# Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

* Date : 27-09-2005
* Language : Dutch
* Section : Regulation
* Type : Circular letters
* Sub-domain : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results > Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

 Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

 Document

 Content exists in : nl fr

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Circular letters

 Title : Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

 Tax year : 0

 Document date : 27/09/2005

 Keywords : DIENSTEN / Bedrijvencentrum / Complexe dienstprestatie volledig aan BTW onderworpen / Dienstencentrum / Plaats van de dienst / ONROEREND GOED / Onroerende verhuur met bijkomende diensten / Terbeschikkingstelling van ruimten die onroerend uit hun aard zijn in het kader van een complexe dienstprestatie door een bedrijvencentrum of dienstencentrum / RECHT OP AFTREK

 Document language : NL

 Modification date : 31/08/2007 15:50:21

 Name : 39/2005

 Version : 1

 Previous document   Next document   Show list of documents

 CIRC 39/2005

 Circulaire nr. AOIF 39/2005 (E.T.108.816) dd. 27.09.2005

 DIENSTEN
    Bedrijvencentrum
    Complexe dienstprestatie volledig aan BTW onderworpen
    Dienstencentrum
    Plaats van de dienst

 ONROEREND GOED
    Onroerende verhuur met bijkomende diensten
    Terbeschikkingstelling van ruimten die onroerend uit hun aard zijn in het kader van een complexe dienstprestatie door een bedrijvencentrum of dienstencentrum

 RECHT OP AFTREK

 Aan alle ambtenaren van de niveaus A, B en C van het AOIF-sector BTW.

1. INLEIDING

    Bedrijven- of dienstencentra hebben als hoofdactiviteit het verlenen aan ondernemingen, zelfstandigen of beoefenaars van een vrij beroep, van een geheel van niet te scheiden diensten door middel van een complete en geïntegreerde infrastructuur. Dit geheel van diensten dat tegen een forfaitaire prijs wordt aangeboden, omvat tegelijkertijd de terbeschikkingstelling van gemeubelde, privatieve lokalen, het gebruik van een infrastructuur die voor het gemeenschappelijk gebruik van alle "huurders" is bestemd (vergaderzalen, sanitair, ontvangst- of ontspanningsruimte, fax, kopieerapparaat, enz.…), het gebruik van een telefoon- en bureauticanetwerk, evenals diensten van diverse aard (zoals het onthaal van bezoekers, het ontvangen van de post, het onderhoud van de lokalen, enz….).

    Tot op heden is de administratie ervan uitgegaan dat :

 enerzijds, de terbeschikkingstelling van lokalen of ruimten die onroerend uit hun aard zijn en bestemd voor het exclusief gebruik van een klant (huurder) een handeling is die van de BTW is vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek;

 anderzijds, de terbeschikkingstelling van lokalen en andere ruimten bestemd voor het gemeenschappelijk gebruik van de klanten (vergaderzalen, eventueel restaurant, …) wordt aangemerkt als een dienst bedoeld in artikel 18, § 1, 6°, van het BTW-Wetboek. Die dienst, net overigens als de andere door het bedrijven- of dienstencentrum verleende administratieve en andere diensten, zijn aan de BTW onderworpen tegen het tarief dat geldt volgens de eigen aard van iedere prestatie.

    De bedrijven- of dienstencentra worden bijgevolg beschouwd als gemengde belastingplichtigen. Hun statuut wordt toegelicht in de beslissing nr. E.T.53.728 van 9 maart 1990 (BTW-Revue nr. 90, blz. 251).

2. EVOLUTIE IN DE JURISPRUDENTIE

    Volgens het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen moet men, om te bepalen of een handeling al dan niet kan worden gekwalificeerd als een onroerende verhuur, het voorwerp zelf van de overeenkomst analyseren (arrest van 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe). Indien het in hoofdzaak gaat om het gebruik van een gebouw, moet de handeling worden gekwalificeerd als een onroerende verhuur die bijgevolg van de BTW is vrijgesteld zonder recht op aftrek te verlenen aan de verhuurder. Indien daarentegen het voorwerp van de overeenkomst hoofdzakelijk bestaat uit een andere dienst, is de handeling in principe aan de BTW onderworpen, met recht op aftrek in hoofde van de dienstverrichter, ongeacht hoe deze handeling wordt gekwalificeerd.

    Het Hof heeft gewezen op de noodzaak om een onderscheid te maken tussen de handelingen van onroerende verhuur, die in hoofdzaak gekenmerkt worden door een passieve terbeschikkingstelling van ruimten of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, en de handelingen die een dienst genereren die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt.

    Als gevolg van dit arrest heeft de administratie beslist om haar zienswijze over de toepasselijke regeling inzake BTW voor de handelingen van bedrijven- of dienstencentra te herzien en om een standpunt in te nemen dat in essentie kan worden geïllustreerd door een arrest van 30.4.2004 van het Hof van beroep te Gent.

    Dit Hof heeft immers geoordeeld dat hoewel de terbeschikkingstelling van individuele ruimten in het kader van contracten gesloten door een bedrijven- of dienstencentrum daadwerkelijk een belangrijk element van de overeenkomst uitmaakt, dit echter niet inhoudt dat deze terbeschikkingstelling daarom de hoofddienst zou zijn.

    Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van een individuele ruimte geen zelfstandige dienstverrichting is en dat de andere verleende prestaties evenmin één of meer andere onafhankelijke dienstverrichtingen uitmaken.

    Met betrekking tot de bedrijven- of dienstencentra die één geheel van diensten "in pakket" aan hun klanten aanbieden "met het voor hen voor de hand liggend voordeel dat zij toetreden tot een bepaalde werkorganisatie en -omgeving waarin zij kant-en-klaar de nodige middelen voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid aantreffen", heeft het Hof beslist dat de door een bedrijven- of dienstencentrum verleende diensten één geheel uitmaken dat bij toepassing van artikel 18, § 1, eerste lid, van het Wetboek voor het geheel aan de BTW is onderworpen.

3. ONDERSCHEID TUSSEN HANDELINGEN VAN BEDRIJVEN- OF DIENSTENCENTRA EN ONROERENDE VERHUUR MET BIJKOMENDE DIENSTEN

    Om de handelingen van bedrijven- of dienstencentra die aan de belasting zijn onderworpen, te onderscheiden van vrijgestelde onroerende verhuur (in voorkomend geval met bijkomende diensten), heeft de administratie, na onderzoek in deze sector, een aantal criteria bepaald waaraan verplicht moet worden voldaan opdat de door de bedrijven- of dienstencentra verleende dienstprestatie volledig aan de BTW zou zijn onderworpen.

3.1.
 Kenmerken van het contract

    Het bedrijven- of dienstencentrum moet met zijn klanten een contract sluiten waarin het zich ertoe verbindt om minimum een geheel van niet te scheiden diensten te verlenen (zie hierna) tegen een enige, forfaitaire prijs.

    De klant mag niet de mogelijkheid hebben om aan bepaalde van deze diensten te verzaken tegen prijsvermindering.

    Deze forfaitaire prijs bevat allereerst alle lasten, taksen en belastingen met betrekking tot het gebouw en de uitrusting van het bedrijven- of dienstencentrum (verzekeringen, onroerende voorheffing, diverse gewest- en gemeentebelastingen).

    Hij bevat eveneens de klassieke lasten (water, elektriciteit en verwarming), met dien verstande dat de respectievelijke meters van de distributiemaatschappijen op naam staan van het centrum zelf.

3.2.
 Minimum vereiste diensten

    Opdat de gevraagde forfaitaire prijs voor het geheel aan de belasting zou zijn onderworpen, moet het bedrijven- of dienstencentrum minimum de volgende diensten als tegenprestatie voor deze prijs aanbieden :

 terbeschikkingstelling van één of meer uitgeruste lokalen : het kantoor bevat een minimum aan meubels (bv. 1 bureau + 1 stoel, 1 telefoontoestel en 1 kast). Deze uitgeruste lokalen kunnen worden gedeeld met verschillende klanten ofwel worden bestemd voor het exclusief gebruik van één van hen, maar in ieder geval moet de overeenkomst bepalen dat de klant de kantoorinrichting niet wezenlijk mag wijzigen (bv. verbod om zijn eigen meubels mee te brengen of de muren te overschilderen);

 terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke vergaderzalen gedurende een in de initiële overeenkomst voorziene duur; er wordt benadrukt dat de duur van deze terbeschikkingstelling variabel kan zijn, maar het is noodzakelijk dat deze terbeschikkingstelling in het pakket is opgenomen. Uiteraard zal de klant volgens zijn specifieke behoeften en tegen een afzonderlijke prijs extra uren van gebruik kunnen vragen;

 terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke ruimten : gangen, sanitair, liften, administratieve lokalen (voor het kopieerapparaat, de fax, enz. …), … en eventueel, een uitgeruste keuken of kitchenette, een ontvangst- of ontspanningsruimte, …;

 terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke bureautica : kopieerapparaat, fax, en eventueel printers, papiersnijmachine, inbindmachine, …; de aan de klant gevraagde forfaitaire prijs bevat het gebruik van deze uitrusting (en kan hem eventueel recht geven op een forfaitaire quota van gebruik per periode), maar het is toegestaan dat het gebruik ervan (of, indien een forfaitaire quota is voorzien, de supplementen voor de overschrijding van deze quota) het voorwerp uitmaakt van een bijkomende facturatie;

 terbeschikkingstelling van ICT-infrastructuur (bekabeling en "aansluitingen" tot in de kantoren, voor telefonie en internettoegang, patch pannel, telefooncentrales en telefoonlijn van de klant, …) alsook de terbeschikkingstelling van één of meer telefoontoestellen.

    Hier wordt nogmaals benadrukt dat het abonnement bij de telecommunicatieoperatoren moet worden genomen door het bedrijven- of dienstencentrum, dat overigens zelf zal instaan om aan elke klant één of meer individuele telefoonnummers toe te kennen. Het is het bedrijven- of dienstencentrum dat van deze operatoren de globale factuur ontvangt voor alle telecommunicatiediensten die door het centrum werden gebruikt. Rechtstreeks ontvangt de klant voor zijn persoonlijk gebruik geen factuur van de telecommunicatieoperatoren. Het is het centrum dat de verdeling van het gebruik onder de verschillende klanten op zich neemt.

    In dit opzicht wordt er op gewezen dat indien de door het bedrijven- of dienstencentrum gevraagde forfaitaire prijs uiteraard de toegang tot deze telecommunicatiemiddelen bevat (abonnement), en eventueel een zeker quota aan telefoongesprekken, het vanzelfsprekend toegestaan wordt dat het gebruik (of, indien een forfaitaire quota is voorzien, de supplementen voor de overschrijding van deze quota) het voorwerp uitmaakt van een bijkomende facturatie.

 Opmerking

    De vrijmaking van de markt inzake telecommunicatienetwerken biedt thans aan de klanten van de bedrijven- en dienstencentra de mogelijkheid om gebruik te maken van de diensten van een andere operator inzake telecommunicatie dan diegene waarop die centra een beroep doen. Dit geschiedt door middel van een kaart en/of een speciaal oproepnummer, vanaf de telefoonapparaten die hen ter beschikking worden gesteld door de bedrijven- en dienstencentra en meer algemeen, vanaf om het even welk ander telefoontoestel. In dat geval wordt de communicatie niet gefactureerd aan de centra maar rechtstreeks aan hun klanten. Die bijzondere toestand stelt de regeling van toepassing inzake de BTW op bedrijven- en dienstencentra niet ter discussie;

 regelmatige schoonmaak van de kantoren en de gemeenschappelijke ruimten, algemeen onderhoud van de site en haar uitrusting, onder de verantwoordelijkheid van het bedrijven- of dienstencentrum teneinde de continuïteit van de diensten te kunnen garanderen;

 iedere werkdag een permanente aanwezigheid van personeel aan het onthaal gedurende de openingsuren; gepersonaliseerd telefonisch antwoord in naam van de klant bij zijn afwezigheid;

 het ontvangen en het sorteren van de post door het personeel van het centrum.

Belangrijke opmerking

    Waar vereist is dat een bedrijven- of dienstencentrum minimum de diensten beoogd in punt 3.2. moet verlenen opdat deze diensten zouden worden aangemerkt als één globale dienst die voor het geheel met BTW wordt belast, is het daarentegen niet verplicht dat deze diensten worden verricht door bezoldigd personeel van het centrum zelf. Het bedrijven- of dienstencentrum mag uiteraard een beroep doen op externe dienstverrichters (bv. een schoonmaakbedrijf van bureaus). In dat geval mag het bedrijven- of dienstencentrum slechts de enige medecontractant van deze dienstverrichters zijn (de contracten mogen enkel met het bedrijven- of dienstencentrum worden gesloten en de facturen van deze dienstverrichters mogen enkel aan dit centrum worden gericht) en ten opzichte van de klanten van het bedrijven- of dienstencentrum is dit laatste contractueel alleen verantwoordelijk voor de goede uitvoering van de diensten die aan de klanten moeten worden verstrekt als tegenprestatie voor de hen aangerekende forfaitaire prijs.

3.3.
 Andere door bedrijven- of dienstencentra verleende diensten

    Naast de diensten beoogd in voormeld punt 3.2., kunnen de bedrijven- of dienstencentra andere diensten verrichten, hetzij "standaard" (en in dit geval zijn ze begrepen in de aan de klant aangerekende forfaitaire prijs), hetzij "naar keuze" volgens de behoeften van de klant.

    Het gaat om :

 de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen (21, § 3, 1°);

 de terbeschikkingstelling van refters (21, § 3, 1°);

 traiteurdiensten (21, § 3, 4°, b);

 koerierdiensten (21, § 3, 3° of 3°bis);

 diensten van administratief secretariaat (bijhouden van agenda's, telefonisch secretariaat, dactylografie, klassement, enz. …) (21, § 2);

 vertaaldiensten (21, § 3, 7°, d);

 IT-support (mails, beheer van gegevensbanken …) (21, § 3, 7°, d);

 bijstand op juridisch, fiscaal en boekhoudkundig vlak (21, § 3, 7°, d);

 ondernemen van officiële stappen naar de overheid toe (ondernemingsloket, Kamer voor Handel en Nijverheid, …) (21, § 3, 7°, d);

 marketing- en/of publiciteitsdiensten (21, § 3, 7°, c en d);

 personeelsbeheer (21, § 2);

 diensten van "virtueel bureau" : forfait dat gewoonlijk bevat : het gebruik van het commercieel adres, de mogelijkheid om er zijn maatschappelijke zetel te vestigen, de ontvangst en het sorteren van de post, ontvangst van faxberichten, een telefonische permanentie, zonder dat er lokalen ter beschikking worden gesteld … (21, § 2).

4. PLAATSBEPALING VAN DE GLOBALE DIENST VAN EEN BEDRIJVEN- OF DIENSTENCENTRUM

4.1.
 Principe

    Het geheel van prestaties die door een bedrijven- of dienstencentrum worden verleend, vormt een complexe dienst die overeenkomstig de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen wordt geacht plaats te vinden op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats (artikel 21, § 2, van het Wetboek). Wanneer deze dienst in België plaatsvindt, is hij onderworpen aan het normale BTW-tarief, dat momenteel 21 % bedraagt.

    In dit verband is gebleken dat sommige controlekantoren in het verleden hebben toegestaan om, indien de klant in het buitenland is gevestigd, de plaats van de door bedrijven- of dienstencentra verleende diensten te bepalen overeenkomstig artikel 21, § 3, 7°, van het Wetboek.

    Indien de belastingplichtige het bewijs van deze verkeerde informatie kan leveren, zal er geen regularisatie voor het verleden gebeuren.

    Indien dit daarentegen niet het geval is, zal er een regularisatie van de verschuldigde BTW moeten gebeuren. Als vereenvoudigingsmaatregel zal er evenwel slechts tot deze regularisatie worden overgegaan voor zover de klant van het bedrijven- of dienstencentrum geen recht op aftrek van de BTW noch een recht op teruggaaf op grond van de 8
 e of de 13
 e richtlijn, kon laten gelden.

4.2.
 Plaatsbepaling van de diensten beoogd in punt 3.3.

    Wanneer het bedrijven- of dienstencentrum, naast de minimum vereiste diensten, als tegenprestatie voor een forfaitaire prijs één of meer diensten beoogd in punt 3.3. "standaard" verleent, zonder dat de klant de mogelijkheid heeft om er tegen prijsvermindering aan te verzaken, moet er geen uitsplitsing gebeuren op de factuur van het bedrijven- of dienstencentrum. Artikel 21, § 2, is in dit geval van toepassing op het geheel van de verstrekte diensten.

    Wanneer de diensten beoogd in punt 3.3. daarentegen worden verleend op vraag van de klant, tegen een prijssupplement, of nog, wanneer ze in principe "standaard" worden verleend, maar de klant de mogelijkheid heeft om er tegen een vermindering van de forfaitaire prijs aan te verzaken, wordt de plaats van de diensten bepaald volgens hun aard. Hiervoor wordt verwezen naar de bepalingen die bij elke dienst tussen haakjes zijn genoteerd onder voormeld punt 3.3.

5. REGELING VAN TOEPASSING OP BEDRIJVEN- OF DIENSTENCENTRA DIE NIET DE MINIMUM VEREISTE DIENSTEN VERLENEN

5.1.
 Principe

    Wanneer aan de voorwaarden uiteengezet onder de punten 3.1. en 3.2., hiervoor, niet is voldaan, moet de terbeschikkingstelling van privatieve en gemeenschappelijke lokalen (vergaderzalen, refters, sanitair, ontvangstruimten, enz. …) voor het geheel worden aangemerkt als een onroerende verhuur die overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek van de BTW is vrijgesteld.

    De terbeschikkingstelling van roerende goederen (meubels, fax, kopieerapparaten, enz. …) vormt daarentegen een dienst die aan de belasting is onderworpen.

    Indien voor de terbeschikkingstelling van het onroerend gedeelte en de roerende goederen een enige, forfaitaire prijs wordt aangerekend, moet die prijs voor de heffing van de belasting worden uitgesplitst onder toezicht van de administratie.

    Voor de andere door het bedrijven- of dienstencentrum verleende diensten moet bovendien een onderscheid worden gemaakt tussen deze die nauw verbonden zijn met de onroerende verhuur en deze die helemaal vreemd zijn aan deze verhuur.

5.2.
 Met de onroerende verhuur verbonden diensten

    Het gaat om volgende diensten :

 de verwarming en de airconditioning van de lokalen;

 de levering van elektriciteit;

 de levering van water;

 het reinigen van de privatief gebruikte lokalen en de gemeenschappelijke delen, met inbegrip van het onderhoud van de lift;

 het onthaal en de bewaking van het onroerend goed en het sorteren van de post;

 telecommunicatiediensten, met inbegrip van de terbeschikkingstelling van installaties en toestellen;

 de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen.

    Indien voor de forfaitaire prijs die voor de terbeschikkingstelling van privatieve of gemeenschappelijke lokalen wordt aangerekend dergelijke bijkomende diensten worden verleend, zijn deze in principe, zoals de onroerende verhuur zelf, vrijgesteld.

    Deze bijkomende diensten mogen echter aan de belasting worden onderworpen wanneer ze door de verhuurder zelf of door een door hem aangestelde derde aan de huurder worden verleend en er voor die diensten bij overeenkomst tussen partijen een afzonderlijke prijs werd bedongen.

    In dit verband wordt er evenwel aan herinnerd dat deze mogelijkheid om voormelde diensten aan de belasting te onderwerpen, het bedrijven- of dienstencentrum niet toelaat om de BTW geheven van de gebruikte infrastructuur om deze diensten te verlenen in aftrek te brengen (bv. verwarmings- of airconditioningsinstallatie), aangezien deze infrastructuur blijvend verbonden is met het onroerend goed waarvan er delen of lokalen worden verhuurd (z. beslissing nr. E.T.15.928/2 van 17 februari 2005).

5.3.
 Andere diensten

    De diensten die niet kunnen worden aangemerkt als nauw verbonden met de onroerende verhuur (zie meer bepaald punt 3.3., met uitzondering van parkings en refters) zijn aan de BTW onderworpen indien ze volgens de toepasselijke regels inzake plaatsbepaling in België plaatsvinden.

    Indien bij de terbeschikkingstelling van privatieve en gemeenschappelijke lokalen dergelijke diensten worden verleend en er een enige, forfaitaire prijs wordt voor aangerekend, moet deze prijs voor de heffing van de belasting worden uitgesplitst onder toezicht van de administratie.

6. INWERKINGTREDING

    De huidige regeling treedt in werking op 1 januari 2006. De beslissing nr. E.T.53.728 van 9 maart 1990 (BTW-Revue nr. 90, blz. 251) wordt vanaf hetzelfde tijdstip ingetrokken.

7. EVENTUELE REGULARISATIES VOOR HET VERLEDEN

    Meerdere situaties kunnen zich voordoen :

 het bedrijven- of dienstencentrum heeft de beslissing nr. E.T.53.728 van 9 maart 1990 toegepast (BTW-Revue nr. 90, blz. 251) : uiteraard moet er geen enkele regularisatie gebeuren;

 het bedrijven- of dienstencentrum heeft de aan de klant aangerekende prijs volledig belast en de door de huidige regeling voorziene criteria werden vervuld : er moet geen enkele regularisatie gebeuren;

 het bedrijven- of dienstencentrum heeft de enige, aan de klant aangerekende prijs volledig belast. Naast de terbeschikkingstelling van privatieve en gemeenschappelijke lokalen, werden enkel nauw met de onroerende verhuur verbonden diensten verleend (zie punt 5.2.) : de vrijstelling was voor het geheel van toepassing. De regularisatie van de aftrek moet worden verricht voor zover de invordering nog mogelijk is. De belastingplichtige kan bovendien zijn recht op teruggaaf van de ten onrechte geïnde belasting uitoefenen volgens de voorwaarden en formaliteiten voorzien in het koninklijk besluit nr. 4, met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde.

    Het spreekt voor zich dat indien de nauw met de onroerende verhuur verbonden diensten door de verhuurder zelf of door een door hem aangestelde derde aan de huurder werden verleend tegen een afzonderlijke prijs (zie punt 5.2.), alleen de heffing over het terbeschikkingstellen van de privatieve en/of de gemeenschappelijke lokalen en het daarop betrekking hebbend recht op aftrek dienen te worden geregulariseerd;

 het bedrijven- of dienstencentrum heeft de volledige, aan de klant aangerekende prijs belast, maar niet alle criteria van de huidige regeling werden vervuld : indien de kenmerken van de met de klanten gesloten contracten aanwezig zijn (zie punt 3.1.) en er ook een meerderheid van de diensten, andere dan deze die nauw verbonden zijn met de onroerende verhuur (die normaliter eveneens moeten worden verleend; voor de definitie van deze nauw verbonden diensten, zie punt 5.2.) worden verricht, zal geen enkele kritiek voor het verleden worden gegeven. Indien dit niet het geval is, zal worden overgegaan tot een regularisatie gebaseerd op de principes die in punt 5, hiervoor werden uiteengezet.

    NAMENS DE MINISTER :

     Voor de Administrateur-generaal

     van de Belastingen en de Invordering :

     De Auditeur-generaal van financiën,

    F. HAMELS