CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON

van 30 juni 1993 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Kan de door een verhuurder aan een huurder betaalde vergoeding voor afstand van huur („surrender") aan BTW worden onderworpen door deze van de bij artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn verleende vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen uit te sluiten? [1] Dat is de kern van de door het Value Added Tax Tribunal, London Tribunal Centre, gestelde vraag.

2. Bij overeenkomst van 14 april 1971 verhuurde Esso Pension Trust Ltd kantoorruimte te Londen aan het accountantsbedrijf Lubbock Fine and Company voor een periode van 25 jaar en drie maanden, ingaande op 29 september 1970, voor een aanvankelijke huurprijs van 35 300 UKL per jaar. [2]

3. Op 14 februari 1990 sloot Guildhall Properties Ltd, die eigenaar van het gebouw was geworden, met de huurder een „agreement to surrender" [3] waarbij Lubbock Fine ten gunste van de eigenaar afstand deed van het resterende gedeelte van de huur en beloofde het gebouw terug te geven („the tenant agrees that on 1st June 1990 it will surrender all its estate interests and rights in the Premises to the Landlord") tegen een vergoeding van 850 000 UKL, waarin 110 869,56 UKL BTW waren begrepen.

4. De overeenkomst werd uitgevoerd en de eigenaar betaalde het genoemde bedrag. Op 1 juni 1990 onthief hij Lubbock Fine van alle verplichtingen en vorderingen inzake de huur.

5. De Commissioners of Customs and Excise, de belastingadministratie in het Verenigd Koninkrijk, vorderden van Lubbock Fine het reeds genoemde bedrag van 110 869,56 UKL. Deze betwistte voor het Value Added Tax Tribunal, dat zij dit bedrag moest betalen, en beriep zich op artikel 13 van de Zesde richtlijn.

6. Dat artikel staat onder de titel „Vrijstellingen in het binnenland" en bepaalt onder andere het volgende:

„(...)

B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen;

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad, 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 — Zie de opmerkingen van verzoekster in het hoofdgeding, bijlage C.

3 — Idem.

(...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der Lid-Staten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op parkeerterreinen;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten.

De Lid-Staten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten;

(...)

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;

(...)

C. Keuzerecht

De Lid-Staten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

b) de handelingen bedoeld in B, sub (...) g (....)

De Lid-Staten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

7. Vóór 1989 stonden de van BTW vrijgestelde handelingen in Item 1 van Group 1 van Schedule 6 bij de Value Added Tax Act 1983, welke, behoudens uitzonderingen, onder andere vrijstelling verleende voor „de verlening, overdracht of afstand van enig recht op een onroerend goed of van enige toestemming tot gebruik van een onroerend goed". Tot 1989 was over de vergoeding voor afstand van huur dus geen BTW verschuldigd.

8. Na het arrest van het Hof van 21 juni 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk [4], waarin werd vastgesteld, dat het Verenigd Koninkrijk, door het BTW-nultarief op een aantal leveringen van goederen en diensten te handhaven, haar verplichtingen niet was nagekomen, werd de Britse wetgeving gewijzigd bij de Finance Act 1989.

9. De nationale rechter verklaart, dat deze wijziging tot gevolg heeft gehad, dat afstand van huur ten gunste van de eigenaar, de

4 — Zaak 416/85, Jurispr. 1988, blz. 3127.

handeling waarom het in deze zaak gaat, aan BTW wordt onderworpen, hetgeen door Lubbock Fine niet wordt betwist. De rechter vraagt zich evenwel af, of de nieuwe wetgeving in dit opzicht verenigbaar is met de reeds genoemde communautaire bepalingen. Hij stelt het Hof daarom drie vragen [5], die kunnen worden samengevat als volgt:

1) Omvatten de begrippen „verpachting" en „verhuur van onroerende goederen" in artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn afstand van huur tegen betaling van een vergoeding aan de huurder?

2) Zo ja, kan een Lid-Staat krachtens de laatste zin van artikel 13 B, sub b, een dergelijke afstand van de vrijstelling uitsluiten en dus aan belasting onderwerpen?

3) Voor het geval dat de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is afstand van huur tegen vergoeding een levering in de zin van artikel 13 B, sub g?

10. Naar mijn mening dienen drie inleidende opmerkingen te worden gemaakt.

11. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan BTW onderworpen.

5 — De tekst van de vragen staat in punt I C 4 van het rapport ter terechtzitting.

12. Ingevolge artikel 4, lid 1, van de richtlijn wordt in beginsel als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.

13. De Zesde richtlijn verleent de BTW dus een zeer ruim toepassingsgebied, daar zij alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat. [6] In de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn van de Raad, van 11 april 1967, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting [7] stond reeds het volgde:

„(...) een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (verkrijgt) de grootste mate van eenvoud en neutraliteit (...) wanneer de belasting *zo algemeen mogelijk* wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat (...)". [8]

14. De BTW is derhalve van toepassing op alle leveringen van goederen en verrichtingen van diensten onder bezwarende titel met als enige uitzonderingen die welke door de Zesde richtlijn zelf worden bepaald. Deze zijn overigens beperkt „om het stelsel op een eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen en om het normale tarief van de belasting binnen redelijke grenzen te kunnen houden" [9].

6 — Artikel 4, lid 2. Zie het arrest van 15 juni 1989, zaak 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Jurispr. 1989, blz. 1737, r. o. 10.

7 — Richtlijn 67/227/EEG, PB 1967, blz. 1301.

8 — Eigen cursivering.

9 — Vierde overweging van de considerans van de Tweede richtlijn (richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, PB 1967, blz. 1303).

15. Het Hof legt de uitzonderingen strikt uit. Zo heeft het bij voorbeeld in verband met de door notarissen en deurwaarders tegen betaling vervulde openbare ambten benadrukt:

„Uit de in artikel 13 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziene vrijstellingen van de BTW, onder meer ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang, en uit de bij artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F aan de Staten verleende bevoegdheid (...) blijkt duidelijk, dat alle diensten die door de beoefenaren van vrije beroepen en daarmee gelijkgestelden onder bezwarende titel worden verricht, in beginsel aan de BTW zijn onderworpen." [10]

16. Het Hof weigert dus, aan de in de richtlijn bepaalde vrijstellingen een ruime toepassing te geven wanneer er geen uitleggingsfactoren zijn aangetoond die het overschrijden toestaan van hetgeen uit de tekst van de vrijstellingsbepalingen zelf, met name artikel 13, volgt. [11]

17. Met betrekking tot de BTW-vrijstelling voor publiekrechtelijke lichamen waarin artikel 4, lid 5, voorziet, heeft het Hof geoordeeld, dat

„(...) de Zesde richtlijn [wordt] gekenmerkt door haar algemene werkingssfeer en door het feit dat alle vrijstellingen uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven". [12]

18. In het arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties [13] heeft het Hof overwogen, dat

„(...) de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht". [14]

19. Het is dus logisch, dat het Hof met betrekking tot een *uitzondering* op de bij artikel 13 B, sub b, van de richtlijn verleende vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen — waarbij de betrokken handelingen dus onder de algemene regeling van de richtlijn werden gebracht — heeft geoordeeld, dat deze uitzondering niet restrictief kon worden uitgelegd. [15]

20. De vrijstellingen dienen des te restrictiever te worden uitgelegd, daar zij de keten van belastingaftrek tussen belastingplichtigen kunnen verbreken en een belasting kunnen vormen wegens het feit, dat de in het voorafgaande stadium betaalde belasting niet kan worden afgetrokkken. [16] Dit kan tot verstoringen in de economische kringloop leiden, tenzij de belastingplichtigen voor belastingheffing kunnen opteren.

10 — Arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471, r. o. 11.

11 — Arrest van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655, r. o. 20.

12 — Arrest Commissie/Nederland, reeds aangehaald, r. o. 19.

13 — Zie voetnoot 6.

14 — R. o. 13. Zie ook r. o. 19 van het arrest van 15 maart 1989, zaak 51/88, Hamann, Jurispr. 1989, blz. 767; r. o. 9 van het arrest van 21 februari 1989, zaak 203/87, Commissie/Italie, Jurispr. 1989, blz. 371; r. o. 19 van het arrest van 26 juni 1990, zaak C-185/91, Velker International Oil Company, Jurispr. 1990, blz. I-2561; en r. o. 13 en 14 van het arrest van 25 mei 1993, zaak C-193/91, Mohsche, blz. I-2615.

15 — Arrest van 13 juli 1989, zaak 173/88, Henriksen, Jurispr. 1989, blz. 2763, r. o. 12.

16 — Zie hieronder punten 29 e. v.

21. Een tweede voorafgaande opmerking. Volgens de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn „(dient) met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten een *gemeenschappelijke lijst* van vrijstellingen (...) te worden vastgesteld". [17] Zelfs al verwijst artikel 13 B van de Zesde richtlijn naar door de Lid-Staten bepaalde voorwaarden [„(...) de Lid-Staten (verlenen) vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen"], de in dat artikel verleende vrijstellingen dienen overeen te komen met autonome communautaire rechtsbegrippen [18] om „de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde op uniforme wijze en volgens gemeenschappelijke regels te (kunnen) bepalen". [19]

22. Ten slotte een derde opmerking.

23. Onroerende goederen leveren met betrekking tot BTW een aantal bijzondere problemen op. [20] Zij worden door de Zesde richtlijn op twee niveaus behandeld [21]:

1) als eindprodukt dat aan het einde van een economische produktieketen aan een eindverbruiker wordt geleverd;

2) als produktiemiddel waarvan de kosten in de prijs van de goederen en de diensten worden doorberekend.

24. Wat het eerste punt betreft, wordt de produktieketen van een onroerend goed, van aankoop over bouw tot eerste verkoop, gewoonlijk gelijkgesteld met de produktieketen van een handelsprodukt en dus aan BTW onderworpen.

25. Meer in het bijzonder kan zelfs een alleenstaande onroerendgoedtransactie belastbaar zijn. Daarom bepaalt artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat „de Lid-Staten (...) eveneens als belastingplichtige (kunnen) aanmerken ieder die incidenteel (...) een van de volgende handelingen (verricht):

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming; (...)

b) de levering van een bouwterrein."

26. In dat geval drukt de BTW op de uiteindelijke prijs van het onroerend goed, ongeacht welke de bestanddelen van die prijs zijn. Het begrip „eerste ingebruikneming" maakt het mogelijk het tijdstip te bepalen waarop het onroerend goed het produktieproces verlaat en een gebruiksgoed wordt, dat door de eigenaar of een huurder in gebruik wordt genomen.

27. Wat het tweede punt, namelijk gebouwen na de eerste levering, betreft, dient een onderscheid worden gemaakt.

28. Een woonhuis wordt van BWT-heffing uitgesloten, omdat het als het ware reeds is

17 — Eigen cursivering.

18 — Zie r. o. 11 van het arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald.

19 — Arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Jurispr. 1985, blz. 1405, r. o. 19. Zie ook met dezelfde strekking de conclusie van advocaat-generaal Da Cruz Vilaça in zaak 122/87, Commissie/Italie, Jurispr. 1988, blz. 2685.

20 — Zoals bij voorbeeld de cumulatie van belastingen.

21 — Zie dienaangaand bijlage 1 bij de opmerkingen van de Commissie: toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten.

„verbruikt" door de eerste ingebruikneming. De handelingen met betrekking tot dat woonhuis zijn dus in beginsel vrijgesteld.

29. Wanneer een onroerend goed wordt verkocht of ter beschikking wordt gesteld van een belastingplichtige die een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, verricht, keert het in de economische kringloop terug en dienen de desbetreffende handelingen belastbaar te zijn. Zoals reeds gezegd, wanneer een belastingplichtige een vrijgestelde handeling verricht, behoeft hij weliswaar geen belasting over die handeling te betalen, maar kan hij de hem door zijn leveranciers in rekening gebrachte voorbelasting niet aftrekken, noch enige belasting doorberekenen. [22] Een vrijstelling van BTW kan daarom tot verzwaring van de op hem drukkende belasting leiden. De belastingplichtige kan er dus belang bij hebben aan BTW onderworpen te zijn.

30. Hoe is de situatie met betrekking tot huur? Is deze handeling fiscaal „neutraal"?

31. De BTW-plichtigheid kan zowel voor de huurder als voor de verhuurder belangrijke gevolgen hebben.

32. Over de huurprijs betaalde BTW is aftrekbaar wanneer de huur voor belastbare handelingen [23], zoals een commerciële activiteit, wordt gebruikt.

33. Deze aftrekbare BTW kan in bepaalde gevallen niet-aftrekbare belastingen, zoals registratierechten, vervangen. [24]

34. De verhuurder kan in voorkomend geval de BTW aftrekken die is betaald over met de verhuur verbonden uitgaven, zoals reparatiewerkzaamheden aan het gebouw met het oog op de verhuur. [25] In bepaalde gevallen is ook de BTW over de aankoopkosten van het verhuurde gebouw aftrekbaar van de belasting over de huurprijs.

35. Uitgaande van deze beginselen, bepaalt de Zesde richtlijn, dat 1) de verpachting en verhuur van onroerende goederen van BTW zijn vrijgesteld (artikel 13 B, sub b) en 2) met betrekking tot dergelijke handelingen de Lid-Staten aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om voor belastingheffing te kiezen (artikel 13 C); daarom is over sommige huurovereenkomsten belasting verschuldigd en over andere niet.

36. Hoe is de situatie wanneer de verhuurder en de huurder een overeenkomst tot afstand van huur sluiten?

37. Is afstand van huur tegen vergoeding „verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13 B, sub b?

38. Zoals reeds gezegd, dienen de in de communautaire richtlijnen inzake BTW gehanteerde begrippen een communautaire definitie te krijgen. [26]

22 — Arresten van 19 januari 1982, zaak 8/91, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, r. o. 44, en 14 juli 1988, zaak 207/87, Weissgerber, Jurispr. 1988, blz. 4433, r. o. 13.

23 — Zie artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

24 — Zie E. Bours „Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté", Études de la Commission des Communautés Européennes, serie concurrence, 1971, p. 138.

25 — Ibidem blz. 135.

26 — Zie hierboven punt 21.

39. Niet betwist wordt, dat huur een overeenkomst is waarbij de eigenaar tegen een huurprijs van bepaalde rechten op zijn goed, zoals het recht van genot, afstand doet, welke ook de nuances van de nationale wetgevingen op dit punt mogen zijn. [27]

40. Het is ook duidelijk, dat afstand van huur het einde van de huurovereenkomst tot gevolg heeft, beide partijen van hun verplichtingen ontslaat en dus aan de eigenaar de volle rechten op het goed teruggeeft.

41. De verhuurder krijgt geen recht van genot van het goed van de huurder, hij wordt gewoon in zijn rechten hersteld. Voorts is de daarvoor betaalde vergoeding op generlei wijze met een huurprijs gelijk te stellen.

42. Toch kan ik de Britse regering niet volgen waar deze stelt, dat afstand „niets creëert noch verleent". [28] Zou de verhuurder immers een vergoeding betalen — die trouwens aanzienlijk kan zijn — indien de handeling hem geen voordeel bracht?

43. Om te bepalen of afstand van huur onder het begrip „verhuur van onroerende goederen" valt, dient dit begrip te worden uitgelegd aan de hand van „de context waarin [het] voorkomt, rekening houdend met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn". [29]

44. Men dient hier een teleologische uitleggingsmethode toe te passen en de gevolgen van de BTW voor afstand van huur te toetsen aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat tot doel heeft

„een algemene verbruiksbelasting [in te voeren], die op een voor alle Lid-Staten gelijke grondslag wordt geheven over de leveringen van goederen, de dienstverrichtingen en de importen tegen een tarief dat evenredig is met de prijs *ongeacht het aantal transacties tot bij de eindverbruiker, en welke belasting in elke fase slechts de toegevoegde waarde treft en uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen*". [30]

45. Met betrekking tot verhuur zijn niet-belastingplichtige natuurlijke personen of rechtspersonen die niet bij een aan BTW onderworpen handeling betrokken zijn, gewoonlijk geen BTW verschuldigd over de huur. Aan de andere kant dienen de Lid-Staten de belastingplichtigen het recht te verlenen voor BTW-heffing te kiezen, omdat dezen anders aan een zwaardere belastingdruk onderworpen zouden kunnen zijn, daar vrijstelling de aftrek van reeds betaalde BTW belet. [31]

46. Wanneer een onroerend goed wordt verhuurd, is de huurprijs de tegenprestatie voor het ter beschikking van de huurder stellen van het goed.

27 — Naar mijn mening omvat verhuur in de zin van het gemeenschapsrecht een „lease", een „licence", een „bail" of een „convention d'occupation précaire".

28 — Opmerkingen van de Britse regering, punt 21.

29 — Arrest van 26 juni 1990, Velker International Oil Company, reeds aangehaald, r. o. 17.

30 — Arrest van 3 maart 1988, zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r. o. 8, eigen cursivering.

31 — Zie hierboven punten 30 e. v.

47. Wanneer partijen een overeenkomst tot afstand van huur sluiten, doet de huurder afstand van het genotsrecht op het goed voor de resterende huurperiode en biedt hij de eigenaar de mogelijkheid het gebouw in gebruik te nemen, het aan een ander te verhuren of het te verkopen. De door de verhuurder bij deze gelegenheid betaalde vergoeding is de tegenprestatie voor dit ter beschikking stellen, en de hoogte ervan zal afhangen van de duur van de resterende huurperiode.

48. Het lijdt geen twijfel, dat de huurder de verhuurder een economisch meetbare dienst verleent en dat hetgeen hij de verhuurder teruggeeft, precies hetzelfde is als dat wat hij zelf aan een derde in onderhuur zou kunnen geven, namelijk het genot van het goed gedurende de resterende huurperiode, ook al heeft de verhuurder daarnaast het recht — dat hij nooit had verloren — om het onroerend goed te verkopen.

49. Kan afstand van huur daarom aan een andere belastingregeling worden onderworpen dan de huur zelf?

50. Laten wij twee voorbeelden nemen.

51. Stel dat een belastingplichtige eigenaar een handelshuurovereenkomst sluit met een handelaar. Ingevolge artikel 13 C, sub a, kan de huurovereenkomst aan BTW worden onderworpen en in dat geval is de huurprijs belastbaar.

52. Kan afstand van huur zijn vrijgesteld, wanneer 1) de gevolgen ervan gelijklopen met die van de oorspronkelijke verhuur, namelijk het ter beschikking van één der partijen stellen van het goed en 2) deze vrijstelling de keten van aftrekbaarheid zou verbreken en de economische kringloop zou verstoren?

53. Hoe zou de huurder de BTW die hem over de door hem gedurende de huurovereenkomst uitgevoerde grote reparaties of verbeteringen in rekening is gebracht, immers kunnen terugkrijgen, wanneer de vergoeding voor afstand niet aan deze belasting onderworpen is? Hoe zou een dergelijke vrijstelling te rijmen vallen met het feit, dat wanneer de huurder geen afstand doet, maar het onroerend goed aan de eigenaar onderverhuurt, deze handeling aan BTW onderworpen zou zijn? [32]

54. Omgekeerd, stel dat een belastingplichtige eigenaar een gebouw aan een belastingplichtige verhuurt, maar zonder recht van aftrek: artikel 13 B, sub b, stelt verhuur vrij van BTW. Wanneer afstand van huur — welke de eigenaar in staat stelt gedurende het resterende gedeelte van de huurperiode vrij over het goed te beschikken — aan BTW onderworpen is, zal deze niet altijd door de verhuurder kunnen worden verhaald. Voorts zij opgemerkt, dat onderverhuur door de huurder aan de eigenaar — welke hetzelfde gevolg zou hebben — niet belastbaar zou zijn.

55. Naar mijn mening dient de belastingregeling voor afstand van huur dus dezelfde te zijn als die voor huur: de coherente toepassing van de Zesde richtlijn en de inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de BTW eisen dit.

56. Om die reden ben ik van mening, dat afstand van huur onder artikel 13 B, sub b, of, in voorkomend geval, onder artikel 13 C, sub a, valt.

32 — Het lijdt immers geen twijfel, dat onderverhuur aan dezelfde belastingvoorschriften onderworpen is als huur.

57. Voorts ben ik, anders dan de Commissie, van mening, dat het arrest Henriksen [33] hier niet met succes kan worden ingeroepen.

58. Voor de uitlegging van de door artikel 13 B, sub b, punt 2, bepaalde uitzondering op de vrijstelling heeft het Hof het voorwerp van de verhuur in aanmerking genomen en geconcludeerd, dat, wat de toepasselijke belastingregeling betreft, de verhuur van een aan een huis aangrenzende garage niet los staat van de verhuur van het huis zelf, omdat de twee huurobjecten *„één economische handeling"* vormen. [34]

59. De verhuur van een onroerend goed en de afstand van huur door de huurder zijn *twee economisch en juridisch afzonderlijke handelingen.* Ik begrijp daarom niet, hoe het door het Hof in het arrest Henriksen op het huurobject toegepaste beginsel „accessorium sequitur principale" tot latere, uit de verhuur voortvloeiende handelingen zou kunnen worden uitgebreid.

60. De door mij voorgestelde oplossing lijkt mij door twee overwegingen te worden gesteund.

61. In de eerste plaats is het opmerkelijk, dat het recht in verschillende Lid-Staten een verband legt tussen het heffen van belasting over de verhuur en het heffen van belasting over de door de verhuurder betaalde vergoeding. Dit is het geval in het Italiaanse recht, waarin uitdrukkelijk wordt bepaald dat de beëindiging van een huurovereenkomst fiscaal op dezelfde wijze wordt behandeld als de huurovereenkomst zelf, en in het Franse recht, dat bepaalt, dat de vergoeding zal worden belast wanneer zij door een belastingplichtige wordt ontvangen, verband houdt met de verrichte activiteit en vooral, in het kader van de normale risico's en alea's van het beroep wordt ontvangen.

62. In de tweede plaats ben ik van mening, dat het met het doel van de Zesde richtlijn, *eenvoudige* regels vast te stellen [35], overeenstemt, de afstand van huur onder het begrip verhuur van onroerende goederen te laten vallen.

63. Laten wij derhalve de tweede vraag onderzoeken.

64. Zoals gezegd, wordt de verpachting en verhuur van onroerende goederen door artikel 13 B, sub b, van BTW vrijgesteld onder voorbehoud van vier uitzonderingen en wordt in de laatste alinea bepaald, dat „de Lid-Staten (...) nog andere handelingen van de *toepassing* van deze vrijstelling (kunnen) uitsluiten". [36]

65. Kan een Lid-Staat afstand van huur tegen vergoeding van de vrijstelling van artikel 13 B, sub b, uitsluiten en dus aan BTW onderwerpen?

66. De uitzonderingen op de vrijstelling van artikel 13 B, sub b, zijn uiterst beperkt. De eerste kan worden verklaard door het feit, dat herberging in een hotel door de wetgeving van verschillende Lid-Staten niet als verhuur wordt aangemerkt, maar verwant is met een eenvoudige machtiging tot gebruik. De tweede betreft de verhuur van een onroerend goed voor een bepaalde bestemming

33 — Zie de verwijzingen in voetnoot 15 hierboven.
34 — R. o. 15, eigen cursivering.
35 — Zie artikel 13 A, lid 1.
36 — Eigen cursivering.

(parkeren van een voertuig). De twee laatste betreffen de verhuur van onroerende goederen door bestemming.

67. Ik ben het niet met de Commissie eens, dat het uitleggingsbeginsel „ejusdem generis" de bevoegdheid van de Lid-Staten om te voorzien in andere uitzonderingen op de vrijstelling van artikel 13 B, sub b, tot enkele, met de vier in dit artikel genoemde uitzonderingen verwante of gelijksoortige gevallen beperkt. [37] Trouwens, zoals ter terechtzitting is opgemerkt, wat moet onder dat „genus" worden verstaan?

68. In het kader van artikel 13 wordt aan de Lid-Staten de vrije hand gelaten om de voorwaarden voor vrijstelling vast te stellen, om hun belastingplichtigen het recht te verlenen voor het heffen van belasting op verpachting en verhuur van onroerende goederen te kiezen, en om de omvang van dit keuzerecht te beperken (artikel 13 C).

69. Toch meen ik, dat, op zichzelf genomen, afstand van huur onder een uitzondering op de vrijstelling mag vallen.

70. Zoals gezegd, hebben afstand van huur en verhuur zelf gelijklopende gevolgen. Verhuur van onroerende goederen is in beginsel vrijgesteld, tenzij een keuzerecht wordt uitgeoefend. Is het derhalve denkbaar, dat de Lid-Staten afstand van huur aan belastingheffing kunnen onderwerpen wanneer 1) de verhuurder die de BTW betaalt, deze in geen geval terug zal kunnen krijgen als hij niet belastingplichtig is en 2) onderverhuring door de huurder in beginsel is vrijgesteld.

37 — Zie de opmerkingen van de Commissie, punt 6.6.

71. Het verschil dat ter zake van verhuur bestaat (vrijstelling/keuzerecht), dient eveneens voor afstand van huur te gelden.

72. Daarom geef ik het Hof in overweging, de tweede vraag ontkennend te beantwoorden.

73. Gezien de aan het Hof in overweging gegeven antwoorden op de eerste twee vragen, lijkt de derde vraag zonder voorwerp. Ik zal deze daarom alleen ten overvloede behandelen.

74. Kan afstand van huur onder het begrip „levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a" vallen?

75. Niet betwist wordt, dat dit laatste artikel — dat de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming betreft — niet relevant is voor de onderhavige zaak.

76. Artikel 13 B, sub g, bevat een uitzondering op het in artikel 2 van de Zesde richtlijn geformuleerde algemene beginsel, volgens

hetwelk de leveringen van goederen aan BTW onderworpen zijn.

77. Dientengevolge kan een handeling alleen onder de vrijstelling van artikel 13 B, sub g, vallen, als het om een levering van goederen in de algemene zin van artikel 2 gaat.

78. Volgens artikel 5 van de richtlijn wordt „als ‚levering van een goed' (...) beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

79. In zijn arrest van 8 februari 1990, Staatssecretaris van Financiën/SAFE [38], heeft het Hof geoordeeld, dat dit begrip een communautaire definitie dient te krijgen. Het Hof overwoog:

„Uit de bewoordingen van die bepaling [artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn] blijkt, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken *als ware zij de eigenaar van die zaak.*" [39]

80. Welnu, zelfs door afstand van huur kan de huurder aan de eigenaar geen beschikkingsbevoegdheid overdragen, daar de eerste die nooit heeft gehad en de tweede die nooit heeft verloren. [40]

81. Daarom kan afstand van huur niet als een „levering van een goed" in de zin van artikel 2 worden beschouwd. Zij kan dus evenmin onder artikel 13 B, sub g, vallen.

82. De communautaire definitie van de „levering van een goed" kan niet verschillen naar gelang van de artikelen van de Zesde richtlijn.

83. Er behoeft nauwelijks op te worden gewezen, dat afstand van huur niet kan worden gelijkgesteld met „leveringen van een gebouw, een gedeelte van een gebouw *en* het erbij behorend terrein".

84. Zoals de Britse regering terecht opmerkt, doelen de uitdrukkingen „terrein" of „onbebouwde onroerende goederen" op de overeenkomstige „fysieke" begrippen en niet op de *rechten* op het terrein of op de onbebouwde onroerende goederen. [41]

85. Ik concludeer daaruit, dat afstand van huur niet binnen de werkingssfeer van artikel 13 B, sub g, valt.

38 — Zaak C-320/88, Jurispr. 1990, blz. I-285.

39 — R. o. 7, eigen cursivering.

40 — Een eigenaar kan een goed ook verkopen wanneer het verhuurd is.

41 — Opmerkingen van de Britse regering, punt 37.

86. Mitsdien geef ik het Hof in overweging voor recht te verklaren:

1) Afstand van huur tegen een aan de huurder betaalde vergoeding valt onder het in artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn gehanteerde begrip „verhuur van onroerende goederen".

2) De laatste alinea van deze bepaling verleent de Lid-Staten niet de bevoegdheid een dergelijke handeling van de in de eerste alinea van die bepaling verleende vrijstelling uit te sluiten, onverminderd evenwel het keuzerecht waarin artikel 13 C, sub a, van dezelfde richtlijn voorziet.