



Date de réception : 08/07/2019

**Hof van Cassatie van België**

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie order nr. <u>1116845</u>		
Luxemburg	27. 05. 2019	De Griffier, voor deze
Fax/E-mail: _____	<i>Maria Manuela Ferreira</i>	
Neergelegd op: <u>24/05/2019</u>	Hoofdadministrateur	

**Arrest**

Nr. F.18.0046.N

VOS AANNEMINGEN bvba, met zetel te 9000 Gent, Franklin Rooseveltlaan  
349 bus W,

eiseres,

vertegenwoordigd door mr. Huguette Geinger, advocaat bij het Hof van Cassatie,  
met kantoor te 1000 Brussel, Quatre Brasstraat 6, waar de eiseres woonplaats  
kiest,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met  
kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt het BTW-  
ontvangkantoor Gent 1, met kantoor te 9050 Gent (Ledeberg), Gaston Crommen-  
laan 6/107,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cas-  
satie, en bijgestaan door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij de balie te

<b>CURIA GREFFE</b> Luxembourg
En date 24. 05. 2019

Brussel, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67/14, waar de verweerder woonplaats kiest.

## **I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF**

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 28 november 2017.

Advocaat-generaal Johan Van der Fraenen heeft op 26 februari 2019 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van de Fraenen heeft geconcludeerd.

## **II. FEITEN**

Uit de stukken waarop het Hof vermag acht te slaan, blijken de volgende relevante feitelijke gegevens:

- de eiseres heeft als enige economische activiteit het oprichten en het verkopen van appartementsgebouwen. In het kader van deze economische activiteit bouwt de eiseres appartementsgebouwen op gronden die eigendom zijn van derden. De appartementen worden naderhand door de eiseres te koop aangeboden en in dat kader maakt zij publiciteits- en administratiekosten en betaalt zij commissielonen aan makelaars. Bij de verkoopaktes van de appartementen treedt de eiseres op als verkoper van het gebouw terwijl de grondeigenaar optreedt als verkoper van de grond;
- de btw die drukt op de publiciteits- en administratiekosten en op de makelaarsvergoedingen werd door de eiseres integraal in aftrek gebracht;
- naar aanleiding van een controle heeft de administratie met betrekking tot de periode van 1 januari 1999 tot 30 september 2001 het standpunt ingenomen dat de btw enkel aftrekbaar is in zoverre ze betrekking heeft op de verkoop van de gebouwen en niet in zoverre ze betrekking heeft op de verkoop van de grond. Volgens de administratie bestaat er slechts recht op aftrek ten belope van een percentage dat wordt bepaald door toepassing van een breuk met als teller de

prijs van het gebouw en als noemer de prijs van het gebouw plus de prijs van de grond;

- de administratie vaardigde een dwangbevel uit en de eiseres ging, onder voorbehoud van alle recht, over tot betaling van een bedrag van 92.313,99 euro aan btw, meer interest en boeten;
- de eiseres heeft vervolgens verzet aangetekend tegen het dwangbevel en terugbetaling gevorderd van de betaalde sommen;
- bij vonnis van 21 maart 2016 van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen werd de vordering van de eiseres ingewilligd. De rechtbank overwoog daartoe in essentie dat de publiciteit en de makelaarsdiensten waarvoor de eiseres heeft betaald, gelet op het feit dat de verkoop van het gebouw en de grond een en dezelfde levering uitmaakt, in hun geheel kunnen worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van de enige economische activiteit van de eiseres, zijnde het bouwen van appartementen en de verkoop ervan aan derden. Voorts overwoog de rechtbank dat het feit dat de eigenaar van de grond waarop de appartementen van de eiseres zijn gebouwd een voordeel zou kunnen putten uit de publiciteitskosten en commissielonen, als ondergeschikt aan de behoeften van de eiseres dient te worden beschouwd;
- de fiscale administratie tekende hoger beroep aan tegen dit vonnis. Bij het bestreden arrest van 28 november 2017 werd het hoger beroep gegrond verklaard en de oorspronkelijke vordering van de eiseres slechts gedeeltelijk gegrond verklaard, namelijk enkel wat de opgelegde administratieve boete betreft.

### III. CASSATIEMIDDEL

De eiseres voert in haar verzoekschrift een middel aan.

#### *Geschonden wettelijke bepalingen*

- *artikel 149 van de Grondwet;*
- *artikelen 1319, 1320 en 1322 van het Burgerlijk Wetboek;*
- *artikelen 19, eerste en tweede lid, 1068, eerste lid, en 1138.3° van het Gerechtelijk Wetboek;*

- *artikel 45, §1, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;*
- *artikel 17 van de zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, vóór de vervanging bij de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;*
- *artikel 1, §2, van het Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals dit bestond vóór de wijziging bij het Koninklijk besluit van 24 januari 2015.*

### ***Aangevochten beslissing***

*Bij het bestreden arrest van 28 november 2017 verklaart het Hof van Beroep te Gent het hoger beroep van verweerder deels gegrond, doet “de bestreden vonnissen d.d. 18.5.2015 en 21.3.2016” teniet, behalve in zoverre het vonnis van 18.5.2015 de oorspronkelijke vordering van eiseres ontvankelijk verklaarde, opnieuw wijzend, verklaart de oorspronkelijke vordering van eiseres, welke bij vonnis van 21 maart 2016 werd gegrond verklaard in de mate dat de terugbetaling aan eiseres werd bevolen van de in uitvoering van het betalingsbericht van 2 december 2002 met referentienummer 402/1202/35436 betaalde 92.319,99 euro BTW, 11.076,74 euro intresten en 9.230,00 euro boeten, te verhogen met de gerechtelijke rente vanaf 29.12.2005, slechts gedeeltelijk gegrond, dit enkel wat de opgelegde administratieve boete betreft, zegt voor recht dat geen administratieve boete verschuldigd is en beslist dat elk van de partijen zijn eigen kosten in de beide aanleggen zal dragen, en dit op de volgende gronden:*

*“Bij gerechtsdeurwaardersexploot van 29.12.2005 dagvaardde (eiseres) (verweerder) voor de rechtbank van eerste aanleg te Gent. Voor deze rechtbank vorderde (eiseres):*

*De vordering van [(eiseres)] ontvankelijk en gegrond te verklaren,*

*desgevallend na het stellen van volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie:*

*“Kan het recht op aftrek van voorbelasting, zoals bedoeld door artikel 168 sub a van de Europese Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dd. 28 november 2006 (PB L 347, blz. 1), die drukt op kosten waarvan reeds is vastgesteld dat zij:*

*a) ofwel een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de belastbare handelingen van de belastingplichtige;*

*b) ofwel, in ieder geval deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen In de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten;*

*toch beperkt worden omdat deze kosten noodgedwongen ook ten goede komen van de activiteiten van derden ? »*

*dienvolgens de terugbetaling aan [(eiseres)] te bevelen van de in uitvoering van het betalingsbericht dd. 2 december 2002 met referentienummer 402/1202/35436 betaalde € 92.313,99 BTW, € 11.076,74 interesten en € 9.230,00 boete, in totaal € 112.620,73, te verhogen met de gerechtelijke rente vanaf de dagvaarding dd. 29 december 2005, de Belgische Staat te veroordelen tot de gedingkosten ... ”.*

*Deze vorderingen vinden hun oorsprong in het maken door (eiseres) van publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van appartementsgebouwen die zij oprichtte op grond van een derde. Waar (eiseres) de BTW die drukte op deze kosten integraal aftrok in toepassing van artikel 45 BTW-wetboek, heeft (verweerder) die aftrek beperkt om reden dat (hij) van oordeel is dat het deel van de BTW met betrekking tot de verkoop van de grond eigendom van een derde niet aftrekbaar is.*

*Bij tussenvonnis van 18.05.2015 van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, werd de vordering van (eiseres) ontvankelijk verklaard, en werden de debatten ambtshalve heropend teneinde (eiseres) toe te laten standpunt in te nemen nopens de mogelijkheid terzake het Hof van Justitie van de EU te bevragen, met de mogelijkheid aan de zijde van (verweerder) om hier schriftelijk standpunt over in te nemen.*

*Bij vonnis dd. 21.3.2016 van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, werd de vordering van (eiseres) in die mate gegrond verklaard dat de terugbetaling aan (eiseres) werd bevolen van de in uitvoering van het betalingsbericht van 2 december 2002 met referentienummer 402/1202/35436 betaalde 92.313,99 euro btw, 11.076,74 euro interesten en 9.230,00 euro boeten, te verhogen met de gerechtelijke rente vanaf 29 december 2005. (Verweerder) werd veroordeeld tot de kosten van het geding.*

*Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 14.06.2016 heeft (verweerder) hoger beroep ingesteld tegen het voormelde vonnis dd. 21.3.2016.*

*Het blijkt niet dat dit vonnis werd betekend of dat (verweerder) er in zou hebben berust (in zover mogelijk).*

*Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.*

*Het hoger beroep strekt ertoe het bestreden vonnis te horen vernietigen en de oorspronkelijke vordering van (eiseres) ongegrond te horen verklaren.*

*(Eiseres) van (haar) kant herneemt haar oorspronkelijke vordering.*

*Waar in het verzoekschrift hoger beroep (verweerder) zijn hoger beroep ogenschijnlijk enkel richt tegen het eindvonnis dd. 21.3.2016, moet worden vastgesteld dat in het tussenvonnis dd. 18.5.2015 wordt beslist:*

*“De rechtbank is van oordeel dat de publiciteitskosten en commissies voor de verkoop van de appartementen onmiskenbaar bestemd zijn voor de verkoop van de appartementen van eiseres. De publiciteit waarvoor de eiseres heeft betaald evenals de makelaarsdiensten kunnen in beginsel worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van de eiseres.*

*Het probleem van de aftrekbaarheid van de btw op de betaalde publiciteits- en administratiekosten en commissies doet zich enkel voor omdat deze kosten in wezen (noodgedwongen) ook betrekking hebben op de verkoop van de grond waarop de appartementen van eiseres zijn opgetrokken.*

*De vraag rijst...”*

*Nu de vordering van (verweerder) in graad van hoger beroep er onder meer toe strekt te horen zeggen dat de vordering van (eiseres) ongegrond is, en (verweerder) onder meer ook betwist dat de besproken publiciteits- en administratiekosten en commissielonen te beschouwen zijn als algemene kosten (zie bvb. de laatste conclusie van (verweerder) voor het hof, p. 14) moet aangenomen worden dat het hoger beroep van (verweerder) ook gericht is tegen het tussenvonnissen dd. 18.5.2015.*

*(...)*

*3.*

*Het staat niet ter betwisting dat de kosten waarvan de aftrek voor een deel door (verweerder) werden verworpen betrekking hebben zowel op de verkoop van de grond van een derde/eigenaar als op de verkoop van de aan (eiseres) toebehorende gebouwen.*

*In zoverre (eiseres) aanvoert dat het voor de aftrek van de BTW volstaat dat er rechtstreeks en onmiddellijk verband is met de belaste handelingen van (eiseres), onder verwijzing naar het arrest dd. 8.2.2007 (C-435/05 - Investrand BV, cijfers 18 en 22) van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan (eiseres) niet gevolgd worden.*

*(Eiseres) miskent hierbij het gegeven dat het juridisch mogelijk is de grond (van een derde) en het gebouw (van (eiseres)) afzonderlijk te verkopen, wat trouwens gebeurt bij de hier aan de orde zijnde verkoopoperaties. Door onder meer de verzaking van de eigenaar van de grond aan zijn recht van natrekking is er een situatie van boven elkaar gestapelde eigendommen ontstaan, elk met hun eigen juridische gevolgen. Bij gezamenlijke verkoop van grond en gebouw is bijvoorbeeld de grondeigenaar aan de ene kant voor wat betreft gebreken in de grond tot vrijwaring gehouden, terwijl voor wat betreft gebreken aan het gebouw betreft het (eiseres) is die tot vrijwaring gehouden is.*

*Zo er te dezen wel een zeker verband is tussen de verkoop van de gebouwen en de verkoop van de grond, dan is dit niet het bedoelde rechtstreeks en onmiddellijk verband.*

*Er moet ook overwogen worden dat, zo publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van de appartementsgebouwen betrekking hebben zowel op het gebouw als op de grond (wat niet ter betwisting staat), (eiseres) wanneer (zij) zoals te dezen al die kosten betaalt, een deel van deze kosten zou kunnen of zou kunnen laten aanre-*

kenen aan de grondeigenaar nu de kosten mee gemaakt worden met het oog op verkoop van de grond.

Het is ook niet zo dat de eigenaar van de gronden enkel "voordeel" (in de zin van HvJ, dd. 18.7.2013, C-124/12 inzake AES-3C Maritza East (...))haalt uit het ten laste nemen van de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van appartementsgebouwen door (eiseres). Het zijn kosten gemaakt voor de verkoop van de gronden die normaal door de derde/eigenaar zouden moeten gedragen worden. Dergelijke situatie is niet vergelijkbaar met de situatie beoordeeld door het Hof van Justitie van de Europese Unie waar het ging om vervoer van werklieden naar werven (HvJ, C-424/12, hierboven aangehaald en HvJ, dd. 16.10.1997, C-258/95 inzake Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG tegen Finanzamt Neustadt).

De gemaakte kosten zijn ook geen algemene kosten (van alle economische activiteiten) van (eiseres) die als zodanig in de prijzen verrekend worden zoals (eiseres) ten onrechte voorhoudt. Het gaat daarentegen om kosten gemaakt voor verkopen van specifieke gebouwen en gronden.

Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat de premissen in de door (eiseres) voorgestelde vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie niet voorhanden zijn zodat die vraag niet moet gesteld worden aan dit Hof.

4.

Te dezen werden de appartementsgebouwen verkocht samen met de grond.

(Verweerder) heeft voor de berekening van het deel BTW dat voor aftrek in aanmerking kwam de totale BTW vermenigvuldigd met de breuk:

*prijs gebouw*

---

*prijs gebouw + prijs grond*

Dit is in overeenstemming met artikel 45 BTW-wetboek, volgens hetwelk de belastingplichtige op de belasting die hij verschuldigd is in aftrek mag brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten in de mate dat hij die goederen gebruikt voor het verrichten van de in deze bepaling opgesomde handelingen. De berekeningswijze uitgevoerd door (verweerder) leunt het dichtst aan bij de werkelijkheid, is objectief, en respecteert het bestemmingsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel inzake van BTW."

## **Grieven**

### **Eerste onderdeel**

1. Ingevolge artikel 45, §1, 1°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (verder afgekort "BTW-Wetboek") mag elke belastingplichtige op de belasting die hij verschuldigd is, de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en ver-



leende diensten in aftrek brengen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen.

Artikel 1, §2, van het Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de afbrekeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (verder afgekort K.B. nr. 3 van 10 december 1969) bepaalt dat voor aftrek in geen geval in aanmerking komt de belasting geheven van de goederen en diensten die een belastingplichtige bestemt voor privédoeleinden of voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit.

Artikel 45 van het BTW-Wetboek vormt de omzetting naar Belgisch recht van artikel 17 van de zesde richtlijn nr. 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.

Het Hof van Justitie preciseerde dat:

- opdat de belastingplichtige de voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat; het recht op aftrek van de BTW over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat;

- de belastingplichtige niettemin eveneens recht heeft op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze laatste en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten; dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (o.a. arrest van 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, punten 27-29; arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-124/14, punten 27-29; arrest van 18.07.2013, AES-3C Maritza East, C-124/12, punten 27-28; arrest 21.02.2013, Becker, C-104/12, punten 19-20, arrest van 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, punten 23-24).

*Eerste subonderdeel*

1. Bij de toepassing van het criterium van het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen:

- een bepaalde handeling in een eerder stadium en
- een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht of aftrek bestaat,

moeten alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in de beschouwing worden betrokken en dient alleen rekening te worden gehouden met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belasting-

*plichtige. Of dat verband bestaat, moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (arrest van 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, punt 31; arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-124/14, punt 29).*

*Indien een handeling in een eerder stadium objectief voor de uitvoering van een bepaalde of alle door de belastingplichtige in een later stadium verrichte handelingen dient, bestaat daartussen een rechtstreeks en onmiddellijk verband (conclusie van Advocaat-generaal J. Kokott van 22 april 2015 in de zaak Sveda, C-124/14, punt 45).*

*Voor het antwoord op de vraag of eiseres de voorbelasting die zij voor de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen heeft betaald, kan aftrekken, moet dus worden bepaald of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen enerzijds die publiciteits- en administratiekosten en commissielonen die door eiseres werden betaald, en anderzijds de in een later stadium door eiseres verrichte belaste handeling of economische activiteit, namelijk de verkoop van gebouwen.*

*Uitsluitend doorslaggevend is de objectieve verhouding tussen de verrichte diensten in een eerder stadium en de belastbare economische activiteit van de belastingplichtige in een later stadium (arrest van 21 februari 2013, Becker, C-104/12, punt 32).*

*Als het bestaan van een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband vaststaat, kan het feit dat de in een eerder stadium verrichte dienst ook ten goede komt aan een derde, niet rechtvaardigen dat het erop betrekking hebbende recht op aftrek aan de belastingplichtige wordt ontzegd (arrest van 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, punt 35).*

*Is derhalve niet doorslaggevend en is geen wettige reden om het recht op aftrek aan de belastingplichtige te ontzeggen het al dan niet bestaan van een verband tussen de belastbare economische activiteit van de belastingplichtige en de activiteit van die derde.*

*Eiseres had aangevoerd dat de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met de exploitatie van haar economische activiteit, bestaande uit de verkoop van nieuwe gebouwen, en dat bijgevolg de volledige aftrek van voorbelasting gerechtvaardigd is (synthesebesluiten van eiseres, gedagtekend op 06.09.2017, p. 6-7). Het recht op aftrek werd niet afgeleid uit "een zeker" verband tussen de verkoop van nieuwe gebouwen en de verkoop van de grond.*

*De appelrechter kon het recht op volledige aftrek van de voorbelasting geheven op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van appartementsgebouwen die eiseres oprichtte op de gronden van derden, dan ook niet naar recht weigeren op grond:*

*- dat eiseres niet kan gevolgd worden in zoverre zij aanvoert dat het voor de aftrek van de BTW volstaat dat er rechtstreeks en onmiddellijk verband is met de belaste handelingen van eiseres;*

*- dat eiseres hierbij het gegeven miskent dat het juridisch mogelijk is de grond (van een derde) en het gebouw (van eiseres) afzonderlijk te verkopen, wat trouwens gebeurt bij de hier aan de orde zijnde verkoopoperaties. Door onder meer de verzaking van de eigenaar*

van de grond aan zijn recht van natrekking is er een situatie van boven elkaar gestapelde eigendommen ontstaan, elk met hun eigen juridische gevolgen. Bij gezamenlijke verkoop van grond en gebouw is bijvoorbeeld de grondeigenaar aan de ene kant voor wat betreft gebreken in de grond tot vrijwaring gehouden, terwijl voor wat betreft gebreken aan het gebouw betreft het (eiseres) is die tot vrijwaring gehouden is;

- dat zo er te dezen wel een zeker verband is tussen de verkoop van de gebouwen en de verkoop van de grond, dan is dit niet het bedoelde rechtstreeks en onmiddellijk verband (bestreden arrest p. 5, nr. 3).

Het feit dat het juridisch mogelijk is de grond van een derde en het gebouw van eiseres afzonderlijk te verkopen en dat er te dezen wel "een zeker" verband is tussen de verkoop van de gebouwen en de verkoop van de grond, is geen wettige reden om aan eiseres het recht te ontzeggen op volledige aftrek van de voorbelasting geheven op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen die zij in een eerder stadium heeft gemaakt om in een later stadium de door haar toebehorende gebouwen te verkopen. Daartoe diende immers te worden bepaald of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestond tussen enerzijds die kosten en anderzijds de verkoop van de gebouwen door eiseres in het kader van haar economische activiteit.

Dit rechtstreeks en onmiddellijk verband kon immers niet naar recht worden afgewezen louter omdat er wel "een zeker" verband is tussen de verkoop van de gebouwen door eiseres en de verkoop van de grond door derden.

Door om voormelde redenen de aftrek van de volledige voorbelasting op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen af te wijzen, heeft de appelrechter de artikelen 45, §1, van het BTW-Wetboek en 1, §2, van het K.B. nr. 3 van 10 december 1969 geschonden, alsook het artikel 17 van de zesde richtlijn nr. 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.

#### **Tweede subonderdeel**

3.1. Bij de toepassing van het criterium van het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen:

- een bepaalde handeling in een eerder stadium en
- een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht of aftrek bestaat,

moeten alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in de beschouwing worden betrokken en dient alleen rekening te worden gehouden met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of dat verband bestaat, moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (arrest van 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, punt 31; arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-124/14, punt 29).

*Als het bestaan van een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband vaststaat, kan het feit dat de in een eerder stadium verrichte dienst ook ten goede komt aan een derde, niet rechtvaardigen dat het erop betrekking hebbende recht op aftrek aan de belastingplichtige wordt ontzegd (arrest van 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, punt 35).*

*Wordt een handeling in een eerder stadium objectief verricht voor de uitvoering van een bepaalde of alle belastbare activiteiten van de belastingplichtige in een later stadium (1), komt die handeling daarnaast ook ten goede van een derde (2) en had die derde normaal een deel van de uitgaven voor die handeling ten laste van moeten nemen (3), dan kan de belastingplichtige de voorbelasting geheven op die uitgaven niettemin volledig in aftrek brengen op voorwaarde dat het persoonlijk voordeel voor die derde louter ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige (in die zin: arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, punten 29 en 30; arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East, C-124/12, punt 33).*

*Of het om niet leveren van een goed aan- of het om niet verstrekken van een dienst ten behoeve van een derde, plaatsvindt ten behoeve van het bedrijf van de belastingplichtige, hangt niet af van de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en die derde (arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East, C-124/12, punt 34).*

*3.2. In haar synthesebesluiten had eiseres uitdrukkelijk aangevoerd dat het persoonlijk voordeel van de derde / eigenaar ondergeschikt was aan de behoeften van haar economische activiteiten.*

*Eiseres voerde meer bepaald het volgende aan:*

*“Ook de publiciteitskosten hebben om evidente redenen een rechtstreeks en onmiddellijk verband met hoger genoemde activiteit van verkoop van nieuwe gebouwen en bijgevolg is ook hier de volledige aftrek van voorbelasting gerechtvaardigd.*

*(Verweerder) houdt evenwel voor dat er in de diverse advertenties ook aandacht uitgaat naar de ligging van de appartementen, wat volgens (hem) maakt dat deze inkomende handelingen, met name de publiciteitskosten, door (eiseres) ook bestemd worden tot een ander doeleind dan deze van haar economische activiteit van verkoop van nieuwe gebouwen. Omwille van deze aandacht voor de ligging van het appartement, voelt (verweerder) zich gerechtigd om over te gaan tot een beperking van het recht op aftrek dat verbonden is aan deze reclamekosten.*

*(Eiseres) kan zich met deze administratieve zienswijze omtrent de aftrek van voorbelasting verbonden aan de reclamekosten geenszins akkoord verklaren. De aandacht voor de ligging van een appartement is immers noodzakelijk om de economische, aan btw onderworpen activiteit van (eiseres), met name de verkoop van nieuwe gebouwen, te exploiteren. Op basis van een advertentie, waarbij iedere verwijzing naar de ligging van het appartement ontbreekt, zal immers geen enkele persoon tot aankoop van een nieuw gebouw overgaan.*

Met verwijzing naar (zijn) stuk 11, kan (verweerder) immers bezwaarlijk voorhouden dat met weglating van de door (hem) geel gekleurde passages en verwijzing naar een ligging, iemand tot aankoop zou overgaan. De door (hem) weerhouden advertenties zouden dan immers onder meer volgende vorm aannemen:

a. *Woonpark Noendries*

*Te koop rechtstreeks van bouwheer*

*Ruime keuze uit appartementen met 1 en 2 slaapkamers*

*Speciale condities voor belegger*

b. *Nieuwbouwwoningen te koop*

*(gesloten & half-open bebouwing)*

*Nu aan verkoopprijs vanaf 3.800.000 BEF*

c. *App. Te koop*

*1 & 2 slpks.*

*Volledig ingerichte keuken en badkamer*

*Voordelige financieringen: 600.000,- BEF voorschoten 7.292 BEF aflossing/maand (fisc. Voordeel verrekend)*

(Eiseres) handhaaft dan ook haar stelling dat zonder verwijzing in de publiciteit naar de ligging van het appartement, er van enige realisatie van de economische activiteit van (eiseres) geen sprake zou zijn. Het is juist de verwijzing naar de ligging die de verkoop van appartementen uberhaupt mogelijk maakt, meer nog, het is juist de verwijzing naar een gunstig gelegen omgevingskader die het voor de verkoper van een gebouw mogelijk maakt een hogere prijs te vragen voor zijn gebouw en dus zijn economische activiteit van verkoop van gebouwen nog beter te realiseren.

5. Besluit: Zowel de desbetreffende reclame, als de desbetreffende "tussenkost"-kosten kaderen onbetwistbaar binnen de eigen economische activiteit van (eiseres), met name de verkoop van de appartementsgebouwen, die een aan btw onderworpen activiteit is.

Er is een duidelijke en rechtstreekse band tussen de betrokken kosten en de activiteit van (eiseres), zodat zonder meer voldaan is aan de voorwaarden van artikel 45 WBTW.

De voorbelasting die op deze kosten drukt is dan ook volledig aftrekbaar."

(synthesebesluiten gedagtekend op 6 september 2017, p. 7-8, nr. 4).

In haar synthesebesluiten had eiseres aldus uitdrukkelijk aangevoerd dat de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen om evidente redenen een rechtstreeks en onmiddellijk verband vertonen met haar belastbare activiteit van verkoop van de gebouwen nu:

- verweerder voorhoudt dat er in de diverse advertenties ook aandacht uitgaat naar de ligging van de appartementen;

- de aandacht voor de ligging van een appartement noodzakelijk is om de economische aan BTW onderworpen activiteit van eiseres, met name de verkoop van nieuwe gebouwen, te exploiteren vermits geen enkele persoon tot aankoop van een nieuw gebouw overgaat op basis van een advertentie waarbij iedere verwijzing naar de ligging van het appartement ontbreekt;

- er bijgevolg zonder verwijzing in de publiciteit naar de ligging van het appartement van enige realisatie van de economische activiteit van eiseres geen sprake zou zijn en het juist de verwijzing naar een gunstig gelegen omgevingskader is die het eiseres mogelijk maakt een hogere prijs te vragen voor haar gebouw en dus haar economische activiteit nog beter te realiseren;

- zodat de voorbelasting die op deze kosten drukt volledig aftrekbaar is (synthesebesluiten gedagtekend op 6 september 2017, p. 7-8, nr. 4).

Eiseres had terzake ook verwezen naar de arresten *Fillibeck* en *AES-3C* van het Hof van Justitie en hieruit afgeleid dat het voordeel dat onrechtstreeks wordt verschaft aan derden niet kan worden beschouwd als diensten verstrekt ten kosteloze titel maar dat het voordeel ondergeschikt is aan het belang van de belastingplichtige (synthesebesluiten eiseres gedagtekend op 6 september 2017, p. 13).

De appelrechter heeft niet geantwoord op dit uitdrukkelijk en gemotiveerd middel zodat hij zijn beslissing niet regelmatig met redenen heeft omkleed en artikel 149 van de Grondwet heeft geschonden.

3.3. Zonder te antwoorden op dit middel kon de appelrechter zijn beslissing evenmin naar recht verantwoord door louter te overwegen:

- dat, zo publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van de appartementsgebouwen betrekking hebben zowel op het gebouw als op de grond (...), (eiseres) wanneer (zij) zoals te dezen al die kosten betaalt, een deel van deze kosten zou kunnen of zou kunnen laten aanrekenen aan de grondeigenaar nu de kosten mee gemaakt worden met het oog op verkoop van de grond;

- dat het ook niet zo is dat de eigenaar van de gronden enkel "voordeel" haalt uit het ten laste nemen van de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van appartementsgebouwen door eiseres; het zijn kosten gemaakt voor de verkoop van de gronden die normaal door de derde / eigenaar zouden moeten gedragen worden (bestreden arrest p. 5, laatste lid en p. 6, eerste en tweede lid).

Door het recht van eiseres op aftrek van de volledige voorbelasting te verwerpen op voormelde gronden, heeft de appelrechter zijn beslissing louter gesteund op de rechtsverhouding tussen eiseres en de derde / eigenaar en op de overweging dat de kosten normaal door de derde / eigenaar zouden moeten gedragen worden, terwijl eiseres in haar voormelde syntheseconclusie uitdrukkelijk had aangevoerd dat zij haar economische activiteit niet kon realiseren zonder in haar publiciteit te verwijzen naar de ligging van het appartement en het juist die verwijzing is die de verkoop van het appartement mogelijk maakt

*zodat er een duidelijke en rechtstreekse band is tussen de betrokken kosten en de activiteit van eiseres en aldus voldaan is aan artikel 45 van het BTW-Wetboek.*

*Zonder weerlegging van dit middel waarin eiseres tevens had aangevoerd dat het persoonlijk voordeel voor de derde / eigenaar slechts ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van eiseres, kon het bestreden arrest zijn beslissing niet naar recht verantwoorden.*

*Door de aftrek van de volledige voorbelasting op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen af te wijzen omwille van de rechtsverhouding tussen eiseres en de derde / eigenaar en het feit dat een deel van die kosten normaal door de derde – eigenaar zou moeten gedragen worden terwijl het persoonlijk voordeel van die derde / eigenaar slechts ondergeschikt is aan de noodzakelijke behoeften van het bedrijf van eiseres, heeft de appelrechter de artikelen 45, §1, van het BTW-Wetboek en 1, §2, van het K.B. nr. 3 van 10 december 1969 geschonden, alsook het artikel 17 van de zesde richtlijn nr. 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.*

#### ***Derde subonderdeel***

*4. De belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed verschuldigde of voldane BTW mag aftrekken (arrest van 14 september 2017, Ibedrola, C-132/16, punt 27; arrest van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, punt 18).*

*De appelrechter heeft zijn beslissing niet naar recht verantwoord door te overwegen dat de gemaakte kosten ook geen algemene kosten zijn van alle economische activiteiten van eiseres die als zodanig in de prijzen verrekend worden maar dat het daarentegen gaat “om kosten gemaakt voor verkopen van specifieke gebouwen en gronden” (bestreden arrest p. 6, derde lid).*

*De belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een dienst verwerft en die dienst gebruikt voor specifieke handelingen in het raam van zijn economische activiteiten, mag de over die dienst verschuldigde of voldane BTW immers aftrekken, ook al betreft het geen algemene doch specifieke kosten.*

*De appelrechter kon de aftrek van de volledige voorbelasting op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen voor de verkoop van appartementsgebouwen dan ook niet naar recht afwijzen omdat het gaat om kosten gemaakt voor verkopen van specifieke gebouwen en gronden.*

*Het recht op aftrek van de volledige voorbelasting bestaat immers niet alleen wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van de belastingplichtige maar ook voor de kosten die betrekking hebben op verkopen van specifieke gebouwen en gronden nu de belastbare activiteiten van eiseres bestonden uit de verkoop van gebouwen en de kosten, in zoverre ze betrekking*

*hadden op de verkoop van gronden, een persoonlijk voordeel voor de derde / eigenaar opleverden dat louter ondergeschikt was aan de behoeften van het bedrijf van eiseres, zoals uiteengezet in het tweede subonderdeel van het eerste onderdeel waarvan de inhoud hier beschouwd wordt als volledig en uitdrukkelijk herhaald.*

*Door om voormelde redenen de aftrek van de volledige voorbelasting op de publiciteits- en administratiekosten en commissielonen af te wijzen, heeft de appelrechter de artikelen 45, §1, van het BTW-Wetboek en 1, §2, van het K.B. nr. 3 van 10 december 1969 geschonden, alsook het artikel 17 van de zesde richtlijn nr. 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.*

### ***Tweede onderdeel***

*1.1. De artikelen 1319, 1320 en 1322 van het Burgerlijk Wetboek verbieden de rechter de bewijskracht te miskennen van een stuk waarop hij zijn beslissing stoelt.*

*De rechter miskent de bewijskracht van een stuk wanneer hij aan dit stuk een uitlegging geeft die volstrekt onverenigbaar is met de bewoordingen en de draagwijdte ervan. Dit is het geval wanneer de rechter beslist dat een stuk iets inhoudt dat er niet in voorkomt of niet inhoudt dat er wel in voorkomt.*

*1.2. Artikel 19, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat het vonnis een eindvonnis is in zoverre daarmee de rechtsmacht van de rechter over een geschilpunt uitgeput is, behoudens de rechtsmiddelen bij de wet bepaald.*

*Luidens het tweede lid van artikel 19 van het Gerechtelijk Wetboek kan de rechter, die zijn rechtsmacht over een geschilpunt heeft uitgeput, terzake niet meer worden geadieerd, behoudens de bij dit Wetboek bepaalde uitzonderingen.*

*De rechter pleegt machtsoverschrijding en schendt artikel 19, eerste en tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek wanneer hij uitspraak doet over een geschilpunt dat bij hem niet meer aanhangig is omdat hij reeds vroeger in dezelfde zaak en tussen dezelfde partijen erover definitief uitspraak heeft gedaan. Ingevolge die definitieve uitspraak wordt dit geschilpunt aan zijn rechtsmacht onttrokken en kan hij niet meer op die uitspraak terugkomen.*

*1.3. Artikel 1068, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek preciseert dat het hoger beroep tegen een eindvonnis of tegen een vonnis alvorens recht te doen, het geschil zelf aanhangig maakt bij de rechter in hoger beroep.*

*Hoewel luidens artikel 1068, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek het hoger beroep tegen een eindvonnis of tegen een vonnis alvorens recht te doen het geschil zelf bij de rechter in hoger beroep aanhangig maakt, zijn het de partijen zelf die, door hun hoofdberoep of incidenteel beroep, de grenzen bepalen waarbinnen de rechter in hoger beroep uitspraak moet doen over de betwistingen die bij de eerste rechter aanhangig zijn gemaakt.*



*Uit de artikelen 19, eerste en tweede lid, en 1068, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek volgt dat het hoger beroep tegen een vonnis van de eerste rechter dat wordt gewezen na een voorafgaand vonnis, de eindbeslissingen van dit voorafgaand vonnis slechts bij de appelrechter aanhangig maakt, voor zover ook tegen dit laatste vonnis hoger beroep is aangetekend. De appelrechter die opnieuw uitspraak doet over een geschilpunt waarover de eerste rechter zijn rechtsmacht volledig had uitgeput en waarover geen hoger beroep werd ingesteld, begaat machtsoverschrijding.*

#### **Eerste subonderdeel**

*2. In zijn verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd op 14 juni 2016, heeft verweerder uitsluitend hoger beroep ingesteld tegen het "vonnis van de 6<sup>de</sup> kamer van de Rechtbank van Eerste Aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, gewezen op tegenspraak op 21 maart 2016 onder rolnummer 06/85/A (verzoekschrift tot hoger beroep p. 1).*

*Onder de titel "Het vonnis a quo" verwees verweerder in zijn verzoekschrift tot hoger beroep uitsluitend naar het vonnis van de Rechtbank Eerste Aanleg van Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, van 21 maart 2016 (verzoekschrift tot hoger beroep p. 5, nr. II.8).*

*In het dispositief van zijn verzoekschrift tot hoger beroep vorderde verweerder "het hoger beroep van appellant ontvankelijk en gegrond te verklaren. Dienvolgens het vonnis d.d. 21 maart 2016 gewezen door de Rechtbank van Eerste Aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer in de zaak gekend onder rolnummer 06/85/A te vernietigen en opnieuw wijzende de vordering van (eiseres) ongegrond te verklaren.*

*Verweerder had zijn hoger beroep in zijn verzoekschrift tot hoger beroep aldus uitdrukkelijk beperkt tot het vonnis van de eerste rechter van 21 maart 2016. Het hoger beroep van verweerder was volgens de uitdrukkelijke bewoordingen van zijn verzoekschrift tot hoger beroep enkel gericht tegen dit vonnis van 21 maart 2016.*

*Door te beslissen dat verweerder in het verzoekschrift tot hoger beroep zijn hoger beroep "ogenschijnlijk enkel richt tegen het eindvonnis d.d. 21.3.2016" en door aan te nemen dat het hoger beroep van verweerder ook gericht is tegen het tussenvonnis d.d. 18.5.2015, beslist de appelrechter dat dit verzoekschrift iets inhoudt dat er niet in voorkomt, miskent hij er de bewijskracht van en schendt hij de artikelen 1319, 1320 en 1322 van het Burgerlijk Wetboek.*

#### **Tweede subonderdeel**

*3.1. In haar tussenvonnis van 18 mei 2015 besliste de Rechtbank van Eerste Aanleg Oost-Vlaanderen, Afdeling Gent, het volgende:*

*De rechtbank is van oordeel dat de publiciteitskosten en commissies voor de verkoop van de appartementen onmiskenbaar bestemd zijn voor de verkoop van de appartementen van eiseres. De publiciteit waarvoor de eiseres heeft betaald evenals de makelaarsdiensten kunnen in beginsel worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van alle economische activiteiten (vonnis 18.05.2015, p. 7, nr. 3, eerste lid).*

*De beslissing dat de publiciteitskosten en commissies voor de verkoop onmiskenbaar bestemd zijn voor de verkoop van de appartementen van eiseres (1) en dat de door eiseres betaalde publiciteit en makelaarsdiensten in beginsel kunnen worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van eiseres (2), zijn eindbeslissingen waardoor de eerste rechter zijn rechtsmacht om uitspraak te doen over de bestemming van die kosten (1) en over het feit dat zij deel uitmaken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van eiseres (2), volledig had uitgeput.*

*De eerste rechter kon op die beslissingen bijgevolg niet meer terugkomen in zijn eindvonnis.*

*In zijn eindvonnis van 21 maart 2016 bevestigde de eerste rechter trouwens dat hij reeds bij tussenvonnis van 18 mei 2015 had vastgesteld dat de publiciteits- en administratiekosten en commissies gemaakt voor de verkoop van de appartementen, onmiskenbaar bestemd zijn voor de verkoop van de appartementen van eiseres en dat de publiciteit waarvoor eiseres heeft betaald evenals de makelaarsdiensten in hun geheel kunnen worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van de enige economische activiteit van eiseres (eindvonnis 21.03.2016, p. 5, laatste lid en p. 6, eerste lid).*

*3.2. Verweerder heeft in zijn verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd op 14 juni 2016, enkel hoger beroep ingesteld tegen het eindvonnis van 21 maart 2016.*

*Het hoger beroep tegen het vonnis van de eerste rechter van 21 maart 2016, gewezen na het voorafgaand vonnis van 18 mei 2015, maakt de eindbeslissingen van dit voorafgaand vonnis van 18 mei 2015 slechts bij de appelrechter aanhangig voor zover ook tegen dit laatste vonnis hoger beroep is aangetekend.*

*Eiser had echter geen hoger beroep ingesteld tegen het tussenvonnis van 18 mei 2015. De eindbeslissingen van dit tussenvonnis over de bestemming van de litigieuze kosten (1) en over het feit dat zij deel uitmaken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van eiseres (2) waren derhalve niet aanhangig bij de appelrechter nu tegen dit tussenvonnis geen hoger beroep werd aangetekend.*

*Ten onrechte besliste de appelrechter dat "nu de vordering van (verweerder) in graad van hoger beroep er onder meer toe strekt te horen zeggen voor recht dat de vordering van (eiseres) ongegrond is, en (verweerder) onder meer ook betwist dat de besproken publiciteits- en administratiekosten en commissielonen te beschouwen zijn als algemene kosten (zie bvb. de laatste conclusie van (verweerder) voor het hof p. 14) moet aangewomen worden dat het hoger beroep van (verweerder) ook gericht is tegen het tussenvonnis d.d. 18.5.2015" (bestreden arrest p. 4, voorlaatste lid).*

*Het louter feit dat verweerder de vordering van eiseres betwistte en onder meer ook betwistte dat de litigieuze kosten te beschouwen zijn als algemene kosten, kan niet worden vereenzelvigd met een hoofdberoep of een navolgend beroep tegen het tussenvonnis van 18 mei 2015 vermits het louter betwisten van de vordering van eiseres of het betwisten van de litigieuze kosten niet kan worden gekwalificeerd als het instellen van een hoger beroep tegen een vonnis.*

*Niettegenstaande door verweerder geen hoger beroep was ingesteld tegen het tussenvonnis van 18 mei 2015, waarbij werd beslist dat de gemaakte kosten "in beginsel (kunnen) worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van alle activiteiten van eiseres", besliste de appelrechter:*

*De gemaakte kosten zijn ook geen algemene kosten (van alle economische activiteiten) van (eiseres) die als zodanig in de prijzen verrekend worden zoals (eiseres) ten onrechte voorhoudt. Het gaat daarentegen om kosten gemaakt voor verkopen van specifieke gebouwen en gronden (bestreden arrest p. 6, derde lid).*

*De eerste rechter had zijn rechtsmacht over dit geschilpunt echter uitgeput door in zijn tussenvonnis van 18 mei 2015 de gemaakte kosten als algemene kosten te kwalificeren. De appelrechter, enkel gevat van een hoger beroep tegen het eindvonnis van 21 maart 2016, had bijgevolg geen rechtsmacht om over dit geschilpunt uitspraak te doen en de beslissing van de eerste rechter terzake te hervormen. Door niettemin, anders dan de eerste rechter in het tussenvonnis van 18 mei 2015, te beslissen dat de gemaakte kosten geen algemene kosten van alle economische activiteiten van eiseres zijn, heeft de appelrechter uitspraak gedaan over een geschilpunt dat bij hem niet aanhangig was en heeft hij de artikelen 19, eerste en tweede lid en 1068, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek geschonden.*

#### **Derde onderdeel**

*4.1. Overeenkomstig artikel 149 van de Grondwet is elk vonnis met redenen omkleed.*

*Ingevolge deze grondwetsbepaling is de rechter verplicht te antwoorden op alle precieze en relevante middelen die partijen op regelmatige wijze in hun synthesebesluiten hebben aangevoerd ter staving van hun eis of verweer.*

*4.2. In haar synthesebesluiten voerde eiseres, in ondergeschikte orde, aan dat voor het geval het hof van beroep van oordeel zou zijn dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband zou bestaan tussen de betrokken kosten en de aan de BTW onderworpen activiteiten van eiseres, het niet aftrekbaar gedeelte van de BTW diende berekend te worden in verhouding tot de waarde van de reclame- en tussenkomstendiensten en niet in verhouding tot de verkoopprijs van de gronden nu de activiteiten van eiseres niet bestonden uit de verkoop van gronden.*

*Eiseres stelde terzake het volgende:*

*I.*

*Uit het proces-verbaal dd. 17 oktober 2002 blijkt dat (verweerder) het percentage van de kosten waarvoor in hoofde van (eiseres) een recht op aftrek van voorbelasting bestaat, berekend heeft aan de hand van een breuk met als noemer, de totale prijs van zowel de grond als het gebouw en als teller de waarde van het gebouw (bekomen door van de totale waarde de grondwaarde af te trekken).*

*Hoewel (verweerder) zich voor de (gedeeltelijke) verwerping van de btw-aftrek baseert op artikel 45 WBTW en artikel 1, § 2 KB nr. 3 van 10 december 1969, zoekt (hij) voor de*

*berekeningswijze van de niet-afrekbare btw inspiratie bij artikel 46 WBTW (gemengde belastingplichtige) en meer bepaald bij de aanschrijving nr. 11/1975, die de berekeningswijze uit artikel 46 WBTW toelicht voor gemengde belastingplichtigen die zowel gebouwen als gronden verkopen.*

*Artikel 1, §2 KB nr. 3 bepaalt immers - ter uitvoering van artikel 45 WBTW - dat wanneer een goed/dienst bestemd is voor andere doeleinden dan de economische activiteit van de belastingplichtige, het recht op aftrek naar verhouding van dat gebruik uitgesloten is en dat deze verhouding door de belastingplichtige moet worden bepaald, onder controle van de administratie.*

*2. Zoals hoger reeds werd aangegeven verwijt (verweerder) (eiseres) dat zij geen deel van de gemaakte publiciteitskosten door factureerde aan de eigenaars van de grond, die (onrechtstreeks) tevens voordeel hadden van de door (eiseres) gemaakte kosten. (Verweerder) ziet in deze feiten dan ook 'gratis diensten' die door (eiseres) werden verstrekt aan de grondeigenaars en omwille van het 'gratis' karakter van deze diensten is deze activiteit in de ogen van de administratie niet onderworpen aan het stelsel van de btw. (Eiseres) verricht bijgevolg enerzijds haar aan btw onderworpen economische activiteit, de verkoop van gebouwen en anderzijds verricht zij een niet-economische activiteit door het verschaffen van 'gratis' diensten aan de eigenaars van de grond, nl. het promoten van de grond.*

*De Zesde Richtlijn, die van toepassing was gedurende de betrokken periode, noch de Belgische wetgeving bevat evenwel een regeling inzake de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen voor de verdeling van de voldane voorbelasting naargelang de overeenkomstige kosten verband houden met de economische dan wel niet-economische activiteiten (d.i. wanneer men te maken heeft met een gedeeltelijke belastingplichtige). Volgens het Hof van Justitie is het dan ook de taak van de Lidstaten om met eerbiediging van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria vast te stellen opdat de belastingplichtige de nodige berekeningen kunnen maken. Met name moeten de Lidstaten bij het nemen van dergelijke maatregelen het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel is gebaseerd, eerbiedigen.*

*In haar principiële arrest in de zaak *Securenta* (later bevestigd in *Portugal Telecom*) heeft het Hof van Justitie daarbij geoordeeld dat de lidstaten bij de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid er moeten op toezien dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief moet weergeven welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee (economische e.z en niet-economische a.z.) activiteiten.*

*Bijgevolg dient, in deze hypothese, het recht op aftrek i.v.m. de goederen en de diensten die (eiseres) gebruikt voor beide activiteiten, te worden opgedeeld aan de hand van een bijzonder verhoudingsgetal, waarbij de gehanteerde verhouding het werkelijk gebruik*

van de goederen en diensten voor de beide (vermeende) activiteiten van (eiseres) dient weer te geven.

3. Volgens (verweerder) wordt een verhouding die het werkelijk gebruik weerspiegelt bekomen door een 'bijzondere verhoudingsgetal' toe te passen, dat identiek is aan hetgeen voorgeschreven door de aanschrijving nr. 17/1975, zoals dat van toepassing zou zijn op (gemengde) BTW-belastingplichtigen die geregeld de dubbele werkzaamheid uitoefenen welke er enerzijds in bestaat gebouwen over te dragen of op te richten voor rekening van derden en anderzijds gronden of onverdeelde aandelen in gronden te verkopen.

(Eiseres) wenste hierbij vooreerst te benadrukken dat zij niet tot het doelpubliek van de aanschrijving nr. 17/1975 behoort, daar zij geen activiteiten heeft die bestaan uit de verkoop van gronden (en ook geen enkel inkomen ontvangt uit de verkoop van de gronden door derden). (Eiseres) is – in de visie van (verweerder) – een gedeeltelijke belastingplichtige en in ieder geval geen gemengde belastingplichtige, zodat de regels van artikel 46 WBTW en de aanschrijving nr. 17/1975 niet op haar van toepassing zijn.

(Verweerder) stelt evenwel dat (hij) zich niet op vermelde aanschrijving baseert, maar op artikel 45 WBTW. (Hij) hanteert enkel een identieke berekeningswijze, zoals deze vermeld in de aanschrijving nr. 17/1975.

M.a.w. (verweerder) past eenzelfde berekeningswijze toe op twee verschillende soorten belastingplichtigen, wiens activiteiten duidelijk verschillend zijn. De door (verweerder) gehanteerde berekeningswijze maakt dan ook een schending uit van het neutraliteitsbeginsel.

4. Concreet wordt het verhoudingsgetal dat in aanmerking wordt genomen door (verweerder) berekend aan de hand van een breuk, waarvan de teller het gedeelte is van de verkoopprijs, exclusief btw, dat betrekking heeft op het gebouw, en de noemer de totale verkoopprijs, exclusief btw, van het gebouw en de grond.

Verhoudingsgetal: \_\_\_\_\_ verkoop gebouwen

Verkoop gebouwen + verkoop gronden

M.a.w. (verweerder is van mening dat het totale bedrag van de door de betrokkene (eiseres) verrichte handelingen gelijk is aan de totale verkoopprijs, excl. Btw, van de gebouwen en de gronden.

Of nog anders gezegd, de administratie doet alsof (eiseres) gronden verkoopt.

Uit de feiten blijkt genoegzaam dat dit niet het geval is. (Eiseres) verkoopt geen gronden, de enige handelingen (diensten) die zogenaamd niet binnen haar eigen economische activiteit passen zijn het (gratis) voeren van reclame voor andermans gronden door publicaties en tussenpersonen.

Zoals hoger reeds uiteengezet, bestaat de niet-economische activiteit van (eiseres), in de administratieve visie, dan ook uit "gratis" diensten aan derden (de grondeigenaars),

door publiciteit te voeren en verkoopskosten op te lopen die deel betrekking zou hebben op de gronden en hiervoor geen kosten door te rekenen. Het is dan ook de waarde van deze verstrekte diensten die moet worden bijgeteld bij de waarde van haar economische activiteit (de verkoop van gebouwen) om de totale waarde van alle door (eisers) gestelde handelingen te kennen. Het is deze totale waarde die in de noemer van de gehanteerde breuk moet worden toegepast, als volgt

*Verhoudingsgetal:*                      *verkoop gebouwen*

*Verkoop gebouwen + verstrekking gratis diensten*

De tegenwaarde van de 'gratis' verstrekte diensten is daarbij het deel van de publiciteitskosten en commissies dat slaat op de bevordering van de verkoop (door een derde) van de gronden. Het is bijgevolg deze waarde die dient te worden toegevoegd aan de waarde van de btw-plichtige handelingen gesteld door (eiseres) (d.i. de verkoop van de gebouwen) in de noemer van de breuk. Dat levert concreet de volgende te hanteren breuk op

*Verhoudingsgetal:*                      *verkoop gebouwen*

*Verkoop gebouwen (publiciteitskosten x verkoop grond*

*en commissies      verkoop gebouwen*

*en grond*

5. Het integraal kopiëren van de berekeningswijze vervat in aanschrijving nr. 17/1975, zoals de (verweerder) in deze doet, is bijgevolg niet correct. Vermelde berekeningswijze is immers voorzien voor (gemengde) belastingplichtigen die geregeld de dubbele werkzaamheid uitoefenen welke er enerzijds in bestaat gebouwen over te dragen of op te richten voor rekening van derden en anderzijds gronden of onverdeelde aandelen in gronden te verkopen.

De berekeningswijze is derhalve niet voorzien voor gemengde belastingplichtigen die enerzijds gebouwen overdragen/oprichten voor derden en anderzijds gratis diensten verstrekken.

Aangezien niet wordt betwist dat (verweerder) geen gronden verkoopt, maar enkel nieuwe gebouwen, kan men bezwaarlijks hetzelfde verhoudingsgetal gaan toepassen als wanneer zij dit wel zou doen. (Eiseres) stelt met andere woorden de activiteit van het verstrekken van gratis diensten gelijk met de activiteit van het verkopen van gronden.

6. Concreet heeft de toepassing van het door (verweerder) gehanteerde verhoudingsgetal als resultaat dat slechts een btw-afrek ten belope van 660.624,10 BEF of 16.376,44 EURO kan worden geweigerd aan (eisers), zoals blijkt uit de bijgevoegde berekeningen.

(synthesebesluiten eiseres, gedagtekend op 06.09.2017, p. 16-20, nr. 3.3).

4.3. Eiseres voerde aldus in haar synthesebesluiten aan dat het niet aftrekbaar gedeelte van de BTW diende te worden berekend in verhouding tot de waarde van de reclame- en

*tussenkomstdiensten en niet in verhouding tot de verkoopprijs van de gronden nu haar activiteiten niet bestonden uit de verkoop van de gronden.*

*Door louter te beslissen dat de berekeningswijze uitgevoerd door de administratie het dichtst aan(leunt) bij de werkelijkheid, objectief (is) en het bestemmingsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel inzake van BTW (respecteert), heeft het bestreden arrest het gemotiveerd verweer van eiseres eenvoudig ontkend zonder te antwoorden op de middelen waarop dit gesteund was. De appelrechter heeft het bestreden arrest aldus niet regelmatig met redenen omkleed en artikel 149 van de Grondwet geschonden.*

#### *Vierde onderdeel*

*Luidens artikel 1138.3° van het Gerechtelijk Wetboek staat er geen herroeping van gewijsde open maar enkel, tegen de beslissingen in laatste aanleg, voorziening in cassatie wegens overtreding van de wet indien er werd nagelaten uitspraak te doen over één van de punten van de vordering.*

*In haar synthesebesluiten vorderde eiseres de terugbetaling aan verweerder te bevelen van de in uitvoering van het betalingsbericht d.d. 2 december 2002 met referentienummer 402/1202/35436 betaalde € 92.313,99 BTW, € 11.076,74 intresten en € 9.230,00 boeten, in totaal € 112.620,73, te verhogen met de gerechtelijke rente vanaf de dagvaarding d.d. 29 december 2005. (synthesebesluiten van eiseres, gedagtekend op 06.09.2017, p. 22).*

*Het bestreden arrest deed de vonnissen van de eerste rechter van 18.5.2015 en 21.3.2016 teniet, behalve in zoverre het vonnis van 18.5.2005 de oorspronkelijke vordering van eiseres ontvankelijk verklaart, verklaarde de oorspronkelijke vordering van eiseres slechts gedeeltelijk gegrond, dit wat de opgelegde administratieve boete betreft en zegde voor recht dat geen administratieve boete verschuldigd is.*

*De appelrechter heeft echter nagelaten uitspraak te doen over de vordering van eiseres tot terugbetaling van die boete van € 9.230,00 en over de vordering van eiseres om verweerder tevens te veroordelen op dit bedrag de gerechtelijke rente te betalen vanaf 29 december 2005.*

*De appelrechter heeft aldus nagelaten over voormelde punten van de vordering van eiseres uitspraak te doen en heeft artikel 1138.3° van het Gerechtelijk Wetboek geschonden.*

**IV. BESLISSING VAN HET HOF***Beoordeling**Tweede onderdeel**Eerste subonderdeel*

1. De appelrechter steunt zijn beslissing dat het hoger beroep van de verweerder ook gericht is tegen het tussenvonnis van 18 mei 2015 niet op de vermeldingen van de beroepsakte, maar op een analyse van de grieven aangevoerd door de verweerder in zijn appelconclusie.

Het subonderdeel dat miskennis van de bewijskracht aanvoert, mist feitelijke grondslag.

*Tweede subonderdeel*

2. Wanneer hoger beroep wordt ingesteld tegen een vonnis, kan door de appellant een nakomend hoger beroep worden ingesteld bij conclusie overeenkomstig artikel 1056, 4°, Gerechtelijk Wetboek tegen de beslissingen in een tussenvonnis waartegen hij aanvankelijk geen hoger beroep had ingesteld, op voorwaarde dat de termijn van hoger beroep niet verstreken is en in zoverre hij niet heeft berust in die beslissingen.

Het instellen van een dergelijk navolgend beroep vereist niet dat de appellant dit uitdrukkelijk verklaart. De rechter kan dit afleiden uit de vaststelling dat de appellant grieven aanvoert tegen de aanvankelijk niet bestreden beslissingen.

3. Na te hebben vastgesteld dat de verweerder zijn hoger beroep in het verzoekschrift tot hoger beroep ogenschijnlijk enkel richt tegen het eindvonnis van 21 maart 2016, oordeelt de appelrechter dat nu de vordering van de verweerder in hoger beroep zoals uitgedrukt in zijn laatste appelconclusie onder meer ertoe strekt te horen zeggen voor recht dat zijn vordering gegrond is en hij daarbij onder meer ook betwist dat de publiciteits- en administratiekosten en de commissielonen te beschouwen zijn als algemene kosten, moet worden aangenomen dat het hoger



beroep van de verweerder ook gericht is tegen de beslissing in het tussenvonnis van 18 mei 2015 dat deze kosten algemene kosten zijn.

4. Door aldus te oordelen verantwoordt de appelrechter zijn beslissing naar recht en kon hij, zonder uitspraak te doen over een geschilpunt dat bij hem niet aanhangig was, oordelen dat de voormelde kosten niet te beschouwen zijn als algemene kosten.

Het subonderdeel kan niet worden aangenomen.

#### *Eerste onderdeel*

#### *Tweede subonderdeel*

5. Het subonderdeel voert aan dat wanneer een handeling in een eerder stadium objectief wordt verricht voor de uitvoering van een bepaalde of alle belastbare activiteiten van de belastingplichtige in een later stadium, de belastingplichtige de voorbelasting volledig in aftrek kan brengen, ook al komt die handeling ten goede van een derde en had die derde normaal een deel van de uitgave ten laste moeten nemen, op voorwaarde dat het persoonlijk voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.

Het subonderdeel verwijt het bestreden arrest dat het niet heeft geantwoord op het verweer dat het voordeel dat onrechtstreeks wordt verschaft aan de grondeigenaars ondergeschikt is aan het belang van de belastingplichtige. Het voert voorts aan dat de appelrechter, zonder dit verweer te beantwoorden, zijn beslissing niet naar recht kon verantwoorden door louter te overwegen dat de eiseres een deel van de kosten kon aanrekenen aan de grondeigenaars en het kosten betreft die normaal door de grondeigenaar zouden moeten worden gedragen.

6. Krachtens artikel 45, § 1, 1°, Btw-wetboek mag elke belastingplichtige op de belasting die hij verschuldigd is, de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten in aftrek brengen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen.

Die bepaling vormt de omzetting van artikel 17, lid 2, van de Zesde Richtlijn nr. 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.

7. Opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald, dient er volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen en diensten vooronderstelt dat de voor de verwerving gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie onder meer HvJ. 29 oktober 2009, *SKF*, C-29/08, nummer 57).

De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Tussen dergelijke kosten en het geheel van alle economische activiteiten van de belastingplichtige bestaat er immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband (zie onder meer HvJ. 29 oktober 2009, *SKF*, C-29/08, nummer 58).

8. In zijn arrest *AES-3C* van 18 juli 2013 (C-124/12) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie, onder verwijzing naar het arrest *Fillibeck* van 16 oktober 1996 (C-258/95) geoordeeld dat de Zesde Richtlijn nr. 77/388/EEG aldus moet worden uitgelegd dat het gratis vervoer van werknemers van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling dat door de werkgever wordt georganiseerd, in beginsel aan privébehoeften van de werknemers voldoet en dus andere dan bedrijfsdoeleinden dient, zodat voor de op deze vervoerdiensten drukkende btw in beginsel geen recht op aftrek bestaat. Wanneer echter, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, de behoeften van de onderneming eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd, kan deze dienst niet worden geacht voor andere dan bedrijfsdoeleinden

te zijn verricht. In dat geval kan de op de vervoerdiensten drukkende btw in aftrek worden gebracht (randnummer 29). Het Hof herinnerde er voorts aan dat het feit dat het personeel voordeel kan putten uit een door de werkgever aangeboden dienst die deze in het belang van zijn bedrijf verricht, als ondergeschikt aan de behoeften van het bedrijf moet worden beschouwd (randnummer 33).

9. In zijn arrest *Iberdrola* van 14 september 2017 (C-132/16) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie beslist dat artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat overeenstemt met artikel 17, lid 2, onder a), van richtlijn nr. 77/388/EEG, aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting voor een dienstverrichting die bestaat in het bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat eigendom is van een derde, wanneer die derde om niet het genot van het resultaat van die diensten verkrijgt en die diensten zowel door die belastingplichtige als door die derde in het kader van hun economische activiteiten worden gebruikt, voor zover die diensten niet verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om die belastingplichtige in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten en de kosten ervan zijn inbegrepen in de prijs van die handelingen.

10. Deze arresten, die weliswaar ook betrekking hebben op situaties waar een derde voordeel haalt uit een door de belastingplichtige in een eerder stadium betrokken dienst, laten niet toe met zekerheid te bepalen of de door de eiseres in het subonderdeel verdedigde rechtsopvatting juist is en of bijgevolg, in een situatie zoals de voorliggende, de btw drukkend op de door de eiseres bij de verkoop van de appartementen gemaakte publiciteitskosten, administratiekosten en makelaarslonen volledig in aftrek kan worden gebracht, ook al komen deze uitgaven ook ten goede aan de grondeigenaren en konden zij deels aan hen worden doorgerekend, op voorwaarde dat wordt vastgesteld dat het voordeel voor de grondeigenaren ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de eiseres.

11. Het Hof is dan ook van oordeel dat het noodzakelijk voorkomt om, alvorens verder uitspraak te doen, overeenkomstig artikel 267 VWEU, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de in het *dictum* van dit arrest geformuleerde prejudiciële vragen te stellen.

*Dictum*

Het Hof,

Houdt vooraleer verder te beslissen, de uitspraak aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie bij prejudiciële beslissing over de volgende vragen uitspraak zal hebben gedaan:

*“1. Dient artikel 17 van de richtlijn nr. 77/388/EEG aldus te worden geïnterpreteerd dat wanneer een uitgave ook ten goede komt aan een derde - zoals dit het geval is wanneer een promotor bij de verkoop van appartementen publiciteitskosten, administratiekosten en makelaarslonen betaalt die ook ten goede komen aan de grondeigenaren - dit niet eraan in de weg staat dat de op die kosten drukkende btw volledig in aftrek kan worden gebracht, op voorwaarde dat wordt vastgesteld dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de uitgave en de economische activiteit van de belastingplichtige en dat het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige?*

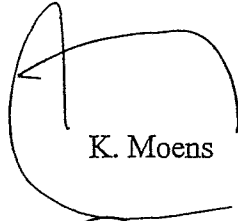
*2. Geldt dit principe ook wanneer het niet gaat om algemene kosten maar om kosten die toewijsbaar zijn aan welbepaalde al dan niet aan BTW onderworpen handelingen in een later stadium, zoals te dezen de verkoop van enerzijds de appartementen en anderzijds de grond?*

*3. Heeft de omstandigheid dat de belastingplichtige de mogelijkheid/het recht heeft om de uitgave gedeeltelijk door te rekenen aan de derde aan wie de uitgave ten goede komt maar dit niet doet, een invloed op de vraag naar de aftrekbaarheid van de btw op deze kosten?”.*

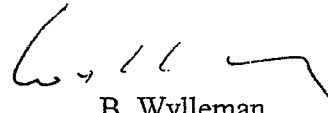
Dit arrest is geweest te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Alain Smetryns, als voorzitter, en de raadsheren Koen Mestdagh, Filip Van Volsem, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 26 april 2019 uitgesproken door sectievoorzitter Alain Smetryns, in aanwezigheid van advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.



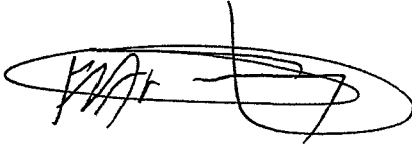
V. Van de Sijpe



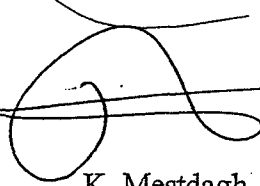
K. Moens



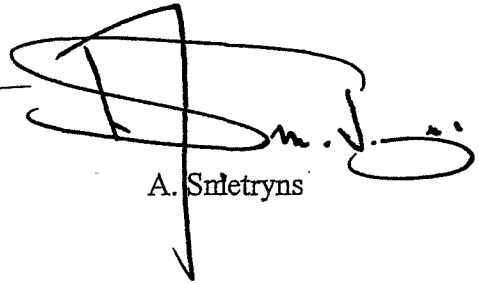
B. Wylleman



F. Van Volsem



K. Mestdagh



A. Smetryns