CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 17 mei 1989 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Deze prejudiciële verwijzing van het Deense Højesteret betreft de vraag of ingevolge artikel 13, B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388 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) BTW moet worden geheven over de verhuur van afzonderlijke, gesloten garages.

2. Artikel 13 van de Zesde richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen in het binnenland". Artikel 13, A, betreft „vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang" en artikel 13, B, „overige vrijstellingen". Dit laatste artikel luidt als volgt:

„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:

a) ...;

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

1. het verstrekken van accommodatie die, als omschreven in de wetgeving der Lid-Staten, in het hotelbedrijf of 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 Lid-Staten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten;

c) ..."

* Oorspronkelijke taal: Engels.

3. Artikel 13, C, heeft als opschrift „Keuzerecht" en luidt als volgt:

„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 d, g en h.

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

4. Artikel 13, B, moet worden gelezen in het licht van de zeventiende overweging van de considerans van de richtlijn:

„Overwegende dat de Lid-Staten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van de onderhavige richtlijn afwijkende maatregelen moeten kunnen treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen."

5. De Zesde richtlijn is in Deens recht omgezet bij wet nr. 204 van 10 mei 1978, waarin de wezenlijke inhoud van de voornaamste bepalingen, onder meer van artikel 13, B, sub b, van de richtlijn is overgenomen.

6. Het geschil tussen partijen in het hoofdgeding — Henriksen en het Skatteministerium (Ministerie van Belastingen) — betreft de vraag, of de verhuur door Henriksen van garages in het hem toebehorende garagecomplex verhuur van „onroerend goed" of „verhuur van parkeerruimte" is. In het eerste geval valt de verhuur in beginsel onder de vrijstelling van BTW (behoudens de bevoegdheid van de Lid-Staten om overeenkomstig artikel 13, B, sub b, verdere uitzonderingen te voorzien), in het laatste geval geldt de vrijstelling niet en is de verhuur dus onderworpen aan BTW.

7. Uit de stukken blijkt, dat het betrokken garagecomplex bestaat uit twee gebouwen met elk twaalf garages, die tegelijk met een blok van 37 rijtjeshuizen zijn gebouwd. Een deel van de garages wordt verhuurd aan de bewoners van die huizen, een ander deel aan andere personen uit de buurt. Alle garages zijn gesloten ruimten, van elkaar gescheiden door een muur, en elke garage heeft een eigen deur. Dergelijke garages vindt men overal in Europa achter huizen of flatgebouwen. Naar Henriksen ter terechtzitting verklaarde, is hij enkel eigenaar van de garages en niet van de huizen.

8. In de nationale procedure besliste het Østre Landsret in eerste aanleg, dat de verhuur van dergelijke garages niet aan belasting was onderworpen. Het overwoog dat, gelet op de normale betekenis die de term „parkeringsplads" in het Deense recht heeft, de uitzondering op de belastingvrijstelling voor verhuur van onroerend goed zich niet

uitstrekt tot garages als in deze zaak bedoeld. Noch de Deense, noch de overige versies van artikel 13, B, sub b, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zouden een aanknoping bieden voor de door het Skatteministerium verdedigde uitlegging. In het door het ministerie ingestelde hoger beroep heeft het Højesteret bij op 27 juni 1988 ter griffie van het Hof ingekomen beschikking om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 13, B, sub b, van de richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (77/388, Zesde BTW-richtlijn) aldus worden uitgelegd, dat de belastingplicht voor de verhuur van „parkeerruimte voor voertuigen" ook geldt voor de verhuur van garages van het in deze zaak bedoelde type ?

2) Zo ja, moet genoemd artikel aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten gehouden zijn de verhuur van garages van het in deze zaak bedoelde type aan belasting te onderwerpen ?"

9. Zowel de Deense regering als de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend. Met betrekking tot de eerste vraag stelt de Deense regering, dat onder „parkeerruimte voor voertuigen" moet worden verstaan elke plaats die bestemd is voor het parkeren van voertuigen, ongeacht of die ruimte open of overdekt is dan wel zich in een gebouw bevindt. Zij beroept zich hiervoor op de verschillende taalversies van artikel 13, B, sub b, punt 2, van de richtlijn en wijst erop, dat met name de Engelse versie („premises en sites") steun biedt aan haar opvatting, aangezien eruit blijkt, dat de gemeenschapswetgever een zeer ruim begrip voor ogen had. Zij betoogt, dat alle BTW-vrijstellingen restrictief moeten worden uitgelegd, aangezien de richtlijn de toepassing beoogt van een algemeen belastingstelsel en de vrijstellingen een „juiste en eenvoudige" belastingheffing mogelijk moeten maken. Het verlenen van vrijstelling met betrekking tot dit soort garages zou een anomalie zijn, omdat het dan voordeliger zou zijn dit soort garages te verhuren dan andere soorten parkeerruimte.

10. De Commissie stelt voor, de eerste vraag bevestigend te beantwoorden, behalve in het geval dat de garage wordt verhuurd als onderdeel van de verhuur van een onroerend goed (bij voorbeeld een huis of een flat te zamen met een garage); in dat geval zou geen BTW moeten worden geheven over het gedeelte van de huur dat betrekking heeft op de garage. De verhuur van de garage of de parkeerruimte zou dan namelijk een bijkomstigheid zijn ten opzichte van de verhuur van het hoofdobject. In de wetgeving van de meeste Lid-Staten, aldus de Commissie, is de verhuur van parkeerruimte voor motorvoertuigen slechts onderworpen aan BTW wanneer hij een zuiver commercieel karakter heeft. Aangezien geen enkele Lid-Staat BTW heft wanneer die verhuur onderdeel is van de verhuur van woonruimte, stelt zij voor, alleen BTW te heffen wanneer een afzonderlijke prijs is vastgesteld voor de verhuur van de garage of parkeerruimte.

11. Had deze zaak alleen op basis van de Engelse versie van de richtlijn moeten worden beslist, dan zou ik zonder veel problemen tot de conclusie zijn gekomen, dat garages als in casu bedoeld vallen onder de als „parkeerruimte voor voertuigen" omschreven uitzondering en dat de verhuur van die garages onder de BTW valt, wellicht met voorbehoud voor het door de Commissie bedoelde geval, dat de verhuur van de garage een bijkomstigheid is bij de verhuur van ander onroerend goed, bij voorbeeld een huis of een flat. Ik kom straks nog terug op de vragen die dit laatste kan opwerpen.

12. Er bestaan echter duidelijke verschillen tussen de diverse taalversies van de onderhavige richtlijn, en wij zullen deze verschillende versies daarom moeten onderzoeken en moeten proberen de betrokken bepalingen uit te leggen in de context van de richtlijn als geheel en met inachtneming van de doelstellingen ervan.

13. In de Engelse versie lijkt met name het begrip „premises" ruim genoeg om elk soort bouwwerk te omvatten. In andere taalversies ligt het echter minder duidelijk. De Franse versie bij voorbeeld luidt: „à l'exception... des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules". Bij „emplacement" denkt men in dit verband eerder aan een afgebakend parkeervak op een parking in de open lucht of in een speciaal voor dit doel gebouwde ondergrondse parkeergarage zoals men in stadscentra aantreft. Alleen bij uitbreiding zou „emplacement pour le stationnement des véhicules" misschien ook op een gebouw zoals een garage kunnen slaan.

14. De andere taalversies sluiten op dit punt eerder aan bij de Franse dan bij de Engelse versie. In de Deense versie is sprake van „pladser til parkering af køretøjer" (letterlijk: „plaatsen voor het parkeren van voertuigen"), in de Nederlandse versie van „verhuur van parkeerruimte voor voertuigen"; in de Duitse versie vindt men „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen" en in het Italiaans „locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli"; al deze versies lijken dezelfde betekenis te hebben als de Franse versie. Behalve de Engelse lijken dus alle taalversies die op het moment van vaststelling van de richtlijn authentiek waren, erop te wijzen, dat de uitzondering althans in eerste instantie enkel gold voor de verhuur van parkeerplaatsen of -ruimten. Deze betekenis zou in de Engelse versie beter zijn weergegeven met „sites" dan met „premises and sites".

15. Hoewel dergelijke taalkundige overwegingen vooral bij wettelijke regelingen op belastinggebied van groot belang zijn, moet worden nagegaan of andere factoren, in het bijzonder de systematiek en het doel van de richtlijn, wellicht tot een andere uitlegging kunnen leiden, en met name tot een uitbreiding van de letterlijke betekenis in die zin, dat ook gesloten garages als hier bedoeld eronder vallen (zie zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Jurispr. 1985, blz. 1405, 1408).

16. De ontstaansgeschiedenis van de bepaling biedt op dit punt geen steun, al valt erop te wijzen, dat in het voorstel van de Commissie voor de richtlijn (dat trouwens veel verder ging door ook de verhuur van onroerend goed voor industrieel en commercieel gebruik buiten de vrijstelling te houden) alleen werd gesproken over „contracts for the supply of parking facilities" in de Engelse versie en „des contrats de parking" in de Franse versie (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen,* supplement 11/73, blz. 43).

17. De bepalingen moeten ook in hun context worden beschouwd. De directe context helpt ons weinig verder, omdat de andere in artikel 13, B, sub b, punt 2, genoemde uitzonderingen een onsamenhangend geheel vormen en niet duidelijk is, op welk beginsel zij berusten. Anderzijds is de in artikel 13, B, sub b, voorziene vrijstelling zeer ruim geformuleerd, aangezien zij, behoudens de uitdrukkelijk genoemde uitzonderingen, geldt voor verpachting en verhuur van alle onroerend goed. In de context van deze ruim geredigeerde vrijstelling zou het te ver gaan, de uitzondering voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen zo ruim uit te leggen, dat zij ook geldt voor handelingen die er naar de letter niet onder vallen, en er dus een betekenis aan te geven die ingaat tegen de primaire betekenis van de tekst.

18. Blijkens de opzet van de richtlijn als geheel en de bewoordingen van artikel 2 in het bijzonder is het uitgangspunt van de richtlijn, dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, tenzij zij uitdrukkelijk zijn vrijgesteld. De vrijstellingsbepalingen moeten restrictief worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het grondbeginsel van de richtlijn (zie bij voorbeeld arrest van 15 maart 1989, zaak 51/88, Hamann, Jurispr. 1989, blz. 767, r. o. 19). Op grond daarvan zou men kunnen stellen, dat de uitzondering op het grondbeginsel (voor de verpachting of verhuur van onroerend goed) restrictief moet worden uitgelegd en de uitzondering op de uitzondering (voor de verhuur van parkeerruimte) een ruime uitlegging verlangt, omdat het resultaat daarvan is, dat het grondbeginsel weer van toepassing wordt. Maar ook wanneer men de zaak zo breed ziet, geloof ik niet, dat men de bewoordingen van de uitzondering zo ver mag uitrekken, dat ook gesloten garages eronder vallen, omdat men dan de normale betekenis van de in de meeste taalversies gebruikte bewoordingen geweld zou aandoen. Bij een richtlijn die door de belastingautoriteiten van alle Lid-Staten van de Gemeenschap eenvormig moet worden toegepast en waarin uitdrukkelijk is bepaald dat voor een „eenvoudige" toepassing van de vrijstellingen moet worden gezorgd, is het wenselijk dat aan de gebezigde termen zoveel mogelijk hun gewone betekenis wordt gegeven. Deze doelstellingen van de richtlijn pleiten dus voor de opvatting, dat de uitzondering ten aanzien van de verhuur van parkeerruimte niet aldus moet worden opgevat, dat zij ook geldt voor de verhuur van gesloten garages.

19. De Deense regering wijst erop, dat de richtlijn beoogt te komen tot een BTW-regeling die vanuit het standpunt van de consument neutraal is, en het zou daarmee in strijd zijn de verhuur van gesloten garages vrij te stellen, aangezien het dan aantrekkelijker zou zijn gesloten garages te verhuren

dan andere vormen van parkeerruimte. Een dergelijke vrijstelling zou bovendien leiden tot afbakeningsproblemen tussen de verschillende soorten parkeerruimte. Die problemen zouden zich echter ook voordoen wanneer de verhuur van gesloten garages niet werd vrijgesteld, want naar het oordeel van de Commissie zou men ook indien over de verhuur van garages als regel BTW verschuldigd was, uitzonderingen moeten maken voor het geval dat die verhuur een accessoir was van de verhuur van ander onroerend goed, bij voorbeeld een huis. De complicaties waartoe dat zou leiden, worden duidelijk geïllustreerd door de feiten van de onderhavige zaak, waarin sommige garages zijn verhuurd aan bewoners van huizen die behoren tot het blok waarbij het garagecomplex is gelegen, en andere garages van dat complex niet. Als criterium stelt de Commissie voor, alleen BTW te heffen wanneer een afzonderlijke prijs voor de huur van de garage is bedongen, maar het is duidelijk, dat dit criterium zelf aanleiding kan geven tot complicaties of zelfs tot misbruik. De opvatting van de Commissie zou gevolgen hebben die al even moeilijk te verzoenen zijn met het doel „een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen". Na een overzicht van de praktijk van bepaalde Lid-Staten onderscheidt de Commissie verder verhuur van garages te zamen met woonhuizen en commerciële verhuur. Dit onderscheid overtuigt niet erg wanneer men bedenkt, dat de commerciële verhuur van onroerend goed ingevolge de richtlijn in het algemeen is vrijgesteld van BTW. Hoewel de Lid-Staten ingevolge artikel 13, C, de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om bij verhuur en verpachting van onroerend goed voor belastingheffing te kiezen, maakt ook artikel 13, C, geen onderscheid tussen onroerend goed voor commerciële en voor overige doeleinden.

20. Ik ben dan ook van mening, dat uit de bewoordingen van de richtlijn, in hun context bezien, moet worden afgeleid dat de uitzondering niet geldt voor de verhuur van afzonderlijke, gesloten garages als in deze zaak bedoeld, en dat de eerste prejudiciële vraag derhalve ontkennend moet worden beantwoord.

21. Wanneer het Hof mijn standpunt ten aanzien van de eerste vraag volgt, kan de tweede vraag onbeantwoord blijven. Zou het evenwel beslissen, dat de verhuur van garages als hier bedoeld niet onder de vrijstelling valt, dan dient de tweede vraag mijns inziens bevestigend te worden beantwoord. Het gevolg van die uitsluiting zou immers zijn, dat de verhuur onderworpen is aan BTW, en de richtlijn kent de Lid-Staten op dit punt geen beoordelingsvrijheid toe. De enige beoordelingsvrijheid die zij hebben, wordt aangeduid in de laatste zin van artikel 13, B, sub b, waarin het de Lid-Staten wordt toegestaan, nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uit te sluiten, doch niet om van de genoemde uitzonderingen af te wijken. Op grond van hun beoordelingsvrijheid kunnen de Lid-Staten de BTW-belastingplicht wel uitbreiden, doch niet beperken.

22. Dit doet mijns inziens nog een andere vraag rijzen, waaraan tot nu toe geen aandacht is besteed, maar die naar mijn mening wel antwoord behoeft. Zoals zojuist gezegd, is het de Lid-Staten ingevolge de laatste zin van artikel 13, B, sub b, toegestaan, nog

andere handelingen van de toepassing van de vrijstelling uit te sluiten. De hiermee toegekende beoordelingsvrijheid is ruim en hoewel zij stellig haar grenzen heeft, kan volgens mij in dit artikel geen beperking worden gelezen die een Lid-Staat zou verhinderen om, wanneer hij dat zou wensen, de vrijstelling voor parkeerruimte uit te breiden tot afzonderlijke, gesloten garages als in casu bedoeld. De vraag of de vrijstelling op die wijze is uitgebreid, is een zaak van uitlegging van de nationale wetgeving en behoort tot de competentie van de nationale rechter. Uit de systematiek en de opzet van de richtlijn volgt mijns inziens echter duidelijk, dat bij een juiste uitlegging van de bepalingen van de richtlijn de nationale wetgeving dit gevolg niet kan hebben, tenzij zijzelf een uitdrukkelijke bepaling in die zin bevat. Wanneer de nationale wetgeving enkel maar de bepalingen van de richtlijn, mét de vrijstellingen en uitzonderingen, overneemt, moet zij in overeenstemming met die bepalingen worden uitgelegd en mogen de nationale belastingautoriteiten geen verdere uitzonderingen toepassen, tenzij de Lid-Staat aanvullende beperkingen heeft vastgesteld ten einde die verhuur aan BTW te onderwerpen.

23. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd, dat de verhuur van afzonderlijke, gesloten garages niet is onderworpen aan de BTW, tenzij een Lid-Staat zelf uitdrukkelijke wettelijke bepalingen heeft vastgesteld ten einde die verhuur aan de BTW te onderwerpen."