



Datum van inontvangstneming : 25/04/2018

**Zaak C-201/18**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

19 maart 2018

**Verwijzende rechter:**

Cour d'appel de Mons (België)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

9 maart 2018

**Verzoekende partij:**

Mydibel S.A.

**Verwerende partij:**

Belgische Staat

---

[OMISSIS]

**Cour d'appel de Mons (hof van beroep Bergen, België)**

**Arrest**

Zesde kamer

[Or. 2]

**IN DE ZAAK**

**MYDIBEL S.A.** [OMISSIS], die haar statutaire zetel in [OMISSIS] MOESKROEN [OMISSIS] heeft,

appellante in het hoofdgeding en geïntimeerde in het incidenteel hoger beroep [OMISSIS];

**TEGEN**

**[OMISSIS]**

**De BELGISCHE STAAT**, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, waarvan het kantoor is gevestigd te [OMISSIS] BRUSSEL, [OMISSIS], vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal – Directeur van het Centrum Grote Ondernemingen Charleroi (Algemene Administratie van de Fiscaliteit, Administratie Grote Ondernemingen), waarvan de kantoren zijn gevestigd te [OMISSIS] CHARLEROI, [OMISSIS],

geïntimeerde in het hoofdgeding en appellant in het incidenteel hoger beroep, [OMISSIS];

**wijst de cour d’appel de Mons (hof van beroep Bergen, België) na beraad het volgende arrest:**

[OMISSIS] **[Or. 3]**

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

\*\*\*\*\*

**I. Ontvankelijkheid van het hoger beroep**

[[OMISSIS] nationale procesrechtelijke aspecten]

**II. Feiten en voorgeschiedenis van het geding**

MYDIBEL S.A. is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ter zake van de vervaardiging van aardappelderivaten.

Zij is eigenaar van meerdere gebouwen ten aanzien waarvan zij de belastingen die zijn betaald over de bouw-, verbouwings- of renovatiefacturen volledig heeft afgetrokken.

Om haar liquiditeit te verhogen, heeft MYDIBEL S.A. op 1 oktober 2009 twee „sale-and-lease-back”-transacties afgesloten met ING ASSET FINANCE NV en KBC BANK NV. **[Or. 4]**

Daartoe heeft zij vier notariële overeenkomsten gesloten:

Voor gebouw A „Mydibel I” (dat uit zeven afzonderlijke gebouwen bestaat)

- een overeenkomst tot vestiging van een recht van erfpacht op deze gebouwen ten gunste van ING ASSET FINANCE NV en KBC BANK NV, voor een duur van 99 jaar, tegen onmiddellijke betaling van een canon van 9 630 000 EUR en een jaarlijkse canon van 25 EUR (document 13A van het dossier van MYDIBEL S.A.);

- een onroerende leaseovereenkomst met betrekking tot dezelfde gebouwen waarbij ING ASSET FINANCE NV en KBC BANK NV aan MYDIBEL S.A. het recht van gebruik van deze gebouwen hebben verleend voor een niet-opzegbare periode van 15 jaar, tegen betaling van een driemaandelijke huur van 253 989,53 EUR, wat overeenkomt met een investeringswaarde van 9 630 000 EUR vermeerderd met rente, waarbij MYDIBEL S.A. na afloop van de leaseovereenkomst een aankoopoptie heeft voor een prijs die overeenkomt met 10 % van de investeringswaarde (document 13B van het dossier van MYDIBEL S.A.);

Voor gebouw B „Mydibel II”

- een overeenkomst tot vestiging van een recht van erfpacht op dit gebouw ten gunste van ING ASSET FINANCE NV en KBC BANK NV, voor een duur van 99 jaar, tegen onmiddellijke betaling van een canon van 2 700 000 EUR en een jaarlijkse canon van 25 EUR (document 14A van het dossier van MYDIBEL S.A.);
- een onroerende leaseovereenkomst met betrekking tot hetzelfde gebouw waarbij ING ASSET FINANCE NV en KBC BANK NV aan MYDIBEL S.A. het recht van gebruik van dat gebouw hebben verleend voor een niet-opzegbare periode van 15 jaar, tegen betaling van een driemaandelijke huur van 67 764,55 EUR, wat overeenkomt met een investeringswaarde van 2 700 000 EUR vermeerderd met rente, waarbij MYDIBEL S.A. na afloop van de leaseovereenkomst een aankoopoptie heeft voor een prijs die overeenkomt met 3 % van de investeringswaarde (document 14B van het dossier van MYDIBEL S.A.);

Na een btw-controle die plaatsvond op 11 mei 2012 en 8 juni 2012 en die betrekking had op de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2010, heeft de belastingadministratie in het kader van het herzieningsmechanisme geweigerd in te stemmen met de aftrek van de btw die oorspronkelijk op de gebouwen in kwestie in mindering was gebracht op grond van de op 1 oktober 2009 door MYDIBEL S.A. afgesloten „sale-and-lease-back”-overeenkomst.

Op 18 september 2012 werd een regularisatieopgave ter goedkeuring voorgelegd aan MYDIBEL S.A. en op 22 november 2013 werd een proces-verbaal opgemaakt dat op dezelfde datum samen met de regularisatiebeslissing werd betekend (documenten 3 en 8 van het dossier van MYDIBEL S.A.). **[Or. 5]**

De regularisatiebeslissing betreft de volgende bedragen:

Btw: onrechtmatige aftrek: 981 381,28 EUR

Proportionele geldboeten: 98 130,00 EUR

Vertragingsrente: vanaf 21 januari 2011 over een bedrag van 981 380,00 EUR.

De administratie is aldus overgegaan tot herziening ten aanzien van de transacties die de oprichting van gebouwen betreffen of daartoe hebben bijgedragen, met inachtneming van het tijdvak van vijftien jaar (een bedrag van 800 251,64 EUR dat wordt herzien) en tot herziening ten aanzien van de transacties die de verbouwing of verbetering van de gebouwen betreffen of daartoe hebben bijgedragen, met inachtneming van het tijdvak van vijf jaar (een bedrag van 181 129,64 EUR), overeenkomstig artikel 9, § 1, eerste en tweede alinea, van koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

Door inhoudingen op het creditsaldo van de rekening-courant btw van MYDIBEL S.A. heeft de administratie, ter afwikkeling van het bedrag van de herziening, het totale bedrag van 1 363 971,20 EUR ontvangen.

Bij dagvaarding van 1 april 2014 heeft MYDIBEL S.A. bij de tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons (rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen), beroep ingesteld tot nietigverklaring van de regularisatiebeslissing en van het proces-verbaal van 22 november 2013, tot verklaring voor recht dat de btw-bedragen, de geldboeten en de gevorderde rente niet verschuldigd waren, en tot verwijzing van de Belgische Staat in de kosten van de procedure.

Bij vonnis van 13 oktober 2015, waartegen onderhavig hoger beroep is ingesteld, heeft de zesendertigste kamer van de tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, het verzoek ontvankelijk en gedeeltelijk gegrond verklaard, geoordeeld dat de geldboete niet verschuldigd was, de Belgische Staat veroordeeld tot terugbetaling aan MYDIBEL S.A. van alle bedragen die hij uit hoofde van de nietig verklaarde geldboete heeft ontvangen, vermeerderd met de vertragingsrente tegen het wettelijk tarief, de vordering van MYDIBEL S.A. voor het overige afgewezen en de kosten van de procedure verrekend.

Bij verzoekschrift, op 4 maart 2016 neergelegd ter griffie van de cour d'appel de Mons, heeft MYDIBEL S.A. hoger beroep ingesteld tegen dit vonnis.

### **III. Grondslag van de beroepen - bespreking**

[[OMISSIS]] [Or. 6] [[OMISSIS] nationale procesrechtelijke aspecten]

\* \* \* \* \*

De rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat niet in geschil is dat de partijen de bedoeling hadden om de erfpachtovereenkomsten en de overeenkomstige financiële leaseovereenkomsten zodanig te structureren dat zij ten opzichte van elkaar samenhangend zouden worden: de ene verwijst uitdrukkelijk naar de andere

en elk van de overeenkomsten verwijst naar de totale onroerende leasetransactie, doordat de vestiging van het erfpachtrecht en het sluiten van de leaseovereenkomst met elkaar zijn verbonden.

De rechter in eerste aanleg heeft vervolgens de verwerping van de beroepsgrond van MYDIBEL S.A. die was gebaseerd op de door de administratie verrichte belastingherzieningen als volgt gemotiveerd:

*„Van de bovengenoemde voorwaarden voor belastingplichtigheid worden in deze zaak alleen de voorwaarden bestreden die betrekking hebben op de leasegoederen.*

*De overeenkomst moet betrekking hebben op een bebouwd onroerend goed.*

*Dit bebouwd onroerend goed moet door de leasinggever met toepassing van de btw zijn gebouwd of verworven, hetgeen impliceert dat het gebouw voor btw-doeleinden ‚nieuw’ is overeenkomstig artikel 8, § 1, en artikel 44, § 3, 1°, a) en b), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: ‚btw-wetboek’)*

*De wet vereist niet dat de leasinggever het gebouw in volle eigendom heeft verkregen. Het volstaat dat de leasinggever over zakelijke rechten beschikt die voldoende vergaand zijn om het gebruiksrecht op de gebouwen te kunnen verstrekken in het kader van een overeenkomst die voldoet aan de andere voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, onder b), van het btw-wetboek en van koninklijk besluit nr. 30. Een leaseovereenkomst betreffende een gebouw waarop de leasinggever een recht van opstal, erfpacht of vruchtgebruik heeft verworven, is dus aan de btw onderworpen, op voorwaarde dat deze verwerving met toepassing van de btw heeft plaatsgevonden. [Or. 7]*

*In circulaire nr. 10 van 12 april 2007 [AOIF 10/2007 (E.T. 109.976) van 12 april 2007] erkent de administratie ook dat er niets is dat ‚zogenoemde „sale-and-lease-back”-overeenkomsten, waarbij een belastingplichtige om objectieve economische of financiële redenen een gebouw met voldoening van de belasting aan een leaseonderneming overdraagt, die dat gebouw vervolgens ter uitvoering van een onroerende leaseovereenkomst ter beschikking stelt aan de belastingplichtige, van de werkingssfeer van de belasting uitsluit. In dat geval moet immers worden aanvaard dat de leasinggever het gebouw (of de daaraan verbonden zakelijke rechten) in opdracht van de toekomstige huurder heeft verworven’ (punt 18 van de circulaire).*

*In casu voldoet de litigieuze „sale-and-lease-back”-transactie dus niet aan een van de voorwaarden voor belastingplichtigheid, namelijk de verwerving van erfpachtrechten door de leasegever met toepassing van de btw. De vestiging van deze erfpachtrechten was onderworpen aan registratierechten*

*en niet aan btw, aangezien de litigieuze gebouwen niet ‚nieuw’ waren in de zin van de btw (documenten 13A en 14A van het dossier van verzoekster).*

*Aangezien verzoekster de litigieuze bedrijfsmiddelen in de herzieningsperiode - vijftien jaar of vijf jaar naar gelang van de aard van de transacties waarvoor recht op aftrek bestond - heeft gebruikt om transacties te verrichten waarvoor geen recht op aftrek bestond, zijn de door verweerder verrichte belastingherzieningen overeenkomstig artikel 10, § 1, 1°, van koninklijk besluit nr. 3 terecht verricht.”*

Onder verwijzing naar een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 december 2005 (arrest *Centralan Property Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, C-63/04) heeft de rechter in eerste aanleg tevens geoordeeld dat het beginsel van de neutraliteit in het onderhavige geval niet van toepassing is, aangezien de litigieuze „sale-and-lease-back”-transactie juist niet aan de btw is onderworpen en het beginsel van de neutraliteit van de btw, dat een vertaling is van het beginsel van gelijke behandeling, daarentegen vereist dat belastingen die ten onrechte zijn afgetrokken, worden herzien.

\* \* \* \* \*

**[Or. 8]**

MYDIBEL S.A. komt in hoger beroep op tegen de afwijzing door de rechter in eerste aanleg van haar verzoek ten aanzien van de herziening van de btw op haar bedrijfsmiddelen en zij stelt zich op het standpunt dat de btw op de betrokken onroerende goederen niet vatbaar is voor herziening krachtens artikel 10, § 1, 1°, van koninklijk besluit nr. 3 (omdat het bedrijfsmiddel zou zijn gebruikt ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen) of, subsidiair, krachtens artikel 10, § 1, 4°, van koninklijk besluit nr. 3 (omdat het bedrijfsmiddel zou hebben opgehouden in de onderneming te bestaan), gezien het feit dat:

- niet in geschil is dat MYDIBEL S.A. de oorspronkelijke btw correct heeft afgetrokken;
- de „sale-and-lease-back” (lease-backovereenkomst) moet worden gekwalificeerd als één enkele, globale en complexe transactie waarvan de technische elementen „sale” (vestiging van een erfpachtrecht) en „lease back” (financiële lease) gelijktijdig, onafhankelijk, onlosmakelijk, onafscheidelijk en ondeelbaar worden toegekend en niet kunstmatig in geïsoleerde delen kunnen worden opgesplitst (vergelijk arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2008, C-425/06, *Part Service*);
- het gaat om een zuiver financiële transactie;
- niet in geschil is dat de onroerende goederen door MYDIBEL S.A. ononderbroken en duurzaam werden gebruikt voor haar belaste

activiteit, namelijk de productie van aardappelderivaten, en dat er geen sprake van onderbreking in dit gebruik of van buitenbedrijfstelling was;

- in het onderhavige geval kan noch het „sale”-element, noch het „lease back”-element als levering worden aangemerkt, zodat het voorwerp van de „sale-and-lease-back”-transactie niet kan worden gekwalificeerd als bedrijfsmiddel voor de eigenaar van de grond/leasingnemer, noch vóór noch na de transactie;
- de rechten verbonden aan de bedrijfsmiddelen (de juridische elementen die kenmerkend zijn voor „de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken”) hoofdzakelijk bij MYDIBEL S.A. bleven, krachtens de contractuele bepalingen tussen de partijen;
- een goed moet worden beschouwd als een bedrijfsmiddel voor de leasingnemer (MYDIBEL S.A.) en niet voor de leasinggever (de financiële instellingen) (vergelijk het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 februari 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmont OOD). **[Or. 9]**

Onder verwijzing naar een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 december 2015 (C-63/04, Centralan), stelt MYDIBEL S.A. zich op het standpunt dat de herziening van de btw in strijd is met het beginsel van de neutraliteit van de btw en met het beginsel van gelijke behandeling of met het doeltreffendheidsbeginsel, omdat zij niet wordt ontlast van de in het kader van haar belaste activiteit betaalde btw en anders wordt behandeld dan andere concurrerende belastingplichtigen.

Ten slotte verzoekt MYDIBEL S.A. de cour d’appel de Mons de op bladzijde 31 van haar laatste memorie geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor te leggen.

De Belgische Staat van zijn kant pleit voor bevestiging van het bestreden vonnis voor zover daarbij het verzoek van MYDIBEL S.A. tot nietigverklaring van de regularisatiebeslissing en van het proces-verbaal van 22 november 2013, en tot verklaring voor recht dat in dit geval de btw niet hoeft te worden herzien, is afgewezen.

De Belgische Staat heeft incidenteel hoger beroep ingesteld en daarbij verzocht het vonnis te vernietigen voor zover daarin is overwogen dat de geldboete niet verschuldigd was en dat alle bedragen die hij uit hoofde van de nietig verklaarde geldboete heeft ontvangen, aan MYDIBEL S.A. moeten worden terugbetaald, vermeerderd met de vertragingsrente tegen het wettelijk tarief.

Volgens de Belgische Staat wordt de vestiging van een zakelijk recht van erfpacht ten gunste van twee financiële instellingen onder het stelsel van registratierechten beschouwd als een levering van een goed die is vrijgesteld krachtens artikel 44,



§ 3, 1<sup>o</sup>, a, van het btw-wetboek, zodat MYDIBEL S.A. niet langer rechthebbende is van de zakelijke rechten die haar de bevoegdheid verschaffen om de onroerende goederen te gebruiken. Deze zakelijke rechten vormen bedrijfsmiddelen voor de rechthebbenden ervan, namelijk de financiële instellingen, en de transactie leidt derhalve tot een herziening van de aftrek van de btw.

De Belgische Staat stelt dat hij de zuiver financiële doelstelling van de transacties niet betwist, maar hij is van mening dat, door een beroep te doen op de zuiver financiële doelstelling van de „sale-and-lease-back” en de juridische realiteit van de twee transacties (vestiging van een recht van erfpacht en de onroerende leasing) te ontkennen, de definitie zelf van het recht van erfpacht als een zakelijk recht op de onroerende goederen, zoals dat met name ten aanzien van derden ontstaat, wordt miskend. **[Or. 10]**

De Belgische Staat is van mening dat de door MYDIBEL S.A. aangehaalde rechtspraak, namelijk het arrest van het Hof van Cassatie van 11 oktober 2002 (R.G. nr. C.01.0103.N, Stevens Koeltechniek N.V./Belgische Staat, dat kan worden geraadpleegd op de website [jure.juridat.be](http://jure.juridat.be)) en het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2008 (C-425/06, Part Service), niet van toepassing noch van belang is in de onderhavige zaak.

De Belgische Staat preciseert dat het arrest van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 9 februari 2006 geen afspiegeling is van een vaste rechtspraak in Duitsland en gebaseerd is op een specifieke reeks van verschillende feitelijke omstandigheden en rechtsbegrippen die in het Belgische recht onbekend zijn en dat er bovendien een parallel moet worden getrokken met de Europese rechtspraak (BFH 5. Senat, 9 februari 2006, 1999, ref. VR 22/03, document 16 van het dossier van MYDIBEL S.A., vertaling document 23 van het procesdossier).

Wat de vermeende schending van het beginsel van de neutraliteit betreft, stelt de Belgische Staat zich onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (29 oktober 2009, C-174/08, Construction Danmark; 30 maart 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki; 11 juli 1991, C-97/90, Hansgeorg Lennartz/Finanzamt München – arresten te raadplegen via de website [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)) op het standpunt dat de verrichte regularisatie de eerbiediging van dit beginsel waarborgt, aangezien MYDIBEL S.A. met volledige kennis van zaken en onder gebruikmaking van de contractsvrijheid transacties heeft verricht die niet aan belasting waren onderworpen, terwijl het gemeenschappelijke btw-stelsel de volkomen neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten waarborgt, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (arrest Hof van 8 februari 2007, C-435/05, Investrand, Jurispr. blz. I-1315).

De Belgische Staat verzoekt dus om bevestiging van het vonnis waartegen hoger beroep is ingesteld, voor zover daarin is geoordeeld dat de oorspronkelijke aftrek van btw kan worden herzien, vanwege de vestiging van het recht van erfpacht,

welke transactie overeenkomstig artikel 44, § 3, 1<sup>o</sup>, b), van het btw-wetboek van btw is vrijgesteld.

\* \* \* \* \*

Gelet op de beweringen van de partijen en de rechtspraak waarnaar zij verwijzen, met name de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie, acht de cour d'appel de Mons het voor de beslechting van het onderhavige geding noodzakelijk om, alvorens inhoudelijk op de hogere beroepen te beslissen, de door MYDIBEL S.A. voorgestelde prejudiciële vraag, zoals gewijzigd naar aanleiding van de opmerkingen van de Belgische Staat, voor te leggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. **[Or. 11]**

### **De cour d'appel de Mons beslist,**

#### **rechtdoende op tegenspraak, in hoger beroep**

[[OMISSIS] bepalingen ten aanzien van het taalgebruik]

het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep ontvankelijk te verklaren;

alvorens inhoudelijk op de hogere beroepen te beslissen, het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen:

*„Moeten de artikelen 14, 15, 168, 184, 185, 187 en 188 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd en toegepast dat er sprake is van een herziening/regularisatie van de btw op een onroerend investeringsgoed die oorspronkelijk correct is afgetrokken, wanneer dit onroerend investeringsgoed het voorwerp was van een ‚sale-and-lease-back’-transactie (lease-backovereenkomst), gelet op het volgende:*

- *de ‚sale-and-lease-back’ bestaat uit de gecombineerde en gelijktijdige verlening van een recht op erfpacht (een tijdelijk zakelijk recht) door de belastingplichtige aan twee financiële instellingen en een leasing door deze twee financiële instellingen aan de belastingplichtige;*
- *deze ‚sale-and-lease-back’-transactie vormt een zuiver financiële transactie teneinde de liquiditeit van de belastingplichtige te verhogen;*
- *de ‚sale-and-lease-back’-transactie (lease-backovereenkomst) was niet aan btw onderworpen;*
- *het onroerend investeringsgoed is in eigendom van de belastingplichtige gebleven en is zowel vóór als na de transactie op ononderbroken en duurzame wijze voor de belastbare activiteit van de belastingplichtige gebruikt.*

*Is een uitlegging en toepassing van bovengenoemde bepalingen die leidt tot een herziening/regularisatie van de oorspronkelijk afgetrokken btw in overeenstemming met het beginsel van de neutraliteit van de btw en/of het beginsel van gelijke behandeling?” [Or. 12]*

[[OMISSIS] nationale procesrechtelijke aspecten]

[[OMISSIS] ondertekeningen]

Aldus uitgesproken ter openbare terechtzitting van de Zesde Kamer van de cour d’appel de Mons, op **negen maart tweeduizend achttien**, [[OMISSIS] ondertekeningen]