**Downloaded via the EU tax law app / web**

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

26 september 2013 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 2, lid 1, sub c, 26, 62 en 63 – Belastbaar feit – Wederzijdse prestaties – Handelingen onder bezwarende titel – Maatstaf van heffing van handeling wanneer tegenprestatie uit diensten bestaat – Recht om onroerende goederen te gebruiken en aan derden te verhuren dat door natuurlijke persoon aan vennootschap wordt toegekend in ruil voor diensten bestaande in verbetering en stoffering van deze goederen door die vennootschap”

In zaak C?283/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 29 mei 2012, ingekomen bij het Hof op 6 juni 2012, in de procedure

**Serebryannay vek EOOD**

tegen

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: E. Jaraši?nas (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en Y. Atanasov als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en R. Lyal als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

**Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, sub c, 26, 62 en 63 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Serebryannay vek EOOD (hierna: „Serebryannay vek”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwisting en beheer van de tenuitvoerlegging” voor de stad Varna, bij het centrale bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Direktor”), betreffende een wijzigingsaanslag waarbij van Serebryannay vek betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor juli 2010 is gevorderd.

**Toepasselijke bepalingen**

*Unierecht*

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 26, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

5 Artikel 62 van die richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

6 Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn „[vindt] [h]et belastbare feit plaats en [wordt] de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht”.

7 In artikel 65 van de btw-richtlijn is bepaald dat „[i]ndien vooruitbetalingen worden gedaan

alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag”.

8 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

9 Artikel 75 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de in artikel 26 bedoelde diensten, waarbij een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden wordt gebruikt of diensten om niet worden verricht, is de maatstaf van heffing het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte kosten.”

10 Volgens artikel 80, lid 1, van deze richtlijn kunnen de lidstaten, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in de gevallen die in die bepaling worden opgesomd, bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is.

*Bulgaars recht*

11 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, is iedere dienst die onder bezwarende titel wordt verricht, onderworpen aan de btw.

12 Artikel 9 ZDDS bepaalt:

„1) Iedere levering van een dienst is een dienstverrichting.

2) Als dienstverrichting dienen eveneens te worden aangemerkt:

[...]

4. het verrichten van een dienst door de bezitter/gebruiker met het oog op de reparatie en/of de verbetering van een verhuurd of ter beschikking gesteld goed.

3) Met een dienst verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld:

1. het verrichten van een dienst voor privédoeleinden van de belastingplichtige natuurlijke persoon, de eigenaar, werknemers of derden, indien daarvoor een goed is gebruikt waarover de voorbelasting geheel of gedeeltelijk is afgetrokken bij de vervaardiging, de invoer of de verkrijging ervan;

2. het om niet verrichten van diensten voor privédoeleinden van de belastingplichtige natuurlijke persoon, de eigenaar, werknemers of derden.

4) Lid 3 is niet van toepassing op:

[...]

2. diensten die om niet worden verricht door de bezitter/gebruiker om een verhuurd of ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel te repareren, wanneer het vermogensbestanddeel ten

minste gedurende drie jaar aan de bezitter/gebruiker wordt verhuurd of hem ter beschikking wordt gesteld en daadwerkelijk door deze persoon doorlopend wordt gebruikt;

3. diensten die om niet worden verricht door een concessiehouder met het oog op de verbetering van een ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel wanneer dit een voorwaarde en/of een verplichting uit hoofde van de concessieovereenkomst is.

[...]”

13 Artikel 25 ZDDS luidt als volgt:

„1) In deze wet wordt onder belastbaar feit op het gebied van de btw verstaan: de goederenlevering of dienst die wordt verricht door een belastingplichtige als bedoeld in deze wet [...]

2) Het belastbaar feit vindt plaats op de datum waarop de eigendom van het goed wordt overgedragen of op de datum waarop de dienst wordt verricht.

3) Afgezien van de in lid 2 bedoelde gevallen, vindt het belastbaar feit plaats:

[...]

6. op de datum van de daadwerkelijke teruggave van het vermogensbestanddeel in gerepareerde en/of verbeterde toestand bij de beëindiging van de overeenkomst of de stopzetting van het gebruik van het vermogensbestanddeel, in het geval dat de bezitter/gebruiker diensten om niet heeft verricht met het oog op de reparatie en/of verbetering van een verhuurd of ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel, wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 9, lid 4, punten 2 en 3.

[...]

6) Op de datum waarop overeenkomstig leden 2, 3 en 4 het belastbaar feit plaatsvindt:

1. wordt de in deze wet bedoelde belasting verschuldigd voor de belastbare handelingen en ontstaat voor de geregistreerde belastingplichtige de verplichting om de belasting vast te stellen.

[...]”

14 Artikel 26 ZDDS bepaalt:

„[...]

2) De maatstaf van heffing wordt vastgesteld op basis van al hetgeen aanleiding geeft tot de vergoeding die de leverancier of de dienstverrichter voor de handeling is betaald door de afnemer, de ontvanger van de dienst of een derde dan wel de vergoeding die de leverancier of dienstverrichter nog verschuldigd is, waarbij het bedrag van deze vergoeding is uitgedrukt in leva en stotinki, met uitsluiting van de btw. Rente en geldboeten die als contractuele schadevergoeding dienen te worden betaald, worden niet aangemerkt als tegenprestatie.

[...]

7) Wanneer de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk uit goederen of diensten bestaat (de betaling gebeurt geheel of gedeeltelijk in goederen of diensten), is de maatstaf van heffing de normale waarde van het geleverde goed of de verrichte dienst, berekend op het tijdstip waarop de btw verschuldigd is geworden."

15 Artikel 27, lid 3, ZDDS bepaalt:

„[...]

3) Voor de volgende handelingen is de marktprijs de maatstaf van heffing:

1. levering tussen verbonden personen;

[...]

3. levering om niet in de zin van artikel 9, lid 2, punt 4."

16 Artikel 130 ZDDS luidt als volgt:

„1) Elke handeling waarvan de tegenprestatie (geheel of gedeeltelijk) uit goederen of diensten bestaat, wordt geacht twee onderling verwante handelingen te vertegenwoordigen en elk van beide leveranciers of dienstverrichters wordt beschouwd als de verkoper van hetgeen hij levert en als de koper van hetgeen hij ontvangt.

2) Voor de in lid 1 bedoelde leveringen vindt het belastbaar feit voor de btw plaats overeenkomstig de algemene regels van de wet.

3) Wanneer het belastbaar feit van de in lid 1 bedoelde levering zich eerder voordoet, geldt zij als een (volledige of gedeeltelijke) vooruitbetaling op de tweede levering."

17 Volgens lid 1, punt 8, van de aanvullende bepalingen bij de ZDDS is er sprake van een „om niet" verrichte handeling wanneer zij wordt verricht zonder dat enige tegenprestatie is bedongen of wanneer de waarde ervan vele malen hoger ligt dan die van de tegenprestatie.

18 Artikel 51 van de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschaps- en inkomstenbelasting) bepaalt:

„1) Voor de toepassing van de belasting wordt onder immateriële onroerende investeringsgoederen verstaan:

1. verkregen niet-geldelijke middelen die:

a) geen materiële substantie hebben;

b) gedurende meer dan twaalf maanden worden gebruikt;

c) een beperkte gebruiksduur hebben;

d) evenveel of meer waard zijn dan de kleinste waarde van

aa) de volgens de balans- en waarderingsmethodes van de belastingplichtige bepaalde drempel om te kunnen spreken van een immaterieel onroerend investeringsgoed;

bb) 700 BGN;

[...]

3. de op grond van bedrijfsactiviteiten in rekening gebrachte bedragen die het economisch voordeel van verhuurde of ter beschikking gestelde investeringsgoederen doen toenemen; deze bedragen zijn geen materiële investeringsgoederen voor de toepassing van de belasting.

[...]”

**Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

19 Serebryannay vek is een eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid waarvan Bodzuliak eigenaar en tevens zaakvoerder is. Volgens het handelsregister houdt zij zich onder meer bezig met het verhuren van onroerend goed en het verrichten van activiteiten met betrekking tot toerisme en hotellerie.

20 In juni 2009 heeft Bodzuliak op eigen naam een appartement gekocht dat deel uitmaakt van een appartementenhotel in Varna. Tevens heeft hij een tweede appartement in deze stad verworven. Deze appartementen zijn bij de belastingdienst aangegeven als onroerende goederen waarvan Bodzuliak en zijn echtgenote (hierna: „eigenaars”) mede-eigenaar zijn.

21 Op 8 april 2009 heeft Bodzuliak op eigen naam twee inhoudelijk identieke overeenkomsten met Serebryannay vek gesloten, waarbij hij deze laatste een „zakelijk recht van vruchtgebruik” heeft verleend op zijn vastgoedpatrimonium in ruwbouwtoestand, en met name op de twee betrokken appartementen, voor een – verlengbare – periode van vijf jaar. In deze overeenkomsten is bepaald dat Serebryannay vek die appartementen dient te verhuren aan derden.

22 Volgens die overeenkomsten is Serebryannay vek de eigenaars geen huur verschuldigd tijdens de looptijd van de overeenkomsten. Zelf heeft zij zich daarentegen ertoe verbonden om op eigen naam, op haar kosten en naar eigen goeddunken reparatie- en montagewerkzaamheden te verrichten ten behoeve van de afwerking en de ingebruikneming van de appartementen, opdat deze te gelde kunnen worden gemaakt. Het ging daarbij onder meer om de aankoop en de levering van vloeren, meubilair, decoratie en sanitair. Partijen hebben afgesproken dat de eigenaars de betrokken appartementen en de erin aangebrachte aanpassingen verkrijgen aan het einde van voornoemde overeenkomsten.

23 De belastingdienst heeft op 21 oktober 2010 een controle verricht en een wijzigingsaanslag vastgesteld voor juli 2010. Deze dienst was van mening dat Serebryannay vek ten behoeve van de eigenaars een dienst om niet had verricht en dat de waarde van de kosten die deze vennootschap voor het verrichten van deze dienst had gemaakt, de maatstaf van heffing van die dienst vormde.

24 Serebryannay vek heeft tegen die aanslag administratief bezwaar aangetekend bij de Direktor. Bij besluit van 10 juni 2011 heeft deze laatste de aanslag nietig verklaard en de zaak terugverwezen naar de belastingdienst voor een nieuwe controle. De Direktor stelde zich in wezen op het standpunt dat er een uitwisseling van prestaties had plaatsgevonden, aangezien Serebryannay vek de betrokken appartementen ter beschikking kreeg als huurder, ter vergoeding van de diensten die zij verstrekte in de vorm van de reparatie en de stoffering van die appartementen. Gelet op deze uitlegging was de Direktor op basis van artikel 26, lid 7, ZDDS van mening dat de marktprijs van deze diensten, te weten de reparatie en de stoffering van de betrokken appartementen, de maatstaf van heffing van die diensten was, welke moest worden

vastgesteld via een nieuwe controle.

25 Daarop heeft de belastingdienst een tweede controle verricht en vastgesteld dat er een uitwisseling van prestaties had plaatsgevonden in de zin van artikel 130 ZDDS, te weten de door Serebryannay vek verrichte reparatie- en stofferingswerkzaamheden versus de door de eigenaars verleende verhuur, aangezien de betrokken appartementen in mede-eigendom aan Bodzuliak en zijn echtgenote toebehoren, Bodzuliak de enige aandeelhouder van Serebryannay vek is en er geen huurprijs was overeengekomen.

26 Volgens de belastingdienst zijn de diensten bestaande in de reparatie- en stofferingswerkzaamheden verricht op de dag waarop de vergunning is verleend voor de exploitatie van het hotel waarvan het eerste, in punt 20 van dit arrest genoemde appartement deel uitmaakt, namelijk op 29 juni 2010. Wat het tweede in datzelfde punt genoemde appartement betreft, zijn die diensten volgens de belastingdienst verricht op de datum van het proces-verbaal van definitieve oplevering, namelijk op 30 juni 2010.

27 Gelet op deze data had Serebryannay vek volgens de belastingdienst uiterlijk op 5 juli 2010 een factuur moeten uitreiken met betrekking tot de door haar in de vorm van de reparatie- en stofferingswerkzaamheden verrichte diensten.

28 Aangezien de handelingen zijn verricht tussen verbonden personen, kon volgens de belastingdienst de maatstaf van heffing van de door Serebryannay vek verrichte diensten enkel de marktprijs van die producten en diensten zijn. Bij een expertise was de totale waarde van de twee betrokken appartementen vastgesteld op 558 000 Bulgaarse lev (BGN). Op 14 december 2011 heeft de belastingdienst op basis hiervan een nieuwe wijzigingsaanslag vastgesteld, volgens welke de btw-schuld van Serebryannay vek voor juli 2010 111 600 BGN, vermeerderd met vertragingsrente ten belope van 6 341,55 BGN, bedroeg.

29 Serebryannay vek heeft tegen deze wijzigingsaanslag administratief bezwaar aangetekend bij de Direktor, die dit bezwaar bij besluit van 12 maart 2012 heeft verworpen. Zij heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Ter onderbouwing van dit beroep betoogt die vennootschap dat er geen uitwisseling van prestaties heeft plaatsgevonden, maar dat zij een dienst om niet in de zin van artikel 9, lid 2, punt 4, ZDDS heeft verricht. Volgens haar zal het belastbaar feit, wat de over deze dienst toe te passen btw betreft, overeenkomstig artikel 25, lid 3, punt 6, ZDDS plaatsvinden op de datum van de daadwerkelijke terugkeer van het vermogensbestanddeel – na de verbetering ervan – bij de beëindiging van de overeenkomst of de stopzetting van het gebruik van het goed.

30 Subsidiair stelt Serebryannay vek dat de btw over juni 2010 had moeten worden geheven, met andere woorden het tijdvak waarin de betrokken diensten worden geacht te zijn verricht, en niet over juli 2010. Deze vennootschap is eveneens van mening dat niet de waarde van de verrichte diensten maar die van de ontvangen dienst de maatstaf van heffing had moeten zijn.

31 Bovendien is volgens Serebryannay vek de Bulgaarse wetgeving onverenigbaar met de artikelen 2, lid 1, sub c, en 26 van de btw-richtlijn, aangezien alleen handelingen onder bezwarende titel aan de belasting kunnen worden onderworpen.

32 De verwijzende rechter is van oordeel dat hij voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding moet nagaan of er uitwisseling van prestaties heeft plaatsgevonden en, indien dit het geval is, welke regels van toepassing zijn om de maatstaf van heffing van de twee prestaties vast te stellen. Indien er daarentegen geen sprake is van een uitwisseling van prestaties, rijst volgens de verwijzende rechter de vraag of de door Serebryannay vek verrichte diensten een belaste dienstverrichting vormen en zo ja, op welk tijdstip voor die diensten het

inzake de btw het belastbaar feit plaatsvindt en op welke wijze de maatstaf van heffing ervan moet worden vastgesteld.

33 Volgens de verwijzende rechter heeft de belastingdienst de terbeschikkingstelling van de betrokken appartementen door de eigenaars aan Serebryannay vek ten onrechte als verhuur aangemerkt. Verhuur is een handeling onder bezwarende titel, wat volgens deze rechterlijke instantie in het hoofdgeding niet het geval is, aangezien in de betrokken overeenkomsten uitdrukkelijk is bepaald dat er geen huur verschuldigd is. Het hoofdgeding betreft dus een handeling om niet, in de vorm van een bruiklening. Volgens deze rechter is de stelling dat de door Serebryannay vek verrichte diensten gelijkwaardig zijn aan de betaling van een huurprijs, in strijd met de wil van de partijen.

34 De verwijzende rechter is van oordeel dat Serebryannay vek een immaterieel onroerend investeringsgoed heeft verworven als tegenprestatie voor de kosten die zij ter verbetering van de betrokken appartementen heeft gemaakt en hij vraagt zich af of de verkrijging van een dergelijk investeringsgoed kan worden beschouwd als de betaling voor de verbeteringswerken. Indien dit het geval is, is er volgens de verwijzende rechter sprake van een handeling onder bezwarende titel, waarvoor de datum van het belastbaar feit en de maatstaf van heffing voor btw-doeleinden gemakkelijk kunnen worden vastgesteld. Indien dat niet het geval is, is er sprake van een om niet verrichte dienst die in de omstandigheden van het onderhavige geval niet kan worden gelijkgesteld met een onder bezwarende titel verrichte dienst, omdat deze dienst werd verricht ten behoeve van de economische activiteit van Serebryannay vek. De verwijzende rechter betwijfelt evenwel of de nationale bepalingen met betrekking tot met name het belastbare karakter, de maatstaf van heffing en het tijdstip waarop het belastbaar feit zich voor dergelijke om niet verrichte diensten voordoet, verenigbaar zijn met de artikelen 2, lid 1, sub c, 26, 62 en 63 van de btw-richtlijn.

35 In die omstandigheden heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan artikel 2, lid 1, sub c, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de verkrijging van een immaterieel onroerend investeringsgoed als tegenprestatie voor de kosten die ter verbetering van een verhuurd of ter beschikking gesteld goed zijn gemaakt, een betaling vormt voor de dienst bestaande in verbeteringswerken, ook al is de eigenaar van het goed volgens de overeenkomst geen vergoeding verschuldigd?

2) Verzetten artikel 2, lid 1, sub c, en artikel 26 van de [btw]-richtlijn zich tegen een nationale bepaling volgens welke een om niet verrichte dienst die erin bestaat een verhuurd of ter beschikking gesteld goed te verbeteren, in elk geval aan de btw is onderworpen? Maakt het voor de beantwoording van deze vraag in omstandigheden als die in het hoofdgeding verschil indien

– de verrichter van de dienst om niet zijn recht op aftrek van de btw over de voor de uitvoering van de verbetering gebruikte goederen en diensten heeft uitgeoefend, welk recht hem nog niet bij een definitief geworden wijzigingsaanslag was ontzegd, en

– de vennootschap op het tijdstip van de belastingcontrole nog geen gebruik had gemaakt van de onroerende goederen om belastbare handelingen te verrichten maar de termijn waarvoor de overeenkomsten waren aangegaan nog niet was verstreken?

3) Verzetten de artikelen 62 en 63 van de [btw]-richtlijn zich tegen een nationale bepaling volgens welke het belastbare feit van een handeling niet plaatsvindt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht (in casu wanneer de verbetering wordt uitgevoerd), doch op het tijdstip van de daadwerkelijke teruggave van het verbeterde vermogensbestanddeel bij het verstrijken van de termijn waarvoor de overeenkomst was aangegaan of bij de beëindiging van het gebruik?

4) Indien de eerste en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord: volgens welke bepaling van titel VII van de [btw]-richtlijn moet de maatstaf van heffing van de btw worden bepaald wanneer de handeling om niet buiten de werkingssfeer van artikel 26 van deze richtlijn valt?”

**Beantwoording van de prejudiciële vragen**

*Eerste vraag*

36 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dienstverrichting bestaande in reparatie en stoffering van een appartement als een onder bezwarende titel verrichte dienst moet worden beschouwd wanneer de verrichter van die dienst er zich enerzijds volgens een met de eigenaar van dat appartement gesloten overeenkomst toe verbindt om deze dienst op zijn kosten te verrichten en hij anderzijds het recht verkrijgt om dat appartement gedurende de looptijd van deze overeenkomst te gebruiken voor zijn economische activiteit, zonder dat hij huur hoeft te betalen, terwijl de eigenaar het ingerichte appartement terugkrijgt aan het einde van die overeenkomst.

37 Dienaangaande zij ten eerste eraan herinnerd dat de mogelijkheid om een handeling als een handeling onder bezwarende titel aan te merken alleen veronderstelt dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie (zie arresten van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Jurispr. blz. I?743, punt 22, en 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, Jurispr. blz. I?5059, punt 25). Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (zie met name arresten van 3 september 2009, RCI Europe, C?37/08, Jurispr. blz. I?7533, punt 24, en 3 mei 2012, Lebara, C?520/10, punt 27).

38 Ten tweede kan de tegenprestatie voor een goederenlevering bestaan in een dienstverrichting en er de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn van zijn, op voorwaarde evenwel dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering en de dienstverrichting en de waarde van deze laatste in geld kan worden uitgedrukt (arrest van 3 juli 2001, Bertelsmann, C?380/99, Jurispr. blz. I?5163, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Hetzelfde geldt wanneer een dienst in ruil voor een andere dienst wordt verricht, voor zover is voldaan aan voormelde voorwaarden.

39 Ten derde zijn ruilovereenkomsten, waarbij de tegenprestatie per definitie in natura wordt betaald, en handelingen waarvoor de tegenprestatie in geld wordt betaald, vanuit economisch en commercieel oogpunt twee identieke situaties (zie in die zin arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths, C?330/95, Jurispr. blz. I?3801, punten 23?25, en 19 december 2012, Orfey, C?549/11, punt 35).

40 Hieruit volgt dat wanneer de verrichter van een dienst bestaande in reparatie en stoffering van een appartement er zich enerzijds volgens een met de eigenaar van dit appartement gesloten

overeenkomst toe verbindt om deze dienst op zijn kosten te verrichten en hij anderzijds het recht verkrijgt om dat appartement gedurende de looptijd van deze overeenkomst te gebruiken voor zijn economische activiteit, zonder dat hij huur hoeft te betalen, terwijl de eigenaar het ingerichte appartement terugkrijgt aan het einde van die overeenkomst, deze in de vorm van reparatie- en stofferingswerkzaamheden verrichte dienst tot de categorie van onder bezwarende titel verrichte diensten in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn behoort. Tussen die dienstverrichting en de tegenprestatie die de verrichter in ruil voor het verrichten van de dienst daadwerkelijk heeft ontvangen, bestaat immers een rechtstreeks verband, namelijk het recht om het betrokken appartement gedurende de looptijd van voormelde overeenkomst te gebruiken voor zijn economische activiteit.

41 De omstandigheid dat de dienstverrichting in kwestie pas ten goede komt aan de eigenaar van het betrokken appartement nadat de termijn waarvoor de overeenkomst is gesloten is verstreken, doet hieraan niet af, aangezien de partijen bij een dergelijke wederkerige overeenkomst – vanaf de ondertekening ervan – jegens elkaar de verbintenis aangaan om wederzijdse prestaties te verrichten (zie naar analogie arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Jurispr. blz. I?3293, punt 40, en arrest RCI Europe, reeds aangehaald, punten 31 en 33).

42 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dienstverrichting bestaande in reparatie en stoffering van een appartement als een onder bezwarende titel verrichte dienst moet worden beschouwd wanneer de verrichter van die dienst er zich enerzijds volgens een met de eigenaar van dit appartement gesloten overeenkomst toe verbindt om deze dienst op zijn kosten te verrichten en hij anderzijds het recht verkrijgt om dat appartement gedurende de looptijd van deze overeenkomst te gebruiken voor zijn economische activiteit, zonder dat hij huur hoeft te betalen, terwijl de eigenaar het ingerichte appartement terugkrijgt aan het einde van die overeenkomst.

*Tweede, derde en vierde vraag*

43 Uit de bewoordingen van de tweede, de derde en de vierde vraag blijkt dat deze vragen slechts zijn gesteld voor het geval dat een dienstverrichting als die welke in de eerste vraag is beschreven, volgens het antwoord op de eerste vraag niet tot de categorie van onder bezwarende titel verrichte diensten in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn behoort.

44 Gelet op hetgeen voorafgaat, hoeven de tweede, de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

**Kosten**

45 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een dienstverrichting bestaande in reparatie en stoffering van een appartement als een onder bezwarende titel verrichte dienst moet worden beschouwd wanneer de verrichter van die dienst er zich enerzijds volgens een met de eigenaar van dit appartement gesloten overeenkomst toe verbindt om deze dienst op zijn kosten te verrichten en hij anderzijds het recht verkrijgt om dat appartement gedurende de**

**looptijd van deze overeenkomst te gebruiken voor zijn economische activiteit, zonder dat hij huur hoeft te betalen, terwijl de eigenaar het ingerichte appartement terugkrijgt aan het einde van die overeenkomst.**

ondertekeningen

*Procestaal: Bulgaars.