

Arrêt de la Cour  
Zaak C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

tegen

D. Lipjes

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 28 ter, E, lid 3 – Diensten van tussenpersonen – Plaats van verrichting van dienst”

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Diensten verricht door tussenpersonen – Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting door artikel 28 ter, E, lid 3, van Zesde richtlijn – Werkingssfeer – Hoofdprestatie die niet aan belasting over toegevoegde waarde is onderworpen – Irrelevant – Bepaling van plaats van hoofdprestatie – Toepassing van bijzondere bepalingen van artikel 28 ter, A en B*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 28 ter, A, B en E, lid 3)*

Artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, in de versie van richtlijn 91/680, dat bepaalt dat in afwijking van artikel 9, lid 1, van dezelfde richtlijn de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van anderen handelende tussenpersonen, indien deze bemiddelen bij bepaalde handelingen, de plaats is waar deze handelingen worden verricht, mag niet aldus worden uitgelegd dat het slechts ziet op diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is.

Uit de bewoordingen ervan blijkt immers dat deze bepaling op algemene wijze betrekking heeft op de diensten verricht door tussenpersonen, ongeacht of de ontvangers van de diensten ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde belastingplichtigen zijn of niet, en voor de vaststelling van de plaats van een door een tussenpersoon verrichte prestatie is het irrelevant of de hoofdprestatie aan belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen dan wel een niet-belastbare handeling is.

Wanneer een handeling van een tussenpersoon onder dit artikel 28 ter, E, lid 3, valt, dient bovendien voor de vaststelling van de plaats van verrichting van de handelingen die aan de basis van de bemiddelingsprestaties liggen, te worden aangeknoopt bij de bijzondere bepalingen van artikel 28 ter, A en B. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt immers bepaald door deze laatste bepaling, die aldus afwijkt van de algemene bepalingen van artikel 8 van de Zesde richtlijn, die de levering van goederen binnen een lidstaat regelen.

(cf. punten 18, 21, 23, 25-26, dictum 1-2)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)  
27 mei 2004(1)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 28 ter, E, lid 3 – Diensten van tussenpersonen – Plaats van  
verrichting van dienst”

In zaak C-68/03,  
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der  
Nederlanden, in het aldaar aanhangige geding tussen  
**Staatssecretaris van Financiën**

en

**D. Lipjes,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 28 ter 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), in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad  
van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de  
toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van  
richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1), wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva  
de Lapuerta en K. Lenaerts, rechters,  
advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
griffier: R. Grass,  
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
  - de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. I. Fernandes en Â. Seiça Neves als  
gemachtigden,
  - de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en D.  
W. V. Zijlstra als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 januari 2004,

het navolgende

## Arrest

1 Bij arrest van 14 februari 2003, ingekomen bij het Hof op 17 februari daaraanvolgend, heeft de

Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 28 ter 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), in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën en D. Lipjes ter zake van de onderwerping aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) van door Lipjes in Frankrijk verrichte bemiddelingsdiensten.

### **Hoofdgeding, rechtskader en prejudiciële vragen**

**3 Lipjes, die in Nederland woont, houdt zich bedrijfsmatig bezig met de aan- en verkoop van gebruikte pleziervaartuigen en met de bemiddeling bij de aan- en verkoop van jachten. In 1996 en 1997 heeft hij tweemaal bemiddeld bij de aankoop van in Frankrijk gelegen jachten, blijkbaar in beide gevallen voor rekening van een in Nederland wonende particuliere koper, terwijl de verkoper een in Frankrijk wonende particulier was. Lipjes heeft in Nederland noch in Frankrijk ter zake van deze handelingen van bemiddeling BTW aangegeven.**

**4 Na een accountantsonderzoek heeft de Nederlandse belastingdienst ter zake van deze diensten een naheffingsaanslag in de BTW opgelegd. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nederland), waarbij de zaak aanhangig was gemaakt, oordeelde dat de bemiddelingsdiensten, gelet op de locatie van de jachten ten tijde van de verkoop, niet in Nederland waren verricht en dat Lipjes dus geen BTW in deze lidstaat hoefde aan te geven.**

**5 Het Gerechtshof heeft zich daarbij gebaseerd op artikel 6 a, lid 3, sub c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329), in de versie van de wet van 24 december 1992 (Stb. 1992, 713). Deze bepaling stemt overeen met artikel 28 ter, E, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, waarin met betrekking tot intracommunautaire handelingen wordt bepaald:**

**„In afwijking van artikel 9, lid 1, is de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van anderen handelende tussenpersonen, indien zij bemiddelen bij andere handelingen dan die bedoeld in de leden 1 en 2 en in artikel 9, lid 2, sub e, de plaats waar de handelingen worden verricht.**

**Wanneer echter de ontvanger van de diensten voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar deze handelingen worden verricht, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verleende dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem door de tussenpersoon is verleend.”**

**6 Volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarvan bovengenoemde bepaling afwijkt, is de plaats van een dienst in beginsel de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.**

**7 Aangezien de jachten zich in Frankrijk bevonden en de handelingen van bemiddeling eveneens in deze lidstaat werden verricht, diende volgens het Gerechtshof niet de algemene bepaling te worden toegepast, maar de afwijkende bepaling voor intracommunautaire handelingen, op grond waarvan het Koninkrijk der Nederlanden niet het recht heeft deze handelingen aan BTW te onderwerpen.**

**8 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Hij voert aan dat artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn alsmede de overeenkomstige nationale bepaling restrictief moeten worden uitgelegd in de zin dat de term „handelingen” slechts ziet op bemiddelingsprestaties wanneer de basisovereenkomst, te weten een overeenkomst ter zake van de levering van een goed of het verrichten van een dienst, werd gesloten door beroepsbeoefenaars die BTW-plichtig zijn, wat in het hoofdgeding niet het geval is, aangezien het particulieren**

betreft.

9 Van oordeel dat deze zaak vragen doet rijzen voor de beantwoording waarvan de rechtspraak van het Hof onvoldoende aanknopingspunten biedt, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn zo te worden uitgelegd, dat die bepaling slechts ziet op diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst een belastingplichtige is in de zin van de richtlijn dan wel een niet-belastingplichtige rechtspersoon in de zin van artikel 28 bis van de richtlijn?

2) Zo neen, dient artikel 28 ter, E, lid 3, eerste volzin, van de Zesde richtlijn dan in die zin te worden verstaan dat deze bepaling ertoe strekt dat, indien wordt bemiddeld bij een aan- en verkoop van een lichamelijke zaak tussen twee particulieren, voor de plaats van de bemiddeling moet worden aangeknoopt bij de plaats van de transactie, als ware die transactie een door een belastingplichtige verrichte levering of dienst als bedoeld in artikel 8 van de Zesde richtlijn?”

De prejudiciële vragen

*De eerste vraag*

10 Volgens de Nederlandse regering, wier standpunt gedeeltelijk wordt bijgetreden door de Portugese regering, dient artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn restrictief te worden uitgelegd in de zin dat diensten van tussenpersonen zijn uitgesloten wanneer de basisovereenkomst werd gesloten tussen particulieren en dus geen belastbare handeling vormde. Ingevolge deze bepaling dient voor de plaats van de bemiddelingsprestatie in beginsel te worden aangesloten bij de plaats van de hoofdprestatie, hetgeen slechts zin heeft indien de hoofdprestatie binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, en dus werd verricht door een belastingplichtige. Aangezien dit in casu niet het geval was, diende de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn te worden toegepast en was het uitgangspunt dus de zetel van de bedrijfsuitoefening van Lipjes, die in Nederland was gelegen.

11 Hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, waarvan artikel 28 ter deel uitmaakt, betreft immers in zijn geheel de intracommunautaire leveringen en verwervingen en het goederenverkeer. Dit zijn allemaal handelingen die worden verricht door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen. Zo heeft artikel 28 bis van deze richtlijn het systematisch over prestaties van belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen. De coherentie vereist dat artikel 28 ter dus op dezelfde wijze wordt uitgelegd.

12 Dit wordt bevestigd door artikel 28 ter, E, lid 3, tweede alinea, waarin sprake is van de ontvangers die voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd door middel van een identificatienummer. Dat kan eveneens slechts het geval zijn met belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen.

13 Voorts heeft de betrokken bepaling ten doel, te voorkomen dat de afnemende onderneming haar recht op aftrek van voorbelasting moet uitoefenen in een andere lidstaat dan die waar zij BTW is verschuldigd. Voor particuliere ontvangers van diensten die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, is een dergelijke regel niet nodig. De bepleite oplossing weerspiegelt ook het best de economische realiteit en zij is fiscaal de meest rationele oplossing.

14 Volgens de Commissie mag bij de bepaling van de werkingssfeer van artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn niet worden ingegaan tegen de zeer duidelijke bewoordingen ervan, die voorzien in een uitdrukkelijke afwijking van de algemene bepalingen voor de categorie van handelingen van tussenpersonen, zonder onderscheid te maken naar gelang van de partijen bij de basisovereenkomst. Er is geen enkele reden om van deze regel af te wijken wanneer de basisovereenkomst een niet-belastbare handeling is. Het systeem van de intracommunautaire handel, zoals opgenomen in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, is immers niet beperkt tot de handel tussen beroepsbeoefenaars.

15 De term „handelingen” wordt op verscheidene plaatsen in de Zesde richtlijn gebruikt, zowel ter aanduiding van de diensten tussen belastingplichtigen als ter aanduiding van de diensten die aan particulieren worden verleend, zoals bijvoorbeeld in artikel 4, leden 3 en 5. Een restrictieve uitlegging van artikel 28 ter, E, lid 3, van deze richtlijn zou tot ingewikkelde onderscheidingen leiden en ingaan tegen het beginsel van eenvoud in de behandeling van de transacties en het beginsel van een rationele en homogene belastingheffing.

16 Dienaangaande zij om te beginnen vastgesteld dat met betrekking tot de verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 28 ter, E, van de Zesde richtlijn laatstgenoemde bepaling voorziet in een afwijking van de algemene regel van artikel 9, lid 1, wanneer het gaat om intracommunautair handelsverkeer. Dit artikel 9, lid 1, heeft dus geen voorrang en voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, onder welke bepaling zij valt (zie met betrekking tot de soortgelijke verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn, arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punten 20 en 21).

17 Aangezien het in casu gaat om intracommunautair handelsverkeer, is dus in beginsel artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn van toepassing. Derhalve dient te worden onderzocht of de toepasselijkheid daarvan op losse schroeven kan worden gezet door het feit dat het voorwerp van de door de tussenpersoon verrichte dienst een niet-belastbare handeling is.

18 Dienaangaande zij opgemerkt dat blijkens de bewoordingen van artikel 28 ter, E, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn deze bepaling op algemene wijze betrekking heeft op de diensten verricht door „namens en voor rekening van anderen handelende” tussenpersonen, ongeacht of de ontvangers van de diensten BTW-plichtigen zijn of niet.

19 Ook blijkt uit geen enkele bepaling van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, waarvan artikel 28 ter deel uitmaakt, dat de diensten verleend aan particulieren die niet BTW-plichtig zijn, buiten de werkingssfeer ervan vallen. Zoals de Commissie overigens heeft gesteld, doelt de term „handelsverkeer tussen de lidstaten” in het opschrift van dit hoofdstuk zowel op leveringen aan belastingplichtigen als op die aan niet-belastingplichtigen. Dat net als artikel 28 bis verscheidene bepalingen van dit hoofdstuk uitspraak doen over de belastbaarheid van bepaalde handelingen, heeft geen invloed op de draagwijdte van artikel 28 ter, dat alleen de plaats van de handelingen zelf vaststelt.

20 Met betrekking tot het argument van de Nederlandse regering inzake artikel 28 ter, E, lid 3, tweede alinea, waarin sprake is van de ontvangers die voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd door een identificatienummer in een andere lidstaat dan die waar de betrokken handeling werd verricht, volstaat de vaststelling dat deze alinea, die in het begin het bijwoord „echter” bevat, een categorie van zeer specifieke uitzonderingen noemt die geen invloed kan hebben op de meer algemene regel van de voorafgaande alinea.

21 Zoals de advocaat-generaal in de punten 36 tot en met 40 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het immers voor de vaststelling van de plaats van een door een tussenpersoon verrichte prestatie irrelevant of de hoofdprestatie aan BTW is onderworpen of daarentegen een niet-belastbare handeling is.

22 Wat ten slotte het argument van de Nederlandse regering betreft, dat artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn vooral verband houdt met het recht op aftrek van BTW, dat niet speelt voor een particulier, dient alleen te worden vastgesteld dat die stelling niet wordt gestaafd door de bewoordingen van deze bepaling, aangezien deze uitsluitend betrekking heeft op de vaststelling van de plaats van de door een tussenpersoon verrichte dienst en geenszins op het recht op aftrek van particuliere ontvangers.

23 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn niet aldus moet worden uitgelegd dat het slechts ziet op diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst een BTW-plichtige of een niet-BTW-plichtige rechtspersoon is.

*De tweede vraag*

**24 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of, wanneer een handeling van een tussenpersoon onder artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn valt, voor de vaststelling van de plaats van verrichting van de handeling die aan de basis ligt van de bemiddelingsprestatie, dient te worden aangeknoopt bij de algemene bepalingen van artikel 8 van de Zesde richtlijn of bij de bijzondere bepalingen van artikel 28 ter van deze richtlijn.**

**25 In dit verband volstaat de vaststelling dat blijkens de bewoordingen van de Zesde richtlijn de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt bepaald door artikel 28 ter, A en B, dat aldus afwijkt van de algemene bepalingen van artikel 8, die de levering van goederen binnen een lidstaat regelen. In de onderhavige omstandigheden moet niet anders worden geoordeeld.**

**26 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord dat, wanneer een handeling van een tussenpersoon onder artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn valt, voor de vaststelling van de plaats van verrichting van de handelingen die aan de basis liggen van de bemiddelingsprestaties, dient te worden aangeknoopt bij de bepalingen van artikel 28 ter, A en B, van deze richtlijn.**

#### **Kosten**

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

#### **HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),**

**uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 14 februari 2003 gestelde vragen, verklaart voor recht:**

**1)Artikel 28 ter, E, lid 3, 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, in de versie van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388, moet niet aldus worden uitgelegd dat het slechts ziet op diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is.**

**2)Wanneer een handeling van een tussenpersoon onder artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, valt, dient voor de vaststelling van de plaats van verrichting van de handelingen die aan de basis liggen van de bemiddelingsprestaties, te worden aangeknoopt bij de bepalingen van artikel 28 ter, A en B, van deze richtlijn.**

**Jann**

**Rosas**

**La Pergola**

**Silva de Lapuerta**

**Lenaerts**

**Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 mei 2004.**

**De griffier**

**De president van de Eerste kamer**

**R. Grass**

**P. Jann**

**1 – Procestaal: Nederlands.**