

61999C0326

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 22 februari 2001. - Stichting "Goed Wonen" tegen Staatssecretaris van Financiën. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hoge Raad der Nederlanden - Nederland. - Zesde BTW-richtlijn - Bevoegdheid van lidstaat om bepaalde zakelijke rechten op onroerend goed als voor levering vatbare lichamelijke zaken te beschouwen - Uitoefening van deze bevoegdheid beperkt tot geval waarin prijs van zakelijk recht ten minste gelijk is aan economische waarde verkeer van betrokken onroerend goed - Verpachting en verhuur van onroerend goed - Vrijstellingen. - Zaak C-326/99.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-06831

Conclusie van de advocaat generaal

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, lid 3, en 13, B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn. In geding is, of de vestiging van een recht van vruchtgebruik op onroerende goederen voor tien jaar aan BTW is onderworpen. Een van de vragen is, of het een lidstaat vrijstaat die handeling te begrijpen als van de BTW vrijgestelde verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.

Toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn

2. Krachtens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde.

3. Drie van de in artikel 2, lid 1, vermelde begrippen worden omschreven in de artikelen 4, 5 en 6 van de Zesde richtlijn, namelijk belastingplichtige", levering van goederen" en diensten".

4. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige" beschouwd ieder die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht.

5. Artikel 4, lid 2, bepaalt: Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

6. Artikel 5, de eerste bepaling van hoofdstuk V, Belastbare handelingen", luidt:

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:

a) bepaalde rechten op onroerende goederen;

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

c) de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.

[...]"

7. Volgens artikel 6, lid 1, wordt als dienst" beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

8. Artikel 13 van de Zesde richtlijn heeft betrekking op vrijstellingen van BTW in het binnenland. Artikel 13, A geeft een opsomming van activiteiten die in het algemeen belang" zijn vrijgesteld. Artikel 13, B bevat een reeks overige vrijstellingen". Volgens artikel 13, C mogen de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in een aantal van de in artikel 13, B genoemde gevallen. Er zij op gewezen, dat de belastingplichtige in bepaalde omstandigheden er baat bij kan hebben om voor belastingheffing over een levering te kiezen teneinde de betaalde voorbelasting te kunnen terugvorderen.

9. De betrokken vrijstelling in casu is artikel 13, B, sub b, dat verpachting en verhuur van onroerende goederen" van de BTW vrijstelt. De lidstaten kunnen die vrijstelling aan voorwaarden binden en bepaalde handelingen zijn van de toepassing ervan uitgesloten. Artikel 13, B, sub b, luidt:

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 vakantiecampen 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".

10. Artikel 13, C voorziet in een verwant recht om voor belastingheffing te kiezen:

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;

b) [...]

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

11. In een aantal gevallen zijn er wellicht termen aanwezig om de lidstaten te machtigen, bijzondere van de richtlijn afwijkende maatregelen te treffen of te handhaven teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dan ook:

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 Nederlandse wettelijke bepalingen

12. In Nederland wordt de belasting over de toegevoegde waarde geregeld bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet"), zoals gewijzigd.

13. Dit geschil draait hoofdzakelijk om twee wijzigingen die bij wet van 18 december 1995 in die Wet zijn aangebracht. Deze wijzigingen waren uitdrukkelijk bedoeld ter bestrijding van belastingontduikingsconstructies met betrekking tot onroerende zaken. De wijzigingen zijn met terugwerkende kracht op 31 maart 1995 om 18.00 uur in werking getreden.

14. Voor het onderzoek is het wellicht het best om de tekst van de twee gewijzigde bepalingen volledig weer te geven. De nieuw ingevoerde passages zijn cursief gedrukt. Andere relevante bepalingen van de Wet worden samengevat.

15. Artikel 1, sub a, van de Wet omschrijft de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde in nagenoeg identieke bewoordingen als artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn.

16. Artikel 3 van de Wet verduidelijkt het begrip leveringen van goederen. Volgens artikel 3, lid 1, sub e, zijn leveringen van goederen bijvoorbeeld de overdracht en overgang van goederen, ten gevolge waarvan deze het bedrijfsvermogen van een onderneming verlaten.

17. De eerste van de twee gewijzigde bepalingen die in casu aan de orde zijn, is artikel 3, lid 2, van de Wet. Het stelt vast wat onder levering van goederen dient te worden verstaan, en beoogt de door artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid te benutten. De gewijzigde versie luidt:

2. Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan goederen 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."

18. Artikel 11, lid 1, sub b, zoals gewijzigd, is de tweede litigieuze bepaling. Het beoogt uitvoering te geven aan artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn en bepaalt:

1. 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:

1) [...]

[...]

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."

De feiten en het hoofdgeding

19. Ten tijde van de feiten in 1995 was verzoekster in het hoofdgeding een woningbouwvereniging, genaamd Goed Wonen". In 1997 wijzigde zij haar rechtsvorm in een stichting, genaamd de Stichting Goed Wonen". Daar die wijziging los staat van de onderhavige zaak en om verwarring met de navolgende, van verzoekster te onderscheiden Stichting De Goede Woning" te voorkomen, zal ik de woningbouwvereniging en haar rechtsopvolgster, de stichting, eenvoudigweg als verzoekster" aanduiden.

20. In de loop van het tweede kwartaal van 1995 zijn aan verzoekster drie nieuwe gebouwen met huurwoningen (hierna: nieuwbouwwoningen") geleverd.

21. Bij notariële akte van 28 april 1995 richtte verzoekster de Stichting De Goede Woning" (hierna: stichting") op.

22. Bij een notariële akte van dezelfde datum vestigde verzoekster ten behoeve van de stichting voor een termijn van tien jaar een recht van vruchtgebruik op de nieuwbouwwoningen tegen een vergoeding die lager was dan de kostprijs van die woningen.

23. In de akte tot vestiging van het recht van vruchtgebruik werd ook bepaald, dat de stichting aan verzoekster last en opdracht gaf om:

- 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, en huurverhogingen in rekening te brengen,
- alle (rechts)handelingen namens de vruchtgebruiker ter zake van gemeld beheer te verrichten, die de stichting goeddunkt om te doen.

24. In haar belastingaangifte over het tijdvak 1 april 1995 tot en met 30 juni 1995 gaf verzoekster de ter zake van de vestiging van het recht van vruchtgebruik aan de stichting in rekening gebrachte omzetbelasting aan (645 067 NLG) en bracht zij de aan haar ter zake van de bouw van de nieuwbouwwoningen in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek (1 285 059 NLG). Op basis van die aangifte kreeg verzoekster aanvankelijk 639 992 NLG terug.

25. De oprichting van de stichting en de vestiging van het recht van vruchtgebruik kunnen dus in het voordeel van verzoekster zijn geweest, met name omdat zij op grond van de vóór de wijzigingen geldende wet de voorbelasting kon aftrekken.

26. Vermoedelijk na de inwerkingtreding (met terugwerkende kracht) van de wijzigingen van de Wet van 18 december 1995 legde de Nederlandse belastingdienst een naheffingsaanslag op ter hoogte van het door verzoekster als voorbelasting in aftrek gebrachte bedrag van 1 285 059 NLG. Verzoekster maakte bezwaar tegen die naheffingsaanslag. De Nederlandse autoriteiten bevestigden aanvankelijk hun beslissing. Bij beschikking van 14 februari 1997 verminderden zij echter de aanslag tot 639 992 NLG, hetgeen overeenkomt met het bedrag dat verzoekster op grond van de aangifte heeft terugontvangen.

27. Bij arrest van 20 mei 1998 vernietigde het Gerechtshof te Arnhem de aanvankelijke aanslag van de belastingdienst maar handhaafde het de aanslag in de gewijzigde vorm van 14 februari 1997. Het Gerechtshof was van oordeel, dat aan de oprichting van de stichting en de vestiging van het recht van vruchtgebruik voor de heffing van de BTW geen betekenis toekomt en voerde in hoofdzaak de volgende argumenten aan.

28. In de eerste plaats was de stichting met verzoekster te vereenzelvigen, omdat verzoekster in haar relatie met de stichting zo'n overheersende rol speelde. De vestiging van het recht van vruchtgebruik was derhalve geen handeling tussen twee verschillende belastingplichtigen.

29. In de tweede plaats, ook indien de stichting niet met verzoekster kon worden vereenzelvigd, kon de vestiging van het recht van vruchtgebruik niet worden geacht aanleiding te geven tot belastingheffing en tot het verwante recht van aftrek van voorbelasting:

- de vestiging van het recht van vruchtgebruik kon niet worden beschouwd als een overdracht van de macht om als eigenaar over het betrokken goed te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 3, lid 1, sub e, van de Wet, daar het enkel gaat om de vestiging van een beperkt recht;

- de vestiging kon evenmin worden beschouwd als levering van goederen in de zin van artikel 3, lid 2, van de Wet, zoals gewijzigd, daar de daarvoor betaalde vergoeding lager was dan de kostprijs van de betrokken huizen;

- daar de vestiging niet kon worden aangemerkt als levering van goederen, moest zij worden beschouwd als de in beginsel belastbare levering van diensten; die levering moest echter worden gezien als van belasting vrijgestelde verhuur van onroerende zaken" als bedoeld in de nieuwe definitie in artikel 11, lid 1, sub b, van de Wet, zoals gewijzigd, daar zij was aan te merken als een vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden

gesteld".

30. Verzoekster heeft tegen dit arrest beroep in cassatie bij de Hoge Raad der Nederlanden ingesteld.

31. Voor de Hoge Raad lijken drie punten vast te staan. Naar het oordeel van de Hoge Raad heeft het Gerechtshof ten onrechte verzoekster met de stichting vereenzelvigd, omdat de betrokken rechtshandelingen tot de oprichting van een afzonderlijke, van verzoekster te onderscheiden rechtspersoon, een stichting, hebben geleid. Het Gerechtshof heeft echter terecht geoordeeld, dat er geen sprake is van een overdracht van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 3, lid 1, sub e, van de Wet. De stichting heeft enkel een beperkt recht verworven, dat niet het recht inhoudt om vrij over de betrokken huizen te beschikken. Ten slotte is er in de onderhavige zaak geen plaats voor het ingrijpen van de rechter met betrekking tot de terugwerkende kracht van de Wet van 18 december 1995.

32. De Hoge Raad is evenwel van oordeel, dat een aantal van verzoeksters argumenten vragen oproept over de uitlegging van de Zesde richtlijn.

33. Voor de verwijzende rechter stelde verzoekster in wezen ten eerste, dat artikel 3, lid 2, van de Wet inbreuk maakt op artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Naar haar mening had de Nederlandse wetgever ten onrechte de vraag, of de vestiging van een zakelijk recht als belastbare levering dient te worden aangemerkt, aan de hoogte van de voor de vestiging van dat recht betaalde vergoeding gekoppeld. Ten tweede had Nederland vóór de wijziging van artikel 3, lid 2, van de Wet een machtiging moeten vragen op grond van artikel 27 van de richtlijn. Ten derde is artikel 11, lid 1, sub b, van de Wet in strijd met artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn, voorzover daarbij van de belasting over de toegevoegde waarde worden vrijgesteld handelingen als de vestiging van een recht van vruchtgebruik, dat niet kan worden beschouwd als verpachting en verhuur van onroerende goederen in de zin van de Zesde richtlijn.

34. Gezien deze argumenten heeft de Hoge Raad het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

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?"

35. De Nederlandse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting waren verzoekster, de Nederlandse en de Duitse regering alsmede de Commissie vertegenwoordigd.

De eerste vraag 1: artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn

36. Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het een nationale bepaling verbiedt als artikel 3, lid 2, van de Wet, zoals gewijzigd, volgens hetwelk de vestiging, overdracht, wijziging, afstand

en opzegging van rechten waaraan goederen zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, slechts als levering van goederen" kan worden gekwalificeerd indien de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, ten minste de waarde in het economische verkeer bedraagt van de onroerende zaak waarop de zakelijke rechten betrekking hebben.

37. Verzoekster betoogt, dat de wijziging van artikel 3, lid 2, van de Wet onverenigbaar is met artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Haars inziens staat de Zesde richtlijn de lidstaten enkel toe, uit de in hun nationale rechtsorde bestaande lijst van zakelijke rechten de rechten kiezen die met lichamelijke zaken dienen te worden gelijkgesteld, doch niet om een onderscheid te maken op basis van de vergoeding ter zake van de handeling betreffende een dergelijk recht. Het gevolg van het door Nederland gekozen criterium is, dat een bepaald zakelijk recht, afhankelijk van de betaalde vergoeding, in sommige gevallen wel en in andere gevallen niet als een lichamelijke zaak wordt aangemerkt. Bijgevolg had Nederland vóór de wijziging van artikel 3, lid 2, van de Wet een machtiging krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn moeten vragen. Noch ten tijde van de vestiging van het recht van vruchtgebruik, noch ten tijde van de wetswijziging was Nederland evenwel in het bezit van een dergelijke machtiging. De in 1996 verleende machtiging kwam te laat, stond een afwijking van een andere bepaling van de Zesde richtlijn toe en werd in elk geval nooit door Nederland gebruikt.

38. De Nederlandse regering en de Commissie stellen - en ik ben het op dit punt met hen eens -, dat een nationale bepaling als artikel 3, lid 2, van de Wet, zoals gewijzigd, verenigbaar is met artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn.

39. Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als levering van een goed beschouwd, de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken". De twee hoofdbestanddelen van de definitie zijn, dat de levering moet leiden tot de overdracht van de macht om als een eigenaar over [de] zaak te beschikken" en dat de levering betrekking moet hebben op lichamelijke zaken".

40. Wat het eerste bestanddeel betreft, heeft het Hof geoordeeld, dat levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak.

41. Wat het tweede bestanddeel betreft, kunnen volgens artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn de lidstaten als lichamelijke zaken beschouwen de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken". Die bepaling was ingegeven omdat in het privaatrecht van bepaalde lidstaten beperkte zakelijke rechten bestaan, zoals vruchtgebruik", erfpacht" en opstal", die de houder daarvan een zeker economisch gebruiksrecht geven over de onroerende goederen.

42. Bij een letterlijke uitlegging van artikel 5, leden 1 en 3, sub b, kunnen lidstaten alleen de overdracht van de in artikel 5, lid 3, sub b, genoemde zakelijke rechten als levering van een goed in de zin van de Zesde richtlijn beschouwen. Uit het arrest Van Tiem volgt echter, dat indien een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid om bepaalde zakelijke rechten als lichamelijke zaken te beschouwen, het in artikel 5, lid 1, gebezigde begrip overdracht of overgang moet aldus worden uitgelegd, dat het mede de vestiging van zulk een zakelijk recht omvat.

43. Met betrekking tot verzoeksters hoofdargument dat de lidstaten geen onderscheid mogen maken op basis van de vergoeding ter zake van een handeling betreffende een bepaald recht, bepaalt artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk, dat de lidstaten als lichamelijke zaken kunnen beschouwen de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken. Geen enkele bepaling in de Zesde richtlijn stelt een uitdrukkelijke beperking aan de vrijheid die de lidstaten krachtens die bepaling genieten. Daar

het de lidstaten vrijstaat, de in artikel 5, lid 3, sub b, van de richtlijn genoemde zakelijke rechten in het geheel niet als lichamelijke zaken te beschouwen, kunnen zij a fortiori de kwalificatie daarvan als lichamelijke zaken ook aan beperkende voorwaarden binden. De enige beperking die de lidstaten in acht moeten nemen, is dat de gestelde voorwaarden de aard van de door artikel 5, lid 3, sub b, van de richtlijn geboden keuze niet wezenlijk mogen wijzigen.

44. Er zij aan herinnerd, dat het door de Nederlandse wetgever gekozen onderscheidende criterium de vergoeding ter zake van de handeling betreffende het zakelijke recht is. Dat is mijns inziens niet in strijd met het doel van artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn en vormt geen wezenlijke wijziging van de aard van de door dat artikel geboden keuze. Artikel 5, lid 3, sub b, heeft tot doel, de lidstaten toe te staan bepaalde handelingen, die soortgelijke economische gevolgen hebben als de onder artikel 5, lid 1, vallende leveringen, als leveringen van goederen aan te merken. In de praktijk zullen deze gevolgen meer vergelijkbaar zijn, indien de vergoeding ter zake van de handeling betreffende het zakelijke recht overeenkomt met de economische waarde van het betrokken onroerende goed, en minder indien niets of een lagere prijs dan de economische waarde van het betrokken onroerende goed wordt betaald.

45. Het tijdvak waarvoor een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd, had een alternatief criterium kunnen zijn. Een voorbeeld daarvan is te vinden in een beschikking van de Raad waarbij Ierland wordt gemachtigd om een van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel toe te passen. Uit die beschikking blijkt overigens, dat Ierland de overdracht van bepaalde langlopende rechten (d.w.z. een leasehold-overeenkomst met een looptijd van meer dan tien jaar) op een onroerend goed als een levering van goederen aanmerkt. De Raad verklaarde in dat verband, dat het communautaire recht de lidstaten veel ruimte laat bij het bepalen van de wijze waarop BTW wordt geheven op onroerend goed en dat de omzetting ervan tot aanmerkelijke verschillen tussen de nationale wetgevingen op dit terrein heeft geleid.

46. Daar de litigieuze wijziging door artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn wordt toegestaan, had Nederland geen machtiging krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn nodig. Derhalve hoeft niet op verzoeksters argumenten betreffende de machtiging van 1996 te worden ingegaan.

47. Er zijn handelingen denkbaar waardoor bepaalde zakelijke rechten op onroerende goederen worden verleend voor een lager bedrag dan de economische waarde van dat goed en die tegelijkertijd de andere partij in feite de bevoegdheid geven als eigenaar over het goed te beschikken. Indien artikel 3, lid 2, van de Wet aldus werd uitgelegd, dat die handelingen daardoor worden aangemerkt als leveringen van diensten, zou misschien een conflict met artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, kunnen ontstaan. Daar het in casu niet een dergelijke handeling betreft en daar geen vraag over de uitlegging van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn is gesteld, behoeft het Hof niet nader op die hypothese in te gaan.

48. Ik concludeer derhalve, dat artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het een lidstaat toestaat voor de kwalificatie van een handeling betreffende een beperkt recht op onroerende goederen als levering van goederen" als voorwaarde te stellen dat de vergoeding ter zake van de handeling, vermeerderd met de omzetbelasting, ten minste de waarde in het economische verkeer bedraagt van de onroerende goederen waarop het recht betrekking heeft.

De tweede vraag 2: Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn

De litigieuze wijziging en de formulering van de vraag

49. De tweede vraag van de verwijzende rechter luidt:

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?"

50. De vraag is in zulke abstracte bewoordingen gesteld omdat wordt aangeknoopt bij de formulering van de litigieuze wijziging van artikel 11, lid, sub b, van de Wet, dat verhuur van onroerende zaken" omschrijft als iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld".

51. Ondanks de ruime strekking van de vraag van de verwijzende rechter spitsten de argumenten van partijen in het hoofdgeding en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen zich nagenoeg uitsluitend toe op het in het hoofdgeding behandelde concrete probleem, namelijk de vestiging van een recht van vruchtgebruik en de kwalificatie daarvan voor de BTW. Bovendien zou het moeilijk zijn de verwijzende rechter een algemeen antwoord te geven, waarin rekening wordt gehouden met alle in de wettelijke regelingen van de lidstaten bestaande rechtsfiguren waarbij onroerend goed voor gebruik ter beschikking wordt gesteld.

52. Ik stel daarom voor de tweede vraag, gelet op de feiten van het hoofdgeding, te herformuleren en te onderzoeken, of een lidstaat de vestiging van een recht van vruchtgebruik voor een beperkte tijdsduur (bijvoorbeeld tien jaar) als verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn kan aanmerken.

De aard van vruchtgebruik

53. Volgens artikel 3:201 van het Burgerlijk Wetboek geeft vruchtgebruik het recht om goederen die aan een ander toebehoren, te gebruiken en daarvan de vruchten te genieten.

54. Vruchtgebruik heeft zijn oorsprong in het Romeinse recht, waar het werd gedefinieerd als het recht om andermans zaak te gebruiken, zonder de zelfstandigheid van de zaak aan te tasten, en er de vruchten van te plukken. Oorspronkelijk was vruchtgebruik hoofdzakelijk bedoeld om te voorzien in levensonderhoud, bijvoorbeeld van een weduwe. Aanvankelijk wisten Romeinse juristen niet zeker hoe ze het moesten kwalificeren, en werd er betoogd, dat vruchtgebruik in velerlei opzichten een onderdeel van de eigendom was. Pas in een later stadium werd het gezien als een beperkt recht op een zaak dat als een personele dienstbaarheid moest worden aangemerkt. Een servituut was een recht waarmee andermans eigendom was bezwaard, en kon een erfdienstbaarheid zijn of een personele dienstbaarheid. Erfdienstbaarheden zoals met het erf verbonden recht van weg: dit waren rechten die iemand op grond van de eigendom van een erf op een anders erf had. Personele dienstbaarheden zoals vruchtgebruik waren aan een specifieke persoon gebonden en eindigden bij diens dood.

55. Thans bestaat in de Gemeenschap vruchtgebruik in Oostenrijk, België, Frankrijk, Duitsland, Griekenland, Italië, Luxemburg, Nederland, Portugal en Spanje. In die rechtsorden geldt het nog steeds als een personele dienstbaarheid. Het wordt voornamelijk gebruikt in het kader van de regeling van familiebetrekkingen en/of om fiscale redenen.

56. Volgens de betrokken nationale rechtsstelsels zijn dit de voornaamste kenmerken van vruchtgebruik:

- het is het uitsluitende zakelijk recht om eens anders goed te gebruiken en daarvan de vruchten te genieten alsof de vruchtgebruiker de eigenaar van dat goed is;
- de vruchtgebruiker mag de aard of het gebruik van het goed niet wezenlijk wijzigen;

- een recht van vruchtgebruik wordt gevestigd voor het leven of een bepaalde periode; indien het wordt gevestigd ten behoeve van een rechtspersoon, eindigt het in veel rechtsstelsels na verloop van een wettelijk vastgestelde periode (bijvoorbeeld 30 jaar);
- een personele dienstbaarheid eindigt door de dood van de oorspronkelijke vruchtgebruiker of door ontbinding als het een rechtspersoon is;
- vruchtgebruik wordt gevestigd bij onder meer overeenkomst, testament, de wet (bijvoorbeeld vruchtgebruik van het huis ten behoeve van de langstlevende echtgenoot) of rechterlijke beslissing;
- in vele rechtsstelsels is de overdracht van een recht van vruchtgebruik bij de wet uitgesloten of is daarvoor ten minste de toestemming van de eigenaar noodzakelijk.

57. In Denemarken, Finland, Zweden, Ierland en het Verenigd Koninkrijk bestaat vruchtgebruik als zodanig niet.

58. In Denemarken, Finland, Zweden en Ierland bestaan er vergelijkbare, maar beperktere rechten om van de vruchten van andermans land te genieten voor een bepaalde tijdsduur (bijvoorbeeld kaprechten, weiderechten).

59. Een sterke gelijkenis met vruchtgebruik vertonen in Engeland en Wales, Ierland en Noord-Ierland misschien "life estates" en de "long lease", waarvan het einde kan worden bepaald op het overlijden, waardoor zij op levenslang vruchtgebruik lijken. In Schotland lijkt de "liferent" hetzelfde doel te hebben.

60. In Engeland en Wales, Noord-Ierland, Ierland en Schotland bestond er vanouds geen behoefte aan de rechtsfiguur van vruchtgebruik. In die rechtsstelsels kunnen met een "lease" bijna dezelfde resultaten worden verkregen, namelijk de pachter een exclusief recht (gelijk aan beperkte eigendom) verlenen om voor een bepaalde tijdsduur bezit te nemen van land of gebouwen of de vruchten daarvan te genieten. Het Engels recht kende ook nog de "trust", met een specifieke "levensonderhoud"-functie.

De vestiging van een recht van vruchtgebruik als verpachting en verhuur" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn

61. Verzoekster en de Commissie stellen, dat de vestiging van een recht van vruchtgebruik niet als een van belasting vrijgestelde verpachting en verhuur" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.

62. In de eerste plaats beroepen zij zich op de vaste rechtspraak van het Hof, dat de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen een uitzondering vormen op het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke levering van goederen of diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

63. Bovendien volgt volgens hen uit de in de Zesde richtlijn gebezigde terminologie, dat voor de uitlegging van het begrip verpachting en verhuur" in artikel 13, B, sub b, aansluiting moet worden gezocht bij de algemene beginselen van op het Romeinse recht geënte civielrechtelijke stelsels van de lidstaten.

64. Zij verwijzen naar de Zesde richtlijn die onder meer de volgende begrippen bezigt:

- de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken" in artikel 5, lid 3, sub b;

- verpachting en verhuur van onroerende goederen" in artikel 13, B, sub b;

- de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen" in artikel 4, lid 2.

65. Verzoekster en de Commissie betogen, dat de auteurs van de Zesde richtlijn zich bewust waren van de fundamentele verschillen in het burgerlijk recht tussen, enerzijds, de vestiging van een zakelijk recht als vruchtgebruik en, anderzijds, verpachting en verhuur". Het laatste begrip moet aldus worden gelezen dat het alleen betrekking heeft op persoonlijke huurovereenkomsten die geen zakenrechtelijke gevolgen hebben. Indien de Gemeenschap de vestiging van zakelijke rechten binnen het toepassingsgebied van de vrijstelling had willen brengen, had zij in artikel 13, B, sub b, dezelfde neutrale formulering kunnen bezigen als in artikel 4, lid 2.

66. Volgens verzoekster en de Commissie zijn de voornaamste verschillen tussen, enerzijds, een persoonlijke rechten scheppende huurovereenkomst, die moet worden aangemerkt als van belasting vrijgestelde verpachting en verhuur" en, anderzijds, de vestiging van een recht van vruchtgebruik die niet van BTW is vrijgesteld, de volgende:

- vruchtgebruik verleent de rechthebbende een zakelijk recht, terwijl huurovereenkomsten alleen persoonlijke rechten verlenen;

- een recht van vruchtgebruik eindigt met het overlijden van de vruchtgebruiker, terwijl een huurovereenkomst in beginsel op de erfgenamen van de huurder overgaat;

- een recht van vruchtgebruik kan worden gevestigd zonder vergoeding, terwijl het begrip huurovereenkomst de betaling van een vergoeding veronderstelt;

- de vruchtgebruiker heeft het recht het betrokken onroerend goed ten volle te gebruiken en dus ook onder te verhuren; in een huurovereenkomst is onderverhuur in beginsel verboden tenzij de eigenaar dit bij uitzondering heeft toegestaan.

67. Deze argumenten overtuigen mij niet. Mijns inziens stellen de Nederlandse en de Duitse regering terecht, dat een lidstaat de vestiging van een recht van vruchtgebruik als van belasting vrijgestelde verpachting en verhuur" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn kan aanmerken.

68. De Zesde richtlijn omschrijft het begrip verpachting en verhuur" niet uitdrukkelijk en laat die omschrijving ook niet over aan de rechtsstelsels van de lidstaten.

69. Blijkens de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn heeft een gemeenschappelijke lijst van uitzonderingen in artikel 13 tot doel te waarborgen dat de BTW in alle lidstaten op vergelijkbare wijze wordt geheven. Volgens vaste rechtspraak zijn de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen. Zij dienen derhalve een communautaire definitie te krijgen.

70. De formulering van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn werpt geen enkel licht op de draagwijdte van de termen verpachting en verhuur van onroerende goederen".

71. Als ik de argumenten van verzoekster en de Commissie goed begrijp, lijken zij te opperen, dat verpachting en verhuur" aldus moet worden opgevat, dat het enkel betrekking heeft op persoonlijke huurovereenkomsten die geen aanleiding geven tot zakelijke rechten zoals zij bekend staan in de civielrechtelijke stelsels van de lidstaten die het sterkst door het Romeinse recht zijn beïnvloed.

72. Ik ben evenwel de mening toegedaan, dat geen communautaire definitie van verpachting en verhuur" kan worden gevonden door een simpele aansluiting bij rechtsbegrippen die slechts in enkele nationale rechtssystemen worden gebruikt.

73. Dat komt ten eerste, omdat er aanmerkelijke materiële verschillen tussen de in de verschillende lidstaten gebruikte rechtsfiguren zijn.

74. De lease", waarnaar de formulering van de Engelse versie verwijst, is bijvoorbeeld een typische rechtsfiguur van het common law. Leasehold" wordt beschouwd als een van de twee hoofdvormen van interests in land", de andere is freehold" (verwant aan absolute eigendom). Leasehold wordt van oudsher als een soort van beperkte eigendom beschouwd en kan dus zelfs sterker zijn dan een beperkt zakelijk recht. Een pachtovereenkomst kan worden benut voor de vestiging van een recht om bezit te nemen van land of gebouwen of de vruchten daarvan te genieten, hetzij voor een bepaalde tijdsduur, doorgaans voor 999 jaar, hetzij door middel van periodiek gebruik, bijvoorbeeld op een terugkerende maandelijkse of jaarlijkse basis tot wederopzegging.

75. Om dezelfde verscheidenheid aan economische resultaten te verkrijgen, gebruiken de civielrechtelijke systemen verschillende aparte rechtsfiguren zoals huurovereenkomsten en zakelijke rechten (bijvoorbeeld vruchtgebruik of recht van opstal). In dat opzicht lijken de Germaanse en romanistische rechtssystemen belang te hechten aan het stelselmatige onderscheid tussen overeenkomsten met betrekking tot onroerende goederen, die enkel persoonlijke rechten verlenen zoals huurovereenkomsten, en overeenkomsten die zakelijke rechten in het leven roepen. De noordse rechtssystemen schijnen deze stelselmatige verschillen niet zo sterk te benadrukken.

76. In de tweede plaats komen deze inhoudelijke verschillen tot uiting in belangrijke taalkundige verschillen in terminologie in artikel 13, B, sub b, wat betreft de zin verpachting en verhuur". In de Deense, de Nederlandse, de Franse, de Duitse, de Italiaanse en de Zweedse taalversies worden twee verschillende soorten overeenkomsten genoemd. Bij de ene overeenkomst (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) wordt de huurder het recht verleend de eigendom van een ander te gebruiken. Bij de andere soort overeenkomst (bortforpagtning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) mag de pachter ook van de door de eigendom voortgebrachte vruchten te genieten. De Engelse en de Spaanse versie gebruiken ook twee woorden (leasing or letting, arrendamiento y alquiler), maar zij doelen niet op twee technisch verschillende soorten overeenkomsten. De Finse, de Griekse en de Portugese versie bezigen slechts één woord dat betrekking heeft op één soort overeenkomst.

77. Ten slotte blijkt uit punt 1 van artikel 13, B, sub b, dat de auteurs van de richtlijn niet een zuiver formalistisch idee van het begrip verpachting en verhuur" hadden. Die bepaling sluit van de toepassing van de vrijstelling onder meer uit 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 vakantiecampen of op kampeerterreinen". Er kan worden gesteld, dat het bestaan van de betrokken uitsluiting logisch onderstelt, dat de hotelovereenkomst als een verpachting of verhuur" in de zin van artikel 13, B, sub b, moet worden aangemerkt. De opstellers van de richtlijn waren er zich evenwel zeker bewust van, dat een dergelijke overeenkomst - gezien de omvang van de door de hotelhouder geleverde diensten en het toezicht dat hij uitoefent op het gebruik dat van het onroerend goed wordt gemaakt - in een aantal nationale rechtssystemen niet als een huurovereenkomst wordt beschouwd.

78. Het komt derhalve niet als een verrassing, dat het Hof in zijn rechtspraak betreffende het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen" niet naar nationale rechtsfiguren verwijst maar voor een functionele benadering kiest, die de context waarin het begrip wordt gebruikt en de algemene opzet van de Zesde BTW-richtlijn in aanmerking neemt.

79. Het Hof was bijvoorbeeld in twee van de tolgeldzaken" van oordeel, dat de definitie van verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn in sommige opzichten inderdaad ruimer [is] dan het in verschillende nationale rechtsstelsels geformuleerde begrip". In dezelfde zaken probeerde het Hof niet de overeenkomst waarbij autowegen ter beschikking worden gesteld tegen betaling van tolgeld, te kwalificeren op basis van nationale rechtsfiguren. Het stelde zich daarentegen op het standpunt, dat onder het begrip verpachting en verhuur" niet konden vallen overeenkomsten die als kenmerk hebben dat de duur van het gebruik van het onroerend goed - een wezenlijk bestanddeel van de huurovereenkomst - geen rol speelt bij de wilsovereenstemming van partijen. Wanneer autowegen ter beschikking werden gesteld, was de duur van het gebruik van de weg niet een factor die door de partijen, in het bijzonder bij de vaststelling van de prijs, in aanmerking werd genomen. Nog onlangs in het arrest Stockholm Lindöpark, dat betrekking had op de terbeschikkingstelling van een golfterrein, herhaalde het Hof, dat wilsovereenstemming over de duur van het gebruik van het onroerend goed een wezenlijk bestanddeel van verpachting en verhuur" is. In mijn conclusie in die zaak wees ik ook op een ander wezenlijk bestanddeel, namelijk dat verpachting of verhuur noodzakelijkerwijs inhoudt dat het recht wordt verleend om het onroerend goed als zijn eigendom in bezit te nemen en anderen al dan niet toe te laten, welk recht bovendien gekoppeld is aan een bepaald stuk of perceel.

80. Een functionele uitlegging van het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen" waarborgt bovendien de gelijke behandeling van belastingplichtigen, die vanuit economisch oogpunt gelijkwaardige handelingen verrichten, en vergemakkelijkt de eenvormige toepassing van vrijstellingen in de gehele Gemeenschap, zoals gestipuleerd in de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn. Het spoort ook met 's Hofs functionele uitlegging van het begrip de overdracht van de macht om als een eigenaar over [de] zaak te beschikken" in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

81. Wat zijn dan de wezenlijke bestanddelen van het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen"?

82. Advocaat-generaal Darmon gebruikte in zijn conclusie in de zaak Lubbock Fine een definitie die tussen partijen niet werd betwist, namelijk 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. In een voetnoot voegde hij hieraan toe, dat naar zijn mening verhuur in de zin van het gemeenschapsrecht een lease", een licence", een bail" of een convention d'occupation précaire" omvat.

83. Gezien de latere rechtspraak van het Hof zou ik voorzichtig een preciezere uitlegging willen voorstellen, die rekening houdt met de verschillende taalversies van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn en de uiteenlopende rechtsstelsels van de lidstaten.

84. Onder verpachting en verhuur van onroerende goederen" in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn vallen volgens mij overeenkomsten, waarbij de ene partij de ander het recht verleent een bepaald onroerend goed als zijn eigendom in gebruik te nemen en dat goed te gebruiken en zelfs de vruchten daarvan te genieten voor een overeengekomen (bepaalde of onbepaalde) duur in ruil voor een met die duur verband houdende vergoeding.

85. Indien deze uitlegging op de onderhavige zaak wordt toegepast, kan de vestiging van een recht van vruchtgebruik als in het hoofdgeding aan de orde is, inderdaad als een van belasting

vrijgestelde verpachting en verhuur van onroerende goederen" worden beschouwd.

86. Er zij aan herinnerd, dat verzoekster ten behoeve van de stichting een recht van vruchtgebruik op de nieuwbouwwoningen heeft gevestigd voor een periode van tien jaar. Er was dus een overeenkomst, waarbij de ene partij de ander het recht verleent een bepaald onroerend goed in gebruik te nemen en te gebruiken en zelfs de vruchten daarvan te genieten. Dat recht werd tegen vergoeding en voor een overeengekomen duur verleend.

87. De door verzoekster en de Commissie onderstreepte bijzondere kenmerken van vruchtgebruik kunnen aan dit resultaat niet afdoen.

88. Het feit dat vruchtgebruik de rechthebbende een zakelijk recht verleent terwijl huurovereenkomsten enkel persoonlijke rechten in het leven roepen, is niet van belang. Zelfs in de civielrechtelijke stelsels zijn de praktische verschillen tussen vruchtgebruik en huurovereenkomst veel geringer dan het abstracte en theoretische onderscheid tussen persoonlijke en zakelijke rechten doet veronderstellen. Bijvoorbeeld, in de meeste civielrechtelijke stelsels verliest de huurder zijn rechten uit de huurovereenkomst - theoretisch enkel persoonlijke rechten - niet wanneer de eigenaar het onroerend goed aan een derde verkoopt. Omgekeerd kan een recht van vruchtgebruik (personele dienstbaarheid) zelden vrij aan derden worden overgedragen en kan na het overlijden van de oorspronkelijke vruchtgebruiker niet blijven bestaan. Dit zijn waarschijnlijk de voornaamste redenen waarom zowel de kwalificatie van de uit een huurovereenkomst voortvloeiende rechten als persoonlijke rechten als de kwalificatie van vruchtgebruik als een zakelijk recht historisch een punt van discussie is. Ook zij eraan herinnerd, dat in de common law-stelsels de lease" de functies van zowel huurovereenkomsten als van vruchtgebruik vervult en de huurder rechten kan verlenen die sterker zijn dan beperkte zakelijke rechten.

89. Het door de Commissie vermelde feit dat vruchtgebruik eindigt met de dood van de oorspronkelijke vruchtgebruiker, terwijl een huurovereenkomst in beginsel overgaat op de erfgenamen van de huurder, bevestigt alleen maar mijn standpunt, dat het abstracte onderscheid tussen de rechtsgevolgen van huurovereenkomsten en van vruchtgebruik irrelevant is. Het theoretische onderscheid tussen zakelijke en persoonlijke rechten zou iemand precies het tegenovergestelde doen verwachten.

90. Het feit dat een recht van vruchtgebruik zonder vergoeding kan worden gevestigd, is ook irrelevant. Weliswaar kan een recht van vruchtgebruik, dat zonder vergoeding worden gevestigd in het kader van de regeling van familiebetrekkingen, niet worden gelijkgesteld met verpachting of verhuur, maar wel moet worden bedacht, dat leveringen om niet hoe dan ook buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen.

91. Ten slotte ben ik niet overtuigd, dat de opvatting van de Commissie dat de vruchtgebruiker het onroerend goed altijd mag onderverhuren terwijl de huurder in het kader van een huurovereenkomst de toestemming van de eigenaar nodig heeft, juist is. Het recht van de vruchtgebruiker om onder te verhuren lijkt ook te kunnen worden beperkt bij overeenkomst. Het kan in elk geval niet van doorslaggevend belang voor de kwalificatie van vruchtgebruik als verpachting en verhuur" zijn, of onderverhuur is toegestaan, behoudens contractuele beperkingen, of verboden, behoudens contractuele toestemming.

92. Gelet op het voorgaande concludeer ik, dat een lidstaat de vestiging van een recht van vruchtgebruik op onroerende goederen voor een beperkte tijdsduur (bijvoorbeeld tien jaar) als verpachting en verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn mag aanmerken.

Conclusie

93. *Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:*

1) Artikel 5, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn 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 een lidstaat toestaat, voor de kwalificatie van een handeling betreffende een beperkt recht op onroerende goederen als ,levering van goederen als voorwaarde te stellen dat de vergoeding ter zake van de handeling, vermeerderd met de omzetbelasting, ten minste de waarde in het economische verkeer bedraagt van de onroerende goederen waarop de rechten betrekking hebben.

2) Artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat toestaat, de vestiging van een recht van vruchtgebruik op onroerende goederen voor een beperkte tijdsduur (bijvoorbeeld tien jaar) als verpachting of verhuur van onroerende goederen in de zin van deze bepalingen aan te merken."