

61986J0165

ARREST VAN HET HOF (ZESDE KAMER) VAN 8 MAART 1988. - LEESPORTEFEUILLE INTIEM CV TEGEN STAATSECRETARIS VAN FINANCIEN. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING, INGEDIEND DOOR DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - TWEEDE EN ZESDE BTW-RICHTLIJN - BELASTING OVER LEVERINGEN AAN WERKNEMERS VAN DE BELASTINGPLICHTIGE. - ZAAK 165/86.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 01471

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

FISCALE BEPALINGEN - HARMONISATIE VAN WETGEVINGEN - OMZETBELASTINGEN - GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE - AFTREK VAN VOORBELASTING - GOEDEREN GEBRUIKT IN KADER VAN BEROEPSACTIVITEIT - VOORWAARDE - LEVERING AAN BELASTINGPLICHTIGE - BEGRIP - RECHTSTREEKSE AFLEVERING AAN WERKNEMERS VAN BETROKKEN ONDERNEMING - DAARONDER BEGREPEN

(RICHTLIJNEN VAN DE RAAD NRS . 67/228, ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, EN 77/388, ARTIKEL 17, LID 2, SUB A)

Samenvatting

INDIEN EEN WERKGEVER (BELASTINGPLICHTIGE IN DE ZIN VAN DE BTW-REGELING) INGEVOLGE EEN AFSpraak MET EEN ZIJNER WERKNEMERS EN MET EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE (LEVERANCIER) VOOR EIGEN REKENING GOEDEREN LAAT LEVEREN AAN DIE WERKNEMER, DIE ZE UITSLUITEND GEBRUIKT VOOR DE BEDRIJFSDOELEINDEN VAN DE WERKGEVER, EN INDIEN DE WERKGEVER VAN DE LEVERANCIER VOOR DIE LEVERINGEN FACTUREN ONTVANGT WAARMEE DE BTW OVER DE GELEVERDE GOEDEREN AAN HEM IN REKENING WORDT GEBRACHT, MOETEN ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEEDE RICHTLIJN EN ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN BETREFFENDE DE HARMONISATIE VAN DE WETGEVINGEN DER LID-

STATEN INZAKE OMZETBELASTING ALDUS WORDEN UITGELEGD, DAT DIE WERKGEVER DE HEM ALDUS IN REKENING GEBRACHTE BTW KAN AFTREKKEN VAN DOOR HEM VERSCHULDIGDE BELASTING .

OFSCHOON VOORNOEMDE BEPALINGEN HET RECHT OP AFTREK VAN DE BELASTINGPLICHTIGE BEPERKEN TOT DE BELASTING DIE VERSCHULDIGD OF VOLDAAN IS "VOOR DE HEM ... GELEVERDE ... GOEDEREN", KUNNEN ZIJ NIET TOT DOEL HEBBEN, VAN HET RECHT OP AFTREK UIT TE SLUITEN DE BELASTING DIE VOLDAAN IS VOOR GOEDEREN DIE, OFSCHOON VERKOCHT AAN DE BELASTINGPLICHTIGE VOOR EXCLUSIEF GEBRUIK IN HET KADER VAN ZIJN BEROEPSACTIVITEIT, FYSIEK AAN ZIJN WERKNEMERS ZIJN AFGELEVERD .

Partijen

IN ZAAK 165/86,

BETREFFENDE EEN VERZOEK AAN HET HOF KRACHTENS ARTIKEL 177 EEG-VERDRAG VAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN, IN HET ALDAAR AANHANGIG GEDING TUSSEN

LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV

EN

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN,

OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING OVER DE UITLEGGING VAN ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEEDE RICHTLIJN VAN DE RAAD (67/228) VAN 11 APRIL 1967 BETREFFENDE DE HARMONISATIE VAN DE WETGEVINGEN DER LID-STATEN INZAKE OMZETBELASTING - STRUCTUUR EN WIJZE VAN TOEPASSING VAN HET GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (PB 1967, BLZ . 1303), EN VAN ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN VAN DE RAAD (77/388) 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 (PB 1977, L 145, BLZ . 1),

WIJST

HET HOF VAN JUSTITIE (ZESDE KAMER),

SAMENGESTELD ALS VOLGT : O . DUE, KAMERPRESIDENT, G . C . RODRIGUEZ IGLESIAS, T . KOOPMANS, K . BAHLMANN EN C . KAKOURIS, RECHTERS,

ADVOCaat-GENERAAL : J . L . DA CRUZ VILACA

GRIFFIER : H . A . ROEHL, HOOFDADMINISTRATEUR

GELET OP DE OPMERKINGEN INGEDIEND DOOR :

- LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV, VERZOEKSTER IN HET HOOFDGEDING, TER TERECHTZITTING VERTEGENWOORDIGD DOOR K . J . M . HOYER ALS GEMACHTIGDE,

- DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN, VOOR DE SCHRIFTELIJKE BEHANDELING EN TER TERECHTZITTING VERTEGENWOORDIGD DOOR HAAR JURIDISCH ADVISEUR J . F . BUHL EN H . VAN LIER, LID VAN HAAR JURIDISCHE DIENST, ALS GEMACHTIGDEN,

- DE NEDERLANDSE REGERING, VOOR DE SCHRIFTELIJKE BEHANDELING VERTEGENWOORDIGD DOOR DE SECRETARIS-GENERAAL VAN HET MINISTERIE VAN BUITENLANDSE ZAKEN ALS GEMACHTIGDE,

- DE REGERING VAN DE BONDSREPUBLIEK DUITSLAND, VOOR DE SCHRIFTELIJKE BEHANDELING VERTEGENWOORDIGD DOOR M . SEIDEL EN A . DITTRICH ALS GEMACHTIGDEN,

GEZIEN HET RAPPORT TER TERECHTZITTING EN TEN VERVOLGE OP DE MONDELINGE BEHANDELING OP 30 JUNI 1987,

GEHOORD DE CONCLUSIE VAN DE ADVOCaat-GENERAAL TER TERECHTZITTING VAN 8 OKTOBER 1987,

HET NAVOLGENDE

ARREST

Overwegingen van het arrest

1 BIJ ARREST VAN 2 JULI 1986, INGEKOMEN TEN HOVE OP 9 JULI DAARAANVOLGEND, HEEFT DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN KRACHTENS ARTIKEL 177 EEG-VERDRAG EEN PREJUDICIELE VRAAG GESTELD OVER DE UITLEGGING VAN ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEEDE RICHTLIJN VAN DE RAAD (67/228) VAN 11 APRIL 1967 BETREFFENDE DE HARMONISATIE VAN DE WETGEVINGEN DER LID-STATEN INZAKE OMZETBELASTING - STRUCTUUR EN WIJZE VAN TOEPASSING VAN HET GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (PB 1967, NR . 71, BLZ . 1303), EN VAN ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN VAN DE RAAD (77/388) 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 (PB 1977, L 145, BLZ . 1).

2 DIE VRAAG IS GEREZEN IN EEN GESCHIL TUSSEN DE COMMANDITAIRE VENNOOTSCHAP LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV (HIERNA : INTIEM) EN DE NEDERLANDSE BELASTINGDIENST OVER DE VOLLEDIGE AFTREK VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW) OVER BENZINE DIE GELEVERD WORDT AAN WERKNEMERS VAN INTIEM, MAAR AAN INTIEM ZELF WORDT GEFACTUREERD .

3 BLIJKENS HET VERWIJZINGSARREST EXPLOITEERT INTIEM EEN LEESPORTEFEUILLE, DIE BIJ HAAR KLANTEN THUIS WORDT BEZORGD . ALS WERKGEEFSTER VAN HAAR BEZORGERS BETAALT INTIEM AAN DEZEN EEN VERPLAATSINGSKOSTENVERGOEDING VOOR HET GEBRUIK VAN HUN EIGEN AUTO BIJ HUN WERKZAAMHEDEN . IN DEZE KOSTENVERGOEDING ZIJN DE BENZINEKOSTEN NIET BEGREPEN . AAN HET BEGIN VAN IEDERE WERKDAG NAMELIJK LATEN DE BEZORGERS, ALVORENS HUN WERKZAAMHEDEN AAN TE VANGEN, HUN BENZINETANK OP EIGEN KOSTEN VULLEN EN AAN HET EIND VAN DE DAG DOEN ZIJ DAT OPNIEUW, DEZE KEER VOOR REKENING VAN INTIEM, BIJ EEN TEGENOVER HET BEDRIJF VAN INTIEM GELEGEN BENZINESTATION .

4 DE BTW OVER DE BENZINE, DIE HAAR DOOR DE EXPLOITANT VAN HET BENZINESTATION WORDT GEFACATUREERD, WERD DOOR INTIEM VOLLEDIG AFGETROKKEN .

5 DE NEDERLANDSE BELASTINGDIENST IS NIET AKKOORD MET DE AFTREK VAN DE VOLLEDIGE BTW DOOR INTIEM; VOOR DE AAN DE WERKNEMERS BETAALDE VERPLAATSINGSKOSTEN AANVAARDT ZIJ DE AFTREK SLECHTS TOT EEN BIJ MINISTERIEEL BESLUIT OP BASIS VAN DE NATIONALE WETGEVING FORFAITAIR VASTGESTELD PERCENTAGE, WAARBIJ ZIJ DE BENZINEKOSTEN ALS EEN DEEL VAN DIE VERPLAATSINGSKOSTEN BESCHOUWT .

6 OP HET BEROEP VAN INTIEM WERD HET STANDPUNT VAN DE BELASTINGDIENST AANVAARD DOOR HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM, WAARNA INTIEM ZICH IN CASSATIE VOORZAG BIJ DE HOGE RAAD . DEZE VERWIERP DE GRIEF, DAT HET GERECHTSHOF TEN ONRECHTE HAD VASTGESTELD DAT DE BENZINE RECHTSTREEKS AAN DE WERKNEMERS WERD GELEVERD, MAAR VROEG ZICH VERVOLGENS AF, OF DE OMSTANDIGHEID DAT DE BENZINE VOLGENS DIE VASTSTELLING RECHTSTREEKS AAN DE WERKNEMERS WORDT GELEVERD, ERAAN IN DE WEG STAAT, DAT DE BTW OVER DIE BENZINE DOOR DE WERKGEVER WORDT AFGETROKKEN .

7 VAN OORDEEL DAT HET ANTWOORD OP DEZE VRAAG AFHING VAN DE UITLEGGING VAN BEPALINGEN VAN DE TWEDE EN DE ZESDE BTW-RICHTLIJN, HEEFT DE HOGE RAAD DE BEHANDELING VAN DE ZAAK GESCHORST EN HET HOF DE VOLGENDE PREJUDICIELE VRAAG GESTELD :

"INDIEN EEN BELASTINGPLICHTIGE (VERDER TE NOEMEN : DE WERKGEVER), DIE INGEVOLGE EEN AFSPRAAK MET EEN ZIJNER WERKNEMERS EN MET EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE (HIERNA TE NOEMEN : DE LEVERANCIER) VOOR EIGEN REKENING DOOR DE LEVERANCIER GOEDEREN LAAT LEVEREN AAN DIE WERKNEMER MET HET DOEL DE GOEDEREN DOOR DE WERKNEMER VOOR BEDRIJFSDOELEINDEN VAN DE WERKGEVER TE DOEN GEBRUIKEN, VAN DE LEVERANCIER VOOR DIE LEVERINGEN FACTUREN ONTVANGT WAARMEE DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE VOOR DE GELEVERDE GOEDEREN AAN DE WERKGEVER IN REKENING WORDT GEBRACHT, BRENGT HET BEPAALDE IN ARTIKEL 11, LID 1, AANHEF EN LETTER A, VAN DE TWEDE RICHTLIJN RESPECTIEVELIJK IN ARTIKEL 17, LID 2, AANHEF EN LETTER A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN DAN MEDE DAT DE WERKGEVER DE ALDUS AAN HEM IN REKENING GEBRACHT BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE MAG AFTREKKEN VAN DE DOOR HEM VERSCHULDIGE BELASTING, OF STAAT DAARAAN IN DE WEG DAT DE LEVERINGEN NIET AAN DE WERKGEVER ZELF DOCH AAN DE BEDOELDE WERKNEMER WORDEN VERRICHT?"

8 VOOR EEN NADERE UITZETTING VAN DE FEITEN EN HET JURIDISCH KADER VAN HET HOOFDGEDING, HET VERLOOP VAN DE PROCEDURE EN DE BIJ HET HOF INGEDIENDE OPMERKINGEN WORDT VERWEZEN NAAR HET RAPPORT TER TERECHTZITTING . DEZE

ELEMENTEN VAN HET DOSSIER WORDEN HIERNA SLECHTS WEERGEGEVEN, VOOR ZOVER DAT NOODZAKELIJK IS VOOR DE REDENERING VAN HET HOF .

9 ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEDE RICHTLIJN BEPAALT :

"VOOR ZOVER DE GOEDEREN EN DIENSTEN VOOR BEDRIJFSDOELEINDEN WORDEN GEBRUIKT, MAG DE BELASTINGPLICHTIGE VAN DE DOOR HEM VERSCHULDIGDE BELASTING AFTREKKEN :

A) DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE WELKE HEM IS GEFACATUREERD VOOR DE HEM GELEVERDE GOEDEREN EN VOOR DE TE ZIJNEN BEHOEVE VERRICHTE DIENSTEN ."

10 OP OVEREENKOMSTIGE WIJZE BEPAALT ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN :

"VOOR ZOVER DE GOEDEREN EN DIENSTEN WORDEN GEBRUIKT VOOR BELASTE HANDELINGEN MAG DE BELASTINGPLICHTIGE VAN DE DOOR HEM VERSCHULDIGDE BELASTING AFTREKKEN :

A) DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE, WELKE VERSCHULDIGD OF VOLDAAN IS VOOR DE HEM DOOR EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE GELEVERDE OF TE LEVEREN GOEDEREN EN VOOR DE TE ZIJNEN BEHOEVE DOOR EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE VERRICHTE OF TE VERRICHTEN DIENSTEN ."

11 BLIJKENS DEZE BEPALINGEN KAN DE AFTREK DOOR EEN BELASTINGPLICHTIGE VAN DE ZOGENOEMDE VOORBELASTING SLECHTS BETREKKING HEBBEN OP DE BTW DIE VERSCHULDIGD OF VOLDAAN IS VOOR GOEDEREN OF DIENSTEN DIE, IN HET KADER VAN ZIJN BEDRIJFSUITOEFENING, AAN HEM ZIJN GELEVERD RESPECTIEVELIJK TE ZIJNEN BEHOEVE ZIJN VERRICHT .

12 IN HET LICHT VAN DE FEITEN VAN DE ZAAK ZOALS DIE DOOR DE NATIONALE RECHTER ZIJN VASTGESTELD, RIJST HIER DE VRAAG, OF DEZE REGEL IN DE WEG STAAT AAN DE AFTREK VAN BTW WANNEER DE GOEDEREN DOOR DE BELASTINGPLICHTIGE ZIJN GEKOCHT EN, NA LEVERING AAN ZIJN WERKNEMERS, VOOR BEDRIJFSDOELEINDEN ZIJN GEBRUIKT .

13 DIENAANGAANDE MOET WORDEN OPGEMERKT, DAT BLIJKENS DE AFTREKREGELING ZOALS NEERGELEGD IN DE ARTIKELN 17 TOT EN MET 20 VAN DE ZESDE RICHTLIJN, HET RECHT OP AFTREK VAN VOORBELASTING GELDT MET BETREKKING TOT GOEDEREN EN DIENSTEN DIE VERBAND HOUDEN MET DE UITOEFENING VAN DE BEROEPSACTIVITEIT VAN DE BELASTINGPLICHTIGE; ZOALS IN ARTIKEL 17, LID 6, WORDT BEPAALD, ZIJN DAARVAN ECHTER UITGESLOTEN UITGAVEN DIE GEEN "STRIKT PROFESSIONEEL KARAKTER" HEBBEN, ZOALS WEELDE-UITGAVEN EN UITGAVEN VOOR ONTSPANNING EN REPRESENTATIE .

14 DE SLOTSOM HIERUIT MOET ZIJN, DAT DE AFTREKREGELING ZO MOET WORDEN TOEGEPAST, DAT HET TOEPASSINGSGEBIED ERVAN ZOVEEL MOGELIJK SAMENVALT MET HET TERREIN VAN DE BEROEPSACTIVITEIT VAN DE BELASTINGPLICHTIGE . WANNEER, IN DE CONTEXT VAN DE AFTREKREGELING, ARTIKEL 17, LID 2, VAN DE ZESDE RICHTLIJN HET RECHT OP AFTREK VAN DE BELASTINGPLICHTIGE VOOR DE BTW OVER GELEVERDE GOEDEREN BEPERKT TOT DE BELASTING DIE VERSCHULDIGD OF VOLDAAN IS "VOOR DE HEM ... GELEVERDE ... GOEDEREN", DAN KAN DEZE BEPALING NIET TOT DOEL HEBBEN, VAN HET RECHT OP AFTREK UIT TE SLUITEN DE BTW DIE VOLDAAN IS VOOR GOEDEREN DIE, OFSCHOON VERKOCHT AAN DE

BELASTINGPLICHTIGE VOOR EXCLUSIEF GEBRUIK IN HET KADER VAN ZIJN BEROEPSACTIVITEIT, FYSIEK AAN ZIJN WERKNEMERS ZIJN AFGELEVERD .

15 DEZE UITLEGGING VINDT STEUN IN DE DOELSTELLING VAN DE AFTREKREGELING . IMMERS, VOLGENS DE FORMULERING VAN ARTIKEL 2, TWEEDE ALINEA, VAN DE EERSTE RICHTLIJN VAN DE RAAD (67/227) VAN 11 APRIL 1967 BETREFFENDE DE HARMONISATIE VAN DE WETGEVINGEN DER LID-STATEN INZAKE OMZETBELASTING (PB 1967, NR . 71, BLZ . 1301), IS BIJ ELKE TRANSACTIE DE BTW, BEREKEND OVER DE PRIJS VAN HET GOED OF VAN DE DIENST VOLGENS HET TARIEF DAT VOOR DAT GOED OF VOOR DIE DIENST GELDT, VERSCHULDIGD ONDER AFTREK VAN HET BEDRAG VAN DE BTW "WAARMEDE DE ONDERSCHIEDENE ELEMENTEN VAN DE PRIJS RECHTSTREEKS ZIJN BELAST ".

16 MITSDIEN MOET OP DE VRAAG VAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN WORDEN GEANTWOORD DAT, INDIEN EEN WERKGEVER (BELASTINGPLICHTIGE IN DE ZIN VAN DE BTW-REGELING) INGEVOLGE EEN AFSPRAAK MET EEN ZIJNER WERKNEMERS EN MET EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE (LEVERANCIER) VOOR EIGEN REKENING GOEDEREN LAAT LEVEREN AAN DIE WERKNEMER, DIE ZE UITSLUITEND GEBRUIKT VOOR DE BEDRIJFSDOELEINDEN VAN DE WERKGEVER, EN INDIEN DE WERKGEVER VAN DE LEVERANCIER VOOR DIE LEVERINGEN FACTUREN ONTVANGT WAARMEE DE BTW OVER DE GELEVERDE GOEDEREN AAN HEM IN REKENING WORDT GEBRACHT, ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEEDE RICHTLIJN EN ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN DE ZESDE RICHTLIJN ALDUS MOETEN WORDEN UITGELEGD, DAT DIE WERKGEVER DE HEM ALDUS IN REKENING GEBRACHTTE BTW KAN AFTREKKEN VAN DOOR HEM VERSCHULDIGDE BELASTING .

Beslissing inzake de kosten

KOSTEN

17 DE KOSTEN DOOR DE NEDERLANDSE EN DE DUITSE REGERING EN DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN WEGENS INDIENING VAN HUN OPMERKINGEN BIJ HET HOF GEMAAKT, KUNNEN NIET VOOR VERGOEDING IN AANMERKING KOMEN . TEN AANZIEN VAN DE PARTIJEN IN HET HOOFDGEDING IS DE PROCEDURE ALS EEN ALDAAR GEREZEN INCIDENT TE BESCHOUWEN, ZODAT DE NATIONALE RECHTERLIJKE INSTANTIE OVER DE KOSTEN HEEFT TE BESLISSEN .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (ZESDE KAMER),

UITSPRAAK DOENDE OP DE DOOR DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN BIJ ARREST VAN 2 JULI 1986 GESTELDE VRAAG, VERKLAART VOOR RECHT :

INDIEN EEN WERKGEVER (BELASTINGPLICHTIGE IN DE ZIN VAN DE BTW-REGELING) INGEVOLGE EEN AFSPRAAK MET EEN ZIJNER WERKNEMERS EN MET EEN ANDERE BELASTINGPLICHTIGE (LEVERANCIER) VOOR EIGEN REKENING GOEDEREN LAAT LEVEREN AAN DIE WERKNEMER, DIE ZE UITSLUITEND GEBRUIKT VOOR DE BEDRIJFSDOELEINDEN VAN DE WERKGEVER, EN INDIEN DE WERKGEVER VAN DE LEVERANCIER VOOR DIE LEVERINGEN FACTUREN ONTVANGT WAARMEE DE BTW OVER DE GELEVERDE GOEDEREN AAN HEM IN REKENING WORDT GEBRACHT, MOETEN ARTIKEL 11, LID 1, SUB A, VAN DE TWEEDE RICHTLIJN EN ARTIKEL 17, LID 2, SUB A, VAN

DE ZESDE RICHTLIJN ALDUS WORDEN UITGELEGD, DAT DIE WERKGEVER DE HEM
ALDUS IN REKENING GEBRACHTE BTW KAN AFTREKKEN VAN DOOR HEM
VERSCHULDIGDE BELASTING .