twee middelen aan.

## **III. beslissing van het hof**

### *Beoordeling*

#### *Eerste middel*

Eerste onderdeel

1. Volgens artikel 20, § 1, eerste lid, Btw-wetboek wordt een commissionair of een andere tussenpersoon als bedoeld in artikel 13, § 2, die tussenkomst verleent bij diensten, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt.

Krachtens artikel 13, § 2, Btw-wetboek wordt als commissionair aangemerkt niet alleen hij die op eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt, maar ook de tussenpersoon bij inkoop of de tussenpersoon bij verkoop, die in enigerlei hoedanigheid een op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkgesteld stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt.

2. Uit de samenhang van deze wetsbepalingen volgt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, of door tussenkomst van een daarmee gelijkgestelde tussenpersoon een dienst wordt verricht, de belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

3. Een commissionair in de zin van artikel 20, § 1, eerste lid, Btw-wetboek is een belastingplichtige die in eigen naam, maar op order en voor rekening van zijn principaal overeenkomsten sluit en tussenbeide komt in dienstverrichtingen.

De gelijkstelling van " *andere tussenpersonen* " bedoeld in artikel 13, § 2, Btw-wetboek met de commissionair is slechts van toepassing wanneer de tussenpersoon zelf effectief optreedt als dienstverrichter.

4. De huurder die overgaat tot het laten uitvoeren van aanpassingswerken in het gehuurde goed, waardoor dit beter kan worden uitgbaat, en die als tegenprestatie door de eigenaar wordt vrijgesteld van de betaling van huur, heeft tijdens de duur van de nog lopende huurovereenkomst het genot van de verbeteringen die aan het goed werden aangebracht.

De huurder treedt hierdoor niet op als een commissionair en kan evenmin worden beschouwd als een tussenpersoon die een dienst in het belang van de eigenaar verstrekt.



5. De appelrechters stellen vast dat:

- de eiseres door de stad Mechelen werd belast met de uitbating van het evenementencomplex D.;
- de eiseres onder deze overeenkomst voor onbepaalde tijd het gebruik en het genot van voormeld evenementencomplex verkreeg;
- deze overeenkomst niet kosteloos werd afgesloten, maar wel degelijk onder bezwarende titel omdat in artikel 13 werd bedongen dat de eiseres instaat voor de volledige vergoeding van de door de Stad aan de btw-administratie verschuldigde terugvordering van 104.455.003 frank wegens wijziging van de bestemming van het gebouw " D. ", waarvan per 1 maart 1997 al 63 miljoen frank werd terugbetaald;
- de eiseres jaarlijks aan de stad een vergoeding als tussenkomst in de leningslast van het complex betaalt en dat deze vergoeding maximaal de jaarlijkse leningslast met betrekking tot D. bedraagt en minimaal 15.000.000 frank;
- de eiseres gedurende de jaren 1998, 1999 en 2000 vrijgesteld werd van betaling van de minimale tussenkomst van 15 miljoen frank, op voorwaarde dat zij over de betrokken periode investeringen in het complex en de uitrusting tot beloop van het corresponderend bedrag bewijst;
- krachtens artikel 3 van de overeenkomst bij het einde ervan alle wijzigingen aan het onroerend goed van rechtswege en zonder vergoeding door de stad in eigendom verworven zijn.

6. De appelrechters oordelen dat:

- het commissionairsprincipe niet zomaar als een automatisme mag worden toegepast van zodra de eigenaar een vergoeding toekent aan de huurder nadat deze laatste bepaalde werken heeft laten uitvoeren;
- enkel de specifieke feitelijke omstandigheden waarin de tussenkomst plaatsvindt, kunnen uitwijzen of het onweerlegbaar vermoeden van het statuut van commissionair in de zin van het Btw-wetboek van toepassing is omdat de vergoeding een andere oorzaak of rechtsgrond kan hebben dan de vergoeding voor de werken " *op zich* ".

7. De appelrechters oordelen dat de eiseres, die de door haar of in haar opdracht tijdens de jaren 2000 en 2001 aan het door haar gebruikt complex uitgevoerde verbeteringswerken geheel of gedeeltelijk door compensatie met de door haar verschuldigde tussenkomst in de leningslast terugbetaald heeft gekregen van de stad Mechelen die eigenaar was, bij toepassing van artikel 20, § 1, Btw-wetboek geacht moet worden aan die eigenaar een dienst te hebben verstrekt in de mate waarin de werken door deze laatste werden vergoed.

Zij verantwoordden hun beslissing aldus niet naar recht.

Het onderdeel is gegrond.

**Dictum**

Het Hof,

Vernietigt het bestreden arrest.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het vernietigde arrest.

Houdt de kosten aan en laat de beslissing daaromtrent aan de feitenrechter over.

Verwijst de zaak naar het hof van beroep te Brussel.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit afdelingsvoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, afdelingsvoorzitter Eric Stassijns, en de raadsheren Beatrijs Deconinck, Geert Jocqué en Filip Van Volsem, en op de openbare rechtszitting van 15 maart 2013 uitgesproken door afdelingsvoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van advocaat-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Kristel Vanden Bossche.

ARREST C 13/0165

mnr12491329

© 2014 Wolters Kluwer Belgium NV - [www.monkey.be](http://www.monkey.be)