

61998C0409

Gevoegde conclusies van advocaat-generaal Tizzano van 23 januari 2001. - Commissioners of Customs & Excise tegen Mirror Group plc. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Verenigd Koninkrijk. - Zaak C-409/98. - Commissioners of Customs & Excise tegen Cantor Fitzgerald International. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Verenigd Koninkrijk. - Zaak C-108/99. - Zesde BTW-richtlijn - Vrijstelling van verhuur van onroerend goed - Begrip.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-07175

Conclusie van de advocaat generaal

1. Bij beschikkingen van respectievelijk 15 oktober 1998 en 2 september 1998 heeft de High Court of Justice (England and Wales), Queens Bench Division, Divisional Court (hierna: High Court"), het Hof in de eerste zaak twee prejudiciële vragen en in de tweede zaak een prejudiciële vraag voorgelegd. Alle vragen hebben betrekking op de uitlegging van artikel 13 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 (hierna: Zesde richtlijn"). In het licht van het arrest in de zaak Lubbock Fine vraagt de verwijzende rechter in het bijzonder om uitlegging van het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen" bedoeld in artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn, om vast te stellen of bepaalde aan zijn oordeel voorgelegde contractuele handelingen onder dit begrip vallen en derhalve van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") zijn vrijgesteld, zoals bepaald in dit artikel.

Toepasselijke gemeenschapsregeling

2. Deel B van artikel 13 van de Zesde richtlijn, dat de BTW-vrijstellingen regelt, bepaalt:

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 [...]"

Feiten en prejudiciële vragen in de zaak Mirror Group (C-409/98)

3. In 1993 wilde de vennootschap Mirror Group Newspapers plc (hierna: Mirror Group"), die in de uitgeverijsector actief is, een aantal bedrijfsruimten in Londen huren en er haar activiteiten in onderbrengen. Vermeld zij dat Mirror Group wegens haar prestige als bevoorrechte huurder" werd beschouwd en daardoor bijzonder gunstige huurvoorwaarden kon verkrijgen. In deze context sloot Mirror Group op 20 juni 1993 met Olympia & York Canary Wharf Ltd (hierna: O& Y"), in vereffening, een reeks overeenkomsten die in drie akten werden neergelegd. Deze akten bevatten:

- een hoofdovereenkomst betreffende de huur van vijf verdiepingen (20e tot en met 24e verdieping) van een gebouw te Londen;

- een huurovereenkomst voor de vijf verdiepingen;

- een overeenkomst waarbij Mirror Group een binnen zes maanden uit te oefenen optie werd verleend voor de huur van één tot vier bijkomende verdiepingen in hetzelfde gebouw, alsmede - indien de optie voor niet meer dan twee verdiepingen zou worden uitgeoefend - een tweede, binnen achttien maanden uit te oefenen optie voor de huur van twee andere verdiepingen.

4. Artikel 13(1) van de hoofdovereenkomst bepaalde dat O& Y uiterlijk op 2 juli 1993 aan Mirror Group, de prestigehuurder, een aanmoedigingspremie" van ongeveer 12 miljoen GBP (exclusief BTW) zou betalen om de huur volgens onderstaande betalingsregeling te aanvaarden.

a) Ongeveer 6,5 miljoen GBP (exclusief BTW), beschouwd als een aanmoedigingspremie voor de huur van de vijf reeds aangewezen verdiepingen, moest op een geblokkeerde rekening" (Escrow Account) worden gestort. Dit bedrag zou in verschillende betalingen ter beschikking van Mirror Group worden gesteld, naargelang deze het recht verloor de huurovereenkomst niet te aanvaarden. Op grond van de hoofdovereenkomst had Mirror Group tot 20 december 1993 immers een absoluut recht om de huur niet te aanvaarden, maar de uitoefening van dit recht zou de integrale terugbetaling van de aanmoedigingspremie meebrengen. Vervolgens had Mirror Group tot 20 december 1993 alleen het recht om de huur niet te aanvaarden indien bepaalde voorwaarden niet waren vervuld; ook in dit tweede geval moest de aanmoedigingspremie integraal worden terugbetaald, behoudens het recht van Mirror Group om de eventueel gedane uitgaven voor de inrichting van de ruimten en voor de verhuizing in te houden.

b) Ongeveer 5,5 miljoen GBP (exclusief BTW), beschouwd als een aanmoedigingspremie voor de optie, werden onmiddellijk aan Mirror Group betaald, die het bedrag onmiddellijk als waarborg op een andere Escrow Account" moest storten. Het bedrag zou naar evenredigheid van de effectief gehuurde oppervlakte ter beschikking van Mirror Group worden gesteld wanneer deze de optie zou uitoefenen. In feite heeft Mirror Group nadien de optie op drie bijkomende verdiepingen uitgeoefend en heeft zij het genoemde bedrag dus kunnen behouden, verminderd met een terugbetaling van 1,4 miljoen (plus BTW) voor de niet-uitoefening van de optie op de vierde verdieping.

c) Ten slotte moest de BTW ten bedrage van ongeveer 2 miljoen GBP op een derde Escrow Account" worden gestort tot de betaling van de BTW aan Mirror Group op 26 juli 1993.

5. De looptijd van de huur van de vijf verdiepingen bedroeg vijftientwintig jaar. Gedurende vijf jaar zou geen huur worden gevraagd, terwijl de huurprijs in de daaropvolgende twintig jaren onder de marktprijs zou blijven. Voor de bijkomende verdiepingen zou de huurprijs in wezen gelijk blijven aan die van de eerste vijf verdiepingen. In ruil hiervoor verbond Mirror Group zich ertoe huurder te worden met de daaruit voortvloeiende verplichtingen, alsmede de vijf verdiepingen op eigen kosten en de andere verdiepingen gedeeltelijk met de financiële hulp van O& Y in te richten. Voor deze inrichting heeft Mirror Group respectievelijk ongeveer 7,2 en 4,4 miljoen GBP uitgegeven.

6. Met een beroep op de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling wegens verpachting en verhuur van onroerende goederen" verzocht Mirror Group om terugbetaling van de over de aanmoedigingspremie van 12 miljoen GBP betaalde BTW ten bedrage van ongeveer 2 miljoen GBP. Bij beslissing van 1 januari 1997 verwierpen de Commissioners of Customs & Excise (hierna: Commissioners") evenwel het verzoek. Hierop stelde Mirror Group beroep in bij het London VAT and Duties Tribunal (hierna: Tribunal").

7. Bij vonnis van 3 april 1998 erkende dit Tribunal de vrijstelling voorzover het de betaling van de aanmoedigingspremie van 6,5 miljoen GBP betreffende de huur betrof. Ook al betrof het in casu een van de klassieke huurovereenkomst afwijkende situatie, aangezien de prestatie door de eigenaar en niet door de huurder werd verricht, toch moest artikel 13, B, sub b, naar het oordeel van het Tribunal eveneens toepasselijk worden geacht, gelet op het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald, volgens hetwelk ook deze situatie kan worden aangemerkt als verhuur in de zin van dit artikel. Het als aanmoedigingspremie voor de optie bedoelde bedrag van 5,5 miljoen GBP kwam naar het oordeel van het Tribunal evenwel niet voor BTW-vrijstelling in aanmerking. Dit bedrag vormde immers de tegenprestatie voor een aparte dienst, die uitsluiting betrekking had op de opties en dus niet rechtstreeks op de verhuur.

8. Tegen het vonnis van het Tribunal hebben zowel Mirror Group als de Commissioners hoger beroep ingesteld bij de High Court. Tijdens deze procedure is voorts twijfel gerezen over de uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, met name in het licht van het arrest Lubbock Fine. Uit dit arrest blijkt volgens de High Court niet duidelijk, welke uitleggingscriteria moeten worden gevolgd om de draagwijdte van bedoelde bepaling te omschrijven, zodat het geen uitsluitsel biedt voor de beslechting van het geding. Bij beschikking van 15 oktober 1998 heeft de High Court het Hof derhalve de volgende twee prejudiciële vragen voorgelegd:

1) Is ingevolge artikel 13, B, sub b, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad, gelet op het arrest van het Hof in zaak C-63/92, Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise, vrijgesteld van BTW een dienst verricht door een persoon die aanvankelijk geen enkel recht op het onroerend goed heeft, wanneer die persoon met een eigenaar een huurovereenkomst voor dit onroerend goed aangaat en/of verhuur door de eigenaar aanvaardt in ruil voor de betaling van een bedrag in geld door de eigenaar?

2) Is ingevolge artikel 13, B, sub b, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad, gelet op het arrest van het Hof in zaak C-63/92, Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise, vrijgesteld van BTW een dienst verricht door een persoon die aanvankelijk geen enkel recht op het onroerend goed heeft, wanneer die persoon:

a) een optieovereenkomst met betrekking tot de huur van dat onroerend goed sluit in ruil voor een hem te betalen bedrag in geld, op voorwaarde dat het geld op een aparte rekening zal blijven tot zekerheid van de nakoming van zijn verplichtingen uit hoofde van de optieovereenkomst, en/of

b) vervolgens de in de optieovereenkomst voorziene opties uitoefent en het huuraanbod aanvaardt in ruil voor deblokking te zijnen gunste van het op de aparte rekening gestorte geld?"

Feiten en prejudiciële vraag in de zaak Cantor (C-108/98)

9. Op 25 maart 1986 verhuurde Prudential Assurance Co. Ltd (hierna: Prudential") de vierde verdieping van een in Londen gelegen pand aan Wako International (Europe) Ltd (hierna: Wako"). De looptijd van de overeenkomst bedroeg vijftien jaar en in artikel 18, sub d, verbond Wako zich ertoe, het goed niet zonder instemming van de eigenaar over te dragen of onder te verhuren.

10. In 1993 besloot Wako de huurovereenkomst aan Cantor Fitzgerald International (hierna: Cantor") over te dragen. De overdracht kwam tot stand door het opmaken van drie verschillende

akten. Met de eerste akte, van 12 maart 1993, sloten Wako en Cantor een overeenkomst voor de overdracht van de huur. In deze overeenkomst, waaraan ook een derde vennootschap, Cantor Fitzgerald Securities, als borg voor de verplichtingen van Cantor deelnam, verbond Wako zich ertoe Cantor bij de sluiting van de overeenkomst 1,5 miljoen GBP te betalen als tegenprestatie voor de sluiting van de huurovereenkomst door Cantor. Deze laatste verbond zich anderzijds ertoe de uit hoofde van de huurovereenkomst op Wako rustende verplichtingen uit te voeren en Wako voor elk verlies of elke schuld ten gevolge van de huurovereenkomst schadeloos te stellen. Cantor verbond zich ten slotte ertoe met Prudential de overeenkomst voor de toestemming tot overdracht te sluiten.

11. Deze overeenkomst, de tweede van de reeks, werd inderdaad op 23 maart 1993 gesloten tussen Prudential, Wako, Cantor en Cantor Fitzgerald Securities als borg. Hierin werd bepaald dat Prudential Wako toestemming verleende om de overeenkomst over te dragen aan Cantor, die bijgevolg ten aanzien van de verhuurder de verplichting aanging de huur te betalen en de verplichtingen uit hoofde van de huurovereenkomst na te komen. De dag nadien sloten Wako, Cantor en Cantor Fitzgerald Securities, nog steeds in de hoedanigheid van borg, een derde overeenkomst om uitvoering te geven aan de overdracht van de huurovereenkomst door Wako aan Cantor. Na de sluiting van deze laatste overeenkomst nam Cantor de ruimten onmiddellijk in gebruik.

12. Voor de beschreven transactie ontving Cantor van Wako een bedrag van 1,5 miljoen GBP, waarover zij BTW betaalde. De transactie werd goedgekeurd bij besluit van de Commissioners van 30 juli 1996. Op 13 augustus 1996 ging Cantor van dit besluit in beroep bij het London VAT and Duties Tribunal, dat op 6 augustus van het daaropvolgende jaar het beroep toewees en de handeling van BTW vrijstelde.

13. Op 26 september 1997 stelde de Commissioners bij de High Court hoger beroep in tot nietigverklaring van de beslissing van het Tribunal. Tijdens deze procedure is eveneens twijfel gerezen over de uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, andermaal in het licht van het arrest Lubbock Fine. Op 2 september 1998 heeft de High Court het Hof van Justitie dus de volgende vraag gesteld:

Is ingevolge artikel 13, B, sub b, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad, gelet op het arrest van het Hof in zaak C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise), vrijgesteld van BTW een dienst verricht door een persoon die aanvankelijk geen enkel recht op het onroerend goed heeft, wanneer die persoon met een eigenaar een huurovereenkomst voor dit onroerend goed aangaat en/of verhuur door de eigenaar aanvaardt in ruil voor de betaling van een bedrag in geld door de eigenaar?"

Juridische analyse

Algemene beschouwingen

14. Met de twee prejudiciële verwijzingen vraagt de High Court om uitlegging, in verband met de in geding zijnde feiten, van het in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen", met name in het licht van het arrest van het Hof in de zaak Lubbock Fine, reeds aangehaald, dat de draagwijdte van dit begrip op een aantal punten heeft verduidelijkt.

15. In de aangehaalde zaak moest het Hof zich in het bijzonder uitspreken over het geval waarin een huurder afstand had gedaan van zijn rechten uit hoofde van een huurovereenkomst en het onroerend goed tegen vergoeding ter beschikking stelde van degene aan wie hij zijn recht ontleende. Het Hof moest dus vaststellen, of deze handeling al dan niet kon vallen onder het in artikel 13 B, sub b, bedoelde begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen".

16. In zijn arrest verklaarde het Hof: Wanneer een bepaalde handeling, zoals de verhuur van onroerende goederen, die naar maatstaf van de betaalde huurbedragen zou worden belast, binnen een bij de Zesde richtlijn verleende vrijstelling valt, moet een verandering in de contractuele betrekking, zoals de contractuele beëindiging van de huur tegen vergoeding, worden geacht eveneens onder die vrijstelling te vallen. Mitsdien moet aan de nationale rechter worden geantwoord, dat de omstandigheid dat een huurder, die afstand doet van zijn huur, het onroerend goed opnieuw ter beschikking stelt van degene aan wie hij zijn recht ontleent, valt onder het begrip ,verhuur van onroerende goederen, waarmee in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn een vrijgestelde handeling wordt beschreven. [...] De door eenzelfde huurovereenkomst geschapen betrekkingen mogen immers niet worden opgesplitst."

17. Zoals gezegd, heeft de rechter a quo twijfels over de draagwijdte van dit precedent, met name over de vraag of dit arrest beslissende aanwijzingen bevat voor de beslechting van de onderhavige gevallen. Partijen hebben dit oordeel noch voor de High Court noch voor het Hof betwist, aangezien zij uit dat arrest zeer uiteenlopende conclusies trekken.

18. Op zich beschouwd kan het arrest Lubbock Fine niet op afdoende wijze helpen, niet alleen omdat het een geval betreft dat niet volledig met de bij de High Court uiteengezette omstandigheden samenvalt, maar vooral omdat het zich uitdrukt in bewoordingen die dit arrest niet automatisch ruimer toepasbaar maken op de thans in geding zijnde omstandigheden. Om dus uit te maken of en in welke mate het arrest ruimer kan worden toegepast, moet het speurwerk niet zozeer gericht zijn op de formulering ervan dan wel op de logica waardoor het Hof zich bij die gelegenheid vermoedelijk heeft laten leiden.

19. Als uitgangspunt in de aangehaalde zaak alsmede in de onderhavige gedingen geldt namelijk het centrale begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. Dit is evenwel een moeilijk te omschrijven begrip, aangezien, zoals het Hof zelf heeft opgemerkt, deze bepaling van de Zesde richtlijn geen licht werpt op de draagwijdte van de termen ,verpachting of verhuur van onroerende goederen".

20. Een stapsgewijze benadering van het probleem levert dus een eerste element van uitlegging op, dat te vinden is in de communautaire rechtspraak zelf, in overeenstemming met het vaststaande richtsnoer dat afwijkingen van een algemene regel strikt moeten worden uitgelegd. Ondanks de twijfel die daarover in de loop van het geding is gerezen, bestaat er geen reden om bij de uitlegging van de in geding zijnde regel een andere richting te volgen. Het Hof heeft immers duidelijk gesteld 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 [...]"

21. Verder kan nog worden vermeld, dat de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn" en derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen: deze is in sommige opzichten inderdaad ruimer dan het in verschillende nationale rechtsstelsels geformuleerde begrip", zoals blijkt uit de uitdrukkelijke vermelding in artikel 13, B, sub b, van [...] de hotelovereenkomst [...], om deze van de vrijstelling uit te sluiten, [...] die [...] in een aantal nationale rechtsstelsels niet als een huurovereenkomst wordt beschouwd".

22. Buiten deze preciseringen meen ik dat de definitie van de hier aan de orde zijnde termen in beginsel gericht moet zijn op het criterium dat gewoonlijk wordt gebruikt bij de reconstructie van een communautair rechtsbegrip, wanneer andere juridische aanwijzingen ontbreken. Volgens mij moet worden uitgegaan van de gebruikelijke betekenis van het begrip, of zo men wil, de betekenis die dit begrip gewoonlijk heeft in de rechtsorde van de lidstaten.

23. In zoverre ben ik het eens met advocaat-generaal Darmon, 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". Hoewel dit impliciet in de definitie vervat is, heeft het Hof in bovenvermelde arresten betreffende autowegentol voorts nog onderstreept dat onder dit begrip niet vallen overeenkomsten die [...] als kenmerk hebben dat de duur van het gebruik van het onroerende goed - een wezenlijk bestanddeel van de huurovereenkomst - geen rol speelt bij de wilsovereenstemming van partijen".

24. In deze bewoordingen biedt de definitie van het betrokken begrip echter nog geen nuttige aanwijzingen voor de beantwoording van de vragen van de verwijzende rechter. Om deze vragen op te lossen zijn bijkomende stappen nodig en moet worden getracht uit de algemene definitie verdere en meer gerichte aanwijzingen af te leiden.

25. Een bijzonder belangrijke bijdrage daartoe komt volgens mij van advocaat-generaal Jacobs in diens recente conclusie in de zaak Stockholm Lindöpark. Hierin onderstreepte hij dat om vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn te genieten, een overeenkomst moet voldoen aan de essential characteristics of a lease or let, which include the grant of a right to occupy a defined piece or area of immovable property as one's own and to exclude or admit others, and an agreement between the parties taking account of the duration of that occupation, in particular as a criterion for determining the price; such characteristics must, moreover, predominate in the contract".

26. Dat de kenmerken van verpachting en verhuur in een gegeven overeenkomst moeten overheersen opdat daarvoor BTW-vrijstelling kan worden verleend, lijkt mij in casu zeer belangrijk. Dit brengt in feite mee dat overeenkomsten die weliswaar bepaalde elementen gemeen hebben met verpachtings- of verhuurovereenkomsten, maar hoofdzakelijk worden gekenmerkt door de verlening van met het genot van onroerend goed samenhangende diensten, van de vrijstelling worden uitgesloten. Juist om deze reden moest volgens bovenvermelde conclusie van advocaat-generaal Jacobs, waar hij de kwalificatie van overeenkomsten over het gebruik van golfterreinen bespreekt, worden uitgemaakt whether the transaction should be regarded as the occupation of the immovable property or as the supply of services for which the property is an incidental, albeit essential, prerequisite". Advocaat-generaal Alber heeft zich blijkbaar laten leiden door hetzelfde criterium in de zaken betreffende autowegentol, waar hij opperde dat de betaling van autowegentol door automobilisten niet zozeer de tegenprestatie is voor het genot van een onroerend goed, dan wel voor een verrichte dienst.

27. Voor de beoordeling van de elementen die in een bepaalde overeenkomst overheersen, moet deze overeenkomst echter niet alleen abstract of zuiver formeel worden gezien, maar moet worden gezocht naar de economische functie ervan, dat wil zeggen de concrete functie die deze overeenkomst objectief moet vervullen om te beantwoorden aan de belangen van de partijen. Gezocht moet worden, met andere woorden, naar wat in de rechtstraditie van verschillende Europese landen wordt gedefinieerd als de oorzaak van de rechtshandeling, te beschouwen als de economische functie van de overeenkomst, die alle in het geding zijnde belangen moet dienen. In het geval van de huurovereenkomst bestaat deze functie zoals gezegd erin het exclusieve genot van een onroerend goed voor een bepaalde tijdsduur over te dragen van de ene op de andere persoon.

28. Verder hoeft nauwelijks te worden vermeld dat bedoelde functie voor alle partijen bij de overeenkomst dezelfde is en derhalve ook de inhoud van deze laatste bepaalt. Zij heeft daarentegen niets te maken met de subjectieve motieven die elk der partijen ertoe hebben gebracht de overeenkomst te sluiten en die duidelijk niet voortvloeien uit de inhoud ervan. Ik onderstreep dit punt omdat juist het niet maken van enig onderscheid tussen oorzaak en motieven van de overeenkomst in casu heeft geleid tot enkele misverstanden en de kwalificatie van de in geding zijnde overeenkomsten heeft bemoeilijkt.

29. Voor het beoogde uitleggingscriterium bestaan mijns inziens vindplaatsen in de communautaire rechtspraak. In de conclusie van advocaat-generaal Alber in voormelde zaken over de autowegentol wordt bijvoorbeeld het hoofddoel van de overeenkomst" tussen de partijen beoordeeld, om vast te stellen of de autowegentol werd betaald als tegenprestatie voor de huur van de wegoppervlakte dan wel voor een verrichte dienst. Ook in de arresten die het Hof in deze zaken heeft gewezen, wordt beslissende waarde gehecht aan de functie die de overeenkomst voor de partijen vervult. De beoordeling door het Hof is immers, zoals gezegd, gebaseerd op de omstandigheid dat de partijen bij de vastlegging van de wederzijdse contractuele verplichtingen de duur van het genot van het onroerend goed buiten beschouwing hadden gelaten.

30. Het Hof heeft zich waarschijnlijk door een soortgelijke benadering laten leiden in het arrest Henriksen, waarin het oordeelde dat ,verhuur van onroerende goederen, waarvoor de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn geldt, noodzakelijkerwijs niet slechts de verhuur omvat van het goed waarop de huurovereenkomst primair betrekking heeft, doch ook alle bijbehorende goederen. Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen kan derhalve niet van die vrijstelling worden uitgesloten, wanneer die verhuur zo nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed dat een andere bestemming heeft - zoals gebouwen met een woonfunctie of voor commercieel gebruik - dat beide verhuren één enkele economische handeling vormen."

31. Dezelfde benadering ligt naar mijn mening ten grondslag aan het arrest Lubbock Fine, dat in de onderhavige zaak onder de aandacht is gebracht. Zoals hierboven vermeld, kwalificeerde het Hof bij die gelegenheid als verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, de situatie waarin een huurder afstand deed van de rechten die hij uit hoofde van een huurovereenkomst genoot, en het onroerend goed tegen vergoeding opnieuw ter beschikking stelde van degene aan wie hij zijn recht had ontleend. Het Hof oordeelde immers, dat wanneer de verhuur van onroerende goederen binnen een bij de richtlijn verleende vrijstelling valt, een verandering in de contractuele betrekking, zoals de contractuele beëindiging van de huur tegen vergoeding, moet worden geacht eveneens onder die vrijstelling te vallen.

32. Het Hof achtte het dus niet relevant dat partijen een nieuwe overeenkomst hadden gesloten om de huur te beëindigen of dat de betaling ditmaal door de eigenaar aan de huurder was verricht. Doorslaggevend was volgens het Hof daarentegen wel de omstandigheid dat de nieuwe overeenkomst ertoe strekte het genot van het onroerend goed opnieuw aan de eigenaar over te dragen en dat zij dus dezelfde functie had als de oorspronkelijke overeenkomst, ook al was het recht in de omgekeerde richting overgedragen.

33. Na deze algemene inleiding kan ik nu overgaan tot de bespreking van de vragen.

De vragen in de zaak Mirror Group (C-409/98)

a) Eerste vraag

34. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of als verhuur van een onroerend goed kan worden aangemerkt een handeling die bestaat in: 1) de sluiting van een overeenkomst betreffende de huur van een onroerend goed; en/of 2) de aanvaarding van de verhuur van het

onroerend goed door de huurder in ruil voor een door de eigenaar als aanmoedigingspremie betaald bedrag.

35. Volgens de voorstelling die ook de High Court ervan geeft, omvat de transactie twee afzonderlijke handelingen, die naar gelang van de respectieve kwalificatie mogelijk onder een verschillende belastingregeling vallen. In casu heeft geen van de partijen evenwel rekening gehouden met dit mogelijke onderscheid, hoewel nadien uiteenlopende standpunten zijn ingenomen over de beslechting van het probleem.

36. Ook ik vind dat de twee handelingen in casu samen moeten worden beschouwd, gelet op de nauwe onderlinge samenhang, omdat hiermee één economische functie wordt vervuld. Om deze reden meen ik evenzo dat zij van BTW moeten worden vrijgesteld.

37. Belangrijk is hier naar mijn mening dat de transactie in haar geheel tot doel had een huurbetrekking tussen eigenaar en huurder in het leven te roepen en dat de enige en gemeenschappelijke economische functie van de twee handelingen de overdracht van het genot van het onroerend goed van de eigenaar aan de huurder was. Deze conclusie wordt onder meer bevestigd door de omstandigheid, dat de aanmoedigingspremie eerst na afloop van de aan Mirror Group verleende termijn voor al dan niet aanvaarding volledig te harer beschikking zou worden gesteld (zie supra, punt 4), hetgeen bewijst dat de betaling van de aanmoedigingspremie een component van de huurbetrekking vormde.

38. Ik acht het daarentegen irrelevant, zoals ook de Commissie heeft opgemerkt, dat de betaling door de verhuurder en niet door de huurder van het onroerend goed is verricht. Ik wijs erop dat deze omstandigheid het Hof in de zaak Lubbock Fine niet heeft verhinderd te oordelen dat de daar onderzochte handeling moest worden beschouwd als verhuur in de zin van artikel 13 van de Zesde richtlijn.

39. Als dus inderdaad moet worden aangenomen, dat de betrokken transactie in haar geheel als functie heeft gehad het genot van het onroerend goed van de eigenaar op de huurder over te dragen, moet hieruit worden afgeleid dat zij volledig onder het in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip valt.

b) Tweede vraag

40. Met deze vraag wenst de nationale rechter van het Hof te vernemen of sprake is van verhuur van onroerende goederen als bedoeld in artikel 13 van de Zesde richtlijn indien een persoon: a) tegen vergoeding een optieovereenkomst voor de huur van een onroerend goed sluit, met dien verstande dat deze vergoeding op een speciale rekening wordt gestort tot zekerheid van de nakoming van zijn verplichtingen uit hoofde van de optieovereenkomst; en/of b) de opties vervolgens uitoefent en dus in ruil voor de deblokkering van het betrokken bedrag de huurovereenkomst sluit.

41. Ik moet vooraf zeggen dat deze vraag niet gemakkelijk te lezen is. De Commissie meent in haar schriftelijke opmerkingen dat de vraag betrekking heeft op twee uiteenlopende hypothesen. In geval a) zouden wij te maken hebben met een overeenkomst waarin een partij een aanmoedigingspremie ontvangt als tegenprestatie voor de sluiting van een optieovereenkomst betreffende de huur van een onroerend goed en zich ertoe verbindt dit bedrag op een speciale bankrekening te storten. In geval b) daarentegen hebben wij te maken met een overeenkomst waarin het betaalde bedrag de tegenprestatie vormt voor de effectieve uitoefening van het optierecht en dus voor de sluiting van de overeenkomst betreffende de huur van het onroerend goed.

42. Het verschil tussen de twee gevallen lijkt me nogmaals niet doorslaggevend voor de beslechting van het geding door de nationale rechter. Zelfs als het om aparte handelingen ging,

zouden wij, ook in dit geval, te maken hebben met twee nauw samenhangende handelingen, voorzover zij door dezelfde economische functie worden gekenmerkt. Om te bepalen of de in geding zijnde handeling kan worden geacht al dan niet van BTW te zijn vrijgesteld, moet rekening worden gehouden, nogmaals, met de functie die zij in haar geheel moet vervullen.

43. De omstandigheid dat de aanmoedigingspremie pas bij de effectieve uitoefening van de optie ter beschikking van Mirror Group werd gesteld en vooral de omstandigheid, dat het gedeblokkeerde bedrag rechtstreeks evenredig was aan de effectief gehuurde oppervlakte (zie supra, punt 4), wettigt mijns inziens dan ook de conclusie dat de overeenkomst in geval a) gewoon als functie heeft, samen met de huurovereenkomst de overdracht van het genot van het onroerend goed van de eigenaar aan een andere persoon te bewerkstelligen. Indien dat effectief de alomvattende functie van de handeling is, zoals ik denk, brengt dit mee dat ook in dit geval het door de eigenaar van het onroerende goed betaalde bedrag vrijstelling van belasting moet genieten zoals in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is bepaald voor de verhuur van onroerende goederen.

De vraag in de zaak Cantor (C-108/99)

44. Ten slotte moet de vraag van de High Court in de zaak Cantor worden onderzocht, namelijk of als verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt een overeenkomst waarbij een huurder een geldbedrag aan een derde betaalt, opdat deze de overdracht van de huurovereenkomst aanvaardt.

45. De Engelse regering betoogt met name dat een dergelijke overeenkomst niet onder bedoelde vrijstelling valt, omdat deze bestaat in een akkoord tussen een huurder en een derde dat uitsluitend betrekking heeft op de aanvaarding door de derde, tegen vergoeding, van de verplichtingen die uit de huurovereenkomst voortvloeien. Dit heeft volgens de Engelse regering niets te maken met de overdracht van de huur.

46. Deze conclusie kan ik niet delen. Bedoelde overeenkomst kan niet los worden gezien van alle afspraken waarin de gehele transactie concrete vorm heeft gekregen. Hoewel de transactie inderdaad uit drie aparte handelingen bestaat, vloeien deze volgens mij stuk voor stuk in elkaar over met het oog op hetzelfde resultaat: met instemming van de eigenaar het genotsrecht van het onroerend goed overdragen van de huurder op een derde persoon.

47. Uiteindelijk beoogt de handeling wijziging te brengen in de personen die bij de huurovereenkomst betrokken zijn, en moet op de handeling dus het in het arrest Lubbock Fine vastgestelde beginsel worden toegepast. Zoals vermeld, heeft het Hof in dat arrest duidelijk gesteld dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn toepasselijk is op overeenkomsten die vroegere huurovereenkomsten wijzigen, waaronder (ook, maar niet alleen) overeenkomsten die voorzien in de afstand van de huur van een onroerend goed tegen betaling van een vergoeding". Er is geen reden om situaties die in dezelfde logica passen, anders te behandelen, met name wanneer het gaat om overeenkomsten, zoals de in geding zijnde, die voorzien in een wijziging van de bij een huurovereenkomst betrokken personen.

48. Daartegen pleit evenmin, ook al is dit in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie betoogd, dat de betaling in dit geval door de huurder wordt verricht aan een derde persoon, die zich met instemming van de eigenaar ertoe heeft verbonden de verplichtingen uit hoofde van de huurovereenkomst op zich te nemen. De Commissie is overigens van mening veranderd en heeft ter terechtzitting voorgesteld rekening te houden met de economische functie van de handeling. Zij heeft in het bijzonder opgemerkt dat de huurder hetzelfde economische resultaat had kunnen bereiken door andere handelingen die ontegenzeggelijk BTW-vrijstelling genieten (bijvoorbeeld door onderverhuur van het onroerend goed aan een derde persoon en betaling aan deze laatste van een passende premie"). Zij heeft dus erkend dat deze verschillende, door dezelfde economische functie gekenmerkte handelingen dezelfde fiscale behandeling moeten krijgen.

Conclusie

Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de High Court gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

In de zaak *Mirror Group* (C-409/98):

Overeenkomstig het arrest van 15 december 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92), zijn ingevolge artikel 13, B, 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, van BTW vrijgesteld:

1) een handeling bestaande in de verhuur van een onroerend goed aan een persoon die aanvankelijk geen enkel recht op dit onroerend goed bezit, wanneer de betrokkene met de eigenaar van het goed een overeenkomst betreffende de verhuur van dit goed aangaat en/of de verhuur door de eigenaar aanvaardt tegen betaling van een bedrag in geld door deze eigenaar;

en

2) een handeling bestaande in de verhuur van een onroerend goed aan een persoon die aanvankelijk geen enkel recht op het onroerend goed heeft, wanneer de betrokkene:

a) een optieovereenkomst sluit met betrekking tot de huur van het goed tegen betaling van een bedrag in geld aan hem, met dien verstande dat het geld op een bijzondere rekening zal blijven tot zekerheid van de nakoming van zijn verplichtingen uit hoofde van de optieovereenkomst,

en/of

b) vervolgens de opties uit hoofde van de optieovereenkomst betreffende de huur van een onroerend goed uitoefent in ruil voor de deblokkering van het geld op de speciale rekening te zijnen gunste."

In de zaak *Cantor* (C-108/99):

Overeenkomstig het arrest van 15 december 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92) is ingevolge artikel 13, B, 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, van BTW vrijgesteld de overdracht van een huurovereenkomst door de huurder aan een derde persoon die geen enkel recht op het goed heeft, tegen betaling aan deze laatste van een bedrag in geld door de huurder."