ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

4 oktober 2001 *

In zaak C-326/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Stichting „Goed Wonen"

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, lid 3, alsmede 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Nederlands.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola (rapporteur), kamerpresident, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. M. H. Speyart als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Stichting „Goed Wonen", vertegenwoordigd door G. Vos, gemachtigde; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp als gemachtigde; de Duitse regering,

vertegenwoordigd door W.-D. Plessing als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. M. H. Speyart, ter terechtzitting van 7 december 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 februari 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 24 augustus 1999, binnengekomen bij het Hof op 31 augustus daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 5, lid 3, alsmede 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de Stichting „Goed Wonen" en de Staatssecretaris van Financiën over een naheffingsaanslag van de Inspecteur van de Belastingdienst in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die de Stichting over het tijdvak 1 april tot en met 30 juni 1995 als verschuldigd had aangegeven.

Rechtskader

De communautaire regelgeving

3 Het toepassingsgebied van de Zesde richtlijn wordt in artikel 2 omschreven als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

4 In hoofdstuk V, „Belastbare handelingen", bepaalt artikel 5 van de Zesde richtlijn, getiteld „Levering van goederen", het volgende:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

3. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

[...]

b) de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;

[...]"

5 Eveneens in hoofdstuk V bepaalt artikel 6 van de Zesde richtlijn, getiteld „Diensten":

„1. Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]"

6 In hoofdstuk X, „Vrijstellingen", bevat artikel 13 van de Zesde richtlijn, getiteld „Vrijstellingen in het binnenland", de volgende bepalingen die eveneens relevant zijn voor de onderhavige zaak:

„[...]

B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten 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:

[...]

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

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

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten.

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten;

[...]

C. Keuzerecht

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

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen;

[...]

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

7 Artikel 17 van de Zesde richtlijn, getiteld „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt in lid 2, sub a:

„Voorzover 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."

8 In hoofdstuk XV, „Vereenvoudigingsmaatregelen", bepaalt artikel 27 van de Zesde richtlijn:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

3. De Commissie stelt de andere lidstaten binnen een maand daarvan in kennis.

4. Het besluit van de Raad wordt geacht te zijn genomen indien noch de Commissie, noch een lidstaat binnen twee maanden nadat de lidstaten overeenkomstig lid 3 in kennis zijn gesteld, om behandeling van de zaak door de Raad heeft verzocht.

[...]"

De nationale regelgeving

9 Artikel 3 van de Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Stb. 1968, blz. 329), zoals gewijzigd bij de Wet van 18 december 1995 ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 1995, blz. 659; hierna: „Wet OB"), die met terugwerkende kracht in werking is getreden op 31 maart 1995, beoogt uitvoering te geven aan artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Artikel 3, lid 2, van de Wet OB luidt:

„Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten. De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling."

10 Artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet OB beoogt de uitvoering van artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn. Het luidt:

„Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

[...]

b. de verhuur (de verpachting daaronder begrepen) van onroerende zaken, met uitzondering van:

[...]

5. de verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, aan personen die de onroerende zaken gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de verhuurder en de huurder gezamenlijk een verzoek daartoe aan de Inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden; onder verhuur van onroerende zaken wordt mede verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld."

11 De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat tot de Wet van 18 december 1995 heeft geleid, geeft dienaangaande de volgende verduidelijking:

„De omzetbelastingwetgeving wordt met betrekking tot onroerende zaken in sterk toenemende mate gebruikt op een wijze die door de wetgever niet is beoogd. Voor de omzetbelasting vrijgestelde ondernemers als ziekenhuizen, banken en verzekeringsmaatschappijen, en ook niet-ondernemers als gemeenten maken — veelal met behulp van een speciaal voor de gelegenheid opgerichte stichting of vennootschap — gebruik van de zogenaamde optieregeling voor belaste verhuur of van de regelingen voor belaste levering van onroerende zaken (bedoeld is hier de nationale uitwerking van de keuzemogelijkheden van artikel 13, C, van de Zesde richtlijn). Hierdoor bereiken zij, dat op onroerende zaken een belasting drukt die veel — en in bepaalde gevallen heel veel — lager is dan de bedoeling is. [...]

De richtlijn staat toe bepaalde rechten op onroerende zaken aan te merken als goederen (artikel 5, lid 3). Een verplichting hiertoe bestaat niet. In beginsel ziet de richtlijn het verlenen van het recht, het overdragen daarvan, enz., dus als diensten. Om [oneigenlijke constructies met betrekking tot onroerende zaken] te bestrijden is het dan noodzakelijk dat de diensten vrijgesteld zijn, waardoor geen recht op aftrek van voorbelasting ontstaat en het BTW-voordeel vervalt. Voorzover hier van belang spreekt de richtlijn in artikel 13, B, sub b, over een vrijstelling voor ‚verpachting en verhuur', zonder dat daarbij een verband wordt gelegd met de civielrechtelijke begrippen ter zake in de lidstaten. Vooral ook omdat de beperkte rechten [zoals het recht van vruchtgebruik, erfpacht, enz.] waar het hier om gaat in essentie sterke gelijkenis vertonen met verpachting en verhuur, past een verhuuranalogie als [in artikel 11, lid 1, sub b, laatste alinea, van de Wet OB] is voorgesteld in de systematiek van de richtlijn. De lidstaten hebben een vrijheid bij de omschrijving van het richtlijnbegrip verhuur, en kunnen afwijken van het nationale civielrechtelijke begrip verhuur, nu de richtlijn daar niet naar verwijst."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 De Stichting „Goed Wonen", verzoekster in het hoofdgeding, is rechtsopvolgster van de Woningbouwvereniging „Goed Wonen" (hierna: „vereniging GW").

13 In het tweede kwartaal van 1995 werden aan de vereniging GW drie nieuwe complexen huurwoningen geleverd.

14 Bij notariële akten van 28 april 1995 richtte de vereniging GW de Stichting „De Goede Woning" (hierna: „stichting GW") op en verleende zij haar met betrekking tot de nieuwbouwwoningen voor de duur van tien jaar een recht van vruchtgebruik tegen een vergoeding die lager was dan de kostprijs van de woningen. Daarbij gaf de stichting GW, als vruchtgebruiker, aan de vereniging GW last en volmacht de opstallen te beheren, het groot en klein onderhoud uit te voeren of te doen uitvoeren, de huren te innen en te administreren, kwijting voor de ontvangst van huurpenningen te verlenen, overeenkomsten van verhuur met betrekking tot de opstallen aan te gaan, te wijzigen en te beëindigen, huurverhogingen in rekening te brengen en voorts alle rechtshandelingen namens de vruchtgebruiker ter zake van gemeld beheer te verrichten die de vereniging GW zou goeddunken om te doen.

15 In haar belastingaangifte over het tijdvak 1 april 1995 tot en met 30 juni 1995 gaf de vereniging GW de ter zake van de vestiging van het vruchtgebruik aan de stichting GW in rekening gebrachte BTW, ten bedrage van 645 067 NLG, als verschuldigd aan en bracht zij de haar ter zake van de bouw van de nieuwbouwwoningen in rekening gebrachte BTW, een bedrag van 1 285 059 NLG, als voorbelasting in aftrek. Op basis van die aangifte werd aan de vereniging GW een bedrag van 639 992 NLG terugbetaald.

16 De Inspecteur legde vervolgens een naheffingsaanslag op ter hoogte van het door de vereniging GW in aftrek gebrachte bedrag. Deze naheffingsaanslag werd bij uitspraak van 12 december 1996 gehandhaafd, waarop de vereniging GW beroep instelde bij het Gerechtshof te Arnhem. Bij beschikking van 14 februari 1997 verminderde de Inspecteur de naheffingsaanslag evenwel ambtshalve tot het bedrag van 639 992 NLG, het bedrag dat de vereniging GW op grond van haar belastingaangifte van de belastingdienst had terugontvangen.

17 Per 21 augustus 1997 is de rechtsvorm van de vereniging GW omgezet in die van een stichting, de Stichting „Goed Wonen".

18 Bij arrest van 20 mei 1998 handhaafde het Gerechtshof te Arnhem de naheffingsaanslag zoals die inmiddels door de Inspecteur was verminderd. De Stichting „Goed Wonen" stelde tegen dit arrest beroep in cassatie in bij de verwijzende rechter.

19 Zoals de Hoge Raad der Nederlanden opmerkt, overwoog het Gerechtshof te Arnhem dat de vereniging GW, door de stichting GW op te richten en haar het recht van vruchtgebruik op de woningen te verlenen, geen andere situatie had gecreëerd dan die welke zou zijn ontstaan indien die vereniging de nieuwbouwwoningen zelf had verhuurd. De stichting GW had wegens de volstrekt overheersende rol van de vereniging GW, zoals die tot uiting kwam in de bij de vestiging van het recht van vruchtgebruik verleende volmacht en de onderlinge bestuurlijke verwevenheid, een zo geringe vrijheid van handelen naar eigen inzicht, dat zij met de vereniging GW moest worden vereenzelvigd. De vestiging van het vruchtgebruik was derhalve niet aan te merken als een belastbare handeling voor de BTW.

20 Het Gerechtshof overwoog voorts, dat ook indien de stichting GW niet met de vereniging GW kon worden vereenzelvigd, de naheffing om de volgende redenen in stand moest blijven:

— de vestiging van een beperkt recht als het recht van vruchtgebruik vormt geen levering van goederen in de zin van artikel 3, lid 1, sub e, van de Wet OB of van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, daar dit begrip slechts betrekking heeft op de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken;

— de Zesde richtlijn staat er niet aan in de weg, dat de vestiging van een beperkt zakelijk recht alleen onder de in artikel 3, lid 2, eerste volzin, van de Wet OB opgenomen voorwaarde als levering van een goed wordt aangemerkt;

— de vestiging van een recht van vruchtgebruik onder de voorwaarden zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, is wel degelijk aan te merken als „verhuur" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, zodat de in deze bepaling bedoelde vrijstelling van toepassing is.

21 Volgens de verwijzende rechter is het eerste middel van de Stichting „Goed Wonen" gegrond, voorzover het gericht is tegen het oordeel van het Gerechtshof te Arnhem, dat zij met de vereniging GW moet worden vereenzelvigd. Volgens de Hoge Raad der Nederlanden staat namelijk vast, dat de in geding zijnde rechtshandelingen hebben geleid tot de oprichting van een nieuwe, van de vereniging GW te onderscheiden rechtspersoon.

22 Voor de vraag of de nationale wetgever het bepaalde in artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn zo mocht implementeren, dat zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, afhankelijk van de vergoeding al dan niet als lichamelijke zaken worden beschouwd, verwijst de verwijzende rechter naar de in het arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 8 en 9), geformuleerde beginselen. Volgens de verwijzende rechter heeft het Hof in dat arrest de oplossing volgens welke als „levering van een goed" wordt beschouwd de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van de zaak plaatsvindt, gerechtvaardigd door te wijzen op de noodzaak, het gemeenschappelijk BTW-stelsel te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen.

23 De verwijzende rechter merkt ook op, dat daar in de Zesde richtlijn geen omschrijving van de begrippen „verhuur" en „verpachting" wordt gegeven, het hoofdgeding de vraag oproept, of de Raad in artikel 13, B, sub b, van die richtlijn de reikwijdte van die begrippen heeft willen beperken tot hetgeen in de betrokken lidstaat in civielrechtelijke zin onder die begrippen wordt verstaan.

24 Van oordeel dat in die omstandigheden voor de beslechting van het geschil een uitlegging van de Zesde richtlijn noodzakelijk is, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd, dat het de nationale wetgever vrijstaat zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen het onroerend goed te gebruiken, slechts dan als lichamelijke zaken te beschouwen, indien de vergoeding die overeengekomen wordt ter zake van de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van dergelijke rechten, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het desbetreffende onroerend goed?

2) Dient artikel 13, B, aanhef en sub b, en C, aanhef en sub a, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd, dat het de nationale wetgever vrijstaat onder de begrippen ‚verhuur en verpachting' naast verhuur en verpachting in civielrechtelijke zin mede te begrijpen iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld?"

Inleidende opmerking

25 Vooraf zij ter verduidelijking opgemerkt, dat deze vragen worden gesteld in het kader van een geschil over een transactie waarbij de eigenaar van een onroerende lichamelijke zaak, in casu een in meerdere woningen verdeeld onroerend goed, aan een rechtspersoon voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht verleent, als eigenaar over het onroerend goed te beschikken en ieder ander van het genot van dit recht uit te sluiten. Vaststaat, dat de ter zake van de vestiging van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde recht overeengekomen vergoeding lager was dan de kostprijs van het betrokken onroerend goed.

De eerste vraag

26 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, of artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, van de Wet OB, volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed, slechts als „levering van goederen" kan worden gekwalificeerd indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben.

27 De Stichting „Goed Wonen" stelt, dat de vestiging van het vruchtgebruik ten behoeve van de stichting GW een aan BTW onderworpen levering van goederen was, voorzover die stichting de macht heeft verworven om als eigenaar over de betrokken woningen te beschikken.

28 Zij betoogt voorts, dat artikel 3, lid 2, van de Wet OB onverenigbaar is met artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn. Haars inziens staat laatstgenoemde bepaling de lidstaten enkel toe, te bepalen welke van de in hun nationale rechtsorde bestaande zakelijke rechten met lichamelijke zaken dienen te worden gelijkgesteld. De lidstaten mogen op grond van deze bepaling echter geen onderscheid maken op basis van de voor een handeling betreffende dergelijke rechten betaalde vergoeding.

29 Volgens de Stichting „Goed Wonen" is het gevolg van het door het Koninkrijk der Nederlanden gekozen criterium, dat eenzelfde zakelijk recht, afhankelijk van de betaalde vergoeding, in sommige gevallen wel en in andere gevallen niet als een lichamelijke zaak wordt aangemerkt. Verder is de in casu betaalde prijs, die de tegenprestatie vormt voor de vestiging van een recht van vruchtgebruik voor een beperkte tijdsduur, onvermijdelijk lager dan de economische waarde van het betrokken onroerend goed.

30 De Stichting „Goed Wonen" stelt bovendien, dat het Koninkrijk der Nederlanden vóór de wijziging van artikel 3, lid 2, van de Wet OB de in artikel 27 van de Zesde richtlijn bedoelde machtiging had moeten vragen. Nederland was ten tijde van de wijziging van die nationale wettelijke bepaling niet in het bezit van een dergelijke machtiging. Beschikking 96/432/EG van de Raad van 8 juli 1996 waarbij Nederland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11 van richtlijn 77/388 (PB L 179, blz. 51), kwam immers te laat, stond een afwijking van een andere bepaling van de Zesde richtlijn toe en werd in elk geval nooit door de Nederlandse wetgever gebruikt.

31 De Nederlandse regering en de Commissie voeren aan, dat dankzij de in het hoofdgeding toegepaste constructie de vereniging GW en de stichting GW een totaalbedrag aan BTW hebben betaald dat aanzienlijk lager is dan het bedrag dat die vereniging had moeten betalen indien zij zelf als verhuurster van de betrokken woningen was opgetreden. Daar de meeste huurders particulieren zijn die geen BTW hoeven te betalen, had de vereniging GW in laatstbedoeld geval niet met de huurders krachtens de in artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet OB opgenomen optieregeling een gezamenlijk verzoek kunnen indienen om te worden belast. Aangezien dus de vrijstelling voor de verhuur van onroerend goed zou hebben gegolden, had de vereniging GW de door haar ter zake van de levering van de woningen betaalde voorbelasting niet kunnen aftrekken.

32 Volgens de Nederlandse regering en de Commissie behoort derhalve de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende situatie tot de constructies die tot doel hebben de BTW bij overdracht van onroerend goed kunstmatig te verlagen, die de Nederlandse wetgever door de wijziging van de Wet OB in 1995 juist heeft trachten te vermijden.

33 Dienaangaande moet al aanstonds worden opgemerkt, dat luidens artikel 5, leden 1 en 3, van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts als „levering" van lichamelijke zaken kunnen beschouwen de overdracht van zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken. Het Hof heeft evenwel in het arrest van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363), voor recht verklaard, dat voorzover een lidstaat van deze mogelijkheid gebruik heeft gemaakt, het in artikel 5, lid 1, gebezigde begrip overdracht of overgang aldus moet worden uitgelegd, dat het mede de vestiging van een van de in artikel 5, lid 3, sub b, genoemde zakelijke rechten omvat.

34 Zoals de Nederlandse regering en de Commissie terecht opmerken, zijn de lidstaten bovendien vrij de hun in artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn geboden keuze uit te oefenen — ook door het stellen van bepaalde voorwaarden, voorzover deze de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen — daar geen bepaling van de Zesde richtlijn de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten dienaangaande op enigerlei wijze beperkt. Artikel 5, lid 3, van de Zesde

richtlijn staat derhalve niet alleen toe, alle genoemde rechten of slechts één dan wel meerdere van die rechten met lichamelijke zaken gelijk te stellen, maar ook die gelijkstelling te beperken tot uitsluitend rechten die aan door de betrokken lidstaat vastgestelde nauwkeurige criteria voldoen.

35 De in artikel 3, lid 2, van de Wet OB gestelde voorwaarde, dat de ter zake van de vestiging van de in deze bepaling bedoelde rechten overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk moet zijn aan de kostprijs van het betrokken onroerend goed, draagt bij tot het door de Zesde richtlijn nagestreefde doel, een reële en juiste BTW-heffing te verzekeren, ook al zal in de praktijk zelden aan die voorwaarde worden voldaan.

36 Derhalve is een dergelijke voorwaarde niet in strijd met het bepaalde in artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn.

37 In die omstandigheden behoeft niet te worden ingegaan op het betoog van de Stichting „Goed Wonen", dat de wijziging van de Wet OB in 1995 een bijzondere afwijkende maatregel was in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn, waarvoor een machtiging van de Raad nodig was.

38 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, van de Wet OB, volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed slechts als „levering van goederen" kan worden beschouwd indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben.

De tweede vraag

39 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, of artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet OB, volgens hetwelk voor de toepassing van de BTW-vrijstelling de vestiging, voor een beperkte tijdsduur, van een recht van vruchtgebruik op onroerend goed mag worden gelijkgesteld met verhuur of verpachting van dat goed.

40 De Stichting „Goed Wonen" en de Commissie voeren aan dat de vestiging van zakelijke rechten, waarbij een onroerend goed voor gebruik anders dan door levering ter beschikking wordt gesteld, niet onder de begrippen „verhuur" en „verpachting" valt. Bijgevolg is volgens hen de bij de Wet OB ingevoerde vrijstelling in geval van vestiging van een recht van vruchtgebruik in strijd met de Zesde richtlijn.

41 Zij stellen dat de vrijstellingsbepalingen van de Zesde richtlijn, die de uit artikel 17 van de Zesde richtlijn voortvloeiende keten van belastingaftrek tussen belastingplichtigen kunnen verbreken en dus tot belastingheffing kunnen leiden omdat geen voorbelasting kan worden afgetrokken, strikt moeten worden uitgelegd.

42 De Commissie betoogt onder meer, dat de begrippen verhuur en verpachting enerzijds en vruchtgebruik anderzijds aanmerkelijke verschillen vertonen in de op het Romeinse recht geënte stelsels van civielrecht, zoals die in de meeste lidstaten bestaan. Om te beginnen verkrijgt de vruchtgebruiker niet alleen het recht om het betrokken goed te gebruiken, maar ook het recht om de vruchten daarvan te genieten. Voorts is vruchtgebruik op een onroerend goed een zakelijk recht, terwijl verpachting en verhuur persoonlijke rechten scheppen. Vruchtgebruik eindigt van rechtswege met het overlijden van de vruchtgebruiker, terwijl een huurovereenkomst in beginsel op de erfgenamen van de huurder overgaat. Ten slotte dient de huurovereenkomst, anders dan vruchtgebruik, in de regel ertoe het

betrokken goed ter beschikking van de huurder te stellen opdat deze het kan bewonen. Onderverhuur van het goed door de huurder is derhalve in beginsel verboden, tenzij de eigenaar ze bij wijze van uitzondering heeft toegestaan, terwijl de vruchtgebruiker het recht heeft het betrokken goed ten volle te gebruiken, welk gebruik ook het recht om het te verhuren omvat. Bovendien kan alleen vruchtgebruik om niet worden verleend.

43 Indien de gemeenschapswetgever de vestiging van zakelijke rechten die aan de houder de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, had willen vrijstellen van BTW, zou hij die rechten, aldus de Commissie, uitdrukkelijk hebben vermeld, zoals hij dat in artikel 4, lid 2, of in artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn heeft gedaan, en niet in artikel 13 enkel verpachting en verhuur hebben genoemd.

44 Voor de beoordeling van de gegrondheid van dit betoog moet om te beginnen worden opgemerkt, dat de Zesde richtlijn geen omschrijving geeft van de begrippen „verpachting" en „verhuur" en evenmin verwijst naar de respectieve omschrijvingen van deze begrippen in de wettelijke regelingen van de lidstaten, zoals zij bijvoorbeeld heeft gedaan voor het begrip „bouwterreinen" (zie artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk „als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen").

45 Zoals reeds blijkt uit de bewoordingen van artikel 13, B, sub b, en C van de Zesde richtlijn, heeft de richtlijn de lidstaten ter zake van de vrijstelling of de belasting van de betrokken handelingen een ruime beoordelingsmarge gelaten (zie arrest van 3 februari 2000, Amengual Far, C-12/98, Jurispr. blz. I-527, punt 13).

46 Vervolgens is het vaste rechtspraak, dat aangezien de in de Zesde richtlijn, met name in artikel 13, voorziene vrijstellingen afwijkingen zijn van het in artikel 2 van deze richtlijn geformuleerde algemene beginsel volgens hetwelke BTW wordt

geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, die vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd (zie, met name, voor de vrijstelling betreffende handelingen ter zake van verpachting en verhuur van onroerend goed, arresten van 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 55, en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 25).

47 Volgens de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn ten slotte heeft de Raad met de vaststelling van de gemeenschappelijke lijst van uitzonderingen een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten willen verzekeren. Hieruit volgt dat, ook al verwijst artikel 13, B, van de Zesde richtlijn naar de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling, de in die bepaling bedoelde vrijstellingen dienen te berusten op zelfstandige begrippen van gemeenschapsrecht, opdat de BTW-grondslag op uniforme wijze en volgens communautaire regels kan worden bepaald (zie arrest Commissie/ Ierland, reeds aangehaald, punt 51, en arrest van 8 maart 2001, Skandia, C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 23).

48 De argumenten van de Stichting „Goed Wonen" en de Commissie, dat de gemeenschapsrechtelijke omschrijving van verpachting en verhuur gebaseerd moet zijn op de punten van overeenkomst tussen de desbetreffende rechtsbegrippen in het burgerlijk recht van de lidstaten waar het Romeinse recht zijn sterkste invloed heeft, kunnen niet worden aanvaard.

49 Zoals de advocaat-generaal in de punten 71 tot en met 75 van zijn conclusie opmerkt, leidt een dergelijke benadering er immers toe, dat wordt voorbijgegaan aan de aanzienlijke verschillen tussen de rechtsordes van de lidstaten op het gebied van zakelijke rechten die aan de houder de bevoegdheid verschaffen onroerend goed te gebruiken. Het Hof heeft overigens reeds beslist, dat het begrip verpachting of verhuur bedoeld in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn ruimer is dan het in de verschillende nationale rechtsstelsels geformuleerde begrip (zie arrest Commissie/Ierland, reeds aangehaald, punt 54).

50 Met het oog op een nuttig antwoord op de tweede vraag, zoals deze in punt 39 van het onderhavige arrest is geherformuleerd, moet derhalve in de eerste plaats worden gekeken naar de ratio legis van de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling ter zake van verpachting en verhuur. In de tweede plaats moet worden onderzocht, of deze ratio legis toestaat dat die vrijstelling wordt uitgebreid tot de vestiging van een zakelijk recht dat aan de houder de bevoegdheid verschaft een onroerend goed te gebruiken, zoals vruchtgebruik, zodat deze laatste handeling kan worden geacht eveneens te vallen onder het gemeenschapsrechtelijk begrip verpachting of verhuur, zoals uitgelegd in het licht van zijn context en de doelstellingen en de algemene opzet van de Zesde richtlijn.

51 In de toelichting bij het door de Commissie op 29 juni 1973 bij de Raad ingediende voorstel voor een Zesde richtlijn wordt bij hoofdstuk X van de Zesde richtlijn, „Vrijstellingen", verklaard: „Bij het opstellen van de lijst van vrijstellingen werd enerzijds rekening gehouden met de reeds in de lidstaten bestaande vrijstellingen en anderzijds met de noodzaak het aantal vrijstellingen zo gering mogelijk te houden. [I]n de lidstaten [zijn] in het algemeen de verpachting en de verhuur van onroerende goederen om technische, economische en sociale redenen [...] vrijgesteld. De redenen welke ten gunste van de vrijstellingen van de verhuur van woonhuizen [...] pleiten, gelden evenwel niet voor de verhuur in het kader van het hotelbedrijf en bij verhuur met een industrieel of commercieel bedrijfskarakter."

52 Hoewel verhuur van onroerend goed in beginsel valt onder het begrip economische activiteit als bedoeld in artikel 4 van de Zesde richtlijn, is zij immers in de regel een betrekkelijk passieve activiteit die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Evenals de verkoop van een nieuw gebouw nadat dit de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, dient de verhuur van een onroerend goed dus in beginsel te worden vrijgesteld van belasting, onverminderd het recht om voor belastingheffing te kiezen, dat de lidstaten de belastingplichtigen ingevolge artikel 13, C, van de Zesde richtlijn kunnen verlenen.

53 Het strookt echter ook met de algemene doelstelling van de Zesde richtlijn dat, wanneer een onroerend goed door verhuur of verpachting ter beschikking van een

belastingplichtige wordt gesteld, als middel dat bijdraagt tot de productie van goederen of de verrichting van diensten en waarvan de kosten in de prijs van die goederen of diensten worden doorberekend, dat onroerend goed in de economische kringloop blijft of daarin terugkeert en aanleiding moet kunnen geven tot belastbare handelingen. Het is immers juist het gemeenschappelijke kenmerk van de handelingen die artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van het toepassingsgebied van de vrijstelling uitsluit, dat zij leiden tot een actievere exploitatie van onroerend goed, zodat een aanvullende belasting, naast de belasting van de eerste verkoop van het onroerend goed, gerechtvaardigd is.

54 Bovenstaande overwegingen gelden mutatis mutandis voor de vestiging van een zakelijk recht dat aan de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, zoals het recht van vruchtgebruik dat in het hoofdgeding aan de orde is.

55 Het wezenlijke kenmerk van een dergelijke handeling, dat zij gemeen heeft met verhuur, is namelijk dat aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

56 Derhalve gebieden het beginsel van neutraliteit van de BTW en het vereiste van coherente toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name een juiste, eenvoudige en uniforme toepassing van de vrijstellingen (zie arrest van 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 28), dat de vestiging van een recht als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde recht van vruchtgebruik, voor de toepassing van artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn wordt gelijkgesteld met verhuur en verpachting.

57 Zoals de Nederlandse regering terecht heeft opgemerkt kan, door een dergelijke vorm van gebruik van onroerend goed gelijk te stellen met verhuur, misbruik in de vorm van een recht op aftrek van op onroerend goed drukkende voorbelasting worden voorkomen, een in artikel 13 van de richtlijn uitdrukkelijk genoemde doelstelling.

58 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door het argument van de Stichting „Goed Wonen" en de Commissie, dat vruchtgebruik in het burgerlijk recht van een aantal lidstaten kenmerken vertoont die het van verhuur of verpachting onderscheiden. Zoals de advocaat-generaal in de punten 87 tot en met 91 van zijn conclusie opmerkt, gaat het daarbij om elementen die voor de beslechting van het hoofdgeding irrelevant zijn. De betrokken bijzonderheden, die voortvloeien uit de omstandigheid dat deze instituten tot afzonderlijke rechtscategorieën behoren, zijn immers van ondergeschikt belang indien men bedenkt dat een recht als het thans in geding zijnde recht van vruchtgebruik en verhuur of verpachting economisch gezien het in punt 55 van dit arrest genoemde wezenlijke gemeenschappelijke kenmerk vertonen.

59 Gelet op een ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van de Wet OB, volgens hetwelk voor de toepassing van de BTW-vrijstelling met verpachting en verhuur van onroerend goed mag worden gelijkgesteld de vestiging, voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, van een zakelijk recht dat de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, zoals het recht van vruchtgebruik dat in het hoofdgeding aan de orde is.

Kosten

60 De kosten door de Nederlandse en de Duitse regering en de Commissie 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 24 augustus 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, van de Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij de Wet van 18 december 1995 ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed slechts als „levering van goederen" kan worden beschouwd indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben.

2) **Artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van richtlijn 77/388 moet aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling als artikel 11, lid 1, sub b, punt 5, van voormelde wet van 28 juni 1968, zoals gewijzigd bij de wet van 18 december 1995, volgens hetwelk voor de toepassing van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde met verpachting en verhuur van onroerend goed mag worden gelijkgesteld de vestiging, voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, van een zakelijk recht dat aan de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken, zoals het recht van vruchtgebruik dat in het hoofdgeding aan de orde is.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 4 oktober 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

A. La Pergola