

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Hoge Raad der Nederlanden
Postbus 20303
2500 EH Den Haag

**Directoraat Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Inlichtingen

T 070 342 8795
F 070 342 7910

Ons kenmerk
DGB 2015-5098

Uw brief (kenmerk)
15/04877

Datum

Betreft: Beroep in cassatie

Edelhoogachtbaar College,

Naar aanleiding van uw brief van 26 oktober 2015, zend ik u de motivering van het door mij ingediende beroepschrift in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 11 september 2015, nr. 14/00330, inzake [REDACTED] (rolnummer 15/04877).

Hoogachtend,

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

mr. J. de Blieck

Den Haag,

Kenmerk: DGB 2015-5098

Motivering van het beroepschrift in cassatie (rolnummer 15/04877) tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 11 september 2015, nr. 14/00330, inzake [REDACTED] betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2010.

AAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Naar aanleiding van uw brief van 26 oktober 2015 heb ik de eer het volgende op te merken.

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat nu de onderhavige garageboxen primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen kunnen worden gebruikt, en contractueel gebruik als bergruimte ook is toegestaan, belanghebbende aan het Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140 (hierna: het Besluit) het in rechte te honoreren vertrouwen kan ontleenen dat de verhuur van de garageboxen is vrijgesteld van omzetbelasting, zulks in verband met het hiernavolgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

Ter toelichting merk ik het volgende op.

Feiten en geschil

Belanghebbende is eigenaar van elf garageboxen. Deze worden ieder afzonderlijk verhuurd aan particulieren en ondernemers. De overeenkomsten hebben als opschrift "Huurovereenkomst garagebox". Het betreft de zogenoemde traditionele garageboxen zoals die in de naoorlogse periode zijn gebouwd. Overeengekomen wordt dat het gehuurde uitsluitend is bestemd om te worden gebruikt als garage/bergruimte.

Ter zake van deze verhuur is geen omzetbelasting in rekening gebracht, omdat naar de mening van belanghebbende deze garageboxen in gebruik zijn als bergruimte. Deze mening is kennelijk gebaseerd op de zienswijze dat het feitelijk gebruik van de ruimten bepalend is voor de toepassing van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, van de Wet OB.

Oordeel Hof

Nu de ervaring leert dat garageboxen veelal plegen te worden aangewend voor andere doeleinden dan voor het stallen van voertuigen, verbindt het Hof daaraan de gevolgtrekking, dat de garageboxen onroerende zaken zijn die naar hun aard (inrichting) gebruikt kunnen worden voor meerdere doeleinden en derhalve multifunctioneel zijn.

In het Besluit is voor de verhuur van multifunctionele ruimten bepaald, dat verhuur van multifunctionele ruimten die primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt, in principe geen verhuur van parkeerruimte vormt. Nu de garageboxen primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen kunnen worden gebruikt, en contractueel gebruik als bergruimte ook is toegestaan, kan belanghebbende aan het Besluit het in rechte te honoreren vertrouwen ontlenen dat de verhuur van garageboxen is vrijgesteld (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de Wet OB).

Met dit oordeel van het Hof kan ik mij niet verenigen. Enerzijds geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste, met de wet strijdige, lezing c.q. begrip van het Besluit en anderzijds indien het Besluit wel juist wordt begrepen, dan wettigen de vaststaande feiten dan wel de door het Hof veronderstelde aannames en gebezigde gronden niet de toepassing van de genoemde vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de Wet OB op de voet van het Besluit.

Rechtskader

Het Hof baseert zich in zijn oordeel uitsluitend op het Besluit en komt blijkens r.o. 4.6 aan de behandeling van de wetstoepassing c.q. de toepassing van de btw-richtlijn niet toe. Dusdoende is het geschil in cassatie in beginsel beperkt tot de toepassing van het Besluit.

De relevante passages uit het Besluit luiden als volgt, waarbij in vergelijking met de door het Hof in r.o. 4.1 aangehaalde tekst tevens onderdeel b is opgenomen ten behoeve van de juiste context van het Besluit:

“De volgende beleidsmatige aanwijzingen zijn opgenomen:

(...)

§ 7.4.3: actualisering van de richtlijnen voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen. Aangegeven is dat de verhuur van multifunctionele ruimten die primair worden gebruikt voor andere doeleinden dan het parkeren van voertuigen, wordt aangemerkt als vrijgestelde verhuur, tenzij partijen zijn overeengekomen dat de ruimte uitsluitend zal worden gebruikt als parkeerruimte. Verder zijn de voorwaarden geschetst waaronder de verhuur van parkeerruimte op kan gaan in de vrijgestelde verhuur van een andere onroerende zaak.

(...)

7.4.3 Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en lig- en bergplaatsen voor vaartuigen

De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen is belast (artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 3°, van de wet). Deze uitzondering op de vrijstelling heeft een ruime betekenis (Hof van Justitie 13 juli 1989, zaak nr. 173/88 (Morten Henriksen)). Het begrip ‘voertuig’ heeft niet alleen betrekking op vervoermiddelen voor over het land, maar ook op luchtvaartuigen en boten (Hof van Justitie 3 maart 2005, zaak nr. C-428/02 (FML)). Het begrip ‘parkeerruimte’ heeft een ruime strekking. Onder dit begrip vallen:

a. onroerende zaken die naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen, en waarbij het gebruik als parkeerruimte tussen partijen niet is uitgesloten. Het gaat hierbij onder meer om open parkeerruimte en om overdekte of gesloten parkeerruimte (zoals parkeerruimte in een parkeergarage of onder een kantoor- of woningcomplex). Ook zogenoemde ‘zwerf’parkeerplaatsen (niet exclusief gebruikte parkeerplaatsen) vallen hieronder. De verhuur van multifunctionele ruimten die primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt, vormt in principe geen verhuur van parkeerruimte. Deze verhuur is vrijgesteld (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet), tenzij partijen opteren voor belastingheffing of sprake is van de onder b bedoelde situatie.

b. onroerende zaken die naar hun aard niet zijn bestemd om als parkeerruimte voor voertuigen te worden gebruikt, maar waarbij partijen zijn overeengekomen om die zaak voor de overeengekomen periode uitsluitend als parkeerruimte te gebruiken. Te denken valt aan multifunctionele ruimten en weilanden die volgens de tussen partijen gesloten overeenkomst worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen en kassen waarin caravans worden gestald.(...)”

Beschouwingen

Ingevolge artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, Wet OB is de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen belast. Niet in geschil is dat de onderhavige afzonderlijke verhuur(overeenkomst) op zichzelf dient te worden beoordeeld voor

de omzetbelasting – eenheid van prestatie - en als zodanig niet opgaat in een meeromvattende, van omzetbelasting vrijgestelde prestatie. Daarmee hebben de procespartijen in het licht van de vaststaande feiten geen juridisch onjuist uitgangspunt gehanteerd, zodat daarvan ook in cassatie kan worden uitgegaan.

De reikwijdte van het Besluit op dit punt geeft gezien de considerans, waarin wordt gesproken over een actualisering van de richtlijnen voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen, aan dat het in dezen gaat om (interpretatief) beleid ter bevordering van de eenheid in de uitvoering.

Het Besluit valt gelet op de inrichting van par. 7.4.3. uiteen in twee onderdelen, t.w. ad a onroerende zaken die naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen en ad b onroerende zaken die naar hun aard niet zijn bestemd om als parkeerruimte voor voertuigen te worden gebruikt.

Van de ad a genoemde onroerende zaken is de verhuur in beginsel belast, tenzij tussen de contractspartijen het gebruik als parkeerruimte is uitgesloten. Van de ad b vermelde onroerende zaken is de verhuur in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting, tenzij tussen de contractspartijen uitsluitend gebruik als parkeerruimte is overeengekomen.

1. Aard en inrichting garageboxen

De eerste vraag die dan ook dient te worden beantwoord is of de onderhavige garageboxen naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen. In de benadering van het Hof in de r.o. 4.2 tot en met 4.5 wordt hieraan mijns inziens voorbij gegaan.

Gelet op de verwijzing naar de aard en inrichting van de garageboxen gaat het hierbij om een beoordeling op basis van objectieve kenmerken en eigenschappen van de onroerende zaak.

Mede aan de hand van de gebezigde foto's van de garageboxen en de onweersproken typering dat het betreft zogenoemde traditionele garageboxen zoals die in de naoorlogse periode zijn gebouwd, staat feitelijk vast dan wel is zonder meer de conclusie gewettigd dat de onderhavige garageboxen naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen. Een garagebox is immers een klassiek voorbeeld van een plek die

naar aard en inrichting is bestemd om auto's te stallen. In zoverre kan ten aanzien van die garageboxen ook niet worden gesproken van multifunctionele ruimten. Voorts blijkt uit de context van het Besluit nadrukkelijk de onderverdeling tussen ad a onroerende zaken die naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd zijn om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen en ad b onroerende zaken die naar hun aard niet zijn bestemd om als parkeerruimte voor voertuigen te worden gebruikt. Uit de considerans kan worden opgemaakt dat slechts de verhuur van multifunctionele ruimten die primair worden gebruikt voor andere doeleinden dan het parkeren van voertuigen, wordt aangemerkt als vrijgestelde verhuur, tenzij partijen zijn overeengekomen dat de ruimte uitsluitend zal worden gebruikt als parkeerruimte. Binnen deze context sluit een duiding van een onroerende zaak die naar zijn aard (inrichting) is bestemd om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen, het aanmerken van die onroerende zaak als multifunctionele ruimte uit. Dit is naar mijn mening door het Hof echter miskend.

Vervolgens is voor de beantwoording van de vraag of de verhuur van die garageboxen is belast met omzetbelasting nog slechts relevant of met betrekking tot de onderhavige garageboxen het gebruik als parkeerruimte voor voertuigen (contractueel) is uitgesloten. Nu dat laatste niet het geval is, is de verhuur van de garageboxen belast met omzetbelasting. Het andersluidende oordeel van het Hof is daarmee in strijd.

2. Multifunctionele ruimten primair voor andere doeleinden

Indien uw Raad mijn voormelde betoog onder 1 niet onderschrijft en onder omstandigheden een duiding als multifunctionele ruimten van deze garageboxen niet uitsluit, merk ik nog het volgende op.

Uitsluitend ten aanzien van multifunctionele ruimten die *primair* voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt, wordt in het Besluit aangegeven dat de verhuur daarvan is vrijgesteld, tenzij partijen opteren voor belastingheffing of sprake is van de in par. 7.4.3., onder b bedoelde situatie.

Het Hof concludeert dat in dezen de garageboxen primair voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen kunnen worden gebruikt. Het Hof komt kennelijk tot die conclusie op grond van de wetenschap dat garageboxen veelal

plegen te worden aangewend voor andere doeleinden dan voor het stallen van voertuigen.

Daargelaten de juistheid van die wetenschap (zie hierna onder punt 3) ontleent het Hof daaraan niet alleen de (onjuiste) conclusie dat de garageboxen daarmee onroerende zaken zijn die naar hun aard (inrichting) gebruikt kunnen worden voor meerdere doeleinden en derhalve multifunctioneel zijn, maar ook dat de garageboxen *primair* voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen kunnen worden gebruikt.

In het bijzonder die laatste conclusie wordt echter niet gewettigd door de aanname dat de garageboxen veelal plegen te worden aangewend voor andere doeleinden dan voor het stallen van voertuigen. Over de primaire bestemming of aanwending van die garageboxen is daarmee echter nog niets bepaald. De begrippen 'veelal' en 'primair' zijn in dit verband immers geen synoniemen.

De term 'veelal' ziet meer op een kwantiteitsnorm, terwijl het bij 'primair' draait om een kwalitatieve weging. Met het in het Besluit gebezigde begrip *primair* wordt nadrukkelijk gedoeld op het voornaamste of hoofddoel van in dit geval de bestemming of het gebruik in objectieve zin van de garageboxen.

In de door het Hof vastgestelde feiten valt niet te lezen dat door de huurders de garageboxen *primair* voor andere doeleinden dan voor het parkeren van de voertuigen kunnen worden gebruikt. Binnen het kader van de afgesloten verhuurovereenkomsten staat wat bestemming betreft de stalling van de auto nog steeds – letterlijk en figuurlijk – voorop. Dusdoende kan aan die stalling in ieder geval zeker geen ondergeschikte betekenis worden toegekend, hetgeen de conclusie van het Hof dat de garageboxen *primair* voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen kunnen worden gebruikt, zou impliceren.

In het Besluit wordt gedoeld op de primaire bestemming, wat bij garageboxen de stalling van auto's is (en blijft), zodat de boxen niet *primair* voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt. Dat in de praktijk wellicht veelvuldig een andere feitelijke bestemming aan de garageboxen wordt gegeven dan voortvloeit uit de primaire bestemming zoals die volgt uit de inrichting e.d. van de garage, doet hieraan niet af.

De overeenkomsten worden aangeduid als "Huurovereenkomst garagebox". In de ter zake opgemaakte verhuurovereenkomsten is opgenomen dat "het gehuurde uitsluitend bestemd is om te worden gebruikt als garage/bergruimte". Het toestaan van gebruik als bergruimte, rechtvaardigt nog niet de conclusie dat de

garageboxen *primair* voor andere doeleinden dan voor het parkeren van voertuigen (kunnen) worden gebruikt.

Bij de door het Hof voorgestane lezing c.q. toepassing van het Besluit zou het belast verhuren van als garageboxen ingerichte onroerende zaken voor de stalling van voertuigen vrijwel zijn uitgesloten, indien in de overeenkomst tevens de term bergruimte is opgenomen, hetgeen geen recht doet aan het Besluit. Ook uit het woord '*kunnen*' mag niet worden afgeleid dat de enkele mogelijkheid dat een parkeerbox ook voor andere doeleinden wordt gebruikt het wezenlijke karakter als parkeerplek aan de box ontnemt. Het woord '*kunnen*' is bedoeld om aan te geven dat niet het feitelijke gebruik doorslaggevend is, maar het primaire doel van de onroerende zaak c.q. locatie.

3. Wetenschap uit ervaringsregels in het maatschappelijk verkeer

Indien uw Raad mijn betoog onder 2 evenmin mocht onderschrijven, dan merk ik aangaande de door het Hof geformuleerde wetenschap – door ervaringsregels in het maatschappelijk verkeer – dat garageboxen veelal plegen te worden aangewend voor andere doeleinden dan voor het stallen van voertuigen, het volgende op.

De juistheid van die ervaringsregels in het maatschappelijk verkeer wordt door mij in twijfel getrokken. Zo kan ten aanzien van de aanwending van garages naar mijn mening nadrukkelijk onderscheid worden gemaakt tussen de garages aan of bij het woonhuis en de zogenoemde losse garageboxen op afstand van de woning. In het geval van de garage aan of bij de woning neemt de garage bij de bouw van de woning vaak de plaats in van een berging/schuur; in het merendeel van de gevallen is daarbij namelijk niet voorzien in een aparte berging/schuur naast een garage. Ten aanzien van een losse garagebox op afstand ligt dit uiteraard anders. Illustratief is in dit kader ook de presentatie op internet. Bij de verhuur van garageboxen is deze gericht op de stalling van de auto, zo ook in het onderhavige geval. Bij de verhuur van opslagruimte is de presentatie ten behoeve van de werving van klanten nadrukkelijk anders. Zie bijvoorbeeld de internetsite van Shurgard, een van de grote verhuurders van opslagruimten.

Voorts kan de aanwending van garageboxen ook nog sterk afhangen van het gebied waarin men woonachtig is, zoals bijvoorbeeld grote steden met de daarbij behorende parkeerperikelen en –kosten ten opzichte van de op het platteland nog

voorradige parkeerruimte en alle andere opties daar tussenin. Bij losse garages is een veelvuldig gebruik ook terug te voeren op de stalling van oldtimers e.d.

Kortom van de juistheid van de door het Hof voor de onderhavige garageboxen geconstateerde veelvuldige aanwending voor andere doeleinden dan voor het stallen van voertuigen, ben ik dan ook geenszins overtuigd. De in dezen opgevoerde ervaringsregel in het maatschappelijk verkeer voor het onderhavige type garageboxen wordt mijns inziens niet algemeen gedeeld.

Conclusie

Bij toetsing van een beleidsregel aan het vertrouwensbeginsel dient nog te worden bedacht dat de belastingplichtigen deze regel hebben moeten begrijpen zoals de beleidsregel naar de objectieve beschouwing van de rechter redelijkerwijze dient te worden opgevat. Vgl. reeds de arresten van uw Raad van 4 juni 1980, nr. 19058, BNB 1980/218, en van 23 november 1994, nr. 29949, BNB 1995/27, en Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, FM 77, par. 2.2.2, blz. 122. Ten aanzien van een wetsinterpreterende beleidsregel behoort de rechter bij twijfel aan een uitleg in overeenstemming met de wet de voorkeur te geven.

Mitsdien leidt toepassing van het Besluit op grond van de voormelde punten 1 (primair) of 2 (subsidiair) dan wel 3 (meer subsidiair) niet tot de conclusie dat de afzonderlijke verhuur van de onderhavige garageboxen is vrijgesteld van omzetbelasting. Het oordeel van het Hof dat belanghebbende aan het Besluit wel het in rechte te honoreren vertrouwen kan ontleen dat de verhuur van de garageboxen is vrijgesteld van omzetbelasting, geeft naar mijn mening dan ook blijk van een onjuiste lezing c.q. begrip van het Besluit en mocht het Besluit wel juist zijn begrepen, dan wettigen de vaststaande feiten dan wel de door het Hof veronderstelde aannames en gebezigde gronden niet de toepassing van de meergenoemde vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, van de Wet OB en is de uitspraak in zoverre onbegrijpelijk.

Richtlijnconforme toepassing artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 3°, Wet OB

Het bepaalde in artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, Wet OB komt overeen met het huidige artikel 135, lid 2, aanhef en onderdeel b, van de btw-richtlijn en het oude artikel 13, B, onderdeel b, aanhef en onder 2, van de Zesde richtlijn. Richtlijnconforme uitleg van deze wetsbepaling is dan ook gepast. Vgl. het Vierdaagse-arrest van uw Raad van 10 augustus 2007, nr. 43169, BNB 2007/277.

Hierbij valt te wijzen op het arrest van het Hof van Justitie EU van 13 juli 1989, zaak nr. 173/88 (Morten Henriksen), waarin het Hof van Justitie het volgende voor recht heeft verklaard:

"1) Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 moet aldus worden uitgelegd, dat onder „verhuur van parkeerruimte voor voertuigen" is te verstaan iedere verhuur van oppervlakken voor het parkeren van voertuigen, daaronder begrepen gesloten garages, maar dat die verhuur niet kan worden uitgesloten van de vrijstelling voor „verhuur van onroerende goederen" indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming.

2) Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 moet aldus worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat, dat de Lid-Staten van de belasting over de toegevoegde waarde vrijstellen de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen die buiten de in genoemde bepaling voorziene vrijstelling valt, dat wil zeggen verhuur die geen nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming."

Van de onderhavige afzonderlijke verhuur van de garageboxen staat vast dat deze geen nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerende zaken met een andere bestemming. Daarnaast vallen gesloten garages onder de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen. Op basis van voormeld arrest wettigen de vaststaande feiten dan ook geen andere conclusie dan dat de afzonderlijke verhuur van de onderhavige garageboxen niet is vrijgesteld van omzetbelasting.

De gemachtigde van belanghebbende meent aan het arrest van het Hof van Justitie EU van 15 november 2012, zaak C-532/11 (Leichenich) steun te ontleen voor een inmiddels gewijzigde zienswijze van het Hof van Justitie. Die opvatting wordt door mij niet onderschreven. In voornoemd arrest heeft het Hof van Justitie het volgende voor recht verklaard:

"1) 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, moet aldus worden uitgelegd dat het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen de verhuur omvat van een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, die aan de oever en de bodem van een rivier is vastgemaakt met kabels die niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, op een afgebakende en identificeerbare ligplaats in het rivierwater ligt en blijkens de bewoordingen van de huurovereenkomst uitsluitend

bestemd is om aldaar duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek. Die verhuur is één enkele vrijgestelde prestatie waarbij geen onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen de verhuur van de woonboot en de verhuur van de aanlegsteiger.

2) Een dergelijke woonboot is geen voertuig in de zin van artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn (77/388)."

In dit arrest draait het er met name om dat het karakter van de woonboot als vaartuig verloren is gegaan, waardoor ook niet langer van een voertuig kan worden gesproken. Hierdoor kan uiteraard ook geen sprake meer zijn van de verhuur van parkeerruimte voor een voertuig.

Een karakterwijziging van de in de garageboxen geparkeerde voertuigen is in het onderhavige geval niet aan de orde. Van een karakter- of functiewijziging van de onderhavige garageboxen is evenmin sprake. De boxen blijven functioneel naar hun aard (d.w.z. qua inrichting) bestemd om te worden gebruikt als parkeerruimte voor voertuigen. Hierin is geen wijziging gekomen. Bij functie of karakter van een onroerende zaak dient in dit kader te worden gedacht aan de betekenis of plaats van de onroerende zaak in de maatschappij, gebaseerd op objectieve eigenschappen en kenmerken.

Het Hof van Justitie heeft gelet op de punten 33 en 34 van het arrest Leichenich met 'de oorspronkelijke bestemming van een zaak' het betreffende goed voor ogen. Belanghebbende wenst vanuit de algemene stelling dat alle garageboxen, los van de onderhavige elf boxen, door gewijzigde maatschappelijke opvattingen niet langer als parkeerruimte gelden, te bepleiten dat daarmee de concrete en actuele functie van alle garageboxen afwijkt van de oorspronkelijke bestemming van de garageboxen. Ten aanzien van de onderhavige elf garageboxen stemt de concrete en actuele functie overeen met de oorspronkelijke bestemming, t.w. verhuur als garage/bergruimte. Aan het arrest Leichenich kan dan ook geen argument worden ontleend om in het onderhavige geval te concluderen tot vrijgestelde verhuur van de elf garageboxen.

Derhalve ben ik van mening dat richtlijnconforme uitleg van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, van de Wet OB leidt tot de conclusie dat de verhuur van de garageboxen in het onderhavige tijdvak niet is vrijgesteld van omzetbelasting.

Eindconclusie

Op basis van het Besluit en artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 3°, van de Wet OB in samenhang met artikel 135, lid 2, aanhef en onderdeel b, van de btw-richtlijn (juncto artikel 13, B, onderdeel b, aanhef en onder 2, van de Zesde richtlijn) is de afzonderlijke verhuur van de onderhavige garageboxen niet vrijgesteld van omzetbelasting.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

Hoogachtend.

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

mr. J. de Blieck

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Belastingdienst
Kantoor Den Haag/Centraal Serviceteam Beroep
Postbus 30206
2500 GE Den Haag

**Directoraat Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Inlichtingen

T 070 342 8795
F 070 342 7910

Ons kenmerk
DGB 2015-5098

Uw brief (kenmerk)
[REDACTED]

Datum

Betreft: Motivering beroepschrift in cassatie

Geachte heer/mevrouw,

Hierbij zend ik u een afschrift van de door mij ingediende motivering van het beroepschrift in cassatie inzake [REDACTED] (rolnummer 15/04877).

Tevens zend ik u de door [REDACTED] meegestuurde stukken retour.

Ik heb de zaak (alsnog) aangemeld bij de Belastingdienst/CKC te Utrecht.

Hoogachtend,

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

mr. J. de Blieck

