

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
9 oktober 2001 *

In zaak C-108/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Commissioners of Customs and Excise

en

Cantor Fitzgerald International,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: F. Macken, kamerpresident, N. Colneric (rapporteur),
C. Gulmann, J.-P. Puissochet en R. Schintgen, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Cantor Fitzgerald International, vertegenwoordigd door D. Goy, QC, geïnstueerd door Deloitte & Touche, accountants,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door M. Ewing als gemachtigde, bijgestaan door N. Pleming, QC, en P. Whipple, barrister,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en C.-D. Quasowski als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en F. Riddy als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Cantor Fitzgerald International, vertegenwoordigd door D. Goy; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door G. Amodio als gemachtigde, bijgestaan door N. Fleming en P. Whipple; de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde, ter terechtzitting van 16 november 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 januari 2001,

het navolgende

Arrest

- ¹ Bij beschikking van 2 september 1998, ingekomen bij het Hof op 30 maart 1999, heeft de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).
- ² Deze vraag is gerezen in een geding tussen Cantor Fitzgerald International (hierna: „CFI”) en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commis-

I - 7262

sioners”), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”), over de vraag of BTW verschuldigd is over een dienst waarbij CFI tegen betaling met instemming van de eigenaar in de rechten en verplichtingen van een door de huurder overgedragen huurovereenkomst is getreden.

Gemeenschapsrecht

- 3 Artikel 2, dat hoofdstuk II („Werkingssfeer”) van de Zesde richtlijn vormt, luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

[...]”

- 4 De artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn, die deel uitmaken van Hoofdstuk V, „Belastbare handelingen”, bepalen:

„Artikel 5

Levering van goederen

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.

[...]

Artikel 6

Diensten

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

Deze handeling kan onder meer zijn:

[...]

— de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;

[...]”

5 Artikel 13 van de Zesde richtlijn voert het stelsel van BTW-vrijstellingen voor handelingen in het binnenland in. Artikel 13, B, sub b, 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 [...]”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

6 In maart 1986 verhuurde Prudential Assurance Co. Ltd (hierna „eigenaar”) aan Wako International (Europe) Ltd (hierna: „Wako”) voor een duur van vijftien

jaar de vierde verdieping van een te Londen gelegen pand. In de overeenkomst verbond Wako zich, het goed niet onder te verhuren en de huur niet zonder instemming van de eigenaar over te dragen.

- 7 In 1993 kwamen Wako en CFI met instemming van de eigenaar overeen, de huur aan CFI over te dragen. In deze overeenkomst ging CFI, die de nieuwe huurder werd, de verbintenis aan, de krachtens 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. Als tegenprestatie voor de overname van de huur door CFI verbond Wako zich ertoe, CFI een bedrag van 1,5 miljoen GBP te betalen.
- 8 CFI declareerde een bedrag van 1,5 miljoen GBP voor de BTW, welke aangifte de Commissioners bij beslissing van 30 juli 1996 bevestigden. CFI stelde tegen deze beslissing beroep in bij het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk). Oordelend dat de betrokken handeling was vrijgesteld van BTW, wees deze rechter het beroep toe bij vonnis van 6 augustus 1997.
- 9 De Commissioners gingen van dit vonnis in hoger beroep bij de High Court.
- 10 Deze rechterlijke instantie betwijfelt of artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn, gelet op het arrest van 15 december 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Jurispr. blz. I-6665), aldus moet worden uitgelegd, dat de door CFI verrichte dienst is vrijgesteld. Hij verkiest een eenvoudige regel volgens welke een betaling

slechts is vrijgesteld indien zij wordt verricht als tegenprestatie voor het scheppen of het verlenen van een recht op onroerend goed. Die oplossing zou de feiten in de zaak Lubbock Fine, reeds aangehaald, dekken, maar niet stroken met de uitspraak van het Hof.

- 11 In deze omstandigheden heeft de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is ingevolge het arrest van het Hof in zaak C-63/92 (Lubbock Fine & Co/ Customs and Excise Commissioners) krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn van BTW vrijgesteld, een dienst welke een persoon (hierna: „persoon”) die geen recht heeft op een onroerend goed verricht door aanvaarding van de overdracht van de huur van dat onroerend goed door een huurder, welke huurder de persoon aan wie de huurovereenkomst voor dit onroerend goed wordt overgedragen, daarvoor een bedrag in geld betaalt?”

De prejudiciële vraag

Argumenten in de bij het Hof ingediende opmerkingen

- 12 Volgens CFI zijn krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet alleen de aanvankelijke verhuur van een onroerend goed, maar ook alle latere bijkomende of op deze verhuur gebaseerde handelingen vrijgesteld van BTW. Dit beginsel heeft het Hof in het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald,

ontwikkeld. Zo is ingevolge dit arrest artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van toepassing op wijzigingen in de overeenkomst. Van een dergelijke wijziging in de contractuele verhouding is in het hoofdgeding sprake.

- 13 Volgens CFI zou de BTW-vrijstelling bovendien geen problemen hebben opgeleverd indien CFI een betaling aan Wako had verricht in ruil voor de overdracht van de huur. Of de betaling door de overdrager of door de nieuwe huurder wordt verricht, weerspiegelt echter alleen de marktvoorwaarden en rechtvaardigt niet, dat de overdracht van de huur uit het oogpunt van de BTW verschillend wordt behandeld.
- 14 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse regering is artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn slechts toepasselijk indien de dienstverrichter op het goed dat het voorwerp van de huurovereenkomst vormt, genotsrechten bezit die hij onder bezwarende titel aan de andere partij overdraagt. Dat is in het hoofdgeding niet het geval. Anders dan in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald, is de dienstverrichter in het hoofdgeding, namelijk CFI, bovendien geen partij bij een huurovereenkomst die door de contractpartijen wordt gewijzigd. De bij artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn ingevoerde vrijstelling is in het hoofdgeding dus niet van toepassing.
- 15 De Commissie heeft in haar schriftelijke opmerkingen betoogd dat de gemeenschapswetgever, door in artikel 13, B, van de Zesde richtlijn een zo duidelijk verschil te maken tussen de in de punten a en d gebruikte algemene bewoordingen en de in punt b gebruikte specifieke formulering, de toepassing van artikel 13, B, sub b, heeft willen beperken tot de prestaties tussen eigenaar en huurder waardoor de een aan de ander op welke wijze ook het genotsrecht op onroerend goed overdraagt. Het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald, bevestigt deze benadering. De verklaring van het Hof in punt 9 van dit arrest, dat wanneer de verhuur van een onroerend goed onder het toepassingsgebied van artikel 13, B,

sub b, van de Zesde richtlijn valt, een wijziging van deze overeenkomst eveneens onder deze bepaling moet vallen, moet worden begrepen in het licht van de bijzondere context van de zaak Lubbock Fine, reeds aangehaald. De Commissie beklemtoont, dat de handeling in die zaak een dienst van de huurder ten gunste van de eigenaar was, die voor de huurder erin bestond in ruil voor een door de eigenaar betaalde vergoeding afstand te doen van zijn gebruiksrechten op het verhuurde goed.

- 16 Ter terechtzitting heeft de Commissie haar standpunt gewijzigd en betoogd dat het, tenzij een afzonderlijke dienst kan worden onderscheiden, de voorkeur verdient de betrokken betaling te behandelen als een raming van de huurprijs tussen overdrager en verkrijger. Ook het beginsel van fiscale neutraliteit vereist, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling wordt vrijgesteld. Volgens de Commissie had Wako aan de betaling van de te hoge huur kunnen ontkomen door de eigenaar een bedrag te betalen opdat deze de door de nieuwe huurder, CFI, te betalen huur zou verlagen. Wako had het goed ook aan CFI kunnen onderverhuren en de eigenaar het verschil tussen de volgens de marktwaarde berekende huur en de in de aanvankelijke huurovereenkomst vastgestelde huur kunnen betalen. Deze twee hypothesen, die economisch gezien gelijk zouden hebben gestaan aan overdracht van de huur, waarvoor Wako daadwerkelijk heeft gekozen, zouden duidelijk vrijgesteld zijn geweest. Derhalve moet de overdracht van de huur ingevolge het beginsel van fiscale neutraliteit eveneens worden vrijgesteld.

Beoordeling door het Hof

- 17 Krachtens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Om deze reden moet in alle gevallen worden

nagegaan, welke partij het goed heeft geleverd of de dienst heeft verricht en welke partij de tegenprestatie heeft betaald. Leveringen van goederen en diensten en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen zijn immers aan BTW onderworpen.

- 18 Anders dan CFI betoogt, is het in een zaak als het hoofdgeding dan ook niet om het even, of de overdrager dan wel de verkrijger de betaling ten gunste van de ander verricht en wie de dienst verricht.
- 19 Onderzocht moet dus worden, of een dienst zoals die door CFI ten gunste van Wako als tegenprestatie voor de betaling van een bedrag in geld is verricht, belastbaar is dan wel bij wijze van uitzondering is vrijgesteld ingevolge artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn.
- 20 Zoals de verwijzende rechter heeft verklaard, houdt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverrichting in dat een toekomstige huurder, als dienstverrichter, de overdracht van de huur van een onroerend goed door een huurder, als ontvanger van de dienst, aanvaardt. Anders dan de Commissie oordeelt, is in het hoofdgeding dus sprake van een aanwijsbare dienst, die ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onder het toepassingsgebied van deze laatste valt en dus belastbaar is tenzij een bijzondere bepaling van deze richtlijn in vrijstelling voorziet. Derhalve moet worden onderzocht, of deze dienst onder artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn valt.
- 21 De verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn houdt in wezen in, dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder tegen betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten (zie in die zin arresten van 12 september 2000, Commissie/Ierland, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punten 52-57, en Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punten 64-69, en arrest van 4 oktober 2001, Goed Wonen, C-326/99, Jurispr. blz. I-6831, punt 55).

- 22 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst voldoet niet aan deze voorwaarden.
- 23 Het is juist de nieuwe huurder, CFI, die, door de rechten en verplichtingen uit de bestaande huurovereenkomst op zich te nemen, ten gunste van de oude huurder, Wako, een dienst heeft verricht. Wako heeft geen dienst ten gunste van CFI verricht, maar heeft de tegenprestatie in geld van de door CFI verrichte dienst betaald, welke tegenprestatie als zodanig niet aan BTW is onderworpen. Alleen de eigenaar verricht ten gunste van CFI een dienst in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, die krachtens artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn is vrijgesteld, te weten de verlening van het recht om tegen betaling van huur zijn onroerend goed te gebruiken.
- 24 Anders dan CFI betoogt, is artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van toepassing op de verhuur van onroerende goederen, maar niet op handelingen die alleen op die verhuur gebaseerd zijn of deze aanvullen, zonder dat zij door de eigenaar worden verricht.
- 25 De door CFI voorgestane ruime uitlegging is immers in tegenspraak met de rechtspraak van het Hof volgens welke de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, met name de woorden „verhuur van onroerende goederen”, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie onder meer arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13; 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19; 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20, en 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12).
- 26 Aan dit resultaat staat de uitlegging die het Hof aan artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn heeft gegeven in het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald, niet in de weg.

- 27 Het is juist, dat het Hof in dat arrest voor recht heeft verklaard, dat wanneer een huurder afstand doet van zijn rechten uit de huurovereenkomst en het onroerend goed weer ter beschikking stelt van degene aan wie hij zijn rechten ontleent, zulks onder het in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn gebruikte begrip „verhuur van onroerende goederen” valt.
- 28 Dit arrest is evenwel gewezen met betrekking tot een huurder die het gehuurde onroerend goed weer ter beschikking had gesteld van de eigenaar en bijgevolg in fiscaal opzicht, door afstand te doen van het recht om het goed te gebruiken, dit recht had teruggegeven. Om deze reden heeft het Hof in de punten 9 en 12 van dit arrest geoordeeld, dat de afstand die de huurder doet van de door de eigenaar verrichte dienst, waardoor de huurovereenkomst werd gewijzigd, moet worden vrijgesteld wanneer deze dienst zelf is vrijgesteld.
- 29 Het arrest Lubbock Fine, reeds aangehaald, is dus gewezen in omstandigheden die feitelijk en rechtens volkomen verschillen van die van het hoofdgeding en CFI kan er zich dan ook niet op beroepen tot staving van haar argumenten.
- 30 Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit, dat bij de uitlegging van de Zesde richtlijn in acht moet worden genomen, niet dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn ruim wordt uitgelegd in dier voege, dat een handeling als de door CFI verrichte handeling onder het begrip verhuur van een onroerend goed valt.
- 31 Het is juist, dat Wako huurder had kunnen blijven en het onroerend goed aan CFI had kunnen onderverhuren voor een lagere prijs dan zij aan de eigenaar verschuldigd was, of dat zij de eigenaar een vergoeding had kunnen betalen opdat deze de vervroegde opzegging van de huurovereenkomst zou aanvaarden. In deze twee gevallen zou het economisch gevolg gelijk zijn geweest aan dat van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling, zonder dat BTW verschuldigd zou zijn geweest.

- 32 Deze omstandigheid rechtvaardigt evenwel niet, artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aldus uit te leggen, dat het eveneens van toepassing is op een verrichting van diensten waarbij geen overdracht van een gebruiksrecht op een onroerend goed plaatsvindt.
- 33 Deze benadering zou indruisen tegen de doelstellingen van het BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid en een juiste en eenvoudige toepassing van de in artikel 13, B, sub b, voorziene vrijstellingen te waarborgen. In dit verband zij in herinnering gebracht, dat om de verrichtingen rond de toepassing van de BTW te vergemakkelijken, uitzonderingsgevallen daargelaten, moet worden afgegaan op de objectieve aard van de betrokken handeling (zie arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24). Een belastingplichtige die ter bereiking van een bepaald economisch doel de keuze heeft tussen vrijgestelde handelingen en belastbare handelingen, moet zijn beslissing derhalve in zijn eigen belang nemen volgens de regels, rekening houdend met het objectieve BTW-stelsel (zie in die zin arrest BLP Group, reeds aangehaald, punten 25 en 26). Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt niet in, dat een belastingplichtige die de keuze tussen twee handelingen heeft, er één kan kiezen en de gevolgen van de andere kan laten gelden.
- 34 Op de prejudiciële vraag moet dus worden geantwoord dat krachtens artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn een dienst welke een persoon die geen recht heeft op een onroerend goed verricht door aanvaarding, onder bezwarende titel, van de overdracht van de huur van dit goed door de huurder, niet is vrijgesteld.

Kosten

- 35 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), bij beschikking van 2 september 1998 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Krachtens 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 is een dienst welke een persoon die geen recht heeft op een onroerend goed verricht door aanvaarding, onder bezwarende titel, van de overdracht van de huur van dit goed door de huurder, niet vrijgesteld.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 oktober 2001.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

F. Macken