

## Hof van Cassatie van België

### Arrest

Nr. C.02.0419.N

**BELGISCHE STAAT**, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 14, op benaerstiging van de hoofdcontroleur van het zesde BTW-controlekantoor te Antwerpen, met kantoren te 2000 Antwerpen, Italielei 4, bus 4,

eiser,

vertegenwoordigd door Mr. Ignace Claeys Bouuaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, kantoor houdende te 9000 Gent, Paul Fredericqstraat 13, alwaar keuze van woonplaats wordt gedaan,

**tegen**

**SANOMA MAGAZINES BELGIUM**, naamloze vennootschap, voorheen genaamd NV Mediaxis, met zetel te 1200 Sint-Lambrechts-Woluwe, Neerveldstraat 109,

verweester,

vertegenwoordigd door Mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie, kantoor houdende te 1050 Brussel, Vilain XIII-straat 17, alwaar keuze van woonplaats wordt gedaan.

### **I. Bestreden beslissing**

Het cassatieberoep is gericht tegen een arrest, op 15 maart 1999 gewezen door het Hof van Beroep te Antwerpen.

### **II. Rechtspleging voor het Hof**

Raadsheer Ghislain Londers heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

### **III. Feiten**

De feiten worden in het verzoekschrift als volgt omschreven : Verweerster heeft in 1990 en 1991 diverse facturen betaald voor het inrichten van feestelijkheden waarop cliënten (afnemers of verhoopte toekomstige afnemers van haar publicaties) uitgenodigd waren. In het arrest wordt gepreciseerd dat gezorgd werd voor spijs en drank, vermaak en ontspanning, ten bate van de genodigden.

De vraag is of deze uitgaven moeten aangemerkt worden als “kosten van onthaal” in de zin van artikel 45, §3, 4°, van het BTW-Wetboek, in welk geval de daarop betaalde BTW, door de betrokken belastingplichtige niet in aftrek mag gebracht worden van de BTW die hij aan de Schatkist moet afdragen.

Verweerster hield voor dat de besproken uitgaven integraal als publiciteitskosten aan te merken waren en dat de daarop slaande BTW daarom niet als “kosten van onthaal” mochten behandeld worden, doch wel onder de algemene regel van de aftrekbaarheid vielen.

Op de vordering van de administratie heeft verweerster de BTW, die zij in haar aangifte in aftrek had opgenomen, onder voorbehoud betaald, waarna zij terugbetaling ervan heeft gevorderd.

De eerste rechter heeft deze aanspraak ingewilligd, daarin gevolgd door het hof van beroep in het aangevochten arrest.

#### **IV. Middel**

Eiser voert in zijn verzoekschrift een middel aan.

##### ***Geschonden wettelijke bepalingen***

- *artikel 45, §1, 1°, en §3, 4°, van de wet van 3 juli 1969 houdende invoering van het wetboek van de belasting op de toegevoegde waarde, in de tekst in voege in de jaren 1990 en 1991, hetzij vóór het in werking treden van de wijzigingen aangebracht bij de wet van 28 december 1992 ;*
- *en voor zoveel als nodige artikel 16, punt 6, van de Zesde Richtlijn van de Raad van Ministers van de Europese Gemeenschappen 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 (hierna : Zesde Richtlijn).*

##### ***Aangevochten beslissingen***

*Het Hof van Beroep te Antwerpen, rechtdoende op het hoger beroep van eiser, verklaart dit beroep ongegrond en bevestigt de uitspraak van de eerste rechter op grond van de volgende motieven :*

*“De betwisting tussen de partijen handelt over de preciese draagwijdte van het begrip ‘kosten van onthaal’.*

*De fiscus omschrijft het begrip ‘kosten van onthaal’ als kosten die een bedrijf maakt op het stuk van public relations voor onthaal, ontvangst en vermaak of ontspanning van aan het bedrijf vreemde bezoekers, inzonderheid leveranciers en klanten. NV Mediaxis verdedigt dat de uitgaven die met reclaimedoeleinden worden gemaakt een professioneel karakter hebben, en dan moeten worden uitgesloten van de ‘kosten van onthaal’.*

*Artikel 45, §1, van het BTW-Wetboek bevat het principe dat elke belastingplichtige de belasting die geheven werd op aan hem geleverde goederen en verleende diensten in aftrek mag brengen op de belasting die hij verschuldigd is. Artikel 45, §3, 4°, dat de aftrek verbiedt van de BTW terzake van kosten van onthaal houdt hierop een uitzondering in, en moet daarom restrictief worden geïnterpreteerd.*

*Bij gebreke aan wettelijke omschrijving van dit begrip moet deze bepaling, die het recht op aftrek beperkt, worden geïnterpreteerd conform aan de Zesde Europese Richtlijn. In artikel 17.6 bepaalt deze richtlijn onder meer dat de uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben zoals weelde-uitgaven voor ontspanning of representatie, in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten zijn.*

*Gelet op het onderscheid dat in deze richtlijn wordt gemaakt tussen uitgaven met een professioneel karakter en uitgaven voor ontspanning en representatie, moet het toepassingsveld van het begrip 'kosten van onthaal' worden beperkt tot die kosten die ten behoeve van klanten of gasten worden gemaakt, zonder dat een ander voordeel wordt nagestreefd dan het creëren van een algemeen gunstige atmosfeer ten overstaan van de onderneming.*

*Indien de kosten daarentegen de directe verkoop beogen of worden gemaakt met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten, gaat het om publiciteit. Het gaat dan om uitgaven met een strikt professioneel karakter en niet om uitgaven voor ontspanning of representatie. Dat deze publiciteit wordt gebracht onder omstandigheden die aan de genietter van de uitgave vermaak of ontspanning bieden en deze uitgave zich in de sfeer van het eindgebruik bevindt, doet dan aan het strikt professioneel karakter van de uitgave geen afbreuk.*

*Het hof stelt vast dat ook de fiscus deze interpretatie toepast, wat blijkt uit :*

*1. de administratieve beslissing van 7 en 10 juli 1989 nr. E.T. 63.540, waarbij niet als kosten van onthaal worden aangemerkt maar als publiciteitskosten, de door ondernemingen gedane uitgaven met betrekking tot het gebruik van business-seats en loges voor zover deze ondernemingen door middel van die business-seats en loges onder één of andere vorm publiciteit voeren (BTW revue nr. 88/11/89, 433) ;*

*2. het antwoord van de minister van Financiën op parlementaire vraag nr. 269 van de heer D. van 20.06.1997, waaruit blijkt dat de minister als voorwaarde, opdat een uitgave als publiciteitsverrichting zou worden beschouwd in plaats van als kost van onthaal, stelt dat de verrichting het*

*overbrengen van een boodschap impliceert waarin de kwaliteiten van een product of een dienst uitdrukkelijk worden aangeprezen. (Vr. en Antw. Senaat, 9 september 1977, (nr. 1-53), blz. 2700-2701).*

*Een nauwkeurig en concreet onderzoek van de voorgelegde stukken brengt aan het licht dat de gebeurtenissen, waarvan NV Mediaxis de organisatie toevertrouwde aan NV Any Time en die het voorwerp zijn van de voorliggende betwisting, daadwerkelijk dit effectief en concreet publicitair karakter hadden.*

*Lancering tijdschrift Feeling : NV Mediaxis heeft op 31 januari 1991 een lanceringsfeest ingericht naar aanleiding van haar nieuw tijdschrift Feeling, waarvan het eerste nummer op 1 februari 1991 verscheen. Uit de factuur van NV Any Time blijkt dat het om een gebeurtenis ging waar artiesten uit uiteenlopende genres optraden, waar voor spijs en drank werd gezorgd (zie de post 'catering') en waar 'Feeling' - regenschermen werden verspreid. De verkoop van de nummers van een nieuw tijdschrift hangt vanzelfsprekend af van de bekendheid die dit tijdschrift verwerft door de andere media. Een feest, speciaal georganiseerd om een nieuw tijdschrift bekend te maken, is in hoefde van een uitgeverij duidelijk een loutere daad van publiciteit. De kosten die dergelijke gebeurtenis meebrengt zijn zuivere professionele publiciteitskosten, en geen kosten van onthaal.*

*De gouden prosper en man en vrouw van het jaar : Uit de voorgebrachte stukken blijkt dat het weekblad Panorama/De Post jaarlijks een prijs uitreikt aan iemand die zich (volgens de door de redactie benoemde jury) verdienstelijk heeft gemaakt in het Belgische popmilieu (de gouden prosper), terwijl de lezers worden uitgenodigd jaarlijks de man en de vrouw van het jaar te kiezen. De verkiezing van de winnaar van de gouden prosper, en de huldiging van de mannen en vrouwen van het jaar vinden plaats tijdens een evenement dat door NV Mediaxis wordt georganiseerd. Naar aanleiding van de uitreiking van de gouden prosper worden popconcerten georganiseerd.*

*Uit het door NV Mediaxis neergelegde dossier blijkt dat deze beide verkiezingen bijzonder veel aandacht krijgen, zowel in het eigen weekblad – waar reeds weken vooraf artikels aan deze gebeurtenis worden besteed – als in*

*de nationale pers, waar over de verkiezingen wordt bericht, telkens met de melding dat het om prijzen gaat die door Panorama worden uitgereikt.*

*In die omstandigheden moet worden besloten dat deze prijzen rechtstreeks de publicatie van het tijdschrift zelf betreffen en ertoe strekken te doen geloven dat het weekblad zich in het bijzonder interesseert aan, enerzijds, de popmuziek, anderzijds, maatschappelijk belangrijke geachte personen. Aldus grijpt NV Mediaxis deze gebeurtenissen aan om het eigen lezerspubliek aan zich te binden, en om een bredere lezerskring te verwerven. De kosten die gepaard gaan met de organisatie van de uitreiking van de prijzen zijn daarom geenszins als kosten van onthaal te beschouwen (des te minder overigens nu uit de publiciteit blijkt dat toegangstickets moeten worden gekocht), maar zijn zuivere publiciteitskosten.*

*De eerste rechter heeft dus terecht de vordering van NV Mediaxis gegrond bevonden”.*

### **Grieven**

*De kosten van onthaal omvatten, naar algemeen spraakgebruik, onder meer de kosten die door een natuurlijk persoon of door een vennootschap worden uitgegeven aan spijs, drank, bloemen of vermaak voor gasten en bezoekers.*

*De overweging, in het arrest, dat de bepaling die de aftrek van de terzake betaalde BTW verbiedt moet worden geïnterpreteerd conform aan de Zesde Europese Richtlijn, berust op een misverstand. De besproken bepaling van artikel 45, §3, 4°, BTW-Wetboek bestond reeds voor het in werking treden van de genoemde Richtlijn. Artikel 17.6 van deze Richtlijn houdt in : a) dat in de toekomst een algemene maatregel op dit punt zal moeten uitgevaardigd worden ; b) dat inmiddels de in de nationale wetten bestaande voorschriften mogen behouden worden. De bepaling betreffende de uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, geldt als aanwijzing van hetgeen de aangekondigde toekomstige maatregelen in elk geval buiten de sfeer van de aftrekbare BTW zullen moeten laten. Zij heeft geenszins de betekenis dat de BTW die op andere uitgaven geheven werd wel aftrekbaar zal zijn.*

*Voor de interpretatie van het terzake toepasselijk artikel 45, §3, 4°, moet dus gezocht worden naar de bedoeling van de Belgische wetgever. Gelet op de samenhang met de andere in artikel 45 opgelegde uitsluitingen (tabak, logies, voeding en dranken), en met de algemene betekenis van het woord “onthaal” moet aangenomen worden dat het gaat om uitgaven die normaliter consumptie-uitgaven uitmaken voor de afnemer van de betrokken levering of dienstverrichting en dat de wetgever, met deze bepaling, heeft willen vermijden dat aldus zulke consumptie-uitgaven zouden ontsnappen aan de BTW, die fundamenteel elke privéverbruik moet treffen.*

*De bepaling van artikel 45, §3, 4°, moet dus begrepen worden als een uitzondering op de aftrekbaarheid van de BTW, in gevallen die anders in toepassing van artikel 45, §1, wel aftrekbaar zouden zijn. Onder zulke uitgaven vallen normaal de uitgaven voor publiciteit. De vermelde uitzondering slaat dus ook op de uitgaven met publiciteitskarakter. Artikel 45, §3, 4°, anders interpreteren zou aan deze bepaling elke betekenis ontnemen.*

*De toepassing van artikel 45, §3, 4°, kan immers enkel in aanmerking komen voor uitgaven die ab initio aan de voorwaarden van artikel 45, §1, voldoen. Voor andere uitgaven zou de in artikel 45, §3, 4°, omschreven uitzondering geen zin hebben.*

*De beschouwing, dat de uitgaven in hoofde van de verstrekker een publicitair karakter vertonen, kan bijgevolg de toepassing van de besproken bepaling niet beïnvloeden. Voor de uitgaven van de beoogde categorie, met name kosten door een onderneming uitgegeven voor onthaal van personen die geen deel uitmaken van haar eigen bedrijfspersoneel, zal dit publicitair karakter inderdaad wellicht altijd aanwezig zijn. Zoniet zouden deze kosten immers niet aan het voorschrift van artikel 45, §1, voldoen, en zou er a priori geen recht op aftrek bestaan.*

*Het bestaan van publicitaire doeleinden kan dan ook niet volstaan om de BTW op uitgaven, die materieel als kosten van onthaal aan te merken zijn, aan het voorschrift van artikel 45, §3, 4°, BTW-Wetboek te doen ontsnappen.*

*Essentieel is dus niet het doel, dat wellicht altijd publicitair zal zijn, maar wel de aard van de uitgaven : bij een onthaal wordt aan de gasten spijs*

*en drank aangeboden, met naargelang de gevallen bloemen, vermaak en dergelijke.*

*De gevallen, waarin volgens het arrest de administratie zelf van haar stelling zou afwijken omwille van het publicitair karakter van de uitgave kunnen de hierboven omschreven stelling niet tegenspreken.*

*In het eerste geval (BTW-Revue nr. 109, blz. 641) wordt verduidelijkt dat het verlenen van het recht op aftrek ten aanzien van de BTW geheven van kosten voor het gebruik van business-seats en logies, die worden ter beschikking gesteld door sportclubs, een administratieve toegeving betreft die van het principe afwijkt, rekening houdend met bijzondere omstandigheden eigen aan dergelijke manifestaties, maar niet veralgemeenbaar is.*

*In het tweede geval wordt slechts gesteld dat de in de vraag beoogde (specifieke) situatie geen eigenlijke publiciteitsverrichting betreft. Het standpunt van de administratie, dat het bestaan van publicitaire doeleinden niet volstaat om de BTW op uitgaven die materieel als kosten van onthaal aan te merken zijn aan het voorschrift van artikel 45, §3, 4°, van het BTW-Wetboek te doen ontsnappen, wordt hierdoor geenszins tegengesproken.*

*Hoe dan ook, een toegevende houding in het beoordelen van grensgevallen kan de correcte toepassing van het principe niet beïnvloeden.*

*Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de vaststellingen van de appèlrechters, bedoeld om het publicitair karakter van de besproken uitgaven aan te tonen, de uitspraak niet kunnen verantwoorden.*

*Hieruit volgt dat het arrest, waarbij de toepassing van artikel 45, §3, 4°, van de hand gewezen worden op grond van dit publicitair karakter doch zonder na te gaan of de uitgaven al dan niet naar hun aard als uitgaven van onthaal aan te merken zijn, bijgevolg in hoofdde artikel 45, §3, 4°, BTW-Wetboek, en bijkomend de andere in de aanhef van dit middel aangeduide wetsbepalingen schendt.*



#### **IV. Beslissing van het Hof**

Overwegende dat, krachtens artikel 45, §1.1°, BTW-Wetboek, op de belasting die hij verschuldigd is terzake van de door hem verrichte leveringen en diensten, de belastingplichtige in aftrek mag brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten en van de door hem ingevoerde goederen, voorzover hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van handelingen onderworpen aan de belasting ;

Dat, overeenkomstig artikel 45, §3, 4°, van hetzelfde wetboek, niet voor aftrek in aanmerking komt de belasting ter zake van kosten van onthaal ;

Dat als kosten van onthaal in aanmerking komen de kosten gedaan voor onthaal en ontvangst, desgevallend gepaard gaande met vermaak of ontspanning, van aan het bedrijf vreemde bezoekers, inzonderheid klanten en leveranciers, met het oog op het bestendigen of verstevigen van zakelijke relaties ;

Dat evenwel wanneer de betrokken activiteit hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de eindkoper in te lichten over het bestaan en de hoedanigheden van een product of dienst met de bedoeling de verkoop ervan te bevorderen, zij een reclame is waarvan de kosten niet van aftrek uitgesloten zijn ;

Overwegende dat het arrest oordeelt dat :

1. het toepassingsgebied van het begrip “kosten van onthaal” zich beperkt tot die kosten van ontspanning en vermaak die ten behoeve van klanten of gasten worden gemaakt, zonder dat een ander voordeel wordt nagestreefd dan het creëren van een algemeen gunstige atmosfeer ten overstaan van de onderneming ;

2. indien de gedane kosten de directe verkoop beogen of worden gemaakt met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten, het om publiciteit en uitgaven gaat met een strikt professioneel karakter ;

Dat het arrest vervolgens, op grond van de feitelijke omstandigheden van de zaak, oordeelt dat de voor rekening van verweerster door de NV Any Time Communication Event georganiseerde evenementen daadwerkelijk een

effectief en concreet publicitair karakter hadden en dat het feit dat die publiciteit werd gebracht onder omstandigheden die aan de bezoeker van de evenementen vermaak of ontspanning bieden en dat de uitgaven zich in de sfeer van het eindverbruik bevinden, geen afbreuk doet aan het strikt professioneel karakter van die uitgaven ;

Dat door aldus te oordelen, het arrest zijn beslissing dat de kosten van het organiseren van de bedoelde evenementen geen kosten van onthaal zijn in de zin van artikel 45, §3, 4°, BTW-Wetboek, naar recht verantwoordt ;

Dat het middel niet kan worden aangenomen ;

**OM DIE REDENEN,**

**HET HOF,**

Verwerpt het cassatieberoep ;

Veroordeelt eiser in de kosten.

De kosten begroot op de som van honderd en vier euro achtentwintig cent jegens de eisende partij en op de som van driehonderd en twaalf euro zevenenvijftig cent jegens de verwerende partij.

Aldus geoordeeld door het Hof van Cassatie, eerste kamer, te Brussel, door voorzitter Ivan Verougstraete, de raadsheren Greta Bourgeois, Ghislain Londers, Eric Dirix en Eric Stassijns, en in openbare terechtzitting van acht april tweeduizend en vijf uitgesproken door voorzitter Ivan Verougstraete, in aanwezigheid van advocaat-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Philippe Van Geem.