

Bouwterrein in de btw : Tijd om te slopen?

Naam	John Abadier
Nummer	303161
Begeleider	Prof. Dr. R.N.G. van der Paardt Amsterdam, november 2013

Voorwoord

Behalve dat het tijd is om het begrip bouwterrein te slopen, is het ook tijd om een punt achter mijn studententijd te zetten. Met het verdedigen van deze scriptie beëindig ik de master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit en daarbij ook een mooie tijd. 7 jaar geleden begon ik als onwetende student aan de bachelor Economie. Om meer te kunnen proeven van de ‘grote’ stad Rotterdam, ben ik na een jaar van het pittoreske Lisse naar een studentenhuus in Kralingen verhuisd. Dit gaf mij de mogelijkheid om behalve veel tijd door te brengen in de collegebanken en UB, ook op persoonlijk vlak te kunnen ontwikkelen bij de EFR, Stichting Belastingwinkel Rotterdam en het RSC. Eén van de hoogtepunten is de fiscale studiereis van R.F.V. Christiaanse-Taxateur naar New York.

Door de enthousiaste colleges van Leo Stevens ontstond de interesse voor het fiscale vakgebied. Piet Oerlemans en René van der Paardt zijn door hun mooie praktijkvoorbeelden mijn inspirators geweest voor het vakgebied van de indirecte belastingen. Een scriptieonderwerp binnen de btw was dan ook een snel gemaakte keuze.

Voor de totstandkoming van mijn scriptie wil ik in de eerste plaats mijn begeleider René van der Paardt enorm bedanken. Hij heeft mij op dit onderwerp gewezen en heeft samen met mij bij de problematiek stilgestaan. Gelet op zijn enorme kennis over dit onderwerp en onze plezierige samenwerking, had ik mij geen betere begeleider kunnen wensen. Daarnaast wil ik Baker & McKenzie en daarbij in het bijzonder Redmar Wolf, Johan Visser en Maurice Schouten bedanken voor de kritische noten, adviezen en de mogelijkheden die zij mij hebben gegeven om in een professionele en collegiale werksfeer aan deze scriptie te kunnen werken.

Tot slot wil ik mijn ouders bedanken voor hun vertrouwen, oprechte steun en positiviteit.

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Lijst van gebruikte afkortingen.....	6
Hoofdstuk 1 Inleiding	7
1.1 De aanleiding tot het onderzoek.....	7
1.2 Probleemstelling.....	8
1.3 Opzet	8
Hoofdstuk 2 Omzetbelasting.....	8
2.1. De omzetbelasting.....	9
2.1.1 Verbruiksbelasting.....	10
2.1.2 BTW-systeem.....	11
2.1.3 Neutraliteit	12
2.2 Levering van goederen en diensten	13
2.2.1 Samengestelde prestaties	14
2.3 Vrijstelling.....	15
2.4 levering van onroerende zaken.....	16
2.5 Overdrachtsbelasting en de samenloopvrijstelling.....	18
2.6 Conclusie hoofdstuk 2	19
Hoofdstuk 3 Het begrip 'bouwterrein'	21
3.1 Bouwterrein in de btw-richtlijn	21
3.2 Bouwterrein in de Wet OB 1968	23
3.2.1 Wetgeschiedenis 'bouwterrein'	23
3.3 Criterium: onbebouwde grond.....	24
3.3.1 Leiden sloopwerkzaamheden tot onbebouwde grond?	25
3.4 Wanneer is er sprake van kwalificerende bewerkingen?	26
3.5 Wanneer is er sprake van kwalificerende voorzieningen?.....	27
3.6 Wanneer is er sprake van kwalificerende voorzieningen in de omgeving?	27
3.7 Wanneer is er sprake van een kwalificerende omgevingsvergunning?	28
3.8 Oogmerk	30
3.9 Conclusie hoofdstuk 3	31
Hoofdstuk 4 Don Bosco & Maasdriel	33
4.1 Don Bosco: de feiten en het geschil	33
4.2 Don Bosco: Hof Amsterdam	34
4.3 Don Bosco: Hoge Raad en Prejudiciële vragen.....	34

4.4 Don Bosco: het HvJ EG aan zet	35
4.5 Don Bosco: conclusie A-G van Hilten	35
4.6 Don Bosco: einduitspraak.....	37
4.7 Maasdriel: de feiten en het geschil	38
4.8 Maasdriel: Hof Amsterdam	38
4.9 Maasdriel: Hoge Raad en prejudiciële vragen.....	39
4.10 Maasdriel: Beantwoording van de prejudiciële vraag.....	39
4.11 Maasdriel: Einduitspraak.....	41
4.12 Conclusie hoofdstuk 4	41
Hoofdstuk 5 Consequenties jurisprudentie op het begrip bouwterrein.....	43
5.1 Sloopwerkzaamheden: bewerkingen aan de grond?.....	43
5.2 Aanvang sloopwerkzaamheden	47
5.3 Slopen in opdracht van de koper of verkoper?.....	48
5.3.1 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard	50
5.4 Staken van de sloop.....	52
5.5 Wilsverklaring en objectieve gegevens	54
5.6 Gevolgen praktijk: btw-bouwterrein.....	55
5.6.1 Gevolgen praktijk: koop/-aannemingsovereenkomst.....	55
5.6.2 Overgangsregeling koop/-aannemingsovereenkomst	56
5.6.3 Gevolgen praktijk: samenloopvrijstelling	57
5.7 Aanbeveling	58
5.8 Conclusie hoofdstuk 5	59
Hoofdstuk 6 Bouwterrein: Nationaal VS Europees	61
6.1 Richtlijnconforme uitleg of strijdigheid?	61
6.1.1 Consequenties strijdigheid	63
6.2 Besluit Staatssecretaris	64
6.3 Nieuw vastgoedbesluit Staatssecretaris.....	64
6.4 Behandeling bouwterrein in andere lidstaten	66
6.4.1 België	66
6.4.2 Frankrijk.....	67
6.4.3 Italië en Groot-Brittannië	67
6.5 Conclusie hoofdstuk 6	68
Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie	69
Literatuurlijst	73

Boeken.....	73
Artikelen	73
Besluiten.....	74
Europese Richtlijnen.....	74
Conclusies.....	74
Kamerstukken.....	74
Gerechtshof.....	75
Hoge Raad	75
Europese Hof van Justitie.....	75
Online bronnen	76

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat- Generaal
art.	artikel(en)
BTW	Belasting over toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, Richtlijn nr. 2006/112/EG
Eerste richtlijn	Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/227/EEG
HR	Hoge Raad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (na 1-1-2010 HvJ EU)
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie (voor 1-1-2010 HvJ EG)
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
Nr.	Nummer
R.O.	Rechtsoverweging(en)
P.	Pagina('s)
Tweede richtlijn	Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/228/EEG
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, Richtlijn nr. 77/388/EEG

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 De aanleiding tot het onderzoek

Op grond van art. 135, lid 1, onderdeel j en k van de Btw-richtlijn worden de levering van onroerende zaken vrijgesteld voor de btw-heffing. De levering van een zogenoemd 'bouwterrein' wordt op grond van art. 12, lid 1 Btw-richtlijn uitgezonderd van deze vrijstelling. De Nederlandse wetgever heeft de vrijstelling van de levering van onroerende zaken opgenomen in art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB 1968 (hierna: "Wet OB") en het belaste 'bouwterrein' opgenomen in art. 11, lid 4 Wet OB. Wordt er een bouwterrein geleverd in de zin van de Wet OB, dan kan de verkrijger de samenloopvrijstelling¹ toepassen. Heffing van overdrachtsbelasting blijft dan achterwege.

Het nationale begrip bouwterrein houdt de fiscale pennen van menig auteurs al enige tijd in beweging². De invloed van sloopwerkzaamheden op een bouwterrein speelt hier een belangrijke rol in. Om een gekwalificeerd bouwterrein te kunnen leveren is 'onbebouwde grond' van belang. Als er sprake is van onbebouwde grond, kan er vervolgens getoetst worden aan één van de voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB. Een van die voorwaarden is dat er sprake moet zijn van 'bewerkingen aan de grond'. In de jurisprudentie is de vraag opgekomen of sloopwerkzaamheden leiden tot onbebouwde grond en dus niet tot een bouwterrein of juist direct leiden tot een bouwterrein.

In het arrest Don Bosco heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) meer duidelijkheid kunnen verschaffen door antwoord te geven op deze vraag³. Het HvJ oordeelde dat de levering van opstallen, die nog niet geheel gesloopt zijn op het moment van leveren, onderworpen zijn aan de btw-heffing. Echter gaf het HvJ geen antwoord op de vraag of sloopwerkzaamheden direct leiden tot een bouwterrein. Het is aan de nationale rechter om te bepalen of sloopwerkzaamheden 'bewerkingen zijn aan de grond'. Enige tijd later stelt de Hoge Raad (hierna: HR) in het arrest Woningstichting Maasdriel (hierna: Maasdriel) prejudiciële vragen over het begrip bouwterrein, omdat duidelijkheid over het begrip nog steeds ontbreekt⁴. Volgens het HvJ is onbebouwde grond die bestemd is voor bebouwing, altijd een bouwterrein.

¹ Art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV

² Een greep: Ambergen 2013, Van Elsen en Sinnige 2013, Nieuwenhuizen 2013, Wolf 2013

³ HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco)

⁴ HR 9 september 2011, nr. 10/02888 (Woningstichting Maasdriel)

Uit het arrest Maasdriel blijkt dat de wettelijke omschrijving van het begrip bouwterrein in art. 11, lid 4 Wet OB beperkter wordt uitgelegd dan is bedoeld in de Europese richtlijn⁵. Uit de Europese jurisprudentie volgt nog te veel onduidelijkheid over de behandeling van een bouwterrein. Dit is voor mij de aanleiding geweest om te onderzoeken of er strijdigheid is tussen nationale wet en de richtlijn en of art. 11, lid 4 Wet OB wellicht aan herziening toe is.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie zal ik onderzoeken of art. 11, lid 4 Wet OB in strijd is met de Europese richtlijn. Daarnaast zal ik onderzoeken of de Europese jurisprudentie de gewenste duidelijkheid heeft geschaft en of daardoor art. 11, lid 4 Wet OB wellicht moet worden herzien. Dit heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

In hoeverre is de definitie van een bouwterrein in artikel 11, lid 4 van de Wet OB 1968 verouderd door Europese jurisprudentie? Is er een strijdigheid tussen de Europese richtlijn en nationale wet met betrekking tot het begrip 'bouwterrein'? Is het gewenst om art. 11, lid 4 Wet OB 1968 te herzien om zo de gewenste duidelijkheid te verschaffen?

1.3 Opzet

Om de probleemstelling zo goed mogelijk te kunnen beantwoorden zal deze scriptie een zevental hoofdstukken bevatten. Hoofdstuk 2 zal draaien om de basisbeginselen van de omzetbelasting. Hoe de levering van onroerende zaken wordt belast en wanneer er overdrachtsbelasting wordt geheven, komt in dit hoofdstuk aan de orde. In hoofdstuk 3 wordt het begrip 'bouwterrein' uitgebreid behandeld. Er wordt antwoord gegeven op de vraag wanneer er sprake is van een bouwterrein op nationaal niveau en op Europees niveau. In hoofdstuk 4 neem ik de twee belangrijke arresten Don Bosco en Maasdriel onder de loep. Deze arresten houden de fiscale gemoederen al enige tijd bezig. De uitkomst van deze arresten brengen een aantal gevolgen met zich mee voor de behandeling van bouwterreinen. Deze gevolgen komen in hoofdstuk 5 aan bod. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 6 onderzoeken hoe de uitleg van het nationale begrip bouwterrein zich verhoudt met de uitleg van het Europeesrechtelijke begrip. Hieruit moet blijken of de eventuele strijdigheid zo groot is, dat art. 11, lid 4 Wet OB moet worden herzien. De scriptie zal eindigen met een samenvatting van het onderzoek en een antwoord op de probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Omzetbelasting

⁵ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85(Woningstichting Maasdriel)

In het komende hoofdstuk komen de basisbeginselen van de omzetbelasting aan bod. Eerst wordt de totstandkoming en de werking van de omzetbelasting behandeld. Het neutraliteitsbeginsel, dat een prominente rol speelt binnen de omzetbelasting, komt vervolgens aan bod. De scriptie draait om de levering van een bouwterrein in de omzetbelasting. De levering van een bouwterrein is een uitzondering op de levering van een onroerende zaak. Met die reden wordt ook de levering van een onroerende zaak behandeld.

De dunne lijn tussen het leveren van een bouwterrein in de btw en het leveren van een onroerende zaak voor de overdrachtsbelasting levert de nodige jurisprudentie op. Om volledig mogelijk te zijn, eindigt dit hoofdstuk de overdrachtsbelasting en de bijbehorende samenloopvrijstelling.

2.1. De omzetbelasting

De eerste algemene omzetbelasting over goederen en diensten stamt uit 1934. Voor deze tijd bestonden er wel indirecte belastingen, maar lag de nadruk op het belasten van inkomen en vermogen⁶. Tussen de Eerste en Tweede wereldoorlog was er sprake van een crisis, waardoor de overheidsuitgaven enorm stegen door de toenemende werkloosheid. Om verdere uitholling van de financiële positie van Nederland te voorkomen, werd een stijging van de directe belastingen⁷ door het kabinet afgeraden. Om de groeiende overheidsuitgaven toch te kunnen bekostigen, werd een tijdelijke algemene belasting op goederen die op de markt werden gebracht geïntroduceerd. Hoewel de omzetbelasting toentertijd als tijdelijk werd geïntroduceerd, kennen wij deze tot op de dag van vandaag nog steeds.

Om een gemeenschappelijke markt van goederen en diensten tot stand te brengen, sloten België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland in 1957 in Rome het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-verdrag)⁸. Art. 99 EEG-verdrag⁹ is het basisartikel voor de geharmoniseerde behandeling van accijnzen en andere indirecte belastingen. Om art. 99 EEG uit te voeren, werden in 1967 twee richtlijnen vastgesteld. Door het introduceren van richtlijnen, krijgen lidstaten door de wetgevende instanties de verplichting opgelegd om de nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met de in de richtlijnen gestelde doelen¹⁰. De tekst in een richtlijn hoeft niet letterlijk te worden overgenomen in de nationale wetgeving, maar moet wel in overeenstemming zijn met de tekst in de richtlijn. Op grond van de Eerste Richtlijn werden de lidstaten verplicht een BTW-stelsel met aftrek van

⁶ Cursus Belastingrecht, OB.0.0.10 De geschiedenis van de omzetbelasting, Kluwer Portal

⁷ Directe belastingen zijn belastingen op inkomen, vermogen en winst

⁸ Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91

⁹ Thans art. 93 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie - VWEU

¹⁰ C.M. Ettema e.a, *Wegwijs in de btw*, 12e druk 2012, Nr. 10-12, § 2.2

voorbelasting in te voeren. De grote lijnen van de structuur in de omzetbelasting werd tegelijk met de Eerste Richtlijn, in de Tweede Richtlijn vastgesteld. Hierbij kan men denken aan de bepaling van de verschillende vrijstellingen. In 1977 is de Tweede Richtlijn vervangen door de Zesde Richtlijn. De Zesde richtlijn bevatte veel meer details dan voorgaande richtlijnen. Aangezien de lidstaten een deel van de opbrengsten van de omzetbelasting aan de EU moesten afdragen, was het belang om de nationale wetten meer in lijn te brengen met de richtlijn. In 2006 is de Richtlijn geherstructureerd en is de Zesde Richtlijn per 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de BTW-Richtlijn¹¹.

2.1.1 Verbruiksbelasting

De omzetbelasting wordt ook wel een bestedingsbelasting, consumptiebelasting of verbruiksbelasting genoemd. De overheid wil door middel van een verbruiksbelasting consumptie van goederen of diensten belasten. Voorheen werd betoogd dat niet alleen het verbruik van consumenten belast moest worden, maar ook het verbruik van machines, vervoermiddelen en andere bedrijfsmiddelen¹². Tegenwoordig is deze opvatting losgelaten en behoort het "productief" verbruik niet tot de verbruiksbelasting. Er bestaan meerdere interpretaties over het begrip 'verbruiksbelasting'¹³, maar de juiste is in mijn ogen die van *Ploeger*. Hij vindt dat de verbruiksbelasting een belasting is die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren¹⁴. In feite heft de omzetbelasting niet de subjectieve waarde van het verbruik, maar wordt er omzetbelasting geheven over het bedrag dat bij aanschaf van een goed of dienst wordt betaald.

Een verbruiksbelasting wil heffen in het land waar het verbruik plaatsvindt. Bij internationale handel zal er bij invoer een heffing moeten plaatsvinden en bij uitvoer een teruggave verleend moeten worden. Teruggaaf bij uitvoer en heffing bij invoer duidt men ook wel aan als de 'fiscale grenzen'. De fiscale grenzen leiden vervolgens tot een heffing van de verbruiksbelasting op grond van het bestemmingslandbeginsel¹⁵. Hierdoor komt de belasting over de levering van het goed of dienstverrichting ten goede aan het land waar het verbruik plaatsvindt.

De BTW wordt indirect geheven en drukt op de eindverbruikers van goederen en diensten. Dat wil zeggen dat de BTW niet rechtstreeks bij de eindverbruikers wordt geheven, maar indirect van de ondernemers die goederen leveren en diensten verrichten. Door op een indirecte wijze te

¹¹ Richtlijn 2006/112/EG

¹² A.L.C. Simons, *Theorie voor een algemene verbruiksbelasting*, WFR 1963/4650-4651

¹³ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968* (Deventer 1979)

¹⁴ L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting*, WR 1972/5109 en -5110.

¹⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Fed Fiscale Studieresie nr.6, Fed Deventer, twaalfde druk 2010, blz 11

heffen, hoeft de overheid bij minder belastingplichtigen BTW te heffen. Dit levert uiteraard een administratief voordeel op. Tevens is er voor een indirecte belasting meer draagvlak aanwezig dan voor bijvoorbeeld inkomen of vermogen dat rechtstreeks wordt geheven.

Bij een verbruiksbelasting kan men onderscheid maken tussen een *algemene* en een *bijzondere* verbruiksbelasting. Een algemene verbruiksbelasting belast alle bestedingen van de particuliere consument. Een bijzondere verbruiksbelasting betreft alleen specifieke goederen in de heffing. Denk hierbij aan accijnzen op alcohol en tabak. De Nederlandse omzetbelasting wordt aangemerkt als een algemene verbruiksbelasting. Toch worden niet alle goederen in de heffing betrokken.

2.1.2 BTW-systeem

Zoals in de btw-richtlijn is afgesproken hanteren de lidstaten een BTW-systeem met aftrek van voorbelasting. De belastingplichtige ondernemers zijn belasting verschuldigd over hun omzet van een dienst of goed. De aan de ondernemers in rekening gebrachte btw voor verrichte diensten of geleverde goederen, mag de ondernemer in mindering brengen op de verschuldigde btw¹⁶. Dit wordt ook wel het recht op aftrek van voorbelasting genoemd. Het recht op aftrek zorgt ervoor dat de btw niet drukt op de ondernemers, maar alleen op de eindverbruiker. Door het recht van aftrek van voorbelasting wordt cumulatie van btw voorkomen¹⁷. Hieronder een voorbeeld om aan te geven dat de btw op de eindverbruiker drukt¹⁸.

Een fabrikant produceert product Q. Product Q wordt via de groothandel en de detailhandel aan de consument geleverd. De fabrikant brengt het volgende in rekening aan de groothandel:

Product Q	€	100
BTW 21%	€	21
Totaal	€	121

De groothandel brengt aan de detailhandel in rekening:

Product Q	€	200
BTW 21%	€	42
Totaal	€	242

De detailhandel brengt aan de consument in rekening:

¹⁶ Uitzonderingen buiten beschouwing gelaten.

¹⁷ Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1 *De werking van het BTW-systeem*, Kluwer Portal

¹⁸ Dit voorbeeld is ontleend uit Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1 *De werking van het BTW-systeem*, Kluwer Portal

Product Q	€	300
BTW 21%	€	63
Totaal	€	363

De fabrikant, de groothandel en de detailhandel zijn aan de fiscus de in rekening gebrachte btw verschuldigd minus de btw die zijn van hun leveranciers in rekening krijgen gebracht. Dat levert het volgend overzicht op.

		In rekening gebrachte BTW		Betaalde BTW		BTW te voldoen
Fabrikant	€	21			€	21
Groothandel	€	42	€	21	€	21
Detailhandel	€	63	€	42	€	21
Totaalbedrag BTW					€	63

Uit het overzicht is op te maken dat de consument, de eindverbruiker van Product Q de volledige btw last van € 63 draagt. Dit bedrag wordt door de winkelier in rekening gebracht en komt overeen met alle opgetelde "btw te voldoen". Door het BTW-systeem met recht op aftrek van voorbelasting ontstaat er geen cumulatie van btw.

2.1.3 Neutraliteit

De Nederlandse en Europese fiscale regelgeving is gebaseerd op een aantal rechtsbeginselen. Deze beginselen rechtvaardigen een heffing zoals bijvoorbeeld de omzetbelasting. Binnen de omzetbelasting speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol^{19,20}. Het neutraliteitsbeginsel is niet dwingend, maar is wel van belang voor de uitleg van het communautaire begrip bouwterrein. Volgens het neutraliteitsbeginsel mag de heffing van btw geen invloed hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers²¹. Voor de belastingdruk mag het voor de afnemer niet uitmaken bij wie de levering van een goed of dienst wordt afgenomen. De btw mag eenzelfde product bij de ene ondernemer niet duurder maken dan bij een concurrerende ondernemer. Aangezien de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, moet de btw alleen bij de eindverbruiker een last zijn en niet bij de tussenliggende schakels.

Het begrip neutraliteit kan in een aantal aspecten worden onderscheiden. Ten eerste bestaat er de economische neutraliteit die ziet op zo min mogelijk verstoring van btw op de optimale allocatie

¹⁹ Andere voorbeelden van rechtsbeginselen zijn het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

²⁰ S.T.M Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer Deventer, 2009, p. 184

²¹ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Kluwer Deventer, 2002, onderdeel 4.5

van productiemiddelen²². Dit wordt ook wel 'interne neutraliteit'²³ genoemd. Ten tweede dient er juridische neutraliteit te zijn. Juridische neutraliteit ziet op de rechtvaardige verdeling van belasting. Zoals reeds genoemd mag het voor de eindverbruiker niet uitmaken bij welke ondernemer een goed of dienst wordt afgenomen²⁴. Ten slotte moet er externe neutraliteit bestaan. Dat wil zeggen dat buitenlandse ondernemers hetzelfde behandeld moeten worden als binnenlandse ondernemers. Externe neutraliteit wordt bewerkstelligd door teruggave van btw bij uitvoer en bij invoer heffing van btw. Om aan de doelstellingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie²⁵ te voldoen is de neutraliteit van btw van groot belang.

Volgens *Swinkels* moet de belastingneutraliteit in de Europese btw zien op vier kernelementen: cumulatie van btw, belastingplichtigen, eindverbruikers en transacties²⁶. In de eerste plaats richt belastingneutraliteit op cumulatie van btw. Cumulatie van omzetbelasting wordt voorkomen door het recht op aftrek, waardoor belastingneutraliteit gerealiseerd wordt²⁷. In de tweede plaats moet er neutraliteit zijn tussen belastingplichtigen. Belastingplichtigen moeten immers gelijk worden behandeld²⁸. In de derde plaats moet er neutraliteit bestaan tussen eindverbruikers. Het uitgangspunt is om het zelfde percentage belasting op elk product te hanteren. Als laatst moet er volgens *Swinkels* neutraliteit zijn tussen de transacties. Illegale transacties in de heffing betrekken is hier een voorbeeld van²⁹.

2.2 Levering van goederen en diensten

Op grond van art. 1, onderdeel a Wet OB zijn de levering van goederen en diensten belastbare feiten. Om omzetbelasting te kunnen heffen zijn een aantal punten van belang. Ten eerste moet de levering van een goed of dienst in Nederland plaatsvinden. Ten tweede moet de prestatie worden verricht door een zodanig handelende ondernemer. Of een ondernemer zodanig handelt, moet blijken uit de feiten en omstandigheden. Opvallend is de terminologie die de wetgever gebruikt in vergelijking met de terminologie van de Btw-richtlijn. Er wordt in de wet over een 'zodanig handelende ondernemer' gesproken, terwijl de Btw-richtlijn spreekt over een 'zodanig handelende belastingplichtige'. De Hoge Raad³⁰ heeft echter beslist dat het verschil in terminologie geen

22 F. Hartog, *Toegepaste welvaartseconomie* (Leiden, 1963), blz 175; J.F. Due, *Sales taxation* (London 1957), blz. 39.

²³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Fed Fiscale Studieserie nr.6, Fed Deventer, twaalfde druk 2010, p. 23

²⁴ K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht* EBR 6.1.1.C.b1, Algemeen, Kluwer Portal

²⁵ Op 1 december 2009 (Verdrag van Lissabon) is het EG-verdrag gewijzigd in VWEU

²⁶ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 32

²⁷ HvJ EG 19 september 2000, C-177/99 (Ampafrance SA) r.o. 58

²⁸ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 24

²⁹ 5 juli 1988, zaak 289/86 (Happy Family) r.o. 20

³⁰ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

gevolgen heeft. Tevens moet de levering van goed of dienst onder bezwarende titel worden verricht, wat ook moet blijken uit de feiten en omstandigheden.

Welke handelingen worden aangemerkt als levering van een goed wordt bepaald in art. 3 en art 3a Wet OB. Op grond van art. 3, lid 1, onderdeel a Wet OB is er sprake van een levering van een goed, indien 'de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken'. Tot 2007 sloot art. 3 Wet OB aan bij het Nederlandse civiele recht³¹. Door het arrest Safe wordt aan het nationale begrip geen betekenis meer toegekend, omdat de verschillende rechtssystemen van de lidstaten volgens het HvJ EG te ver uiteenlopen³².

Alle prestaties niet zijnde de leveringen van goederen in de zin van art. 3 Wet OB, vallen onder het begrip 'diensten'. Hieruit kan afgeleid worden dat de omzetbelasting een ruim toepassingsbereik heeft en de belastbare dienst een aanvulling is op de levering van een goed. Ook wanneer er geen actieve handeling wordt verricht, maar het nalaten van een handeling tegen betaling, is er sprake van een dienst in de zin van art. 4 Wet OB³³.

Een onderscheid tussen goederen en diensten is van groot belang. Er gelden immers andere regels tussen goederen en diensten ten aanzien van tarieven, vrijstellingsbepalingen en de plaats waar de prestatie wordt verricht.

2.2.1 Samengestelde prestaties

Doorgaans verricht een ondernemer per vergoeding één aanwijsbare prestatie. Toch kan een ondernemer meerdere prestaties verrichten tegen één vergoeding. Hierbij kan men denken aan een all-in vakantie, waarbij reis, verblijf én de consumpties tegen één vergoeding worden verkocht. Het is niet altijd noodzakelijk om de prestaties te splitsen, maar in een aantal gevallen is het voor de omzetbelasting verplicht om de verschillende prestaties apart te kwalificeren of juist als één geheel³⁴. In de volgende gevallen is een splitsing relevant:

- als bij splitsing één van de prestaties onder het lage btw tarief valt en de ander onder het normale btw-tarief.
- als bij splitsing één van de prestaties onder de vrijstelling valt en de ander belast is.
- als op grond van de bepalingen van art. 5, 5a, 5b, 6 t/m 6j Wet OB, de plaats van de prestatie bij de ene prestatie in Nederland is gelegen en de ander buiten Nederland ligt.

³¹ C.M. Ettema, Commentaar bij art 3, lid 1 Wet OB 1968 Levering van goederen, NDFR, punt 1.1

³² HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, BNB 1990/271,

³³ S.T.M Beelen e.a. , *Studenteneditie 2007-2008, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, Kluwer Deventer 2007, p. 89

³⁴ T. Albayrak, *Btw-prestaties in de mix*, Forfaitair 2013/234

De splitsing van prestaties levert vandaag de dag nodige jurisprudentie op³⁵. In het arrest Card Protection Plan Ltd was de vraag hoe een prestatie die uit meerdere elementen bestaat, als één of meerdere prestaties gekwalificeerd moet worden³⁶. Het Hof van Justitie heeft onder verwijzing van arrest Faaborg-Gelting Linien³⁷ geoordeeld dat diensten niet kunstmatig uit elkaar gehaald moeten worden, als er economisch maar één dienst wordt verleend. De *kenmerkende en essentiële* elementen van de verrichte prestaties moeten worden vastgesteld. Aan de hand van de kenmerkende essentiële elementen kan bepaald worden - vanuit een modale consument - of er een één of meerdere hoofddiensten worden verleend. Indien de prestaties uit meerdere kenmerkende en essentiële elementen bestaan, gezien vanuit de gemiddelde afnemer, moet de prestaties worden gesplitst in bijvoorbeeld twee verschillende hoofddiensten. Er is sprake van één dienst, als de verschillende elementen voor de consument één hoofddienst vormen. In dat geval gaan de bijkomende diensten op in de hoofddienst. Een dienst kwalificeert als bijkomende dienst, als deze niet het doel is van de afnemer is, maar een middel om de dienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

Als een ondernemer twee of meer handelingen levert of verricht aan de modale consument en deze handelingen zijn zo nauw met elkaar verbonden dat zij objectief gezien één economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig is om deze te splitsen, is er op grond van het arrest Levob één prestatie³⁸.

Indien er bepaald is dat een samengestelde prestatie niet kunstmatig gesplitst hoeft te worden, is de vervolgvraag hoe de prestatie in omzetbelasting moet worden betrokken³⁹. Zoals reeds gezegd kan het voorkomen dat één prestatie dominant is ten opzichte van de andere prestaties. De bijkomende prestaties moeten in dat geval het btw-regime van de hoofddienst volgen. Het geheel van prestaties kan ook één nieuwe prestatie vormen, die vervolgens een eigen btw-regime volgt.

2.3 Vrijstelling

Indien er een belastbaar feit voor de omzetbelasting is geconstateerd, moet worden beoordeeld of er een vrijstelling van toepassing is. De vrijstellingen staan in art. 11 Wet OB en zijn gebaseerd op art. 131 t/m 137 van de Btw-richtlijn. Als er een vrijstelling wordt toegepast, is er geen btw

³⁵ HvJ 27 juni 2013, C-155/12 (RR Donnelley), HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP); HvJ 27 oktober 2005, nr. C41/04 (Levob Verzekeringen BV); HvJ, 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service); HvJ 11 juni 2009, C-527/07 (RLRE Tellmer Property sro)

³⁶ HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96 (CPP), *BNB 1994/224*

³⁷ HvJ EG 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)

³⁸ HvJ 27 oktober 2005, nr. C41/04 (Levob Verzekeringen BV)

³⁹ C.M. Ettema e.a, *Wegwijs in de btw* 12e druk 2012, Nr. 10-12, § 5.1

verschuldigd. Anders dan bij het nultarief, kan in beginsel het recht op aftrek van voorbelasting worden beperkt bij het vrijgesteld presteren. De vrijstellingen van art. 11 Wet OB zijn in drie verschillende groepen te verdelen⁴⁰. De eerste groep is de vrijstelling bij de levering en verhuur van onroerende zaken. De tweede groep zijn de vrijstellingen in de financiële, bancaire en verzekeringsfeer. Door de diversiteit in de overige vrijstellingen wordt de laatste groep onder de overige vrijstellingen geschaard. De focus zal in deze scriptie liggen op vrijstelling bij levering van onroerende zaken.

De doelstelling van de vrijstelling is de btw-druk verminderen voor de eindverbruiker. Voornamelijk op goederen en diensten die voorzien in de primaire levensbehoeften wordt de vrijstelling toegepast. Hierbij kan men denken aan geneeskundige verzorging, sport en onderwijs.

De meeste vrijstellingen zijn vanuit de Btw-richtlijn verplicht opgenomen in de nationale wet. Bij een aantal vrijstellingen heeft de lidstaat een keuze om deze in de nationale wet op te nemen. Dit worden ook wel de 'kan-bepalingen' genoemd. Een rechtstreeks beroep doen op de richtlijn is mogelijk⁴¹. Dit is vaak het geval wanneer een bepaling in de richtlijn een betere uitkomst biedt dan de nationale wet. Een belastingplichtige kan zich niet rechtstreeks beroepen op de 'kan-bepalingen' uit de richtlijn.

2.4 levering van onroerende zaken

De levering van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw. Dit volgt uit de totstandkoming van de Wet OB 1968. Voor 1968 werd de oplevering van onroerende zaken belast met 3,6% omzetbelasting en de levering van oude en nieuwe onroerende zaken belast met registratierecht. Registratierecht is later vervangen door de overdrachtsbelasting⁴². Als het btw-systeem op alle diensten en goederen toegepast zou worden, dan waren alle leveringen van onroerende zaken belast met btw. Het onderscheid tussen zakelijk gebruik of privé gebruik van de onroerende zaak zou dan ontbreken. De wetgever voorzag cumulatie van btw. Door de langdurige en soms oneindige levensduur van een onroerende zaak, komt de onroerende zaak tijdens de gehele levensduur in eigendom van ondernemers en daarna weer bij particulieren. Om cumulatie van btw te voorkomen is gekozen voor een regeling, waarbij alleen de levering van onroerende zaken in de bouw- en handelsfase belast is met btw. Na die periode geldt de vrijstelling.

⁴⁰ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting (studenteneditie)*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 213

⁴¹ HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos)

⁴² zie § 2.5

De eerste uitzondering op de vrijstelling is dus de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein⁴³. Als deze situatie van toepassing is, geldt de vrijstelling niet en is er btw verschuldigd. Wat er onder de begrippen gebouw en bouwterrein wordt verstaan staat in art. 11 lid 3 en art. 11 lid 4 Wet OB. In hoofdstuk 3 zal een verdere invulling worden geven aan het begrip bouwterrein in de btw.

De tweede uitzondering⁴⁴ is de optie voor belaste levering. De optie voor belaste levering is geïntroduceerd om cumulatie van btw te voorkomen. Verkoopt een ondernemer een onroerende zaak, waarvan de levering niet verplicht met btw is belast, dan kan samen met de koper een optie voor belaste levering worden afgesproken. Deze levering kan een aantal voordelen met zich meebrengen. Indien een ondernemer de btw over de aankoop van een pand, reeds in aftrek heeft gebracht, hoeft diegene deze btw niet terug te betalen wanneer doorverkoop binnen de herzieningstermijn (negen boekjaren na eerste jaar van ingebruikneming) valt. De herzieningstoets kijkt of het pand gebruikt voor belaste prestaties en of er dus recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het pand waarop de optie voor btw belaste levering is toegepast, moet worden gebruikt voor doeleinden waarop op grond van art. 15 Wet OB een volledig of nagenoeg volledig⁴⁵ recht van aftrek bestaat. Een vrijgestelde levering van een pand na twee jaar, maar binnen de herzieningstermijn, zal immers leiden tot een gedeeltelijke terugbetaling van de in aftrek gebrachte voorbelasting. De verkoper kan de terugbetaalde voorbelasting niet doorberekenen aan de afnemer van het pand. De afnemer kan door het ontbreken van btw op de factuur vervolgens geen voorbelasting in aftrek brengen. Door de optie tot belaste levering van onroerende zaken wordt de interne neutraliteit van btw niet geschonden.

De derde uitzondering ziet op de 'levering' onder het algemeenheidsregime⁴⁶⁴⁷. Bij de overdracht van een onderneming wordt soms gekozen voor een activa/passiva-transactie. Zonder nadere regelgeving zou de verkoper bij een activa/passiva-transactie btw in rekening moeten brengen aan de koper voor het leveren van goederen en het verrichten van een dienst. Tevens zou er per transactie btw op de factuur moeten worden vermeld. Dit zal bij een bedrijf de nodige problemen met zich meebrengen. Echter bestaat er voor bovenstaand geval een speciale regeling. Op grond van art. 37, onderdeel d Wet OB⁴⁸ wordt de overdracht van een algemeenheid van goederen voor

⁴³ Art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB 1968

⁴⁴ Art. 11, lid 1, onderdeel a, ten tweede Wet OB 1968

⁴⁵ Met 'nagenoeg volledig' wordt 90% of meer bedoeld. Kamerstukken II, 1994-1995. 24 172. nr 3 p.34

⁴⁶ R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013, p. 49

⁴⁷ Aangezien art. 37d Wet OB de levering voor de omzetbelasting niet ziet, is het technisch gesproken géén levering.

⁴⁸ Art. 37, onderdeel d Wet OB is gebaseerd op art. 19 jo art. 29 van de btw-richtlijn

de heffing van btw genegeerd. De koper treedt fiscaal in plaats van de verkoper. Dit algemeenheidsregime is geïntroduceerd om praktische problemen bij bijvoorbeeld een bedrijfsovername te voorkomen. Herzieningstermijnen op onroerende zaken blijven lopen. Het negeren van de transactie is iets anders dan het toepassen van een vrijstelling. Indien er een vrijstelling wordt toegepast, is er wel sprake van een relevante gebeurtenis, maar is er geen btw verschuldigd. Bij de toepassing van art. 37, onderdeel d Wet OB mag de verkoper geen btw in rekening te brengen en hoeft evenmin een factuur met btw uit te reiken.

2.5 Overdrachtsbelasting en de samenloopvrijstelling

Uit artikel 2, lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) volgt dat overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Niet alleen de verkrijging van juridisch eigendom is belast, maar ook de verkrijging van economisch eigendom is onderworpen aan de overdrachtsbelasting. Ingevolge art. 9 Wet BRV wordt overdrachtsbelasting berekend over de waarde van de onroerende zaak die wordt verkregen. De waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie. De belasting bedraagt 6%, met uitzondering van de belasting over woningen en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, waar een tarief van 2% voor geldt⁴⁹. De oorsprong van de overdrachtsbelasting komt niet uit de fiscaliteit, maar uit de formaliteit van registratie⁵⁰. Het tijdstip van de verkrijging is dan ook het moment waarop de notariële akte wordt opgemaakt⁵¹ of het moment van economische eigendomsverkrijging. Net als de omzetbelasting, is de overdrachtsbelasting een kostprijsverhogende belasting, maar kent de overdrachtsbelasting geen recht op aftrek. De overdrachtsbelasting is een directe belasting, omdat degene bij wie de belasting drukt, ook degene is die de belasting moet afdragen aan de fiscus⁵³.

Art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV, ook wel de samenloopvrijstelling genoemd, is om twee redenen geïntroduceerd. Ten eerste is de regeling geïntroduceerd om cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting te voorkomen in het geval er een onroerende zaak wordt verkregen die als bedrijfsmiddel wordt gebruikt, waarbij de verkrijger de in rekening gebrachte btw (gedeeltelijk) niet in aftrek kan brengen. De tweede reden om de vrijstelling te introduceren is om de verkrijging van 'nieuwbouw', waarbij de levering belast is met btw, vrij te stellen van

⁴⁹ Art. 14 Wet BRV

⁵⁰ H. Schuttevaer, F.M.J. Hermans, *Kort begrip van rechtsverkeersbelastingen en registratie*, Arnhem: Gouda Quint/ Brouwer & Zoon 1973 (tweede druk), hfdst. 1 Algemene beschouwing, p. 31

⁵¹ J. Beers, Commentaar bij art. 2 Wet BRV, NDFR, punt 2.4

⁵² art. 8, lid 1 Wet BRV

⁵³ J.C. van Straaten, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012 (zeventiende druk), §.1.2.3

overdrachtsbelasting. Onder nieuwbouw worden onroerende zaken verstaan, die nog ongebruikt zijn en die zich nog bevinden in de bouw- en handelsfase. De verkrijging van een onroerende zaak is niet vrijgesteld van overdrachtsbelasting als de zaak wel als bedrijfsmiddel is gebruikt en de ondernemer de in rekening gebrachte btw (deels) in aftrek kan brengen.

Ingevolge art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV waarin wordt verwezen naar art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB kan worden geconcludeerd dat de levering van bouwterreinen niet onderworpen is aan de overdrachtsbelasting, omdat deze al is onderworpen aan de omzetbelasting. De samenloopvrijstelling stelt als voorwaarde dat de onroerende zaak niet gebruikt mag worden als bedrijfsmiddel. De staatssecretaris keurt het goed dat onbebouwde grond met het oog op bebouwing, tussentijds gebruikt kan worden voor bijvoorbeeld de teelt van natuurgewassen, zodat de status van een bouwterrein niet wordt ontnomen⁵⁴. Een bouwterrein zal een ongebruikt bedrijfsmiddel blijven tot er gebouwd gaat worden. Hierdoor kan de samenloopvrijstelling gewoon toegepast worden. Mocht een terrein haar status als bouwterrein verliezen, dan is de samenloopvrijstelling onterecht toegepast. Een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting is naar mijn mening dan op zijn plaats.

Ondernemers die een onroerende zaak gebruiken voor belaste prestaties, zullen een (van rechtswege) btw-belaste levering prefereren. In de praktijk komt het geregeld voor dat een oud pand inclusief terrein wordt verkocht aan een koper. De koper zal het oude pand slopen om vervolgens het terrein te bebouwen met woningen of kantoren. In beginsel is de levering van een oud pand op grond van art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB vrijgesteld van btw, waardoor de samenloopvrijstelling niet van toepassing is. Om toch de samenloopvrijstelling te kunnen toepassen, spreken de partijen af dat de verkoper een bouwterrein in de zin van de Wet OB levert. Het leveren van een bouwterrein is namelijk belast met btw, waardoor de samenloopvrijstelling in dat geval wél van toepassing is. De uitvoering van deze afspraken wordt niet altijd goed in de praktijk gebracht door de partijen. Het oude pand is bijvoorbeeld nog niet helemaal volledig gesloopt op het moment van leveren, terwijl er in de overeenkomst staat dat er een bouwterrein zal worden geleverd. Hierdoor ontstaat er een discussie met de belastinginspecteur of er wel een bouwterrein is geleverd. Vanaf hoofdstuk vier wordt dieper ingegaan op deze discussie.

2.6 Conclusie hoofdstuk 2

Door de stijgende overheidsuitgaven tussen de Eerste en Tweede Wereldoorlog, werd de invoering van een indirecte belasting over goederen en diensten noodzakelijk. Om vervolgens een

⁵⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën 31 oktober 2012, nr. BLKB 2012/175M, Staatscourant, punt. 2.1.2

gemeenschappelijke markt van goederen en diensten tot stand te brengen werd in 1957 de EEG opgericht. Vanuit deze samenwerking ontstond de uiteindelijke Btw-richtlijn waar de geharmoniseerde regels en structuur voor de omzetbelasting zijn opgenomen. De overheid wil door middel van de omzetbelasting, ook wel bestedingsbelasting of consumptiebelasting genoemd, het verbruik van goederen en diensten belasten. Doordat alle tussenschakels in beginsel recht hebben op aftrek van voorbelasting, drukt de btw alleen op de eindverbruiker van de goederen of dienst. De aan de ondernemers in rekening gebrachte btw voor verrichte diensten of geleverde goederen, mag de ondernemer in mindering brengen op de verschuldigde BTW. Zo ontstaat er geen cumulatie van btw. Binnen de omzetbelasting speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. Volgens dit beginsel mag de heffing van btw geen invloed hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. De BTW maakt onderscheid tussen vrijgestelde en belaste prestaties. Op grond van art. 1, onderdeel a Wet OB zijn de levering van goederen en diensten belastbare feiten. Indien één prestatie uit meerdere elementen bestaat, kan de kwalificatie van deze zogenoemde samengestelde prestatie van belang zijn voor de aftrek van voorbelasting en verschuldigde btw. Indien er een vrijstelling uit art. 11 Wet OB wordt toegepast, is er geen btw verschuldigd. Anders dan bij het nultarief kan bij vrijgesteld presteren, het recht op aftrek van voorbelasting beperkt worden. De meeste vrijstellingen zijn vanuit de Btw-richtlijn opgenomen in de nationale wet. Indien de richtlijn een betere uitkomst biedt dan de nationale wet, mag een belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op de richtlijn. De levering van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein is hierop een uitzondering. Tevens is de optie tot belaste levering een uitzondering op de hoofdregel. De verkrijging van onroerende zaken is belast met overdrachtsbelasting. Om cumulatie van overdrachtsbelasting en omzetbelasting te voorkomen, is de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting geïntroduceerd. Een belastingplichtige die recht op aftrek kent en die een onroerende zaak gaat gebruiken voor belaste prestaties, zal een (van rechtswege) btw-belaste levering prefereren. Of er sprake is van de levering van een bouwterrein dat belast is met btw of juist de levering van een onroerende zaak die belast is met overdrachtsbelasting, leidt steeds vaker tot discussies met de fiscus.

Hoofdstuk 3 Het begrip ‘bouwterrein’

Om het nationale en Europeesrechtelijke begrip bouwterrein met te kunnen vergelijken, zullen eerst de voorwaarden die leiden tot een bouwterrein moeten worden omschreven. Het hoofdstuk zal aanvangen met het begrip bouwterrein in de btw-richtlijn. Vervolgens zal het nationale begrip bouwterrein en de totstandkoming van het begrip worden behandeld. Waar het Europeesrechtelijke begrip ruim is gedefinieerd, hanteert de nationale wetgever strikte criteria. Elk criterium uit art. 11, lid 4 Wet OB zal met de bijbehorende jurisprudentie aan bod komen.

Het is van belang om te weten wanneer er precies een bouwterrein wordt geleverd of wanneer er juist géén bouwterrein wordt geleverd, omdat er niet aan één van de criteria uit art. 11, lid 4 Wet OB is voldaan. Wordt er een bouwterrein geleverd, dan is er sprake van een btw-belaste levering van 21%, waarvan in de meeste gevallen de ondernemer de btw kan aftrekken als voorbelasting. Wordt er geen bouwterrein geleverd, dan is de verkrijger 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. Bij projecten met de levering van grote stukken grond, kan het verschil tussen het leveren van een bouwterrein en géén bouwterrein een aanzienlijk belastingverschil opleveren. De belangen zijn dus groot.

3.1 Bouwterrein in de btw-richtlijn

De levering van een bouwterrein is op grond van art. 12, lid 1, onderdeel b btw-richtlijn een belastbare handeling voor de omzetbelasting. Art. 12, lid 3 btw-richtlijn geeft de lidstaten de vrijheid om het begrip bouwterrein zelf te definiëren:

Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als 'bouwterrein' beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

In de zaak Gemeente Emmen⁵⁵ werd de vrijheid van de lidstaten om het begrip bouwterrein zelf te omschrijven bevestigd. In 1992 levert de Gemeente Emmen acht onbebouwde, voor woningbouw bestemde kavels. Voordat de levering plaatsvond, zijn er rioleringen en straten aan de kavels toegevoegd. Tevens werden de kavels aan het water-, gas- en elektriciteitsnet aangesloten. De gemeente Emmen is btw verschuldigd omdat er volgens de inspecteur sprake is van een 'vervaardigd goed'⁵⁶. Gemeente Emmen stelt echter beroep in. De belastingdienst stelt zich onder

⁵⁵ Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93, BR 1996, pag. 513 (Gemeente Emmen)

⁵⁶ De definitie van art. 11, lid 4 Wet OB bestaat sinds 11 juli 1997. Voor de wetwijziging in 1997 werd er geen onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde grond en moest er sprake zijn van een vervaardigingshandeling aan de onbebouwde grond om onder de vrijstelling uit te komen.

verwijzing van het St. Oedenrodearrest⁵⁷ op het punt dat aan de kavels dienstbare voorzieningen zijn aangebracht en de kavels een bewerking hebben ondergaan.

Naar aanleiding van de zaak gemeente Emmen, stelt het Hof Leeuwarden prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie ter zake van de uitlegging van het begrip 'vervaardigd goed' en het begrip 'bouwrijp gemaakte terreinen'. Door deze vragen te stellen, wil het Hof Leeuwarden vernemen of er voor het begrip 'bouwrijp gemaakte terreinen' uit de Zesde Richtlijn specifieke werkzaamheden moeten worden verricht. Eerder had de Hoge Raad immers beslist dat een levering van een onbebouwd terrein, maar voor bebouwing bestemd, alleen met btw was belast indien het onbebouwde terrein bouwrijp was gemaakt⁵⁸. Volgens de Hoge Raad moesten er voorzieningen worden getroffen aan de omgeving die dienstbaar waren aan de grond en moeten er aan de grond zelf ook bewerkingen worden getroffen om de grond als 'bouwrijp' te bestempelen⁵⁹.

Het HvJ oordeelt dat de lidstaten vrij zijn om het begrip bouwterrein zelf te omschrijven. Als gevolg hiervan mogen de lidstaten zelf specifieke voorwaarden stellen en bepalen in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet zijn gemaakt om het aan te kunnen merken als bouwterrein in de zin van de richtlijn. Het Hof van Justitie EU verwijst⁶⁰ wel naar het voorstel van de Europese Commissie, dat een gemeenschappelijke definitie voor het begrip bouwterrein bevat⁶¹. De gemeenschappelijke definitie luidde als volgt:

(..) "Building land" means:

- land which is prepared for construction, land on which an incomplete building or a building for demolition stands, and rights to build on top of an existing building;*
- land other than as defined above on which the person acquiring it, at the time of such acquisition, undertakes to erect a building within four years.*

Echter is dit voorstel afgewezen, waardoor lidstaten alsnog vrij zijn om het begrip bouwterrein zelf in te vullen.

De invulling van het begrip bouwterrein door de lidstaten is niet onbeperkt. Het Hof van Justitie EG geeft aan dat behalve bouwrijpe grond ook niet bouwrijp gemaakte terreinen, die aan de gestelde voorwaarde voldoen, kwalificeren als bouwterrein⁶². Bij het omschrijven van het begrip

⁵⁷ HR 21 november 1990, BNB 1991/19 (Sint Oedenrode)

⁵⁸ HR 12 maart 1980, BNB 1980/128

⁵⁹ Dit wordt herhaald in HR 21 november 1990, BNB 1991/19 (Sint Oedenrode)

⁶⁰ Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93, BR 1996, (Gemeente Emmen) r.o. 21

⁶¹ A Artikel 4, lid 3, onderdeel C., COM/1973/950/FINAL (oorspronkelijke voorstel EC voor een Zesde Richtlijn) p. 47

⁶² Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93, BR 1996, (Gemeente Emmen)r.o. 24

bouwterrein, moeten de lidstaten rekening houden met het doel van de vrijstelling. Alleen de levering van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor opstallen bestemd zijn, moeten onder de vrijstelling vallen⁶³. Er zit dus wel enige nuance in de vrijheid van de lidstaten.

3.2 Bouwterrein in de Wet OB 1968

Uit art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB volgt dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld van belasting, maar dat bouwterreinen hiervan worden uitgezonderd. In art. 11, lid 4 Wet OB staat het begrip bouwterrein gedefinieerd. Volgens dit artikel wordt als bouwterrein beschouwd onbebouwde grond:

- a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;*
- b. ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;*
- c. in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of*
- d. ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend;*
met het oog op de bebouwing van de grond.

Als aan één van bovenstaande voorwaarden is voldaan, met het oog op bebouwing, is er sprake van een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. Het zijn dus geen cumulatieve voorwaarden.

3.2.1 Wetgeschiedenis 'bouwterrein'

Het arrest Sint Oedenrode⁶⁴ van de Hoge Raad is de aanleiding geweest om het begrip bouwterrein te definiëren⁶⁵. In dit arrest ging het om de levering van agrarische grond van de Gemeente Sint Oedenrode aan een particulier voor toekomstige woningbouw. Voordat de levering plaatsvond, had de gemeente infrastructurele voorzieningen aangelegd aan de omgeving van de percelen. Aan het perceel zelf waren echter geen bewerkingen verricht. Ter zake van de levering was geen omzetbelasting in rekening gebracht. De inspecteur is van mening dat de levering niet vrijgesteld is van omzetbelasting, zodat er wel omzetbelasting was verschuldigd. In geschil was of het perceel ten tijde van de levering was aan te merken als 'vervaardigd goed' als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste Wet OB. De Hoge Raad oordeelde dat er geen sprake is van een vervaardigd goed, omdat er geen bewerkingen hebben plaatsgevonden aan de grond

⁶³ r.o. 25

⁶⁴ HR 21 november 1990, BNB 1991/19 (Sint Oedenrode)

⁶⁵ P.A. Zijlstra en J.A. Petrie, *De novelle van Vermeend: het (nieuwe) BTW-regime voor de levering van bouwterreinen*, MBB 1996/10

zelf. De Hoge Raad achtte de grond pas bouwrijp, indien er bewerkingen plaatsvinden aan de grond en voorzieningen zijn getroffen die dienstbaar zijn aan die grond. De levering was dus vrijgesteld. Alleen de infrastructurele voorzieningen aan de omgeving van het perceel waren niet voldoende om het perceel als 'vervaardigd goed' te definiëren. Door dit arrest werd het begrip 'vervaardigen' enger uitgelegd, dan de bedoeling was van de wetgever⁶⁶.

Het wetsvoorstel van 8 maart 1994 bevatte een definitie voor het begrip bouwterrein⁶⁷. Vlak na dit wetsvoorstel doet de Hoge Raad uitspraak in het zogenoemde Bloembollenarrest⁶⁸ wat een aanvulling op het wetsvoorstel noodzakelijk maakte. In dit arrest ging het om landbouwgrond dat werd opgespoten om geschikt te worden gemaakt voor de bloembollenteelt. Of er sprake is van een 'vervaardigd goed' was de vraag die speelde in dit arrest. De Hoge Raad oordeelde dat sprake was van een vervaardigd goed, ondanks dat het terrein geen bouwterrein was, omdat de grond niet bouwrijp was gemaakt. De Hoge Raad concludeerde dat Nederlandse wetgeving niet in overeenstemming was met de Zesde Richtlijn. In de richtlijn is er namelijk alleen omzetbelasting verschuldigd wanneer er sprake is van een bouwterrein. Landbouwgrond valt hier niet onder⁶⁹. Als reactie hierop besloot de wetgever 'vervaardigen' niet als criterium meer te laten gelden, maar conform de richtlijn, twee heffingsregimes te introduceren, één voor de levering van onbebouwde grond die voor bebouwing is bestemd en een heffingsregime voor gebouwen.

De definitie zoals we die nu kennen staat in art. 11, lid 4 Wet OB en bestaat sinds 11 juli 1997⁷⁰. Voor de wetwijziging in 1997 werd er dus geen onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde grond en moest er sprake zijn van een vervaardigingshandeling aan de onbebouwde grond om onder de vrijstelling uit te komen⁷¹.

3.3 Criterium: onbebouwde grond

Uit art. 11, lid 4 Wet OB volgt dat er alleen sprake kan zijn van een bouwterrein, indien het onbebouwde grond betreft. Dit is het basiscriterium, waar eerst aan voldaan moet worden, voordat aan de criteria uit lid 4, onderdeel a t/m d kan worden getoetst. Uit de wettekst valt niet af te

⁶⁶ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr 1-3, p. 20-21

⁶⁷ Voorstel tot wijziging van de Wet op de Omzetbelasting, nr. 23 638, ingediend bij de Tweede Kamer op 8 maart 1994, V-N 1994, p. 989 e.v.

⁶⁸ HR 7 december, nr. 29 153, BNB 1995/87, V-N 1995, p. 436

⁶⁹ Dit wordt later bevestigd in arrest Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93 (Gemeente Emmen)

⁷⁰ Wet van 19 juni 1997, houdende wijziging van de wet van 19 juni 1997, Stb. 276, tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (levering van bouwkavels) (levering van bouwkavels en van gebouwen)

⁷¹ G.H. Rademaker, *Fiscaal (on)vriendelijke slopen (het begrip 'bouwterrein' in de BTW)*, MBB 2003/54

leiden, wat er onder onbebouwde grond moet worden verstaan⁷². Met *Geurten* meen ik dat onbebouwde grond, grond is waarvan boven het oppervlak geen bebouwing aanwezig is⁷³. *Geurten* rept alleen geen woord over ondergrondse bebouwing. Vanuit mijn optiek mag onbebouwde grond ondergrondse bebouwing bevatten, zolang de ondergrondse bebouwing maar geen functie van een gebouw kan vervullen. Uitgaan van de definitie die in het spraakgebruik wordt gebruikt lijkt mij het meest praktisch. Desondanks is het in de praktijk niet altijd even duidelijk wat er onder bebouwing en dus gebouwen wordt verstaan.

De definitie van gebouwen volgt uit art. 11, lid 3 Wet OB en is letterlijk overgenomen uit art. 12, lid 2 BTW-richtlijn: 'Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden'. Uit het arrest *Maierhofer*⁷⁴ valt af te leiden dat er sprake is van onroerend goed indien een 'gebouw' niet gemakkelijk te demonteren of makkelijk verplaatsbaar is. Het begrip 'gebouw' heeft een ruime betekenis, waardoor ook constructies die zich boven de grond, onder de grond of deels onder het water bevinden onder de term vallen⁷⁵.

3.3.1 Leiden sloopwerkzaamheden tot onbebouwde grond?

In de parlementaire stukken ter introductie van art. 11 lid 4 Wet OB is er veel gesproken over wanneer er nu sprake is van onbebouwde grond⁷⁶. Is er alleen onbebouwde grond als er feitelijk niets meer op de grond staat na het slopen of is de intentie om te slopen en vervolgens het perceel grond te bebouwen voldoende? In memorie van toelichting voor het wetsvoorstel wordt een onderscheid gemaakt tussen het geheel slopen van een gebouw of een gedeelte van een gebouw aan de ene kant en het gedeeltelijk slopen ervan aan de andere kant. Het onderscheid is naar mijn mening moeilijk te volgen, maar in de eerste situatie wordt, naar ik aanneem, het geheel slopen (van een gedeelte) van een gebouw bedoeld. In de tweede situatie doelt de wetgever op het gedeeltelijk slopen (van een gedeelte) van een gebouw. Van belang is dus te weten wat het overgangsmoment is van bebouwde grond naar onbebouwde grond. Volgens de staatssecretaris leidt het gedeeltelijk slopen van bestaande gebouwen niet tot een bouwterrein. De grond waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw staat, vormt nog bebouwde grond⁷⁷. De staatssecretaris stelt dat er alleen sprake is van onbebouwde grond als het gedeelte van het gebouw wat na de sloopwerkzaamheden overblijft de functie als gebouw niet meer kan vervullen⁷⁸. Een gebouw

⁷² In hoofdstuk 5 zal er dieper worden ingegaan op de vraag of er sprake is van onbebouwde grond, indien er wordt gesloopt.

⁷³ P.H.J. Geurten, *Heffing van BTW en overdrachtsbelasting ten aanzien van bouwterreinen*, BtwBrief 1998/5

⁷⁴ HvJ 16 januari 2003, zaak C315/00

⁷⁵ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 14 juli 2009, CPP2008/137M

⁷⁶ Kammerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3

⁷⁷ Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37 525, LJN AE9405, BNB 2003/193

⁷⁸ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 5, vierde alinea

hoeft dus niet volledig gesloopt te worden om de grond waarop het gebouw of gedeelte ervan staat te kwalificeren als onbebouwde grond.

Of een gesloopt gebouw nog steeds de functie van een gebouw vervult, biedt niet altijd een duidelijke uitkomst. In het arrest Don Bosco⁷⁹ is er sprake van een levering van een stuk grond met twee oude gebouwen. Op het moment van leveren, was de sloopvergunning aangevraagd door de verkoper en is de aannemer net begonnen met slopen. Feitelijk was hier sprake van de levering van één gebouw, omdat de ander al deels was gesloopt. Toch oordeelde de Hoge Raad dat voor de kwalificering van een bouwterrein, het niet van belang is hoever de sloop van de oude gebouwen is gevoerd ten tijde van de levering⁸⁰. De overdrachtsbelasting moet aansluiting zoeken bij hetgeen wat er voor de btw-heffing wordt geleverd. Het Hof Den Haag oordeelde in de verwijzingszaak dat er sprake was van de levering van een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. Hierdoor was de vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing.

3.4 Wanneer is er sprake van kwalificerende bewerkingen?

Een onbebouwd terrein kwalificeert als bouwterrein als 'bewerkingen plaatsvinden of hebben gevonden' volgt uit art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. Uit de wetsgeschiedenis⁸¹ blijkt dat er snel sprake is van bewerkingen. Het rooien van bomen, egaliseren, dempen van sloten en afgraven zijn voorbeelden van fysieke handelingen die onder de term bewerkingen vallen. De omvang van de werkzaamheden zijn niet van belang, zolang de werkzaamheden maar met het oog op bebouwing van de grond worden uitgevoerd. Ook geringe werkzaamheden kunnen volgens de staatssecretaris de grond bouwrijp maken. De Nederlandse wetgever gebruikt de term 'bouwrijp maken' van de grond in plaats van 'met het oog op bebouwing'⁸².

Naar aanleiding van de introductie van artikel 11, lid 4 Wet OB werden kritische vragen gesteld uit de Eerste Kamer aan de staatssecretaris over de rol van het tijdstip van de bewerkingen⁸³. Een stuk grond kan immers ook lange tijd braak liggen nadat er bewerkingen hebben plaatsgevonden. Volgens de staatssecretaris was de situatie op het moment van levering bepalend. Er is sprake van een bouwterrein, indien op het moment van leveren bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op bebouwing. Mochten de bewerkingen in de loop der tijd ongedaan zijn gemaakt, dan is

⁷⁹ HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08

⁸⁰ In hoofdstuk 4 zal het arrest Don Bosco uitgebreid worden behandeld

⁸¹ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 638, nr. 3

⁸² HR 21 november 1990, nr. 26 362, *BNB 1991/19*

⁸³ Kamerstukken I, 1996-1997, 24703, nr 212c, blz. 1

volgens de staatssecretaris geen sprake van een bouwterrein. Als de bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op bebouwing, maar bij het leveren zijn de bouwplannen gewijzigd, is er volgens de staatssecretaris nog steeds sprake van een bouwterrein in de zin van art. 11 lid 4 Wet OB.

3.5 Wanneer is er sprake van kwalificerende voorzieningen?

Uit art. 11, lid 4, onderdeel b Wet OB volgt dat er sprake is van een bouwterrein als ten aanzien van de onbebouwde grond voorzieningen worden getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond. De zij-aansluiting op een hoofdriool, elektriciteitskabels⁸⁴ en nutsvoorzieningen⁸⁵ zijn hier voorbeelden van. Het maakt niet uit of deze voorzieningen *in* het perceel of *tot aan* het perceel zijn aangebracht. De Hoge Raad heeft op 12 maart 1980 geoordeeld dat onder het 'bouwrijp maken' van de grond ook voorzieningen betreft die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond⁸⁶. Alle getroffen voorzieningen die dienstbaar zijn aan de grond, moeten met het oog op bebouwing worden volbracht. Vanuit mijn optiek ligt het voor de hand, dat zulke voorzieningen ook leiden tot een bouwterrein. Zulke voorzieningen zijn een eerste stap tot verdere bebouwing van het perceel grond.

3.6 Wanneer is er sprake van kwalificerende voorzieningen in de omgeving?

Uit art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB volgt een derde voorwaarde dat kan leiden tot een bouwterrein: onbebouwde grond waaraan in de omgeving voorzieningen worden of zijn getroffen met het oog op bebouwing. De voorzieningen voldoen aan de voorwaarde als ze niet alleen dienstbaar zijn aan één perceel, maar aan meerdere percelen tegelijk. Deze voorwaarde komt voort uit het Sint Oedenrode arrest⁸⁷. Openbaar groene gemeenschapsvoorzieningen zoals perkjes en plantsoenen zijn voorbeelden, maar ook verkeersvoorzieningen en wegen zoals trottoirs, pleinen en bruggen behoren tot de 'voorzieningen in de omgeving'.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat niet alle gemeenschapsvoorzieningen voorzieningen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB⁸⁸. Er moet een duidelijk verband bestaan tussen de voorzieningen en de toekomstige bebouwing⁸⁹. Sportvelden, zwembaden,

⁸⁴ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 638, nr. 3 p. 10

⁸⁵ HR 22 april 1998, nr. 33 328, *BNB 1998/273*

⁸⁶ HR 12 maart 1980, nr. 19 239, *BNB 1980/128*

⁸⁷ HR 21 november 1990, *BNB 1991/19* (Sint Oedenrode), Het arrest is uitgebreider behandeld in §3.2.1

⁸⁸ Kamerstukken II, 1993-1994, nr. 23 638, p. 10-11

⁸⁹ Zie onder andere Hof Den Haag 15 november 2002, nr. 01/02211 en Hof Den Bosch 13 december 2002, nr. 00/00268

brandweerkazernes en gemeente-of buurthuizen zijn niet aan te merken als voorzieningen in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB.

In het arrest van 7 juni 2013 is in geschil of voorzieningen in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB, met het oog op bebouwing, voldoende zijn voor de levering van een bouwterrein⁹⁰. De Hoge Raad bevestigt dit. In het arrest koopt belanghebbende van drie verschillende verkopers, percelen grond met de intentie hier een glastuinbouwbedrijf op te bouwen. De gebouwen die nog op de percelen grond staan, worden vóór de levering op kosten van de verkopers verwijderd. Over de koopsom heeft belanghebbende over een deel overdrachtsbelasting betaald. Het andere deel was volgens belanghebbende een bouwterrein en dus belast met btw. Hierop reageert de inspecteur met een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting, aangezien hij vindt dat het andere deel géén levering van een bouwterrein is. De Hoge Raad oordeelt net zoals het Hof dat sprake is van de levering van een bouwterrein en dus geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. Het Hof houdt sterk rekening met het feit dat de werkzaamheden zijn verricht in de directe omgeving van het stuk grond. Hierdoor zijn de ontvangen percelen grond, voor belanghebbende één bouwterrein met de intentie hierop een glastuinbouwbedrijf te bouwen. In het arrest Maasdriel⁹¹ gaat blijken dat de intentie om te bouwen een belangrijk gaat spelen om alsnog een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB te kunnen leveren.

3.7 Wanneer is er sprake van een kwalificerende omgevingsvergunning?

Uit art. 11, lid 4, onderdeel d Wet OB volgt een vierde voorwaarde. Er is sprake van een bouwterrein als de onbebouwde grond ter zake waarvan een omgevingsvergunning⁹² voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend. Deze voorwaarde is de enige formele voorwaarde. In het geval er een omgevingsvergunning is verleend, is de kans immers reëel dat er ook daadwerkelijk gebouwd gaat worden. Het kan ook voorkomen dat een vergunning alsnog wordt ingetrokken. Het intrekken van een vergunning ná de levering heeft geen invloed op de verschuldigde belasting⁹³. Mocht de vergunning vóór de levering van het perceel worden ingetrokken, dan is er géén sprake van de levering van een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel d Wet OB⁹⁴.

⁹⁰ HR 7 juni 2013, nr. 12/00765, LJN: BY2694, V-N 2013/1258

⁹¹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85(Woningstichting Maasdriel)

⁹² Per 1 oktober 2010 is de Wet Algemene bepalingen omgevingsrecht 'Wabo' in werking getreden. Menig vergunningen uit de Woningwet, waaronder de 'bouwvergunning' zijn opgegaan in de omgevingsvergunning. Het begrip 'bouwvergunning' uit art. 11, lid 4, onderdeel d Wet OB is hierdoor technisch aangepast en vervangen door een 'omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1, lid 1, onderdeel a van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht'.

⁹³ Hof Arnhem 14 juli 2006, nr. 04/00417

⁹⁴ L.M.J. Vervloed, 'Bouwterrein', Btw-brief, nr. 67, p.3

De vereiste vergunningen zijn te onderscheiden in drie soorten: de lichte bouwvergunning, de reguliere bouwvergunning en de gefaseerde bouwvergunning⁹⁵. De eerste twee vergunningen zijn vergelijkbaar, maar bij de lichte vergunning⁹⁶ is de procedure minder zwaar en dus sneller afgerond. De gefaseerde bouwvergunning kent twee toetsingsfases. In de eerste fase wordt op ruimtelijke kwaliteit getoetst en in de tweede fase vindt toetsing aan bodemverontreiniging en het Bouwbesluit. Alleen als voor beide fases een vergunning is verleend door het college van B&W kan er sprake zijn van een bouwterrein. *Beelen e.a.*⁹⁷ vinden het niet geheel begrijpelijk waarom de gehele vergunningsprocedure doorlopen moet worden om een bouwterrein voor de btw te krijgen, omdat er bij de eerste fase al zeker is dat de onbebouwde grond voor bebouwing is bestemd. Naar mijn mening is na de eerste fase alleen duidelijk dat de toekomstige bebouwing voldoet aan de ruimtelijke kwaliteit. Indien de bodem van het terrein bijvoorbeeld verontreinigd is, wordt het tweede deel van de gefaseerde vergunning niet afgegeven. Vanuit mijn optiek is in dat geval de onbebouwde grond niet voor bebouwing bestemd en is er dus geen sprake van een bouwterrein.

*Bijl*⁹⁸ meent dat alleen een bestemmingsplan onvoldoende is om de onbebouwde grond aan te merken als bouwterrein. In zijn ogen geeft een plan alleen de mogelijkheid om te kunnen bouwen aan, terwijl er feitelijk geen gebouw hoeft te komen. Als er tevens één van de vereiste vergunningen wordt verkregen, is er wél sprake van een bouwterrein. Zoals de het HvJ ook in het arrest Emmen heeft bevestigd, moeten alleen terreinen die niet bestemd zijn voor opstallen, onder de vrijstelling vallen⁹⁹. In het licht van de doelstelling van de richtlijn, ben ik het niet eens met *Bijl*. Als er een bestemmingsplan aanwezig is, is de grond bedoeld voor bebouwing. Aangezien vrijstellingen eng moeten worden uitgelegd, moet de levering van een terrein, waarvoor een bestemmingsplan tot bouw is verkregen, een belaste levering voor de btw met zich meebrengen. In mijn ogen mag Nederland dit formele vereiste niet stellen. Een omgevingsvergunning is een aanwijzing dat er gebouwd gaat worden, maar de intentie om te bouwen kan ook al blijken uit een bestemmingsplan. Nederland heeft op grond van art. 12, lid 3 BTW-richtlijn de vrijheid om het begrip bouwterrein zelf te omschrijven, maar in arrest Emmen is bepaald dat de vrijstelling alleen toegepast moet worden op grond dat niet is bestemd voor opstallen. Alle terreinen, die wél bestemd zijn voor bebouwing, maar waarvoor nog geen omgevingsvergunning is verkregen, moeten naar mijn mening niet vrijgesteld worden geleverd. De wetgever maakt in mijn ogen ongewenst gebruik van de ruimte door middel van het stellen van een formele eis als voorwaarde voor een bouwterrein. Het begrip bouwterrein wordt door de Nederlandse wetgever te beperkt

⁹⁵ Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, § 4.2.3

⁹⁶ Bijvoorbeeld het bouwen van een dakkapel.

⁹⁷ S.T.M Beelen e.a. , *Studenteneditie 2007-2008, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, Kluwer Deventer 2007, p. 235

⁹⁸ D.B. Bijl, *onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Fiscale monografieën, nr. 3, Kluwer, Deventer

⁹⁹ Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93, BR 1996, (Gemeente Emmen)r.o. 25

uitgelegd. Ook zonder omgevingsvergunning, maar bijvoorbeeld alleen met een bestemmingsplan, kan een bouwterrein worden geleverd. Dit bouwterrein moet wel kwalificeren als bouwterrein in de zin van de btw-regelgeving en de btw-richtlijn.

3.8 Oogmerk

Alleen aan één van de voorwaarden van art 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB voldoen leidt nog niet tot een bouwterrein. De handelingen moeten zijn verricht *‘met het oog op de bebouwing van de grond’*. De gedachte hierachter is dat er wordt voorkomen dat onbebouwde grond, waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden, maar met de bedoeling hier gewassen op te telen¹⁰⁰, niet onder de uitzondering van de vrijstelling terecht komen¹⁰¹. Door de bebouwing moet de grond in het maatschappelijk verkeer een andere functie krijgen. De interpretatie mag niet zo ruim zijn dat onbebouwde stukken grond¹⁰², waarvan in de omgeving voorzieningen zijn getroffen op grond van art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB ook als bouwterrein kwalificeren, terwijl er niet op gebouwd gaat worden¹⁰³.

Bij de invoering van de zinsnede *‘met het oog op bebouwing van de grond’* was er vanuit de VVD-fractie nog enige tegenstand¹⁰⁴. Zij vroegen zich af of de zinsnede niet leidde tot te veel subjectiviteit. Als voorbeeld geven zij een verkoper van een stuk grond, die handelingen verricht of meent te verrichten 'met het oog op bebouwing van de grond', terwijl de koper helemaal niet van plan is hierop te bouwen. Vanuit mijn optiek is dit zeker een begrijpelijke discussie, aangezien alleen de oogmerktoets voor de wetgever moeilijk te toetsen is. De voorwaarden in art. 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB geven natuurlijk wel een duidelijke indicatie dat op de onbebouwde grond gaat worden gebouwd. In antwoord op de vragen van de VVD-fractie merkte de Staatssecretaris op dat deze situatie waarschijnlijk niet vaak gaat voorkomen. Er zal volgens hem niet zo snel een koper bereid zijn om duurdere grond aan te schaffen door de btw, maar daar vervolgens niet op gaan bouwen¹⁰⁵.

Het arrest van 24 december 2004 maakt duidelijk dat het oogmerk op bebouwing alleen ten tijde van de levering bepalend kan zijn¹⁰⁶. Belanghebbende X BV levert op 1 oktober 1998 drie percelen grond aan een waterschap. De percelen grond liggen langs een rivierdijk en maken deel uit van een gebied dat in de jaren zestig is opgespoten met zand met het oog op bebouwing van

¹⁰⁰ Bijvoorbeeld een weiland dat langs een weg ligt of een bosperceel waarnaast een openbare weg wordt aangelegd.

¹⁰¹ Kamerstukken II, 1993/1994, 23 638 nr. 3, p. 11

¹⁰² Met het oog de grond niet te bebouwen met opstallen

¹⁰³ HR 7 december 1994, Nr. 29 153, BNB 1995/87

¹⁰⁴ Kamerstukken II, 1995/1996, 24 703, nr. 6, p. 4

¹⁰⁵ Kamerstukken II, 1996/1997, 24 703, nr. 7, p. 7

¹⁰⁶ HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124 (Dijkverzwaring-arrest)

het gehele gebied. Door de toenemende dreiging van overstromingen, besluit de overheid in overleg met het waterschap om de bebouwing van de percelen niet door te laten gaan. Per 1 oktober 1998 behoort de bebouwing dus niet meer tot de mogelijkheden. In geschil is of de levering van de percelen grond een levering van een bouwterrein is. Mede door het arrest Gemeente Emmen, oordeelt de Hoge Raad dat indien de percelen in de objectieve zin niet meer worden gebruikt voor bebouwing, de percelen de hoedanigheid van bouwterrein verliezen. Op het moment van leveren was immers duidelijk dat er niet meer gebouwd zou worden. Hiermee geven de objectieve criteria de doorslag. Indien de percelen grond in een eerder stadium waren geleverd, dus voordat bepaald werd dat de bebouwing niet doorging, dan zou er wel sprake zijn van de levering van een bouwterrein.

3.9 Conclusie hoofdstuk 3

In dit hoofdstuk is het nationale en Europeesrechtelijke begrip bouwterrein omschreven. Art. 12, lid 3 BTW-richtlijn geeft de lidstaten de vrijheid om het begrip bouwterrein zelf te definiëren. Het Hof van Justitie bevestigt in de zaak Gemeente Emmen dat de lidstaten vrij zijn om te bepalen wanneer een terrein als bouwterrein moet worden aangemerkt en dus zelf specifieke voorwaarden kunnen stellen. Lidstaten moeten wel rekening houden met het doel van de vrijstelling: alleen de grond, die niet is bestemd voor bebouwing moet vrijgesteld worden. Arrest Sint Oedenrode is de aanleiding geweest om het begrip bouwterrein nationaal in art. 11 lid 4 Wet OB te definiëren. Om een perceel als bouwterrein te kunnen bestempelen moet er behalve aan de vereiste 'onbebouwde grond' ook aan een van de voorwaarden uit art. 11 lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB worden voldaan. Deze vereisten moeten tevens 'met het oog op bebouwing' zijn verricht.

In de praktijk is het nog niet geheel duidelijk wanneer er sprake is van onbebouwde grond. De Staatssecretaris stelt dat er alleen sprake is van onbebouwde grond als het gedeelte van een gebouw wat na sloopwerkzaamheden overblijft, de functie als gebouw niet meer kan vervullen. In het Don Bosco arrest oordeelde de Hoge Raad dat er ook sprake is van de levering van onbebouwde grond, als er feitelijk één gebouw wordt geleverd, nadat de ander was gesloopt.

Aan de onbebouwde grond moeten bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat er snel sprake is van bewerkingen en dat de omvang van de bewerkingen niet van belang is, zolang de werkzaamheden met het oog op bebouwing van de grond worden verricht. Mochten de bewerkingen in de loop der tijd ongedaan zijn gemaakt, dan is er geen sprake meer van een bouwterrein. Als ten aanzien van de onbebouwde grond voorzieningen worden getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond is er ook sprake van een bouwterrein. Het maakt niet uit of deze voorzieningen in het perceel of tot aan het perceel zijn aangebracht. Voorzieningen in de omgeving van een terrein kwalificeren de onbebouwde grond

ook als bouwterrein. De voorzieningen moeten dienstbaar zijn aan meerdere percelen tegelijk. Er moet een duidelijk verband bestaan tussen de voorzieningen en de toekomstige bebouwing. De laatste voorwaarde om ook een bouwterrein te kunnen is ter zake van de bouwactiviteiten een omgevingsvergunning verleend krijgen. De wetgever legt het begrip bouwterrein te beperkt uit door deze formele eis te stellen. Mocht de vergunning vóór de levering van het perceel worden ingetrokken, dan is er geen sprake van de levering van een bouwterrein. De bovengenoemde handelingen moeten zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond. De zinsnede is toegevoegd om te voorkomen dat ook bewerkingen voor natuurteelt of überhaupt geen bebouwing onder de heffing terecht valt. Het criterium 'met het oog op bebouwing' leidt tot op de dag van vandaag tot een discussie of de subjectieve criteria of de objectieve criteria bepalend zijn om een bouwterrein te kwalificeren.

Hoofdstuk 4 Don Bosco & Maasdriel

Zolang er niet aan één van de criteria van art. 11, lid 4 Wet OB wordt voldaan, is onbebouwde grond volgens de Nederlandse wetgever geen bouwterrein. Uit het recente arrest Maasdriel en het iets eerder gewezen arrest Don Bosco ligt de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein niet op één lijn met de uitleg van het HvJ EU. Lange tijd werd er alleen op het moment van leveren beoordeeld of er sprake was van een bouwterrein, onbebouwde grond of een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Ten tijde van de juridische levering werd er gekeken naar de feitelijke levering. Stond er een oud gebouw op de grond, dan werd er een oud gebouw geleverd. Ongeacht of dit oude gebouw later werd gesloopt. In het komende hoofdstuk staan de arresten Don Bosco en Maasdriel centraal, waaruit blijkt dat de feitelijke levering anders is dan de levering voor de btw. Het HvJ geeft in beide arresten een uitlegging van het Nederlands wettelijke definitie van het begrip bouwterrein. Uit de uitkomst van deze arresten valt na dit hoofdstuk wellicht af te leiden dat de Nederlandse wettelijke definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is uitgelegd.

4.1 Don Bosco: de feiten en het geschil

In 1998 koopt Don Bosco onroerend goed BV (hierna: Don Bosco) twee percelen grond van de stichting Leusderend (hierna: verkoper). Op de percelen grond staan nog twee oude gebouwen, die voorheen als schoolinternaat hebben gefunctioneerd. Don Bosco is van plan deze schoolgebouwen volledig te slopen en op de percelen grond kantoorgebouwen te laten verrijzen. Don Bosco spreekt met de verkoper af dat deze de sloopvergunning aanvraagt, een overeenkomst met de aannemer die de gebouwen gaat slopen aangaat en de kosten hiervoor op neemt. Don Bosco draagt de kosten uiteindelijk door een hogere koopsom te betalen. Eind augustus wordt de sloopvergunning verleend, onder de voorwaarde dat pas gesloopt mag worden als de asbest verwijderd is. 30 september begint de aannemer met de sloopwerkzaamheden. Diezelfde dag worden de percelen grond geleverd. Op het moment van leveren was de bestrating tussen de twee schoolgebouwen verwijderd, was de zijgevel van een van de gebouwen gesloopt en waren de ramen, kozijnen en metselwerk verwijderd. Na de levering zijn de bestaande gebouwen gesloopt en zijn vervolgens nieuwe kantoorpanden opgericht. Ter zake van de levering van de percelen wordt er door de Belastingdienst een naheffingsaanslag in de overdrachtsbelasting opgelegd. Don Bosco gaat in beroep, en stelt zich op het punt dat de levering een levering van een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB is en dat daardoor beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling van art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV.

4.2 Don Bosco: Hof Amsterdam

Het Hof Amsterdam¹⁰⁷ verklaart het beroep ongegrond en handhaaft de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting. Don Bosco stelt primair dat de gehele verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, omdat door de start van de sloopactiviteiten een 'vervaardigd goed' in de zin van art. 11, lid 3 Wet OB is voortgebracht, zodat de levering is onderworpen aan de omzetbelasting. Het Hof geeft hierop als reactie dat de sloopwerkzaamheden die ten tijde van de levering plaatsvonden, tot een zodanig ondergeschikte wijziging van de gehele onroerende zaak heeft geleid dat er geen sprake is van een nieuwe onroerende zaak in de zin van art. 11, lid 3 Wet OB. Als subsidiair standpunt¹⁰⁸ stelt belanghebbende dat de onroerende zaak moet worden aangemerkt als een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. Het Hof stelt dat er alleen een bouwterrein kan zijn als er sprake is van onbebouwde grond, wat in de huidige casus niet het geval is.

4.3 Don Bosco: Hoge Raad en Prejudiciële vragen

Waar bij het Hof Amsterdam weinig twijfels lijken te bestaan over de behandeling van de zaak Don Bosco, heeft de Hoge Raad¹⁰⁹ wel een viertal prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie voorgelegd. Deze vragen luiden als volgt:

- 1. Moet artikel 13, B, letter g, in samenhang met artikel 4, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat belast is de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw?*
 - 2. Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen, met dien verstande dat de levering alleen dan belast is als de verkoper de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen?*
 - 3. Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld, met dien verstande dat de levering alleen dan belast is indien de verkoper de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld?*
 - 4. Zo het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, is dan belast elke levering die plaatsvindt na het tijdstip waarop de sloopwerkzaamheden feitelijk een aanvang nemen dan wel na enig later tijdstip, in het bijzonder het tijdstip waarop de sloop substantieel is gevorderd?*
- De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.*

¹⁰⁷ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, VN 2005/6.1.14.

¹⁰⁸ r.o. 5.8

¹⁰⁹ HR 3 oktober 2008, nr. 41 510, BNB 2009/25

Deze vragen zijn volgens het HvJ te herformuleren tot één vraag: Is de levering van een perceel waarop een pand staat dat moet worden gesloopt om op die plaats een nieuw pand te laten bouwen en waarvan de sloop reeds is begonnen vóór deze levering, vrijgesteld van btw?

4.4 Don Bosco: het HvJ EG aan zet

Het HvJ EG¹¹⁰ begint haar beantwoording met de opmerking dat de in de Zesde Richtlijn omschreven vrijstelling strikt moeten worden uitgelegd. Het HvJ EG is van mening dat het in deze zaak van belang is dat Don Bosco en de verkoper overeengekomen zijn dat de verkoper de sloopvergunning moet aanvragen en de verplichting tot slopen op zich neemt. Volgend uit arrest Levob, OV Bank en Part Service moet er voor de btw worden vastgesteld of de sloopwerkzaamheden en de levering van de onroerende zaak, als twee aparte handelingen moeten worden aangemerkt of als één samengestelde handeling, die uit meerdere elementen bestaat. Normaal gesproken moet elke handeling als zelfstandige prestatie worden beoordeeld. Echter in bepaalde omstandigheden moeten handelingen, die formeel te scheiden zijn, worden beschouwd als één handeling voor de btw, omdat zij niet zelfstandig zijn. Dit is het geval wanneer de handelingen die aan de afnemer worden geleverd, zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien als een prestatie aangemerkt moeten worden. Volgens de HvJ EG is het kunstmatig om de twee prestaties, het leveren van een terrein en het slopen van de gebouwen uit elkaar te halen, met name door de overlapping van de prestaties. Er is sprake van één samengestelde prestatie, die uit meerdere elementen bestaat. De samengestelde prestatie is niet het leveren van een gebouw, maar het leveren van onbebouwde grond. Als laatste oordeelde het HvJ EG dat de levering van een perceel grond waarop een pand staat dat moet worden gesloopt om op die plaats een nieuw pand te laten bouwen en waarvan de sloop reeds is begonnen vóór de levering en de sloop van het pand als één prestatie gezien moet worden. Het uiteindelijke doel van de sloop is niet het leveren van een oud en bestaand gebouw, maar de levering van een onbebouwd terrein, ongeacht hoever de sloop is van de oude gebouwen op het moment van de levering. Het is aan de verwijzende rechter om te bepalen of er sprake is van de levering van een bouwterrein.

4.5 Don Bosco: conclusie A-G van Hilten

Naar aanleiding van het arrest Don Bosco van het Hof van Justitie neemt Advocaat-Generaal van Hilten (hierna: A-G) conclusie¹¹¹. De A-G vindt de zaak Don Bosco een geschikt voorbeeld van

¹¹⁰ HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08

¹¹¹ Conclusie A-G van Hilten, 17 juni 2010, nr. 41510bis

belastingenverstrengeling. Om heffing van de overdrachtsbelasting te voorkomen, moet immers de regeling in de omzetbelasting worden uitgelegd. Het Hof van Justitie heeft een andere benadering dan de Hoge Raad. De HR stelt immers vragen vanuit een 'objectgericht' oogpunt (wat is de status van de onroerende zaak ten tijde van levering), maar het HvJ geeft antwoord vanuit een 'handelingsgericht' oogpunt (wat presteert de presterende ondernemer). Door een andere benadering gaat het HvJ niet in op de eerste prejudiciële vraag.

Volgens het Hof zijn er twee prestaties: de levering van het perceel grond en de sloopwerkzaamheden van de gebouwen. Deze samengestelde prestatie, die in het arrest ook wel combinatieprestatie wordt genoemd, wordt als één prestatie in aanmerking genomen. De handelingen die aan de afnemer worden geleverd, zijn zo nauw met elkaar verbonden, dat zij objectief gezien als een prestatie worden. De HvJ ziet de levering als één prestatie, namelijk de levering van een bestaand deels gesloopt pand. Het *overheersende element* van de samengestelde prestatie is de levering van onbebouwde grond. In het verlengde van het arrest Levob, ligt de conclusie van het Hof van Justitie in de ogen van de A-G voor de hand.

Toch ligt de uitspraak van Don Bosco niet geheel in lijn met de vaste rechtspraak. De A-G spreekt haar twijfels uit over het tijdstip van levering dat door het HvJ in aanmerking wordt genomen. In alle jurisprudentie over samengestelde prestaties hebben de verschillende handelingen al plaatsgevonden. In de huidige casus heeft één van de handelingen nog niet volledig plaatsgevonden. Don Bosco roept met betrekking tot het tijdstip van (juridische) levering twee vragen op. Vindt op het tijdstip van juridische levering ook de btw-technische levering plaats? Of vindt de btw-technische levering plaats als er onbebouwde grond wordt geleverd? Indien de eerste mogelijkheid zich voordoet, moet er rekening gehouden worden met (sloop) werkzaamheden die pas in de toekomst worden verricht. Er kan namelijk een onbebouwd terrein worden geleverd, wat in feite nog geen onbebouwd terrein is. Het Hof van Justitie neemt niet de weg die de Hoge Raad heeft bewandeld in het arrest van 7 maart 2003¹¹². In dit arrest werd geen rekening gehouden met toekomstige omstandigheden. Ongeacht op welk tijdstip de levering plaatsvindt, hetgeen dat uiteindelijk wordt geleverd, is een onbebouwd terrein concludeert de A-G.

Na de discussie over samengestelde prestaties gaat van Hilten dieper in op de bouwterreinen. Ook *van Hilten* haalt het arrest Gemeente Emmen aan. In dit arrest is bepaald dat lidstaten vrij zijn om het begrip bouwterrein zelf te definiëren. Deze vrijheid is echter niet onbepaald: Alleen de grond die niet is bestemd voor bebouwing, moet worden vrijgesteld. De vrijstelling voor onbebouwde terreinen moet eng worden uitgelegd. Lidstaten moeten de definitie van het begrip bouwterrein ruim uitleggen. *Van Hilten* twijfelt er niet aan of een bouwterrein in de zin van art. 4, lid 4,

¹¹² Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37 525, LJN AE9405, BNB 2003/193

onderdeel b Zesde Richtlijn is geleverd. Hiermee is het arrest nog niet geheel opgelost. Er moet worden beoordeeld of de levering van het terrein een levering van een bouwterrein is in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB. Alleen in dat geval kan de samenloopvrijstelling worden toegepast. In beginsel heeft *van Hilten* er geen problemen mee dat de levering van een bouwterrein geen levering is voor de Wet OB, als er niet aan de voorwaarden van art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB wordt voldaan, maar wel een bouwterrein is op grond van het communautaire recht. Het draait uiteindelijk om de vraag of het terrein dat voor bebouwing is bestemd, onder het bereik van art. 11, lid 4 kan worden gebracht. Wordt deze vraag bevestigend beantwoordt, dan volgt een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Is het antwoord op de vraag ontkennend, dan meent *van Hilten* dat de Wet OB op dat punt in strijd is met de richtlijn. Kijkend naar de wetsgeschiedenis, heeft de wetgever geen intentie gehad om gevallen zoals in de casus Don Bosco vrij te stellen. De A-G concludeert dat de wetgever met de definitie van een bouwterrein niet heeft willen afwijken van de richtlijn. Vanuit mijn optiek wil de wetgever misschien niet afwijken van de richtlijn, maar doet dat wel (onbewust) door strikte voorwaarden in art. 11, lid 4 Wet OB te stellen. De A-G geeft zelf aan dat de jurisprudentie over of sloophandelingen bewerkingen zijn aan de grond, niet in de weg mag staan om het terrein in Don Bosco te kwalificeren als bouwterrein. Anders dan de staatssecretaris, betoogt de A-G dat het terrein in Don Bosco een bouwterrein is in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. De A-G adviseert de Hoge Raad om het beroep van belanghebbende gegrond te verklaren en de zaak af te doen.

4.6 Don Bosco: einduitspraak

Na beantwoording van de prejudiciële vragen van het Hof van Justitie, kan de Hoge Raad eindelijk uitspraak doen. De Hoge Raad¹¹³ concludeert dat het Hof Amsterdam onjuiste conclusies trekt uit de vastgestelde feiten. Er is niet sprake van én een levering én sloopwerkzaamheden, maar het geheel, de levering van een onbebouwd terrein moet het voorwerp zijn. Zolang de levering een onbebouwd terrein is, maakt het niet uit hoe ver de sloopwerkzaamheden zijn. In welke staat en onder welke omstandigheden het terrein uiteindelijk wordt opgeleverd aan de koper is beslissend voor de kwalificering. De Hoge Raad verwijst de zaak naar een feitenrechter. De feitenrechter moest uiteindelijk beslissen of het terrein dat na de sloop wordt opgeleverd een onbebouwd terrein is in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB.

De spraakmakende zaak Don Bosco komt 2 maart 2012 bij het Hof Den Haag eindelijk tot een eind¹¹⁴. Er wordt vastgesteld dat de bestrating en de laatste bomen zijn verwijderd, zodat er een kaal terrein is ontstaan, wat bestemd is voor bebouwing. De inspecteur stelt bij het Hof Den Haag

¹¹³ HR 10 juni 2011, nr 41 510bis

¹¹⁴ Hof Den Haag 2 maart 2012, nr.11/00384

zijn opvattingen over de levering van het terrein bij. Volgens de inspecteur is er, gelet op de omstandigheden waarin het terrein is opgeleverd aan de koper, een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. Hierdoor is er sprake van een met btw belaste levering. Middels de btw belaste levering van een bouwterrein kon uiteindelijk de samenloopvrijstelling op grond van art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel Wet BRV worden toegepast. Na bijna 13 jaar procederen wordt de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting vernietigd.

4.7 Maasdriel: de feiten en het geschil

Op 13 november 2006 sluit de gemeente Maasdriel (hierna: verkoper) een overeenkomst inzake de verkoop van een perceel grond aan de Woningstichting . Op die datum stond op het perceel grond een oude bibliotheek en was het perceel grond voorzien van een openbaar bestraat parkeerterrein. In de koopovereenkomst werd bepaald dat het perceel grond in 'bouwrijpe staat' zou worden geleverd aan de Woningstichting, met het oog op het bouwen van woningen en eventueel kantoren met parkeerfaciliteiten. Om de grond in 'bouwrijpe staat' te krijgen werd overeengekomen dat de verkoper de sloop van de bibliotheek en de verwijdering van de bestrating op zich zou nemen. Begin 2007 heeft de verkoper het bestaande gebouw laten slopen. Op 2 maart 2007 levert de verkoper het perceel grond aan de Woningstichting. Op dat moment is het parkeerterrein nog in gebruik, is de bestrating nog niet verwijderd en zijn voor de bouwplannen nog geen bouwvergunningen verleend. De Woningstichting is van mening dat er sprake is van een levering van een bouwterrein. De levering is dus belast met btw. De Woningstichting beroept zich op de samenloopvrijstelling, zodat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat er sprake is van de levering van onbebouwde grond, zodat de vrijstelling van toepassing.

4.8 Maasdriel: Hof Amsterdam

Nadat de belastinginspecteur het beroep afwijst, stelt de Woningstichting beroep in bij de Rechtbank Arnhem. De rechtbank verklaard het beroep ongegrond, zodat het hoger beroep bij de Hof Arnhem beland. Het Hof oordeelt, onder verwijzing van het arrest Don Bosco, dat er sprake is van levering van onbebouwde grond. Tevens oordeelt het Hof dat het perceel niet kan worden aangemerkt als bouwterrein, omdat de sloop van de bibliotheek en de verwijdering van de bestrating geen werkzaamheden zijn zoals in art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB gegeven. Daarnaast was het Hof van oordeel dat de bestaande voorzieningen voor nieuwbouw in de omgeving van het perceel, geen voorzieningen zijn als bedoeld in art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB.

4.9 Maasdriel: Hoge Raad en prejudiciële vragen

Het Hof Arnhem heeft geoordeeld dat er aan de Woningstichting onbebouwde grond is geleverd, maar geen bouwterrein. De cassatiemiddelen van belanghebbende richten zich tegen het oordeel dat de levering van het perceel grond geen bouwterrein is. Volgens de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad moet art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB zo worden uitgelegd dat bij gehele sloop van een gebouw, de vrijkomende grond alleen als bouwterrein kan worden gekwalificeerd, indien na de sloop er bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op bebouwing. De Hoge Raad¹¹⁵ heeft twijfels of de uitleg van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB door de vaste jurisprudentie wel in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Volgens de nationale wetgeving, zoals uitgelegd door de Hoge Raad, leiden sloopwerkzaamheden van de gebouwen en de verwijdering van de bestrating in het arrest Maasdriel niet tot een bouwterrein, omdat de werkzaamheden geen bewerkingen zijn zoals in art. 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB, ondanks de intentie om op het onbebouwde terrein te gaan bouwen. De Hoge Raad vraagt middels de volgende prejudiciële vraag om een Nederlandse uitleg van het begrip bouwterrein:

1. Moet artikel 135, lid 1, sub k, van de btw-richtlijn (...) in samenhang gelezen met artikel 12, leden 1 en 3, van die richtlijn, zo worden uitgelegd dat in elk geval niet van btw mag zijn vrijgesteld de levering van een onbebouwd terrein dat is ontstaan door sloop van daarop staande bebouwing, welke sloop is verricht met het oog op nieuwbouw?’

4.10 Maasdriel: Beantwoording van de prejudiciële vraag

Door het stellen van bovenstaande prejudiciële vraag¹¹⁶, wil de verwijzende rechter weten of de vrijstelling van toepassing is op de levering van onbebouwde grond, na de sloop van de op dat staande terrein, ook als er op het moment van leveren nog geen bewerkingen zijn verricht, maar het terrein wel gebruikt gaat worden voor bebouwing. De staatssecretaris is van mening dat de intentie van verkoper en koper geen invloed mag hebben op de btw-status van een terrein¹¹⁷. Er moet feitelijk gekeken worden naar de status van een perceel grond ten tijde van de levering. In vergelijking met Don Bosco, zijn ze in het arrest Maasdriel nog niet begonnen met de sloopwerkzaamheden. Bij beide arresten heeft de levering een onbebouwd terrein als voorwerp, dat bestemd is voor bebouwing. De staatssecretaris spreekt de wetgever eigenlijk tegen, door te stellen dat de intentie van de partijen geen invloed mag hebben op de btw-status van een bouwterrein. De voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB moeten immers met het oog op bebouwing worden verricht. De intentie van de partijen is hoe dan ook van belang om een terrein als

¹¹⁵ HR 9 september 2011, nr. 10/02888

¹¹⁶ HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

¹¹⁷ Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, § 4.2.3

bouwterrein te kunnen kwalificeren. Vanuit mijn optiek moeten beide casussen identiek behandeld worden in de btw. De Woningstichting en de Europese Commissie zijn van oordeel dat de voorwaarden om een bouwterrein te krijgen in de nationale regeling te restrictief zijn. Uit de gegevens blijkt duidelijk dat het terrein objectief kan kwalificeren als bouwterrein. Uit de arresten Don Bosco en Gemeente Emmen moeten de lidstaten bij de omschrijving van het begrip bouwterrein, de doelstelling van de vrijstellingen van art. 135, lid 1, onderdeel k van de BTW-richtlijn in acht nemen. Dit houdt in dat alleen de levering van onbebouwde terreinen die niet bestemd zijn voor bebouwing onder de vrijstelling vallen. Het HvJ EU benadrukt dat de fiscale neutraliteit zich er tegen verzet dat soortgelijke goederen voor de btw anders worden behandeld, zodat er geen ongewenste concurrentievoordeel ontstaat. Voor de kwalificatie van een perceel grond, moet er volgens het HvJ ook rekening gehouden worden met de intentie van de verkoper en koper. Dit kan afgeleid worden uit de volgende rechtsoverwegingen (met cursivering van mijn hand)¹¹⁸:

32. In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening moet worden *gehouden met de wilsverklaring van partijen* met betrekking tot de btw-behandeling van deze transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (reeds aangehaald arrest J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33. Zoals het Hof ook reeds heeft vastgesteld dat tot die gegevens behoort de staat van vordering van de verbouwingswerkzaamheden door de verkoper op het tijdstip van de levering (reeds aangehaald arrest J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punt 34), kan de voltooiing door de verkoper van sloopwerkzaamheden vóór de datum van levering met het oog op toekomstige *bebouwing of de verplichting van de verkoper om dergelijke sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op toekomstige bebouwing, dus eveneens deel uitmaken van die gegevens.*

36. Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een onbebouwd terrein, zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, na de sloop van het op dat terrein staande gebouw, niet onder de in eerstgenoemde bepaling voorziene btw-vrijstelling valt, zelfs indien er op de datum van die levering nog geen voorzieningen zijn getroffen voor dit terrein, anders dan bovenvermelde sloop, wanneer uit een globale beoordeling van de omstandigheden waarmee de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling gepaard ging en die heersten op de datum van de levering – *met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens* – blijkt dat op die datum het betrokken terrein

¹¹⁸ Deel cursivering ontleend van M.W.C. Soltysik, commentaar Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, punt 7

daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

Het Hof verklaart kortgezegd dat de levering van onbebouwde grond, die voor bebouwing bestemd is, belast is met btw. Er moet volgens het HvJ EU rekening gehouden worden met de wilsverklaring van de verkoper en koper en dit moet onderbouwd kunnen worden met objectieve gegevens van deze wilsverklaring. Het is uiteindelijk aan de verwijzende rechter om te beoordelen hoe het terrein gekwalificeerd moet worden. In vergelijking met Don Bosco richt het HvJ zich niet op de samengestelde prestatie: het slopen en de levering van onbebouwde grond. Het HvJ werpt nieuw licht op bouwterreinen in de btw, door de nadruk te leggen op de intentie van de partijen om op de onbebouwde grond te bebouwen. Nasloopse handelingen zijn niet meer noodzakelijk om te voldoen aan de voorwaarde 'bewerkingen aan de grond'.

4.11 Maasdriel: Einduitspraak

In einduitspraak van het arrest Maasdriel¹¹⁹ oordeelt de Hoge Raad dat art. 11, lid 4 Wet OB uitvoering geeft aan art. 12, lid 3 BTW-richtlijn. Het begrip bouwterrein moet zo veel mogelijk richtlijnconform en in overeenstemming met Europese jurisprudentie worden uitgelegd. Hierbij moet rekening gehouden worden met de intentie van de partijen, maar alleen als dit onderbouwd kan worden met objectieve gegevens. De Hoge Raad komt terug op haar eerdere jurisprudentie door niet meer te oordelen dat een perceel grond, alleen kwalificeert als bouwterrein, indien *na* de sloop er bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op bebouwing. Dat de belanghebbende de intentie heeft om het perceel grond te gebruiken voor nieuwbouw en dat de verkoper de plicht op zich neemt om de bibliotheek te slopen en de bestrating te verwijderen is niet in geschil. Hiermee staat vast dat de levering van het perceel grond op het moment van levering bestemd is voor bebouwing. Het perceel grond moet worden gekwalificeerd als een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB en hierdoor kan de samenloopvrijstelling van art. 15, lid 1 aanhef en onderdeel a Wet BRV worden toegepast. Dit oordeel leidt tot de vernietiging van de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting. Op de datum van de eindbeslissing van het arrest Maasdriel wijst de Hoge Raad ook arrest in een vergelijkbare zaak¹²⁰.

4.12 Conclusie hoofdstuk 4

In het arrest Don Bosco oordeelde het HvJ dat er sprake kan zijn van onbebouwde grond, als er op het moment van leveren nog opstallen aanwezig zijn, die gesloopt worden voor nieuwbouw. De

¹¹⁹ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, NTFR 2013/1287

¹²⁰ HR 7 juni 2013, nr. 12/00765, LJN: BY2694, reeds besproken in §3.3.4

sloop moet voor rekening zijn van de verkoper en al reeds aangevangen zijn vóór het moment van leveren. Op grond van het arrest Levob zijn de sloopwerkzaamheden en de levering van de onbebouwde grond, zo nauw met elkaar verbonden dat zij kwalificeren als één samengestelde prestatie. Uit het arrest Maasdriel volgt, dat er naast de sloop van de opstallen ook nog eens nasloopse handelingen aan de grond moeten worden verricht, om zo te voldoen aan de voorwaarde 'bewerkingen aan de grond'. Alle onbebouwde terreinen, waarvan de grond bestemd is voor opstallen, moeten onder het bereik van het begrip bouwterrein vallen. Dit intentie van de partijen moet worden onderbouwd met objectieve gegevens.

Hoofdstuk 5 Consequenties jurisprudentie op het begrip bouwterrein

In het arrest Don Bosco worden vooraf overeengekomen, maar in de toekomst uit te voeren gebeurtenissen meegenomen in de kwalificering van een bouwterrein voor de heffing van btw. Behalve dat het arrest Maasdriel nieuw licht werpt op het begrip bouwterrein, blijven er ook een aantal vragen onbeantwoord. In dit hoofdstuk zullen de consequenties van de besproken arresten centraal staan. Eerst wordt onderzocht of de nasloopse handelingen nog noodzakelijk zijn om te voldoen aan art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. Vervolgens wordt gekeken of de sloopwerkzaamheden vóór levering moeten zijn aangevangen of wellicht ook na de levering kunnen aanvangen. En kunnen de sloopwerkzaamheden ook in opdracht van de koper worden verricht? Vervolgens komt aan bod of een terrein zijn status als bouwterrein kan verliezen, door bijvoorbeeld financiële moeilijkheden bij de verkoper. Het hoofdstuk zal eindigen met de gevolgen voor de praktijk en een aanbeveling van een nieuw art. 11, lid 4 Wet OB.

5.1 Sloopwerkzaamheden: bewerkingen aan de grond?

Voor de kwalificering van een bouwterrein in de zin van de Wet OB moet sprake zijn van onbebouwde grond. Aan deze onbebouwde grond moeten volgens art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB bewerkingen plaatsvinden om een kwalificerend bouwterrein te kunnen leveren¹²¹. In deze paragraaf probeer ik antwoord te geven op de vraag of na de arresten Don Bosco en Maasdriel sloopwerkzaamheden als bewerkingen kwalificeren voor de Wet OB. Indien sloopwerkzaamheden geen bewerkingen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, maar er wel een belast terrein wordt geleverd, is er in mijn ogen sprake van een discrepantie tussen de uitkomst van het HvJ en de nationale wet. De nationale wet geeft immers aan dat eerst sprake moet zijn van onbebouwde grond voordat getoetst kan worden aan art. 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB. In Don Bosco is bepaald dat de levering onbebouwde grond als voorwerp heeft, maar ondanks dat niet was bevestigd of sprake was een bouwterrein, vond er door de sloopwerkzaamheden een belaste levering plaats.

In het Jeugdhonkarrest¹²² is bepaald dat er voor een gekwalificeerd bouwterrein, eerst het stadium onbebouwde grond moet worden gepasseerd, voordat er getoetst kan worden aan de voorwaarden in art. 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB. In het Jeugdhonkarrest oordeelde de Hoge Raad dat sloop van opstallen wél leiden tot onbebouwde grond, maar dat er door het slopen van de

¹²¹ Besproken in §3.3.2 (leiden sloopwerkzaamheden tot bewerkingen)

¹²² HR 10 augustus 2001, V-N 2001/44.18.

opstallen nog geen bouwterrein is ontstaan. In dit arrest verkocht de gemeente Krimpen aan den IJssel een perceel grond aan A BV. Door brandschade waren de opstallen onherstelbaar beschadigd. Om veiligheidsredenen werden de opstallen, inclusief alle funderingen in opdracht van de gemeente gesloopt. De ontstane gaten in het terrein werden opgevuld met zand en na voltooiing van de sloop werd het terrein geleverd. In geschil was of de levering een btw-belaste levering is. Het Hof 's Gravenhage stelde dat het vullen van de gaten bewerkingen zijn, waardoor er een bouwterrein is ontstaan. Volgens de Hoge Raad waren de sloophandelingen niet verricht met het oog op bebouwing, wat resulteerde in alleen onbebouwde grond. De onbebouwde grond is niet te kwalificeren als bouwterrein, omdat sloopwerkzaamheden niet altijd zijn verricht met het oogmerk om nieuwbouw te realiseren. Uit het Jeugdthonk arrest volgt dat sloopwerkzaamheden wel leiden tot onbebouwde grond, maar niet tot een bouwterrein. Na de sloop moeten bewerkingen plaatsvinden, voorzieningen in de omgeving worden verricht of een omgevingsvergunning worden verleend met het oog op bebouwing. In dat geval kan er een bouwterrein worden geleverd. Indien de vier eisen uit onderdeel a t/m d van art. 11, lid 4 Wet OB uit de wet gaan, vervalt de uitwerking van het Jeugdthonkarrest. Naar mijn mening is het vreemd dat de Hoge Raad in navolging van het Hof de zandopvulling na voltooiing van de sloop niet heeft aangemerkt als bewerkingen aan de onbebouwde grond met het oog op bebouwing¹²³. Volgens het Hof waren de opvullingen alleen verricht met het oog op de sloop van de opstallen. Indien de gaten niet waren opgevuld, had dat niet uitgemaakt voor de sloop van de opstallen. De opvulling is in mijn ogen noodzakelijk om in de toekomst nieuwbouw te kunnen realiseren, want zonder opvulling was nieuwbouw niet mogelijk, maar sloopwerkzaamheden wel. De Hoge Raad was echter van mening dat de opvulling tot de laatste sloopwerkzaamheden behoorden.

Dat de opvulling met het oog op veiligheid was verricht en niet met het oog op de sloop van de opstallen is één visie van het arrest¹²⁴. Er wordt bij deze visie aangesloten bij het oogmerk van de sloop. Door het oordeel in het Jeugdthonkarrest bleef er onduidelijkheid over hoe om moet worden gegaan met sloopwerkzaamheden. Het arrest kan namelijk op twee verschillende manieren worden uitgelegd: kunnen sloopwerkzaamheden helemaal niet leiden tot een bouwterrein, omdat het geen bewerkingen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB? Dit was een tweede visie van het Jeugdthonkarrest. De andere visie leidt tot de vraag of de onbebouwde grond geen bouwterrein kon zijn, omdat de sloopwerkzaamheden met het oog op de veiligheid zijn verricht en niet met het oog op nieuwbouw?

Na het Jeugdthonkarrest kan worden gesteld dat alleen de sloop van opstallen niet leidt tot een bouwterrein, omdat sloop alleen zorgt voor onbebouwde grond. Ná de sloop moeten bewerkingen worden verricht om uiteindelijk een bouwterrein te kunnen leveren. Ook A-G Wattel trekt de

¹²³ R.o. 3.4 en 3.5

¹²⁴ G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03

conclusie dat sloop niet op het zelfde moment zorgt voor én onbebouwde grond én een bouwterrein¹²⁵. Volgens A-G Wattel moet eerst de situatie van onbebouwde grond worden gepasseerd, om vervolgens tot een bouwterrein te kunnen komen. Als er naar de nationale wet wordt gekeken, kan ik mij vinden in de visie, dat eerst het stadium onbebouwde grond moet worden gepasseerd voordat er een onbebouwd terrein wordt geleverd. Kijkend naar de uiteindelijke levering(overeengekomen door de partijen), heeft de levering een bouwterrein als voorwerp. Het zou dan onterecht zijn om dan niet btw-belast te kunnen leveren. Sloopwerkzaamheden worden naar mijn mening gedaan met het oog op de bebouwing. Hierdoor lijkt me de basisvereiste van onbebouwde grond in de nationale wet wellicht overbodig. Gelukkig komt Wattel terug op zijn woorden. De visie om eerst een onbebouwd terrein te krijgen, voordat er sprake is van een bouwterrein, moet door hem worden opgegeven¹²⁶.

In 2008 scheidt de Hoge Raad¹²⁷ meer duidelijkheid over de invloed van sloopwerkzaamheden op een terrein. Een projectontwikkelaar koopt een perceel grond om hier kantoren op te bouwen. De verkoper laat de opstallen slopen, funderingen verwijderen en de grond egaliseren. De verkoper brengt aan de ontwikkelaar ter zake van de levering van het perceel btw in rekening. De inspecteur stelt dat er geen bouwterrein is geleverd en beroept zich op het Jeugdhonkarrest. Het Hof 's-Hertogenbosch is van oordeel dat er een bouwterrein is geleverd, omdat de funderingen zijn verwijderd, het puin is gezuiverd en de grond is geëgaliseerd na het slopen, met het oog op nieuwbouw. Ook de Hoge Raad oordeelde dat er geen overdrachtsbelasting is verschuldigd, omdat sprake is van een levering van een bouwterrein. De Hoge Raad schaarde zich achter de woorden van het Hof en oordeelde dat de bewerkingen na sloop met het oog op bebouwing zijn verricht en de levering dus met btw belast is. In de laatste rechtsoverweging stelde de Hoge Raad het volgende (cursivering van mijn hand)¹²⁸: (...) Hierbij verdient opmerking dat het Hof bij de beoordeling van *het motief* van de bewerkingen die aan de onbebouwde grond hebben plaatsgevonden, betekenis kon toekennen aan *het motief* waarmee de sloop van de opstallen had plaatsgevonden. (...). Hieruit kan ik afleiden dat het oogmerk een relevante rol gaat spelen bij de kwalificering van een bouwterrein.

Het arrest geeft antwoordt op de vraag of nasloopse handelingen, zoals egalisatie van de grond, waarop een gebouw is gesloopt, kunnen leiden tot de levering van een bouwterrein. Volgens De Hoge Raad kunnen de nasloopse handelingen leiden tot een bouwterrein, zolang deze handelingen zijn verricht met het oog op bebouwing. De handelingen moeten uiteraard wel verricht worden nadat er is gesloopt. Er wordt met dit arrest duidelijk afscheid genomen van de benadering die bij

¹²⁵ Conclusies A-G Wattel, 22 februari 2007, nr. 42 680 en 42 246

¹²⁶ Conclusie A-G Wattel, 23 oktober 2012, nr. 12/00765, V-N Vandaag 2012/2645, onderdeel 8.7

¹²⁷ HR 14 november 2008, nr 43 246, BNB 2009/31

¹²⁸ r.o. 3.3

het Jeugdhonkarrest wordt gevolgd. De Hoge Raad ziet de handelingen na de sloop als bewerking aan de onbebouwde grond, maar bevestigt wederom niet of sloop een bewerking is in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB.

De voorwaarde dat sprake moet zijn van de levering van onbebouwde grond op grond van art. 11, lid 4 Wet OB wordt door het arrest Don Bosco bevestigd. Echter wordt niet bevestigd of de sloopwerkzaamheden leiden tot een gekwalificeerd bouwterrein. Bij dit arrest is sprake van de feitelijke levering van een bebouwd terrein. Tussen de koper en verkoper wordt overeengekomen dat de verkoper de sloopvergunning moet aanvragen en de verplichting tot slopen op zich neemt. Er zit dus een verschil tussen de feitelijke situatie en de btw-kwalificatie. De sloopwerkzaamheden en de levering van het terrein worden als een samengestelde prestatie gezien, waar de levering een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft. Het Hof van Justitie laat de leer van oude jurisprudentie achter zich en bepaalt in Don Bosco dat wel sprake is van de levering van onbebouwde grond, ondanks dat er nog opstallen aanwezig zijn op het moment van leveren. Op basis van Don Bosco leiden sloopwerkzaamheden wel tot de levering van een belaste levering in de zin van de richtlijn. Het Hof bevestigt ook in dit arrest niet of de sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. De Hoge Raad had de zaak niet hoeven te verwijzen, als er wel een bevestiging was geweest. Lidstaten hebben namelijk de vrijheid om het begrip bouwterrein zelf in te vullen. A-G van Hilten geeft in haar conclusie van Don Bosco aan, dat de bestemming van het terrein 'onbebouwd', doch tot bebouwing bestemd' moet zijn¹²⁹. De visie van de A-G is minder strikt dan die van de Hoge Raad. Volgens de HR is het een absolute voorwaarde dat eerst een van de handelingen uit art. 11, lid 4 wordt uitgevoerd, voordat sprake kan zijn van een gekwalificeerd bouwterrein¹³⁰. Dus ongeacht wat het oogmerk van de sloop is, de werkzaamheden kunnen nooit direct leiden tot een bouwterrein.

Na Don Bosco heeft de HR twijfels over de richtlijnconformiteit van het begrip bouwterrein in de Wet OB¹³¹. Naar mijn mening zijn deze twijfels terecht, aangezien er nog steeds geen duidelijkheid bestaat of sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn en dus direct kunnen leiden tot een bouwterrein. Middels een prejudiciële vraag wil de HR alsnog weten of sloophandelingen tot een bouwterrein in de zin van de richtlijn leiden¹³². Het Hof stelt in het arrest Maasdriel vast dat alle onbebouwde terreinen, die bestemd zijn als ondergrond voor nieuwbouw, onder het begrip bouwterrein moeten vallen. Voor de kwalificatie van een bouwterrein verlegt het Hof de nadruk van de voorwaarde 'bewerkingen aan de grond', naar de voorwaarde 'bestemd voor bebouwing'. Wanneer de grond bestemd is voor bebouwing moet op basis van de omstandigheden en de

¹²⁹ Conclusie A-G van Hilten, 17 juni 2010, nr. 41510bis (Don Bosco)

¹³⁰ HR 10 juni 2011, nr. 41 510bis

¹³¹ R.A. Wolf, *'Europees hof wil eerder een bouwterrein'*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2013/02

¹³² HR 9 september 2011, nr. 10/02888 (Woningstichting Maasdriel)

wilsverklaring van de partijen worden beoordeeld. De intentie van de partijen moet worden gesteund door objectieve gegevens. Hiermee verruimt het Hof de uitlegging van het begrip bouwterrein. De Hoge Raad stelt in Maasdriel niet meer de voorwaarde dat er na de sloop nog bewerkingen aan de grond verricht moeten worden, zolang de grond maar bestemd is voor bebouwing. Door het arrest Maasdriel komt een einde aan de lange discussie of sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn aan de grond. Vanuit mijn optiek kunnen sloopwerkzaamheden voldoende zijn om aan de ‘wilsverklaring’ van de verkopende en kopende partij te kunnen voldoen. Sloopwerkzaamheden kunnen een indicatie geven dat er op het terrein gebouwd gaat worden. Uit de overeenkomst tussen partijen moet blijken of de bestemming bouw (grond) is. Uiteraard spelen de andere objectieve gegevens ook een rol bij de bepaling of het terrein een bouwterrein is. De werkzaamheden blijven nog steeds relevant om een terrein als bouwterrein te kunnen kwalificeren. Alleen vervalt de vraag of sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB vervalt middels het arrest Maasdriel.

5.2 Aanvang sloopwerkzaamheden

De arresten Don Bosco en Maasdriel werpen naast de gewenste duidelijkheid over bouwterreinen ook een aantal vragen op. Een van de vragen die onbeantwoord blijft, is of sloopwerkzaamheden al moeten starten voordat een stuk grond wordt geleverd. Of kunnen de sloopwerkzaamheden ook na de levering aanvangen? In het Don Bosco arrest werden de sloopwerkzaamheden en de levering van de grond als één samengestelde prestatie gezien en waren de sloopwerkzaamheden reeds begonnen voordat er werd geleverd. Bij de woningstichting Maasdriel waren de sloopwerkzaamheden van de gebouwen al voltooid, maar moest alleen de bestrating van het parkeerterrein nog worden verwijderd.

*Soltysik*¹³³ acht het voor de kwalificering van een bouwterrein niet noodzakelijk dat de sloopwerkzaamheden vóór de levering van de grond zijn gestart. Hij vindt hier steun in het arrest Maasdriel. Uit rechtsoverweging 32¹³⁴ volgt namelijk dat er rekening gehouden moet worden met de intentie van de partijen, mits dit ondersteund kan worden met objectieve gegevens. Nu het Hof eenmaal toekomstige gebeurtenissen in aanmerking neemt voor de bepaling of een terrein kan kwalificeren als bouwterrein, is het naar mijn mening niet meer van belang of de sloopwerkzaamheden al zijn gestart voordat een terrein is geleverd. Zolang uit de objectieve elementen naar voren komt dat de grond voor bebouwing is bestemd, moet het tijdstip van de

¹³³ M.W.C. Soltysik, artikelgewijs commentaar NDFR, Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, punt 7

¹³⁴ HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), r.o. 32

sloopwerkzaamheden naar mijn mening de kwalificering van een bouwterrein niet in de weg staan.

Volgens de toelichting van art. 135, lid 1, letter k Btw-richtlijn moet de levering van onroerende zaken die zich in de zogenoemde 'bouw- en handelsfase' bevinden, belast met omzetbelasting zijn¹³⁵. De bouwfase begint bij de realisering van de onroerende zaak. Dit kan al het geval zijn bij de storting van de fundering¹³⁶. De bouwfase eindigt op het moment dat de onroerende zaak voor het eerst in gebruik wordt genomen. Indien de onroerende zaak uit meerdere aparte delen bestaat, eindigt de bouwfase per onderdeel. De handelsfase begint op het moment van eerste ingebruikname van de onroerende zaak en duurt precies 24 maanden. *Van Doorn en Rakhan* nemen het standpunt in dat de bouw en handelsfase begint met de bestemming van sloop en/of de feitelijke start van de sloopwerkzaamheden. Het begin van de sloop moet er toe leiden dat een perceel grond in de bouw en handelsfase terecht komt, zodat de levering met btw is belast¹³⁷. De auteurs geven aan dat ook de bestemming van de sloop voldoende moet zijn om een perceel als bouwterrein te kunnen kwalificeren.

Aangezien ook het Hof in Maasdriel veel belang hecht aan de afspraken die partijen met elkaar maken over de bewerking van een terrein, maakt het in mijn ogen niet uit of de sloopwerkzaamheden vóór of na de levering worden verricht. De situatie dat de sloopwerkzaamheden na de levering pas aanvangen is in de jurisprudentie nog niet voorgekomen. Op basis van de uitkomst van arrest Maasdriel acht ik het reëel dat sloopwerkzaamheden ook na levering verricht kunnen worden om een terrein als bouwterrein te kunnen kwalificeren, zolang de partijen maar duidelijk overeengekomen zijn dat de grond voor bebouwing is bestemd¹³⁸. De intentie om te bouwen moet vervolgens blijken uit de objectieve gegevens.

5.3 Slopen in opdracht van de koper of verkoper?

Een verkoper van een stuk grond met opstallen zal bij de verkoop van terrein niet snel de sloopkosten en bijbehorende risico's op zich willen nemen. Om de risico's te reduceren komt het regelmatig voor dat partijen overeen komen dat de verkoper de sloop op zich neemt, maar dat het risico en de sloopkosten voor rekening van de koper zijn¹³⁹. Nadat de sloop is voltooid, wordt het terrein als btw-belast bouwterrein geleverd. In het arrest Don Bosco werd er tussen koper en verkoper overeengekomen dat sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de

¹³⁵ G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03

¹³⁶ R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013, p. 47

¹³⁷ G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03 § 3.3

¹³⁸ W.J.A. Ambergen, *Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2013/03

¹³⁹ R.A. Wolf, *'Geen econoom bij sloop door verkoper'*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2008/06

verkoper kwamen. Ook in de zaak Maasdriel had de verkoper de verplichting de gebouwen te slopen en het terrein in 'bouwrijpe' staat te leveren. Maar wat als tussen partijen overeenkomen dat de sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van *de koper* komen in plaats van de verkoper? Een situatie waar er op het tijdstip van leveren feitelijk bebouwde grond wordt geleverd. Is er dan nog steeds sprake van een belaste levering?

In arrest Don Bosco is bepaald dat de sloopwerkzaamheden en de levering van het terrein als één samengestelde prestatie worden gekwalificeerd, omdat de handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat splitsen van de prestaties kunstmatig zou zijn. Feitelijk was de sloop nog niet voltooid op het moment van leveren, maar aangezien de levering een onbebouwd terrein als voorwerp had, werd de levering gekwalificeerd als een belaste levering. *Van Hilten* geeft aan dat het oordeel van het Hof in de zaak Don Bosco alleen op de manier is uitgekapt, omdat *de verkoper* de sloop van de opstallen op zich had genomen¹⁴⁰. De oplevering door de verkoper van een btw-terrein is een levering voor de btw. Had een ander dan de verkoper de sloop op zich genomen, dan was geen sprake geweest van een btw-belaste levering. Indien een verkoper bebouwde grond levert en de sloop van de oude opstallen in opdracht en voor rekening van de koper worden verricht, zijn er twee losse prestaties: 1) de levering van de grond met opstallen en 2) de sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de kopende partij. Desalniettemin kan het oogmerk van de bebouwde grond nog steeds bebouwing zijn. De koper zal de opstallen slopen, waardoor er onbebouwde grond ontstaat. De sloop zal met het oog op bebouwing worden verricht. In economische zin is de situatie vergelijkbaar met het arrest Don Bosco. Wél neemt de koper een andere prestatie af, waardoor de situatie toch anders is voor de btw-kwalificatie. In beide gevallen worden er opstallen gesloopt, met het oog op de grond nieuwbouw te realiseren. Welke partij de sloop op zich neemt, maakt voor het eindresultaat niet uit, maar is wel van belang voor de btw-kwalificatie van de dienst. Het moment van een btw-levering kan plaatsvinden op het moment van de notariële overdracht óf op het moment van de 'oplevering' van een bouwterrein door de verkoper. Op beide momenten is geen sprake van een bouwterrein, waardoor er geen btw-belaste levering is. Door bij de levering naar het eindresultaat (lees: onbebouwde grond met als bestemming bebouwing) te kijken, wordt er op het moment van leveren rekening gehouden met toekomstige gebeurtenissen. Feitelijk gekeken levert de verkoper in die situatie een terrein met opstallen.

Het lijkt mij een moeilijke exercitie om in bovenstaande situatie het Hof te overtuigen dat sprake is van de levering van onbebouwde grond, dat belast is met btw. De levering die wordt afgenomen door de koper is grond met opstallen. Het rechtstreekse verband tussen de vergoeding die wordt betaald en de prestatie die wordt geleverd, ziet niet immers niet op de sloopwerkzaamheden.

¹⁴⁰ Conclusie A-G van Hilten, 17 juni 2010, nr. 41510bis (Don Bosco), r.o. 4.6

Wanneer de opstallen in opdracht en voor rekening van de koper worden gesloopt, bestaan er twee losse prestaties. Indien de visie van het Hof in de zaak Don Bosco wordt gevolgd, kunnen deze losse prestaties uitgesplitst worden in de levering van bebouwde grond door verkoper en de sloop door de koper. De prestaties worden immers niet door dezelfde partij uitgevoerd, waardoor het uitelkaar halen van de prestaties niet 'kunstmatig' is. Kortom, als de sloopwerkzaamheden in dezelfde situatie als bij het arrest Don Bosco in opdracht en voor rekening van de koper worden verricht, en voor levering zijn aangevangen, is er mijns inziens geen sprake van een levering van onbebouwde grond, dat belast is met btw. In dat geval is er sprake van de levering van een terrein met opstallen, waar de verkrijger onderworpen is aan de overdrachtsbelasting. De vraag die in de literatuur wordt opgeworpen lijkt mij hierdoor beantwoord¹⁴¹.

5.3.1 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard

In de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (hierna: J.J. Komen)¹⁴² houdt het HvJ voor de btw-kwalificatie van de levering, alleen rekening met de feitelijke levering. Wat er in de toekomst gaat gebeuren met het terrein wordt niet meegenomen in de btw-kwalificatie. In deze zaak verkrijgt belanghebbende J.J. Komen een pand bestemd voor winkels. De verkoper heeft voor de levering van het pand een aantal sloopwerkzaamheden verricht met het oog op verbouwing van de winkelruimte tot een nieuwe onroerende zaak. J.J. Komen zet na de levering de verbouwings- en renovatiewerkzaamheden voort. De totale werkzaamheden in opdracht van *de verkoper en koper* moeten leiden tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Tijdens de sloop blijft een deel van het pand in gebruik. Gedurende de gedeeltelijke sloop is er géén onbebouwde grond ontstaan. Belanghebbende stelt dat de levering belast is met btw, omdat er sprake is van een levering van een nieuwe vervaardig goed op grond van art. 3, onderdeel c Wet OB. De inspecteur ziet dit anders en heft overdrachtsbelasting na , omdat hij stelt dat er sprake is van een verkrijging van een oud pand.

De zaak komt bij de HR terecht. Omdat de zaak op een aantal punten afwijkt van de zaak Don Bosco stelt de HR prejudiciële vragen aan het HvJ¹⁴³. De zaak ging immers over nieuw vervaardigde goederen en niet over de levering van bouwterreinen. De beantwoording van het Hof luidt kortgezegd als volgt: De werkzaamheden van de verkoper hebben geleid tot gedeeltelijke sloop. Tijdens de levering was het pand nog deels in gebruik. De levering van een pand, waar de belangrijke constructiewerkzaamheden in opdracht van de koper pas na de levering werden verricht , kan niet kwalificeren als de levering van een nieuwe onroerende zaak. Aangezien het

¹⁴¹ M.W.C. Soltysik, artikelgewijs commentaar NDFR, Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, punt 7

¹⁴² HvJ 12 juli 2012 nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard)

¹⁴³ HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, NTFR 2011/1481

oude gebouw op het tijdstip van leveren deels was gesloopt en deels in gebruik was, kan het niet kwalificeren als levering van een nieuwe onroerende zaak¹⁴⁴.

In het Don Bosco arrest neemt het Hof de intentie van de partijen mee in het oordeel om de levering als btw-belaste levering te kwalificeren. In de zaak J.J. Komen acht het Hof de intentie van de partijen juist niet relevant, omdat op het moment van leveren er sprake is van een levering van een pand dat nog deels in gebruik is. De overeenkomst tussen partijen is hier van groot belang. De partijen zijn niet overeengekomen dat uiteindelijk een nieuw vervaardigd goed wordt geleverd. In het arrest Don Bosco is de levering van een bouwterrein overeengekomen. Als het 'nieuw vervaardigd goed' wordt vervangen door 'bouwterrein', om de zaken gelijk te trekken, kan ik concluderen dat er in J.J. Komen nooit een bouwterrein is geleverd, en overigens ook geen nieuw gebouw door de verkoper is opgeleverd. Een belangrijk aspect van de zaak J.J. Komen is de scheiding in prestaties die voor rekening van de koper en verkoper komen. De werkzaamheden in opdracht van de verkoper leiden tot gedeeltelijke sloop. Op het moment van leveren zijn de werkzaamheden van de verkoper 'klaar'¹⁴⁵. Vervolgens moeten de constructiewerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de koper leiden tot een nieuw vervaardigd goed.

Zijn de essentiële constructiewerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de verkoper verricht, maar ten tijde van de levering nog niet voltooid, dan had het Hof naar mijn mening wellicht anders beslist. Er ontstaat in deze situatie een vergelijkbare situatie als in het arrest Don Bosco. Daar had de levering een onbebouwd terrein als voorwerp, maar waren de sloopwerkzaamheden door de verkoper ook nog niet voltooid. Hierbij moet wel een kanttekening geplaatst worden. In tegenstelling tot het arrest J.J. Komen was bij Don Bosco het oude gebouw ten tijde van levering niet meer in gebruik. In het arrest J.J. Komen is voor mij niet geheel duidelijke welke omstandigheden zwaarder wegen. Hebben die essentiële constructiewerkzaamheden door de koper de doorslag gegeven om de vrijstelling van overdrachtsbelasting niet toe te passen? Of is de vrijstelling niet toegepast, omdat het pand nog in gebruik was ten tijde van levering? Als alleen de eerste vraag bevestigend wordt beantwoordt, kan de vervaardiging als een nieuw vervaardigd goed kwalificeren.

Wordt het arrest J.J. Komen doorgetrokken naar arresten waar het om de levering van een bouwterrein gaat, in plaats van nieuw vervaardigde goederen, dan is er naar mijn mening antwoord gegeven op de vraag of er onbebouwde grond wordt geleverd, als de sloopwerkzaamheden deels worden verricht door de verkoper en vervolgens worden voortgezet door de koper. De afspraken die tussen partijen worden gemaakt zijn hierbij cruciaal. Is onbebouwde grond het voorwerp van de levering, dan is er sprake van onbebouwde grond

¹⁴⁴ HvJ EG/EU 12 juli 2012, nr.C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard), r.o. 36

¹⁴⁵ J.Th. Sanders, *Samenlopen en samen slopen*, NTFRB2012-40, § 6

middels het arrest Don Bosco. Wordt de wilsverklaring van partijen meegenomen in kwalificatie van het terrein, dan is er middels Maasdriel sprake van een btw-belaste levering. Of deze levering een bouwterrein is in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB is hier nog steeds onduidelijk, omdat er strikt genomen niet aan de voorwaarden wordt voldaan. Volgens de richtlijn is er wel een bouwterrein, maar op grond van art. 11, lid 4 Wet OB niet. Deze discrepantie kan worden weggenomen door een ruimere uitleg van art. 11, lid 4 Wet OB. Neemt de kopende partij de totale sloop voor rekening, dan is de feitelijke levering van bebouwde grond niet onderworpen aan de omzetbelasting.

5.4 Staken van de sloop

Behalve dat de banksector last heeft van de crisis, heeft de crisis ook veel invloed gehad op de vastgoedmarkt. Er kan zich een situatie voordoen waar partijen overeenkomen dat de verkoper van een stuk grond met opstallen de sloop van de opstallen voor zijn rekening neemt, het terrein na aanvang van de sloop levert, maar dat de sloop wordt gestaakt omdat de afnemer van de sloopwerkzaamheden (lees: de verkoper van de grond) in financiële moeilijkheden verkeert. De huidige jurisprudentie geeft nog geen duidelijkheid, hoe met deze situatie om moet worden gegaan. Is er een bouwterrein geleverd of heeft het terrein van de status van een bouwterrein verloren?

De beschreven situatie is ook in dit geval vergelijkbaar met de zaak Don Bosco, maar alleen wordt de sloop nu niet voltooid door financiële problemen bij *de verkoper*. De levering van het terrein en de sloopwerkzaamheden die niet worden voltooid, zijn twee prestaties, die gekwalificeerd worden als een samengestelde prestatie, mits aan de juiste omstandigheden wordt voldaan. De prestaties kunnen niet afzonderlijk in aanmerking worden genomen, omdat zij nauw met elkaar zijn verbonden, waardoor splitsen kunstmatig is¹⁴⁶. Ook hier is het overheersende element van de prestatie de levering van onbebouwde grond. In het arrest Maasdriel worden toekomstige gebeurtenissen meegenomen in de kwalificering van een bouwterrein, zolang de wilsverklaring van de partijen wordt onderbouwd met objectieve gegevens. Toekomstige gebeurtenissen brengen ook onzekerheid met zich mee. De situatie waar de afnemer van de sloopwerkzaamheden, door financiële problemen de dienst niet meer kan afnemen, is een voorbeeld van een onzekere, niet te voorspellen gebeurtenis. Als de conclusie uit het arrest Maasdriel wordt doorgetrokken, dan is er wellicht nog steeds een bouwterrein geleverd in de zin van de richtlijn. Het terrein is immers geleverd met het oog op bebouwing. Indien de afnemer van de sloopwerkzaamheden het slopen niet meer kunnen betalen, dan zal waarschijnlijk de koper van het terrein de sloop op zich nemen. De koper van het terrein was hoe dan ook van plan

¹⁴⁶ HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco) r.o. 36

nieuwbouw te realiseren. Op het moment van leveren staat er nog pand, dat deels is gesloopt. De feitelijke levering bestaat dus niet uit onbebouwde grond, maar heeft wel onbebouwde grond als voorwerp. Door het aanmerken van onzekere gebeurtenissen, moet het HvJ ook de negatieve consequenties onder ogen zien. Het risico dat onzekere gebeurtenissen niet uitkomen, doordat bijvoorbeeld sloopwerkzaamheden niet worden voortgezet door de verkoper, mag de levering een bouwterrein niet in de weg staan. Uiteindelijk gaat het om de status van het terrein ten tijde van levering. Ten tijde van levering moet worden bepaald wat de verkoper levert of gaat leveren. Uit bovenstaande casus is op te maken dat er door de financiële situatie van de verkoper, uiteindelijk grond met een nog te slopen pand gaat worden geleverd. De verkrijger zal in deze situatie overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Hetgeen dat de verkoper uiteindelijk verkoopt is van belang voor de kwalificering.

Een meer algemene vraag die onbeantwoord lijkt te blijven is of een bouwterrein zijn status kan verliezen. Vóór de arresten Don Bosco en Maasdriel had ik de vraag direct bevestigend beantwoord. Op het moment dat er niet meer aan de voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB wordt voldaan, kan een bouwterrein zijn status verliezen. Een omgevingsvergunning kan bijvoorbeeld worden ingetrokken. Ook het ongedaan maken van bewerkingen aan de grond of voorzieningen in de omgeving kunnen in mijn ogen leiden tot het verliezen van de status bouwterrein. Een bouwterrein verliest alleen zijn status als de verrichte handelingen niet met het oog op bebouwing zijn verricht. Over dit vraagstuk bestaat geen nog jurisprudentie. Als een bouwvergunning pas na de levering wordt ingetrokken, dan heeft dit geen invloed op de eerdere levering^{147/148}.

Het is mogelijk dat voorzieningen worden getroffen met het oog op bebouwing, maar de bouwplannen zodanig wijzigen dat er niet meer gaat worden gebouwd. In dat geval verliest het terrein niet zijn status als bouwterrein¹⁴⁹. A-G van Hilten legt in haar conclusie over een andere zaak uit hoe de zinsnede 'met het oog op bebouwing' geïnterpreteerd moet worden op basis van het Dijkverzwaring-arrest¹⁵⁰:

(...) de zinsnede 'met het oog op de bebouwing' niet moet worden beoordeeld naar het moment waarop de bewerkingen plaatsvinden, maar naar het moment van levering. Op dát tijdstip moet worden beoordeeld of bewerkingen die aan de grond hebben plaatsgevonden (kunnen worden geacht te) zijn verricht met het oog op bebouwing van de grond. (...)

¹⁴⁷ Hof Arnhem 19 april 2002, nr. 01/01699

¹⁴⁸ Kamerstuk 212c, Memorie van Antwoord, Staatssecretaris van Financiën 26 mei 1997

¹⁴⁹ HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124 (Dijkverzwaring-arrest)

¹⁵⁰ Conclusie A-G Van Hilten 13 oktober 2008, nr. 07/13230, onderdeel 5.2.18

Volgens de A-G moet er op het moment van leveren objectief bepaald worden of de bewerkingen met het oog op bebouwing zijn verricht. De Hoge Raad heeft zich in de desbetreffende zaak niet uitgelaten of een bouwterrein zijn status kan verliezen. Wel oordeelt de Hoge Raad¹⁵¹ dat de wijziging van 'ondergrond voor opstallen' naar 'ondergrond niet bestemd voor opstallen' het goed 'ondergrond' niet verdwijnt, maar dat de fiscale consequenties afhangen van de bestemmingswijziging.

Nieuwenhuizen meent dat er door het subjectieve element 'met het oog op bebouwing' uit artikel 11, lid 4 Wet OB twee identieke prestaties twee verschillende btw-gevolgen kunnen hebben¹⁵². Volgens *Nieuwenhuizen* mag een zakelijke belasting, zoals de btw, niet onderworpen worden aan subjectiviteit. Vanuit zijn optiek kan door het wijzigen van subjectieve opvattingen een bouwterrein erg gemakkelijk en in korte tijd zijn status verliezen. Dit kan opgelost worden oor 'met het oog op bebouwing van de grond' te vervangen voor 'bestemd voor bebouwing'. Hierdoor ontstaat er een objectief criterium in plaats van een subjectief criterium. Zelf denk ik dat *Van Nieuwenhuizen* te kort door de bocht gaat. De subjectieve opvattingen zijn wellicht makkelijk te wijzigen, maar de subjectiviteit moet onderbouwd worden met objectieve elementen. De intentie (subjectiviteit) van partijen is relevant, mits goed is onderbouwd met objectieve gegevens¹⁵³.

5.5 Wilsverklaring en objectieve gegevens

Bij de levering van een terrein moet er volgens het HvJ rekening gehouden worden met de wilsverklaring van partijen, mits dit wordt onderbouwd met objectieve gegevens¹⁵⁴. Uit het arrest kan niet duidelijk worden opgemaakt, welke wilsverklaring doorslaggevend is bij de beoordeling¹⁵⁵. Ik acht de kans reëel dat de wilsverklaring van de kopende partij van doorslaggevende factor zal zijn. De koper is immers degene die het terrein na levering gaat bebouwen. Uiteraard zijn de prestaties van de verkopende partij ook van belang. Dat de sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de verkoper worden verricht is hier een voorbeeld van. Voor de praktijk is het van belang om te weten wat onder 'objectieve gegevens' moet worden verstaan. Uit de literatuur¹⁵⁶ komen de volgende objectieve gegevens naar voren:

¹⁵¹ Beroep in cassatie HR 07/13230, punt 3

¹⁵² W.A.P. Nieuwenhuizen, commentaar HR 14 november 2008, nr 42 860, NTFR 2008/2309

¹⁵³ HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

¹⁵⁴ HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel) r.o 36

¹⁵⁵ E. van den Elsen en K. Sinnige, 'HvJ breekt onze voorwaarden ten aanzien van bouwterreinen af', BTW-bulletin 2013/20

¹⁵⁶ M.D.J. van der Wulp, 'Ik wil een bouwterrein', Btwbrief 2013/14

- koopovereenkomst of akte (waarin de staat van het terrein ten tijde van levering staat beschreven)
- bestemmingsplan
- (concept)bouwplan
- bouwvergunning

Als partijen overeenkomen dat er een bouwterrein wordt geleverd, dan moeten de partijen duidelijke afspraken maken aan welke voorwaarden dit terrein moet voldoen. Door het arrest Don Bosco en nu ook arrest Maasdriel kent het begrip bouwterrein verschillende varianten.

5.6 Gevolgen praktijk: btw-bouwterrein

Het Maasdriel arrest heeft positieve consequenties voor ondernemers, die graag een terrein geleverd willen, dat is belast met btw en leidt tot de vrijstelling van overdrachtsbelasting¹⁵⁷. Als een terrein op het moment van leveren daadwerkelijk bestemd is om te bebouwen, is er sprake van de levering van onbebouwde grond. Door de ruime uitleg van het begrip 'bouwterrein' is er nu sneller sprake van de levering van een bouwterrein. De btw-gevolgen van een levering kunnen meer 'gestuurd' worden. Hiermee bedoel ik te zeggen dat een ondernemer door zijn intentie kenbaar te maken met objectieve gegevens, maar strikt genomen nog niet aan de voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB voldoet, nog steeds een bouwterrein kan leveren.

5.6.1 Gevolgen praktijk: koop/-aannemingsovereenkomst

De recente jurisprudentie over bouwterreinen kan dan wel voor btw-belaste ondernemers positief uitpakken, maar voor de particulieren kunnen de gevolgen juist negatief uitpakken. Particulieren hebben geen recht op aftrek van voorbelasting. Een levering belast met overdrachtsbelasting krijgt bij particulieren de voorkeur. Indien de uitkomst van het Don Bosco doorwerkt naar koop-/aannemingsovereenkomsten, kan rechtsonzekerheid het gevolg zijn. Hier is namelijk bepaald dat een ondernemer die op basis van een koop-/aannemingsovereenkomst aan een koper een bouwterrein overdraagt en vervolgens hier nieuwbouw op realiseert, één samengestelde prestatie levert. De samengestelde prestatie heeft in dit geval de levering van een nieuw huis als voorwerp. Dit leidt tot een met btw-belaste levering.

Bij een koop-/aannemingsovereenkomst koopt een particulier op basis van een 'bouwtekening' een nieuwbouwwoning. De particulier koopt met deze overeenkomst onbebouwde grond of bebouwde grond, waar nog geen nieuwbouw op is gerealiseerd. De projectontwikkelaars beginnen vaak pas

¹⁵⁷ R.A. Wolf, 'Europees hof wil eerder een bouwterrein', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2013/02

met bouwen als een bepaald aantal percentage kopers hebben getekend. Bij een genoeg aantal inschrijvingen gaat het project gerealiseerd worden. Vervolgens sluit de particulier een aannemingsovereenkomst voor de bouw van de nieuwe woning. Deze manier van een huis kopen bespaart ruim 10% btw over de waarde van de aangekochte grond. De (on)bebouwde grond wordt aangekocht tegen 6% overdrachtsbelasting en vervolgens is er 21% verschuldigd over de bouwtermijnen. Zonder koop-/aannemingsovereenkomst is er 21% verschuldigd over de gehele nieuwbouwwoning en grond.

Zoals genoemd bestaat de koop-/aannemingsovereenkomst uit twee afspraken: 1) de levering van grond met eventueel aanwezige opstallen en 2) het realiseren van nieuwbouw op de geleverde grond. Uit de jurisprudentie vóór het arrest Don Bosco blijkt dat de koop-/aannemingsovereenkomst voor de heffing van omzetbelasting als twee afzonderlijke prestaties wordt aangemerkt¹⁵⁸. Indien een inspecteur de lijn in Don Bosco is ingezet, doortrekt naar de koop-/aannemingsovereenkomst, worden de afzonderlijke prestaties nu als één samengestelde prestatie aangemerkt. Uit het arrest Don Bosco en daarna ook het arrest Maasdriel is er eerder sprake van de levering van een bouwterrein. Door het sluiten van een koop-/aannemingsovereenkomst, moet een particulier zich realiseren dat er eerder sprake is van een bouwterrein. Dit brengt mee dat er over de eerste afspraak, het leveren van de grond, ook omzetbelasting is verschuldigd.

5.6.2 Overgangsregeling koop-/aannemingsovereenkomst

Door het arrest van 22 maart 2013 van de Hoge Raad verandert de kwalificatie van koop-/aannemingsovereenkomsten¹⁵⁹. In dit arrest wordt bepaald dat de levering van grond en opstal door *dezelfde ondernemer*, voor de btw als een samengestelde prestatie wordt aangemerkt. Met de uitspraak van de HR is een einde gekomen aan de koop-/aannemingsovereenkomst, waarbij de grond tegen 6% overdrachtsbelasting wordt geleverd en de oplevering van opstal wordt onderworpen aan 21% omzetbelasting.

De uitspraak van de HR ligt in lijn met de uitspraak van het HvJ in het arrest Don Bosco. Gedurende dit onderzoek komt de Staatssecretaris met een nieuw vastgoedbesluit, waar onder andere de btw-behandeling van koop-/aannemingsovereenkomsten alleen nog via een overgangsregeling kunnen worden toegepast¹⁶⁰. In dit besluit geeft de Staatssecretaris aan dat vanwege het arrest van 22 maart 2013, het niet meer mogelijk is om grond en de oplevering van

¹⁵⁸ TC 15 februari 1977, nr. 11 089, BNB 1977/203, HR 11 april 1979, nr. 19 243, BNB 1979/171

¹⁵⁹ HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, BNB 2013/133

¹⁶⁰ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

opstallen voor de btw als twee afzonderlijke prestaties aan te merken. Onder bepaalde voorwaarden is het nog steeds mogelijk om de grond en de oplevering van een opstal, als twee afzonderlijke prestaties aan te merken. De ondernemer moet aan een zevental voorwaarden voldoen. De belangrijkste voorwaarde is dat leverancier vóór 22 maart 2013 over de grond kon beschikken. Tevens moet er sprake zijn van een lopend project, waarvan de start vóór 22 maart 2013 is aangevangen. De voorwaarden zijn zo summier opgesteld, dat alleen in heel weinig gevallen kan worden toegepast.

Mijns inziens is er nog wel een mogelijkheid om de grond afzonderlijk tegen 6% overdrachtsbelasting te leveren. In het besluit staat de volgende tekst: *‘Als de grondlevering en de bouw door dezelfde belastingplichtige plaatsvinden (waaronder een fiscale eenheid) kan niet langer worden gesplitst in een levering van grond (belast met enkel overdrachtsbelasting) en de (oplevering van) nieuwbouw (belast met btw)’.*

Hieruit kan ik opmaken dat indien de grond niet door dezelfde belastingplichtige wordt geleverd als de aannemer van de opstallen, de grond tegen 6% overdrachtsbelasting kan worden geleverd. Het is alleen de vraag of de Staatssecretaris akkoord zal gaan met een ‘constructie’, die gericht is op btw-besparing. Daarnaast mag de grond niet kwalificeren als bouwterrein in de zin van de Wet OB.

5.6.3 Gevolgen praktijk: samenloopvrijstelling

Uit de jurisprudentie volgt dat er in meer gevallen sprake is van een kwalificerend bouwterrein. Aangezien er in meer gevallen een btw-belast bouwterrein wordt geleverd, is de samenloopvrijstelling ook vaker van toepassing. De arresten Don Bosco en Maasdriel bieden de ondernemer meer mogelijkheden om bij levering van grond overdrachtsbelasting te voorkomen of te vermijden.

Na het arrest Don Bosco stelde de fiscus zich geregeld op het standpunt dat de samenloopvrijstelling alleen van toepassing is, als een bouwterrein wordt geleverd in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. De samenloopvrijstelling kon alleen worden toegepast als er volgens de nationale wetgeving een bouwterrein werd verkregen. De overdrachtsbelasting is immers een Nederlandse belastingheffing, waardoor Europese btw-jurisprudentie geen enkele invloed kan hebben. Beroep doen op het Don Bosco arrest, gold volgens de fiscus niet als een kwalificerende bouwterrein voor de samenloopvrijstelling. Door het eindarrest Maasdriel meen ik dat het standpunt van de fiscus van tafel kan worden geveegd. De Hoge Raad heeft immers expliciet

geoordeeld dat het nationale begrip 'bouwterrein' conform Europese jurisprudentie en richtlijn moet worden uitgelegd.

5.7 Aanbeveling

Na het Don Bosco arrest was er wellicht enige twijfel of de nationale definitie van het begrip bouwterrein strijdig is met de richtlijn. Het arrest Maasdriel haalt die twijfel weg, en bevestigt dat de nationale definitie wel degelijk strijdig is met de richtlijn. In veel gevallen wordt er nu geen bouwterrein geleverd in de zin van nationale wet, maar wel op grond van de richtlijn. Door de verzoenende interpretatie van de HR, is een asymmetrisch beroep alleen niet mogelijk. Desalniettemin zal het een en ander aangepast moeten worden aan de nationale wet. Gezien de vele jurisprudentie over elke voorwaarde, is versimpeling van het art. 11, lid 4 Wet OB in mijn ogen een gewenste oplossing. Het huidige art. 11, lid 4 Wet OB luidt als volgt:

Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt als bouwterrein beschouwd onbebouwde grond:

- a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;*
- b. ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;*
- c. in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of*
- d. ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend; met het oog op de bebouwing van de grond.*

Een mogelijke herziening van het artikel luidt als volgt:

Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt als bouwterrein beschouwd:

Ieder terrein dat blijkend uit de wilsklaring van partijen en objectieve gegevens bestemd is om te worden bebouwd.

Dit is een duidelijke codificatie van het arrest Maasdriel. Door de aanpassing wordt er rekening gehouden met de intentie van de kopende partij. Ook terreinen waar nog opstallen staan en die worden gesloopt, moeten kwalificeren als een bouwterrein voor de btw. Een andere mogelijkheid is om art. 11, lid 4 Wet OB te schrappen en bovenstaande tekst toe te voegen aan art. 11, lid 3 Wet

OB onder onderdeel *d*¹⁶¹. Om geen verwarring te schoppen, hoort ook de aangepaste definitie van het begrip bouwterrein in art. 11, lid 4 Wet OB. Van belang is dat ook de intentie van de kopende en de verkopende partij nu mede bepalend is voor de kwalificatie van een bouwterrein. De intentie moet blijken uit de objectieve gegevens. Het nieuwe artikel 11, lid 4 Wet OB leidt tot een belaste levering van alle terreinen die bestemd zijn voor bebouwing. Een nieuw artikel of nieuw beleidsbesluit moet de belastingplichtigen meer rechtszekerheid bieden.

Voor de herziening van art. 11, lid 4 Wet OB kunnen een aantal lidstaten als voorbeeld dienen voor Nederland. In het volgende hoofdstuk zal er dieper worden ingegaan op de btw-behandling van bouwterreinen in andere lidstaten.

5.8 Conclusie hoofdstuk 5

Of sloopwerkzaamheden kwalificeren als bewerkingen in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, is een vraag die in de jurisprudentie over bouwterreinen regelmatig naar voren komt. Uit het Jeugdhonkarrest volgt dat sloopwerkzaamheden nooit kunnen leiden tot én onbebouwde grond én een bouwterrein. In arrest Don Bosco wordt geoordeeld dat sloopwerkzaamheden wel leiden tot een onbebouwde grond, maar bevestigt het HvJ niet dat sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. Echt antwoordt op de vraag komt er niet. Uiteindelijk wordt in het arrest Maasdriel de nadruk van de voorwaarde 'bewerkingen aan de grond', naar de voorwaarde 'bestemd voor bebouwing' verlegt. Hieruit kan ik afleiden dat de voorwaarde uit art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB overbodig lijkt om bouwterrein in de btw te krijgen.

Voor de kwalificering van een bouwterrein acht ik het niet noodzakelijk dat sloopwerkzaamheden vóór de levering van de grond zijn gestart. Zolang partijen de intentie hebben om sloopwerkzaamheden te laten verrichten met het oog op bebouwing, is het tijdstip van de aanvang van de sloopwerkzaamheden niet bepalend. Ook voor het eindresultaat (nieuwbouw op een bouwterrein) maakt het in mijn ogen niet uit of de sloopwerkzaamheden van een opstal, worden verricht in opdracht van de koper of juist de verkoper. Alleen voor de kwalificatie van een bouwterrein is dit wél relevant. Indien de sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de koper worden verricht, wordt er feitelijk grond met opstallen geleverd. De verkrijging van de grond met opstallen zal mijns inziens gepaard gaan met de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting. Op het moment van leveren moet bepaald worden of handelingen zullen worden verricht met het oog op bebouwing. Dat de afnemer(les: de verkoper van de grond) van de sloopwerkzaamheden de sloop niet meer kan betalen, mag de kwalificering van een bouwterrein niet in de weg staan. Na levering kan een bouwterrein zijn status verliezen. Het

¹⁶¹ W. Nieuwenhuizen, 'Maasdriel?Wetgever, keep it simple', BTW-bulletin 2013/85

verliezen van de status heeft alleen geen btw-gevolgen op de levering die al heeft plaatsgevonden. Als partijen overeenkomen dat er een bouwterrein wordt geleverd, dan moeten de partijen duidelijke afspraken maken aan welke voorwaarden dit terrein moet voldoen. Hierbij kan gedacht worden aan vergunningen, koopaktes en bouwplannen.

Vanwege de uitkomst van de arresten Don Bosco en Maasdriel is er nu in meer gevallen sprake van een bouwterrein. Dit is gunstig voor ondernemers, maar ongunstig voor particulieren die een koop-/aannemingsovereenkomst sluiten. Op grond van het nieuwe vastgoedbesluit kan alleen in een beperkt aantal gevallen nog een btw-voordeel worden behaald middels een koop-/aannemingsovereenkomst. De HR heeft in het eindarrest Maasdriel geoordeeld dat de nationale definitie van het begrip bouwterrein, richtlijnconform en conform Europese jurisprudentie moet worden uitgelegd. Dit betekent naar dat in Nederland de definitie van bouwterreinen, anders dan de richtlijn dat heeft bedoeld, te beperkt is uitgelegd. Deze strijdigheid kan worden weggenomen door art. 11, lid 4 Wet OB te herzien en in plaats van overbodige strikte voorwaarden op te leggen voor de levering van een bouwterrein, rekening te houden met de intentie van de partijen. De uitspraak van het HvJ in het arrest Maasdriel moet worden gecodificeerd in een nieuwe versie van art. 11, lid 4 Wet OB. Het standpunt van de fiscus dat de samenloopvrijstelling alleen toegepast kan worden als er een bouwterrein wordt geleverd op grond van art. 11, lid 4 Wet OB, lijkt hiermee van tafel te worden geveegd.

Hoofdstuk 6 **Bouwterrein: Nationaal VS Europees**

In het arrest Emmen is bepaald dat lidstaten de vrijheid hebben om het begrip 'bouwterrein' zelf te definiëren. Echter is deze vrijheid niet geheel onbeperkt. Lidstaten moeten bij de invulling van het begrip 'bouwterrein' rekening houden met het doel van art. 135, lid 1, onderdeel k btw-richtlijn. Het doel is om alleen onbebouwde terreinen, die niet voor ondergrond van opstal bestemd zijn, vrij te stellen van btw. De vrijstelling moet eng worden uitgelegd, aangezien een vrijstelling een inbreuk is op het btw-systeem. Hieruit volgt dat het begrip bouwterrein ruim moet worden uitgelegd.

Uit hetgeen in de eerdere hoofdstukken is behandeld, moet blijken dat de vrijstelling te ruim is uitgelegd en het nationale begrip bouwterrein door nationale jurisprudentie te beperkt is uitgelegd. In het komende hoofdstuk probeer ik te onderzoeken of het huidige nationale begrip bouwterrein richtlijnconform is uitgelegd of dat er echter strijdigheid is. Mocht dit bevestigend beantwoordt worden, is in mijn ogen de aanpassing van art. 11, lid 4 Wet OB gewenst. De behandeling van bouwterreinen in andere lidstaten kunnen wellicht als alternatief dienen voor de nationale wetgever.

6.1 Richtlijnconforme uitleg of strijdigheid?

Uit de Nederlandse jurisprudentie, zoals het Jeugdthonkarrest¹⁶², blijkt dat na volledige sloop van opstallen, de levering van het terrein nog in de btw-vrijgestelde sfeer valt. Dit is het geval omdat er niet wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB. De sloop was immers niet verricht met het oog op bebouwing. Dat er alleen sprake kan zijn van de levering van een bouwterrein, als de sloop *volledig* is afgerond lijkt me in strijd met het doel van de richtlijn. De wetgever legt ondernemers een onnodige beperking op, door te eisen dat door sloop eerst het stadium onbebouwde grond moet worden gepasseerd, voordat er een bouwterrein kan ontstaan. Gelukkig ziet de HR dit ook in. In het arrest van 14 november 2008¹⁶³ oordeelt de HR dat een geringe bewerking voldoende is om aan art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB te voldoen. Tevens houdt de HR rekening met het motief van de sloopwerkzaamheden. In de verwijzingszaak van het arrest Don Bosco¹⁶⁴ herziet de inspecteur helaas zijn oorspronkelijke standpunten, waardoor het na sloop geleverde terrein, als onbebouwd terrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB moet worden aangemerkt. De Nederlandse jurisprudentie over Don Bosco was waarschijnlijk in lijn geweest met de uitspraak van het HvJ EU als de inspecteur zijn standpunten niet had herzien. In het

¹⁶² HR 10 augustus 2001, V-N 2001/44.18

¹⁶³ HR 14 november 2008, nr 43 246, BNB 2009/31

¹⁶⁴ Hof Den Haag 2 maart 2012, nr.11/00384

eindarrest Maasdriel¹⁶⁵ oordeelt de Hoge Raad dat art. 11, lid 4 Wet OB uitvoering geeft aan art. 12, lid 3 btw-richtlijn. Het begrip bouwterrein moet zo veel mogelijk richtlijnconform en in overeenstemming met Europese jurisprudentie worden uitgelegd. Hieruit kan ik concluderen dat de HR omgaat en de jurisprudentie over nasloopse bewerkingen eigenlijk negeert. De Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein is niet richtlijnconform. Alleen sloop van oude bebouwing met het oog op bebouwing, kan als bewerking in aanmerking worden genomen, waardoor onbebouwde grond als bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB kwalificeert¹⁶⁶. Ook hieruit blijkt dat de Nederlandse voorwaarden onnodige beperkingen vormen om uiteindelijk een gekwalificeerd bouwterrein te krijgen.

Door de beslissing van het HvJ EU in het arrest Maasdriel is gebleken dat de nationale wetgever zich niet vast kan houden aan de voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB en de bijbehorende jurisprudentie door de HR. Zoals al eerder was genoemd, komt de HR terug op zijn rechtspraak. Uit eerdere rechtspraak bleek dat sloop geen bewerking was aan de grond in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, zelfs niet als de sloopwerkzaamheden verricht waren met het oog om nieuwbouw te realiseren. Na de sloop van de opstallen moesten bewerkingen aan de grond zijn verricht, voordat er sprake kan zijn van een gekwalificeerd bouwterrein¹⁶⁷.

In r.o. 25 van Gemeente Emmen¹⁶⁸ geeft het HvJ aan dat de inhoud van de vrijstellingen niet gewijzigd kunnen worden. Er moet bij de definiëring van het bouwterrein rekening worden gehouden met het doel van de vrijstelling. Alleen onbebouwde terreinen, die niet dienen als ondergrond voor een opstal, moeten worden vrijgesteld van btw-heffing. Ook in het arrest Solleveld geeft het HvJ aan dat de nationale wetgever bij toepassen van een vrijstelling niet de onbegrensde vrijheid heeft¹⁶⁹. In arrest Solleveld moest er voor de medische vrijstelling ook rekening gehouden worden met het doel van deze vrijstelling¹⁷⁰. Nu de nationale wetgever bij de definitie van het begrip bouwterrein misbruik heeft gemaakt van de vrijheid en de grens is gepasseerd, bestaat er een strijdigheid met de richtlijn. Door het huidige art. 11, lid 4 Wet OB vallen ook terreinen die wél bestemd zijn voor bebouwing onder het bereik van de vrijstelling.

Het HvJ heeft in het arrest gemeente Emmen geoordeeld dat de lidstaten vrij zijn om het begrip bouwterrein zelf te omschrijven¹⁷¹. Als gevolg hiervan mogen de lidstaten zelf specifieke voorwaarden stellen en bepalen in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet zijn gemaakt

¹⁶⁵ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, NTFR 2013/1287 (Eindarrest Woningstichting Maasdriel)

¹⁶⁶ R.A. Wolf, *'Europees hof wil eerder een bouwterrein'*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2013/02

¹⁶⁷ HR 14 november 2008, nr. 43 246 BNB 2009/31 en HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

¹⁶⁸ Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, C-468/93, BR 1996, (Gemeente Emmen), r.o. 25

¹⁶⁹ HvJ 27 april 2006, zaak C-443/04 (H.A. Solleveld). r.o. 31

¹⁷⁰ r.o. 35

¹⁷¹ HvJ EU 28 maart 1996, zaak C-468/93 (Gemeente Emmen)

om het aan te kunnen merken als bouwterrein in de zin van de richtlijn. De onderdelen *a* en *b* van art. 11, lid 4 Wet zijn de handen en voeten die de HR aan de definitie van de term 'bouwrijp maken' heeft gegeven¹⁷². Door het arrest Maasdriel is de mate van het bouwrijp maken van de grond niet meer bepalend voor de kwalificering van een bouwterrein. Daarnaast is ook onbebouwde grond niet meer bepalend voor de kwalificering van een bouwterrein. Door de 'nieuwe' weg die de HR heeft gekozen, zijn de onderdelen *a* en *b* uit art. 11, lid 4 Wet OB overbodig geworden. De onderdelen *a* en *b* kunnen echter wel van belang zijn voor de 'wilsverklaring' van partijen.

Onderdeel c van art. 11, lid 4 Wet OB is voortgekomen uit het Sint-Oedenrodearrest¹⁷³. Dit onderdeel is toegevoegd aan het rijtje voorwaarden die de mate van bouwrijpheid van de grond kenbaar moeten maken. In mijn ogen is dit ook een strikte voorwaarde, die door het arrest Maasdriel overbodig is geworden. Het formele criterium uit art. 11, lid 4, onderdeel d Wet OB is ook strijdig met de richtlijn. De wetgever heeft zichzelf ten onrechte de ruimte gegeven om een formele eis te stellen als voorwaarde voor een gekwalificeerd terrein. De vrijstelling van art. 135, lid 1, onderdeel k btw-richtlijn moet eng uitgelegd worden. Indien er geen omgevingsvergunning is aangevraagd, maar de intentie bestaat om op de grond te gaan bouwen, moet er in mijn ogen sprake zijn van een bouwterrein. Een omgevingsvergunning indiceert dat de grond bestemd is om te worden bebouwd, maar ook zonder deze vergunning kan de intentie er zijn om de grond te bebouwen. Als er een omgevingsvergunning is aangevraagd, dan heeft de fiscus meer zekerheid dat er gebouwd gaat worden. Desondanks kan er ook zonder omgevingsvergunning een gekwalificeerd bouwterrein zijn in de zin van de richtlijn.

6.1.1 Consequenties strijdigheid

Dat de nationale definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is opgesteld, blijkt uit het arrest Maasdriel en is er derhalve een strijdigheid ontstaan met de richtlijn. Terreinen die voor de btw-richtlijn wel gekwalificeerd zijn als bouwterrein, worden onder de nationale wet niet gekwalificeerd als bouwterrein. Belastingplichtigen kunnen door zich te beroepen op de richtlijn, alsnog een btw-belast bouwterrein leveren. De meest gunstige bepaling voor de belastingplichtige kan nu worden ingeroepen. Op grond van de uitspraak van het HvJ EU was dit mogelijk geweest, maar de woorden van de HR in de einduitspraak hebben roet in het eten gegooid. De nationale definitie moet immers conform de richtlijn en Europese jurisprudentie worden uitgelegd. Een asymmetrisch beroep lijkt mij hier niet mogelijk. Was de keuzemogelijkheid er wel geweest, dan zou het nadelige gevolgen hebben voor de belastingplichtigen. Een belastingplichtige die op basis

¹⁷² Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, nr. 3. p. 2.

¹⁷³ HR 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19

van de richtlijn een bouwterrein wil leveren, zal namelijk niet onder het bereik van art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB vallen. Hierdoor kan de samenloopvrijstelling niet worden toegepast. De samenloopvrijstelling stelt de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB vrij. De fiscus zal zich op dit standpunt beroepen. Echter, is dit standpunt in mijn ogen niet langer houdbaar op grond van de rechtspraak van de HR. Art. 11, lid 4 Wet OB moet immers conform de richtlijn en de Europese jurisprudentie worden uitgelegd. De samenloopvrijstelling zal dus gewoon van toepassing zijn.

6.2 Besluit Staatssecretaris

'Cherry picking' is waarschijnlijk niet mogelijk door de interpretatie van de HR, maar wellicht nog wel mogelijk middels het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009¹⁷⁴. In dit besluit volgt de Staatssecretaris de uitkomst van het Jeugdhonkarrest¹⁷⁵. De Staatssecretaris neemt in het standpunt in dat sloopwerkzaamheden geen bewerkingen zijn aan de grond in de zin van art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. Het slopen van gebouwen of het gedeeltelijk slopen van gebouwen leidt in de ogen van de Staatssecretaris tot onbebouwde grond en niet tot een bouwterrein dat onderworpen is aan de btw.

Het standpunt van de Staatssecretaris staat haaks op de uitspraken in de arresten Don Bosco en Maasdriel. Belastingplichtigen die na deze arresten wél een vrijgestelde levering willen hebben, kunnen zich beroepen op dit verouderde besluit. In het besluit stelt de Staatssecretaris dat een terrein met opstallen, waarvan de opstallen na levering worden gesloopt en worden vervangen door nieuwe bebouwing, niet als onbebouwde grond kwalificeert. Zolang het besluit niet is ingetrokken, hebben de belastingplichtigen alsnog een keuzemogelijkheid. De belastingplichtige beroept zich voor een vrijgestelde levering op het besluit en beroept zich voor een btw-belaste levering op de rechtspraak. De verwachting is dat het besluit snel wordt ingetrokken of wordt vervangen voor een nieuw besluit. Tot die tijd kunnen partijen door deze maas 'cherry picken'.

6.3 Nieuw vastgoedbesluit Staatssecretaris

Gedurende het schrijven van dit onderzoek, komt de Staatssecretaris op 19 september 2013 met het nieuwe besluit 'Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken'¹⁷⁶. Dit besluit is de actualisering van het besluit van 14 juli 2009 en treedt per 1 oktober 2013 in werking. Gezien de gewezen jurisprudentie was een nieuw besluit noodzakelijk. Helaas heeft dit besluit een nogal

¹⁷⁴ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 14 juli 2009, CPP2008/137M

¹⁷⁵ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, V-N 2001/44.18

¹⁷⁶ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

teleurstellende uitkomst met betrekking tot de behandeling van het begrip 'bouwterrein', aangezien de Staatssecretaris alleen deels rekening houdt met de gewezen jurisprudentie.

Volgens de Staatssecretaris kan er wettelijk gezien geen bouwterrein zijn, als niet wordt voldaan aan één van de voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB. Ook als de verkopende partij van mening is dat de intentie aanwezig is om op het terrein een onroerende zaak te bouwen, is alsnog geen sprake van een bouwterrein in nationale zin. Als noot geeft hij aan dat er wellicht in die omstandigheden volgens de btw-richtlijn wel sprake kan zijn van een bouwterrein. Hieruit blijkt dat de Staatssecretaris twee verschillende begrippen 'bouwterrein' naast elkaar hanteert. Op het moment van levering moet worden bepaald of wordt voldaan de voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB. Mocht dat niet het geval zijn, dan kan er alleen nog sprake zijn van een bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn.

Middels het arrest Maasdriel geeft de Staatssecretaris aan dat door sloopwerkzaamheden een bouwterrein kan ontstaan, als het terrein op het moment van leveren bestemd is te worden bebouwd. Uit de wilsverklaring en intentie van partijen moet blijken of het terrein bestemd is voor bebouwing. Dit moet blijken uit de objectieve gegeven. De woorden van de Staatssecretaris liggen in lijn met de uitkomst van het arrest. Sloopwerkzaamheden zijn volgens hem een voorbeeld van zo'n objectief gegeven.

Kortom, indien er een bebouwd terrein wordt geleverd, waarbij de verkoper de sloopverplichting op zich neemt en deze sloopwerkzaamheden met het oog op toekomstige bebouwing worden verricht, is er ook volgens de Staatssecretaris een bouwterrein. Helaas is dit terrein in zijn ogen alleen een bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn.

Uit het besluit is niet goed op te maken of de Staatssecretaris het toestaat de samenloopvrijstelling te passen voor de verkrijgers van een bouwterrein in zin van de btw-richtlijn. Door dit niet expliciet op te nemen in het besluit, wekt hij in mijn ogen de suggestie dat verkrijgers die een bouwterrein in de zin van de richtlijn verkrijgen, de samenloopvrijstelling niet kunnen toepassen. Hij wekt de suggestie dat alleen de samenloopvrijstelling toegepast kan worden, als er een bouwterrein volgens art. 11, lid 4 Wet OB wordt geleverd. Een standpunt dat in mijn ogen niet houdbaar is. Door expliciet in het besluit op te nemen dat een bouwterrein in Europese zin en nationale zin voldoet voor toepassing van de richtlijn, biedt het de belastingplichtigen meer zekerheid. Gezien de uitkomst van het arrest Maasdriel zal het standpunt van de Staatssecretaris vanuit mijn optiek niet worden gevolgd door de rechter.

6.4 Behandeling bouwterrein in andere lidstaten

De jurisprudentie over bouwterreinen in Nederland duikt de laatste tijd regelmatig op. Echter is de jurisprudentie over bouwterreinen bij een aantal andere lidstaten minder prominent aanwezig. Aangezien de Nederlandse wetgever wellicht lering kan trekken uit de behandeling van bouwterreinen bij andere lidstaten, komen er een aantal aan bod.

6.4.1 België

Tot januari 2011 was de levering van onroerende goederen onderworpen aan registratierechten¹⁷⁷ (de Belgische overdrachtsbelasting) en vrijgesteld van omzetbelasting. Echter was het Belgische btw-regime in strijd met de btw-richtlijn, waardoor per 1 januari 2011 het regime gedeeltelijk is aangepast¹⁷⁸. Nu worden bijvoorbeeld terreinen belast met btw, als die op het zelfde moment als gebouwen worden geleverd¹⁷⁹. Voor 1 januari 2011 waren deze terreinen slechts belast met registratierechten.

Opvallend is dat België het begrip bouwterrein niet in het Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde (hierna: WBTW) heeft opgenomen. Het voorkomen van cumulatie van registratierechten kan de gedachte hier achter zijn. Indien er grond wordt geleverd, zijn er dus alleen registratierechten verschuldigd¹⁸⁰. Het opteren voor een btw-belaste levering is in België niet mogelijk. Art. 135, lid 1, onderdeel k btw-richtlijn bepaald dat levering van onroerende goederen zijn vrijgesteld, met uitzondering van de levering van bouwterreinen. Het niet opnemen van bouwterreinen, kan in mijn ogen strijdig zijn met de btw-richtlijn. De belastingplichtige kan zich echter wel beroepen op de btw-richtlijn. De vrijheid die de lidstaten krijgen om het begrip bouwterreinen zelf in te vullen, heeft België letterlijk genomen, door hier geen invulling aan te geven.

¹⁷⁷ Kamerstukken II, 1993-1994, 23 638, nr. 5, p.13

¹⁷⁸ W.J.A Ambergen en J.P. van Zanten, 'Gelijke monniken, gelijke kappen?', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2012/03

¹⁷⁹ A. Reyes en T. Vanhee, 'Hervormingen Franse en Belgische onroerend goed regime', Internationale fiscale actualiteit 2011/7

¹⁸⁰ ar. 1, par. 9 WBTW. Een bijbehorend terrein, is een terrein dat op het zelfde moment als een gebouw, door dezelfde belastingplichtige wordt overgedragen.

6.4.2 Frankrijk

In beginsel is de levering van onroerende goederen belast met btw. Echter volgt uit art. 261, 5-1° en 2° Code général des impôts (hierna: CGI) dat de levering van een terrein (met uitzondering van een bouwterrein) en levering van gebouwen die al 5 jaar zijn opgeleverd, worden vrijgesteld van btw. De levering van bouwterreinen zijn dus net als in Nederland belast met btw. Het begrip 'bouwterrein' wordt echter in Frankrijk meer richtlijnconform uitgelegd¹⁸¹. De definitie sluit zich aan bij de bestemming van het terrein en niet bij de feitelijke levering¹⁸². Alle terreinen die zich in de 'bebouwbare-zone' bevinden kwalificeren als bouwterrein. Onbebouwde grond is géén vereiste en ook de sloopwerkzaamheden hoeven nog niet te zijn aangevangen voordat er geleverd is. De koper verplicht zich in de overeenkomst dat er binnen 4 jaar op het terrein wordt gebouwd. Als er binnen de 4 jaar wordt aangevangen met de bouw, wordt de bebouwbare-zone verlengd met 1 jaar. De intentie van de koper om het terrein te bebouwen speelt mee in de kwalificering van een bouwterrein. Dit zou ook voor Nederland moeten gelden. De Franse definitie van een bouwterrein is wel in overeenstemming met de richtlijn. De grote betrokkenheid van Frankrijk bij de totstandkoming van de richtlijn kan de reden zijn¹⁸³.

6.4.3 Italië en Groot-Brittannië

Ook in Italië is de onbebouwde grond een voorwaarde om een gekwalificeerd bouwterrein te krijgen. Er wordt aansluiting gezocht bij de bestemming van de bebouwing. Dus in het geval er een oud gebouw wordt geleverd en vaststaat dat er gesloopt gaat worden, om hierop vervolgens te bouwen, is er sprake van een levering van een bouwterrein. Dit terrein is uiteraard belast met btw¹⁸⁴.

Aan Groot-Brittannië is wellicht een voorbeeld te nemen. Hier is de intentie van de koper bepalend bij de kwalificering van een bouwterrein. Uit de intentie moet blijken of het terrein zich in de bouw- en handelfase bevindt. Ook een terrein waarop nog een (gedeeltelijk) gebouw staat,

¹⁸¹ art. 257, I-2-1° CGI

¹⁸² G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03

¹⁸³ W.J.A Ambergen en J.P. van Zanten, *'Gelijke monniken, gelijke kappen?'*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2012/03

¹⁸⁴ G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03

wordt gekwalificeerd als bouwterrein, zolang de kosten van het slopen en bouwen niet bijkomstig¹⁸⁵ zijn¹⁸⁶.

6.5 Conclusie hoofdstuk 6

In het arrest Emmen is bepaald dat lidstaten de vrijheid hebben om het begrip 'bouwterrein' zelf te definiëren. Echter is deze vrijheid niet geheel onbeperkt. De uit de richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om de in de richtlijn beoogde doel te verwezenlijken moet worden nagekomen. Het doel om alleen terreinen die niet bestemd zijn om te worden bebouwd vrij te stellen, wordt door de implementatie van art. 11, lid 4 Wet OB niet nagekomen. Terreinen die wel bestemd zijn te worden bebouwd, vallen ongewenst onder de vrijstelling. Deze discrepantie leidt tot strijdigheid. Na een verouderd besluit van de Staatssecretaris, is het geactualiseerde besluit een tegenvaller. De Staatssecretaris hanteert twee verschillende begrippen bouwterrein, Europeesrechtelijk en nationaal. Indien er een terrein wordt geleverd, dat alleen volgens de richtlijn een bouwterrein is, geeft de Staatssecretaris geen zekerheid of de samenloopvrijstelling toegepast kan worden. Een standpunt dat mijns inziens niet op veel sympathie van de rechter kan rekenen. De nationale wetgever zou voor de behandeling van bouwterreinen in de btw een voorbeeld kunnen nemen aan bijvoorbeeld de wetgeving van Frankrijk. In Frankrijk kunnen ook bebouwde terreinen, waarvan de opstallen niet gesloopt zijn, in de btw-sfeer worden geleverd.

¹⁸⁵ In Nederland wordt het percentage van 10% gehanteerd bij het begrip 'bijkomstig'.

¹⁸⁶ G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03

Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie

Uit de jurisprudentie en de literatuur is naar voren gekomen dat het nationale begrip bouwterrein zoals deze is opgenomen in art. 11, lid 4 Wet OB een ‘hot item’ is binnen de fiscaliteit. In dit onderzoek heb ik het begrip bouwterrein onder de loep genomen en vergeleken met de Europese Richtlijn. In dit hoofdstuk zal ik een samenvatting geven van het onderzoek en tevens probeer ik antwoord te geven op de gestelde probleemstelling:

In hoeverre is de definitie van een bouwterrein in artikel 11, lid 4 van de Wet OB 1968 verouderd door Europese jurisprudentie? Is er een strijdigheid tussen de Europese richtlijn en nationale wet met betrekking tot het begrip 'bouwterrein'? Is het gewenst om art. 11, lid 4 Wet OB 1968 te herzien om zo de gewenste duidelijkheid te verschaffen?

De omzetbelasting is een indirecte belasting die drukt op de eindverbruikers van goederen en diensten. Voor de geharmoniseerde behandeling van accijnzen en indirecte belastingen zijn er richtlijnen opgesteld, waarbij de lidstaten de verplichting opgelegd hebben gekregen om de nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met de in de richtlijnen gestelde doelen. Het neutraliteitsbeginsel speelt een belangrijke rol in de btw-wetgeving. Volgens dit beginsel mag de heffing van btw geen invloed hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Als een ondernemer meerdere prestaties verricht tegen één vergoeding, is het voor de btw in een aantal gevallen verplicht om de samengestelde prestatie apart te kwalificeren of juist als één geheel. De levering van onroerende zaken is vrijgesteld van btw. Hierop bestaan drie uitzonderingen: de levering van een ‘nieuwe’ onroerende zaak, alsmede de levering van een bouwterrein, de optie voor belaste levering en de ‘levering’ onder het algemeenheidsregime. Omdat vrijstellingen een inbreuk vormen op het btw-stelsel, moet elke vrijstelling eng geïnterpreteerd worden. Indien de richtlijn een betere uitkomst biedt dan de nationale wet, mag een belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op de richtlijn.

Overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van een in Nederland gelegen zaak of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Naast de verkrijging van juridisch eigendom, is ook de verkrijging van economisch eigendom onderworpen aan overdrachtsbelasting. Het tijdstip van de verkrijging is het moment waarop de notariële akte wordt opgemaakt, tenzij het economisch eigendom al eerder overgaat. De overdrachtsbelasting zoekt aansluiting bij nationale begrippen die in het Nederlands recht worden omschreven en niet zoals de btw-wetgeving gebaseerd zijn op communautaire begrippen. Een verschil tussen het begrip ‘bouwterrein’ in de overdrachtsbelasting en het begrip ‘bouwterrein’ in de richtlijn kan er voor zorgen dat de samenloopvrijstelling niet wordt toegepast. De samenloopvrijstelling stelt de verkrijging van een onroerende zaak vrij van overdrachtsbelasting, indien deze al van rechtswege is belast met btw. Zonder samenloopvrijstelling zou er cumulatie optreden van btw en overdrachtsbelasting. Ondernemers met recht op aftrek van

voorbelasting zullen de levering van een bouwterrein prefereren boven de levering van een terrein met opstallen.

Om de probleemstelling correct te kunnen beantwoorden is de definitie van het begrip 'bouwterrein' in de nationale btw-wetgeving en de richtlijn van essentieel belang. In hoofdstuk drie stond het begrip 'bouwterrein' centraal. De richtlijn geeft de lidstaten de vrijheid om het begrip bouwterrein zelf te definiëren. Het Hof bevestigt dat lidstaten vrij zijn om te bepalen wanneer een terrein als bouwterrein moet worden aangemerkt. Lidstaten moeten echter rekening houden met het doel van de vrijstelling; alleen de grond, die niet bestemd is voor bebouwing moet worden vrijgesteld. De vrijheid van de lidstaten wordt hierdoor in zekere mate beperkt. Om een bouwterrein te kunnen leveren, stelt de Nederlandse wetgever een aantal voorwaarden. Behalve dat de onbebouwde grond bestemd moet zijn voor bebouwing, moet er minstens aan een van de criteria uit art. 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB worden voldaan: bewerkingen aan de grond, er moeten voorzieningen (in de omgeving van de grond) worden getroffen en/of er moet een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit worden verleend. Op het moment van leveren moet worden bepaald of sprake is van een gekwalificeerd bouwterrein.

De Staatssecretaris stelt dat alleen sprake is van onbebouwde grond als het gedeelte van een gebouw dat na sloopwerkzaamheden overblijft de functie als gebouw niet meer kan vervullen. Uit de Nederlandse jurisprudentie volgt dat sloopwerkzaamheden niet leiden tot onbebouwde grond én een bouwterrein tegelijk. Nasloopse handelingen zijn noodzakelijk om een gekwalificeerd bouwterrein te krijgen. Echter oordeelde het HvJ in het arrest Don Bosco dat sprake kan zijn van onbebouwde grond, als er op het moment van leveren nog opstallen aanwezig zijn, die gesloopt worden voor nieuwbouw. De sloop moet voor rekening zijn van de verkoper en reeds zijn aangevangen voor het moment van leveren. In dit arrest worden de prestaties 'slopen' en 'de levering van een onroerend goed' gekwalificeerd als één samengestelde prestatie. Het is vervolgens aan de verwijzende rechter om te oordelen of sprake is van de levering van een bouwterrein in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB. Het moment waarop de btw-levering plaatsvindt, wordt door dit arrest naar voren gehaald.

Na het Don Bosco-arrest blijft het onduidelijk of nog steeds aan alle voorwaarden uit art. 11, lid 4 Wet OB moet worden voldaan om een gekwalificeerd bouwterrein te kunnen leveren. Uit het recente arrest Maasdriel volgt dat de vereisten voorwaarden die door de Nederlandse wetgever gesteld zijn niet houdbaar meer zijn. Onbebouwde grond kwalificeert ook als bouwterrein als de intentie bestaat om de grond te bebouwen. Op basis van de omstandigheden en de wilsverklaring van partijen moet worden beoordeeld of de grond bestemd is voor bebouwing. De intentie van de partijen moet worden gesteund door objectieve gegevens. Door het arrest Maasdriel komt er een einde aan de lange discussie of sloopwerkzaamheden bewerkingen zijn aan de grond. Voor de kwalificatie van een bouwterrein verlegt het Hof de nadruk van de voorwaarde 'bewerkingen aan de grond', naar de voorwaarde 'bestemd voor bebouwing'. Hieruit kan ik afleiden dat de definitie van een bouwterrein in artikel

11, lid 4 van de Wet OB 1968 is verouderd door Europese jurisprudentie. Er hoeft niet meer te worden voldaan aan de voorwaarden van dit artikel om een gekwalificeerd bouwterrein te kunnen leveren. Door de ruime uitleg van het begrip ‘bouwterrein’ is er nu sneller sprake van de levering van een bouwterrein.

Vanuit mijn optiek kunnen sloopwerkzaamheden voldoende zijn om aan de ‘wilsverklaring’ van de verkopende en kopende partij te kunnen voldoen. Sloopwerkzaamheden kunnen een indicatie geven dat er op het terrein gebouwd gaat worden. Uit de overeenkomst tussen partijen moet blijken of de bestemming bouw (grond) is. Mijns inziens maakt het niet uit of de sloopwerkzaamheden vóór of na de levering worden verricht. Op basis van de uitkomst van het arrest Maasdriel acht ik het reëel dat sloopwerkzaamheden ook na levering verricht kunnen worden om een terrein als bouwterrein kwalificeren, zolang de partijen maar duidelijk overeenkomen dat de grond voor bebouwing is bestemd. Op het moment dat de sloopwerkzaamheden van oude opstallen door de koper worden verricht in plaats van de verkoper, neemt de koper geen bouwterrein af, maar een oud gebouw. De verkrijger is hierdoor onderworpen aan de overdrachtsbelasting. Net als de AG meen ik dat er op het moment van leveren objectief moet worden bepaald of de bewerkingen met het oog op de bebouwing zijn verricht. Een bestemmingswijziging kan na het moment van leveren de status van een bouwterrein niet meer ontnemen.

Door het nieuwe vastgoedbesluit is er definitief een einde gekomen aan de koop/aannemingsovereenkomst, waarbij de grond tegen 6% overdrachtsbelasting wordt geleverd en de oplevering van de opstal wordt onderworpen aan 21% btw. Als de grond niet door dezelfde ondernemer wordt geleverd valt het belastingvoordeel naar mijn mening alsnog te halen. De HR heeft in het eindarrest Maasdriel geoordeeld dat de nationale definitie van het begrip bouwterrein, richtlijnconform en conform Europese jurisprudentie moet worden uitgelegd. Dit betekent naar dat de Nederlandse definitie van bouwterreinen te beperkt is uitgelegd. Deze strijdigheid kan worden weggenomen door art. 11, lid 4 Wet OB te herzien en in plaats van overbodige strikte voorwaarden op te leggen voor de levering van een bouwterrein, rekening te houden met de intentie van de partijen. De uitspraak van het HvJ in het arrest Maasdriel moet worden gecodificeerd in een nieuwe versie van art. 11, lid 4 Wet OB.

In het arrest Emmen is bepaald dat lidstaten de vrijheid hebben om het begrip ‘bouwterrein’ zelf te definiëren. Echter is deze vrijheid niet geheel onbeperkt. De uit de richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om de in de richtlijn beoogde doel te verwezenlijken moet worden nagekomen. Het doel om alleen terreinen die niet bestemd zijn om te worden bebouwd vrij stellen, wordt door de implementatie van art. 11, lid 4 Wet OB niet nagekomen. Terreinen die wel bestemd zijn te worden bebouwd, vallen ongewenst onder de vrijstelling. Door het naast elkaar

hanteren van een Europees begrip ‘bouwterrein’ en een nationaal begrip ‘bouwterrein’, heeft de
zorgt de Staatssecretaris in het nieuwe vastgoedbesluit voor rechtsonzekerheid en onduidelijkheid.
Een herziening van art. 11, lid 4 Wet OB zal mijns inziens de gewenste duidelijkheid verschaffen.
De Franse wetgeving kan hiervoor als voorbeeld dienen.

Literatuurlijst

Boeken

- S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach en R.N.G. van der Paardt, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting (studenteneditie)*, Kluwer, Deventer, 2012
- S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer Deventer, 2009
- D.B. Bijl, *onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Fiscale monografieën, nr. 3, Kluwer, Deventer, 1998
- K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Kluwer Deventer, 2002
- J.F. Due, *Sales taxation*, London, 1957
- C.M. Ettema, mr. J.P. Hulshof en mr. G.J. van Slooten: *Wegwijs in de btw*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, twaalfde druk, 2013
- F. Hartog, *Toegepaste welvaartseconomie*, Leiden, 1963
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Fed Fiscale Studiereserie nr.6, Fed Deventer, twaalfde druk 2010
- H. Schuttevaer, F.M.J. Hermans, *Kort begrip van rechtsverkeersbelastingen en registratie*, Arnhem, Gouda Quint/ Brouwer & Zoon, 1973 (tweede druk)
- J.C. van Straaten, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, Den Haag, Sdu Uitgevers, zeventiende druk, 2012
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001
- C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer, 1979
- R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013

Artikelen

- T. Albayrak, *Btw-prestaties in de mix*, Forfaitair 2013/234
- W.J.A. Ambergen en J.P. van Zanten, *'Gelijke monniken, gelijke kappen?'*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2012/03
- W.J.A. Ambergen, *Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2013/03
- G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/03
- E. van den Elsen en K. Sinnige, *'HvJ breekt onze voorwaarden ten aanzien van bouwterreinen af'*, BTW-bulletin 2013/20
- P.H.J. Geurten, *Heffing van BTW en overdrachtsbelasting ten aanzien van bouwterreinen*, BtwBrief 1998/5
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *commentaar HR 14 november 2008*, nr 42 860, NTFR 2008/2309
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *'Maasdriel? Wetgever, keep it simple'*, BTW-bulletin 2013/85
- L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting*, WFR 1972/5109 en -5110
- G.H. Rademaker, *Fiscaal (on)vriendelijke slopen (het begrip 'bouwterrein' in de BTW)*, MBB 2003/54

- A. Reyes en T. Vanhee, ‘Hervormingen Franse en Belgische onroerend goed regime’, *Internationale fiscale actualiteit* 2011/7
- J.Th. Sanders, *Samenlopen en samen slopen*, NTFRB2012-40
- A.L.C. Simons, *Theorie voor een algemene verbruiksbelasting*, WFR 1963/4650-4651
- L.M.J. Vervloed, ‘Bouwterrein’, Btw-brief, nr. 67
- R.A. Wolf, ‘Geen econoom bij sloop door verkoper’, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2008/06
- R.A. Wolf, ‘Europees hof wil eerder een bouwterrein’, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2013/02
- M.D.J. van der Wulp, ‘Ik wil een bouwterrein’, Btwbrief 2013/14
- P.A. Zijlstra en J.A. Petrie, *De novelle van Vermeend: het (nieuwe) BTW-regime voor de levering van bouwterreinen*, MBB 1996/10

Besluiten

- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB 2012/175M
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

Europese Richtlijnen

- Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, Richtlijn nr. 2006/112/EG
- Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/227/EEG
- Oorspronkelijke voorstel EC voor een Zesde Richtlijn), COM/1973/950/FINAL
- Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967, Richtlijn nr. 67/228/EEG
- Verdrag van Rome van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91 (EEG-Verdrag)

Conclusies

- Conclusie A-G Wattel, 22 februari 2007, nr. 42 246
- Conclusie A-G Wattel, 22 februari 2007, nr. 42 680
- Conclusie A-G Van Hilten, 13 oktober 2008, nr. 07/13230
- Conclusie A-G van Hilten, 17 juni 2010, nr. 41510bis
- Conclusie A-G Wattel, 23 oktober 2012, nr. 12/00765

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1977/1978, 14 887, nr. 1-3
- Kamerstukken II, 1993/1994, 23 638 nr. 3
- Kamerstukken II, 1993-1994, 23 638, nr. 5
- Kamerstukken II, 1994/1995. 24 172. nr. 3
- Kamerstukken II, 1995/1996, 24 703, nr. 3
- Kamerstukken II, 1995/1996, 24 703, nr. 6
- Kamerstukken II, 1996/1997, 24 703, nr. 7
- Kamerstukken I, 1996/1997, 24703, nr. 212c

Gerechtshof

- Hof Arnhem 19 april 2002, nr. 01/01699
- Hof Den Haag 15 november 2002, nr. 01/02211
- Hof Den Bosch 13 december 2002, nr. 00/00268
- Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, *VN 2005/6.1.14*
- Hof Arnhem 14 juli 2006, nr. 04/00417
- Hof Den Haag 2 maart 2012, nr.11/00384

Hoge Raad

- HR 11 april 1979, nr. 19 243, *BNB 1979/171*
- HR 12 maart 1980, nr. 19 239, *BNB 1980/128*
- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB 1984/295*
- HR 21 november 1990, *BNB 1991/19 (Sint Oedenrode)*
- HR 7 december 1994, nr. 29 153, *BNB 1995/87*
- HR 22 april 1998, nr. 33 328, *BNB 1998/273*
- HR 10 augustus 2001, nr. 36 686 , *BNB 2001/401*
- HR 7 maart 2003, nr. 37 525, *BNB 2003/193*
- HR 24 december 2004, nr. 39 489, *BNB 2005/124 (Dijkverzwaring-arrest)*
- HR 3 oktober 2008, nr. 41 510 , *BNB 2009/25*
- HR 14 november 2008, nr 43 246, *BNB 2009/31*
- HR 10 juni 2011, nr 41 510bis
- HR 9 september 2011, nr. 10/02888 (Woningstichting Maasdriel)
- HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, *BNB 2013/133*
- HR 7 juni 2013, nr. 12/00765, LJN: BY2694, V-N 2013/1258
- HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, NTFR 2013/1287

Europese Hof van Justitie

- HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos)
- HvJ EG 8 februari 1990, zaak C-320/88, *BNB 1990/271*
- HvJ EG, 28 maart 1996, C-468/93 (Gemeente Emmen)
- HvJ EG 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien)
- HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96 (CPP)
- HvJ EG 19 september 2000, C-177/99 (Ampafrance SA)
- HvJ 16 januari 2003, zaak C315/00
- HvJ 27 oktober 2005, nr. C41/04 (Levob Verzekeringen BV)
- HvJ 27 april 2006, zaak C-443/04 (H.A. Solleveld)
- HvJ, 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service)

- HvJ 11 juni 2009, C-527/07 (RLRE Tellmer Property sro)
- HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco)
- HvJ 12 juli 2012 nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard)
- HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP)
- HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85(Woningstichting Maasdriel)
- HvJ 27 juni 2013, C-155/12 (RR Donnelley),

Online bronnen

- Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Kluwer Portal
- C.M. Ettema, Commentaar bij art 3, lid 1 Wet OB 1968 Levering van goederen, NDFR
- J. Beers, Commentaar bij art. 2 Wet BRV, NDFR
- Online Fiscale Vakstudie Omzetbelasting
- M.W.C. Soltysik, Commentaar bij Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, NDFR