

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterthesis Fiscale Economie

Bouwterrein: under construction

Nieuw wetsvoorstel nodig of voldoet
de huidige wetsbepaling?

Naam: Dianne Visser

Studentnummer: 329209

Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

April 2014

Voorwoord

“If to do were as easy as to know what were good to do,
chapels had been churches,
and poor men’s cottages princes’ palaces.”

— William Shakespeare, *The Merchant of Venice*

Bij het schrijven van deze scriptie heb ik, ondanks alle waarschuwingen die ik heb gekregen, het werk toch onderschat. Vandaar ook deze quote. Ook het Nederlandse spreekwoord "makkelijker gezegd dan gedaan" is goed op zijn plaats.

Bovenstaande geldt overigens niet alleen voor deze scriptie. Dit geldt namelijk voor de gehele fiscale regelgeving.

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	iii
1. Inleiding	1
1.1 Introductie	1
1.2 Probleemstelling	2
1.3 Hoofdstukindeling	2
2. Theoretisch kader	3
2.1. Algemene beginselen van de omzetbelasting.....	3
2.1.1 Rechtskarakter.....	3
2.1.2 Belastbaar feit	4
2.1.3 Plaats van de prestatie	4
2.1.4 Ondernemer	5
2.1.5 Maatstaf van heffing	6
2.1.6 Tarief en vrijstellingen	6
2.1.7 Heffingsmethodiek	8
2.2 Btw-Richtlijn	8
2.3 Onroerend goed in de omzetbelasting.....	9
2.3.1 Wat is onroerend goed in de btw.....	10
2.3.2 Regime onroerend goed in de btw.....	10
2.3.3 Herziening.....	11
2.3.4 Overdrachtsbelasting	12
2.4 Deelconclusie.....	12
3. Geschiedenis van de Wet OB 1968	13
3.1 Voorgeschiedenis	13
3.2 St. Oedenrode-arrest.....	14
3.2.1 Casus.....	14
3.2.2 Oordeel Hoge Raad.....	15
3.2.3 Gevolgen van deze uitspraak.....	15
3.3 Reparatiwetgeving.....	16
3.4 Bloembollenarrest	18
3.5 Novelle.....	19
3.6 Nieuw wetsontwerp	20
3.7 Deelconclusie.....	20
4. Het begrip 'bouwterrein'	22

4.1 Onbebouwde grond	22
4.2 Met het oog op de bebouwing.....	24
4.3 Bewerkingen.....	26
4.4 Voorzieningen aan de grond	28
4.5 Voorzieningen in de omgeving.....	30
4.6 Omgevingsvergunning.....	32
4.7 Deelconclusie.....	34
5. Het begrip 'bouwterrein' in andere EU-lidstaten	35
5.1 België	35
5.2 Denemarken	36
5.3 Duitsland.....	37
5.4 Frankrijk.....	37
5.5 Ierland.....	39
5.6 Italië.....	39
5.7 Luxemburg.....	40
5.8 Verenigd Koninkrijk	41
5.9 Deelconclusie.....	43
6. Woningstichting Maasdriel.....	44
6.1 Casus.....	44
6.2 Gerechtshof Arnhem	45
6.3 Hoge Raad	47
6.3.1 Oordeel Hoge Raad.....	47
6.3.2 Prejudiciële vraag	47
6.3.3 Analyse	48
6.4 Hof van Justitie	48
6.4.1 Analyse	49
6.5 Eindarrest van de Hoge Raad	51
6.5.1 Analyse	51
6.6 Gevolgen.....	53
6.6.1 Rechtspraak.....	53
6.6.2 Wetgeving.....	54
6.7 Deelconclusie.....	57
7. Een alternatieve btw-heffing.....	58
7.1 Het btw-stelsel	58

7.2 Btw op onroerend goed	59
7.2.1 Huidige systeem	59
7.2.2 Theoretische oplossing	60
7.2.3 Praktische oplossing	60
7.2.4 Andere aandachtspunten	62
7.3 Vervanging overdrachtsbelasting door btw	62
7.4 Beoordeling	64
7.5 Toepassing	66
7.6 Deelconclusie	67
Conclusie	68
Literatuurlijst	70
Boeken	70
Tijdschriften	70
Jurisprudentie	71
Rechtbanken	71
Gerechtshoven	71
Hoge Raad	71
Hof van Justitie	72
Conclusies	72
Kamerstukken	72
Internetbronnen	73

1. Inleiding

1.1 Introductie

Sinds april 2008 bevindt Nederland zich in economisch zwaar weer. De economische groei is sinds die tijd achtergebleven. Sinds de crisis is de werkloosheid in de bouw gestegen naar 11% en het aantal beschikbare arbeidsplaatsen is afgenomen met 50.000¹. Pas in 2015 wordt weer een stijging van de werkgelegenheid verwacht. Voor bouwend Nederland is het dus belangrijk om belastingvoordelen met beide handen aan te grijpen. Een van deze belastingvoordelen is te vinden in de btw bij de aankoop van de grond.

De hoofdregel is dat leveringen van onroerend goed in beginsel op grond van de Wet OB 1968 en de Btw-Richtlijn zijn vrijgesteld van omzetbelasting en de verkrijging van onroerend goed belast is met overdrachtsbelasting. De overdrachtsbelasting is, in tegenstelling tot de btw, door de koper niet terug te vragen. Op deze hoofdregel is echter een tweetal uitzonderingen gemaakt. Een van deze uitzonderingen is dat de levering van een bouwterrein is belast met 21% btw en is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De btw is voor de bouwondernemer in sommige gevallen wel terug te vragen. De btw maakt dan geen deel uit van de kosten. De vraag is enkel wat moet worden verstaan onder het begrip 'bouwterrein'.

Elke Nederlander kan zich wel een voorstelling maken bij een bouwterrein, maar het begrip 'bouwterrein' is een begrip uit de Btw-Richtlijn. 'Bouwterrein' is dus een communautair begrip. Alle landen van de Europese Unie zouden dezelfde uitleg moet hanteren. De civielrechtelijke wetgeving van de afzonderlijke lidstaten is derhalve niet maatgevend voor de uitleg.

De Nederlandse wetgever en de rechterlijke macht worstelen al sinds 1979 met de exacte definitie van het begrip 'bouwterrein'. Ook het Europese Hof van Justitie heeft zich, naar aanleiding van vragen van de Nederlandse rechters, uit moeten laten over dit begrip. Aan het eind van een lange weg heeft dit geleid tot de huidige wetsdefinitie van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968.

Op 17 januari 2013 heeft het Europese Hof van Justitie in de zaak Woningstichting Maasdriel zich opnieuw uitgelaten over het begrip 'bouwterrein'. Dit arrest heeft voor veel ophef gezorgd in fiscaal Nederland. De vraag is of na dit arrest de Nederlandse definitie van het begrip 'bouwterrein' zoals opgenomen in de Wet OB 1968 nog in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn en of de Nederlandse Wet OB 1968 moet worden aangepast.

¹ 'Werkloosheid in de bouw stijgt - nog eens 27.000 banen verdwijnen', NRC.nl, 31 januari 2013, <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/01/31/werkloosheid-in-de-bouw-stijgt-27-000-banen-zullen-verdwijnen/>

1.2 Probleemstelling

Het bovenstaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

"Is het begrip 'bouwterrein' zoals deze is beschreven in artikel 11, lid 4, Wet OB 1968 na het arrest van het Hof van Justitie inzake Woningstichting Maasdriel nog in overeenstemming met de Btw-Richtlijn? Zo niet, hoe moet de bepaling dan wel luiden?"

1.3 Hoofdstukindeling

Om tot een beantwoording van deze probleemstelling te komen is het allereerst van belang om het theoretisch kader te schetsen. Hierbij zal worden ingegaan op de algemene beginselen van de btw, de Btw-Richtlijn en de bijzondere positie van onroerend goed. Dit wordt beschreven in het tweede hoofdstuk. Daarnaast is het van belang om te weten hoe het huidige begrip 'bouwterrein' is ontstaan. Dit wordt beschreven in het derde hoofdstuk.

In het vierde hoofdstuk wordt de definitie van het begrip 'bouwterrein' behandeld zoals deze in de parlementaire geschiedenis en de rechtspraak is uitgelegd. In het vijfde hoofdstuk wordt een analyse gegeven van de behandeling van onroerend goed en de invulling van het begrip 'bouwterrein' in andere EU-lidstaten. Mogelijk kunnen we lering trekken uit de vormgeving van onze collega-lidstaten.

In het zesde hoofdstuk wordt de jurisprudentie behandeld inzake Woningstichting Maasdriel. In het laatste hoofdstuk zal een alternatieve btw-heffing op onroerend goed worden behandeld zoals deze in een drietal artikelen door de heer S. Cnossen is voorgesteld.

De uitspraak van het Hof van Justitie en de Hoge Raad zullen in de conclusie worden vergeleken met de invulling van het begrip 'bouwterrein' in hoofdstuk vier. Als de Nederlandse definitie van het begrip 'bouwterrein' niet in overeenstemming is met de Btw-Richtlijn zal een tekstvoorstel gegeven worden voor een nieuw artikel 11, lid 4 Wet OB 1968.

2. Theoretisch kader

Alvorens de hoofdvraag te beantwoorden, zal allereerst de theorie van de omzetbelasting moeten behandeld worden. In dit hoofdstuk wordt allereerst ingegaan op de algemene beginselen van de omzetbelasting. Hierbij wordt het rechtskarakter van de btw besproken en wordt de systematiek van de btw behandeld. Vervolgens wordt de rol van de Btw-Richtlijn besproken. Ten slotte wordt de bijzondere positie van onroerend goed in de btw behandeld.

2.1. Algemene beginselen van de omzetbelasting.

Omzetbelasting is een indirecte belasting. De belasting wordt geheven van de ondernemer, maar de consument is degene die de belasting moet betalen. De omzetbelasting is, na de loon- en inkomstenbelasting, de grootste bron van belastinginkomen voor de rijksoverheid. Omzetbelasting was in 2012 verantwoordelijk voor een belastingopbrengst van 41,7 miljard euro².

2.1.1 Rechtskarakter

Omzetbelasting die in Nederland en elders in de EU wordt geheven, is een verbruiksbelasting³. Een verbruiksbelasting beoogt, zoals de naam al zegt, het verbruik van goederen en diensten te belasten. Verbruik bestaat uit consumptief verbruik en productief verbruik. De huidige vorm van de omzetbelasting beoogt alleen het consumptief verbruik te belasten. Consumptie kan omschreven worden als het met goederen en diensten bevredigen van behoeften door eindgebruikers, zoals particulieren en de overheid. Consumptie vindt echter niet gelijk plaats met de uitgaven die hiervoor zijn gedaan. De Wet OB 1968 sluit desalniettemin aan bij het moment van de besteding. Braun⁴ spreekt om deze reden liever van een bestedingsbelasting. Ook andere auteurs⁵ zijn van mening dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting is.

Zelf ben ik het eens met de aanduiding van de omzetbelasting als bestedingsbelasting. Het doel van de omzetbelasting is weliswaar het betrekken van het verbruik in de heffing, maar het moment van gebruik zal nooit voor de presterende ondernemer zichtbaar zijn. Het moment van heffen wordt dus vervroegd naar het moment van besteding. Het verbruik is echter een bijkomend criterium in de gevallen waarin de besteding het verbruik te ver van elkaar verwijderd liggen. Een voorbeeld hiervan is de herzieningstermijn op roerende zaken waarop kan worden afgeschreven en onroerende zaken.

² Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012, www.rijksoverheid.nl.

³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 3.

⁴ K.M. Braun, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2013, onderdeel 0.0.5.C.

⁵ Zie o.a. P.F. Zijlstra, *Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?*, WFR 2006/704; C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, blz. 33, Kluwer, Deventer, 1979; L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting (1)*, WFR 1972/972.

Het verbruik van deze goederen vindt namelijk plaats over een lagere periode. In deze gevallen wordt de heffing van omzetbelasting door de werking van de herzieningstermijn deels verschoven naar een later moment dan de besteding.

2.1.2 Belastbaar feit

Omzetbelasting wordt volgens artikel 1, onderdeel a Wet OB 1968 geheven van leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Deze bepaling kent vijf voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een prestatie te belasten voor de omzetbelasting. Allereerst moet sprake zijn van een levering van een goed of dienst. Ten tweede moet deze prestatie in Nederland zijn verricht. Ten derde moet de prestatie worden verricht door een ondernemer. Ten vierde moet de prestatie door de ondernemer als zodanig worden verricht. Ten vijfde moet de prestatie onder bezwarende titel worden verricht. Als niet aan alle voorwaarden wordt voldaan, is de prestatie niet belast voor de omzetbelasting.

Wat in de omzetbelasting moet worden verstaan onder levering van een goed en van een dienst is beschreven in artikel 3, 3a en 4 Wet OB 1968. Hier is tevens voor zowel leveringen van goederen als diensten een uitbreiding opgenomen van het presteren onder bezwarende titel. Het gaat hier om het voor privédoeleinden bestemmen van zakelijke goederen.

2.1.3 Plaats van de prestatie

Zoals eerder is aangegeven, zijn prestaties alleen belastbaar voor de omzetbelasting indien deze prestaties worden verricht in Nederland. De plaats van de prestatie is derhalve van groot belang. Voor de bepaling voor de plaats van de prestatie moet onderscheid worden gemaakt tussen leveringen en diensten.

De hoofdregel voor de plaats van levering van een goed indien het goed wordt vervoerd, is de plaats waar het vervoer begint. Indien het goed niet vervoerd wordt, dan is de plaats van levering van het goed de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

De plaats van dienst is met ingang van 1 januari 2010 onderverdeeld in diensten aan ondernemers en diensten aan niet-ondernemers. De plaats van dienst aan een ondernemer is in beginsel de plaats waar de afnemer is gevestigd. De plaats van dienst aan een niet-ondernemer is de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Op deze hoofdregel bestaan uitzonderingen voor onder andere diensten aan onroerende goederen, verlenen van toegang tot evenementen en verhuur van vervoermiddelen.

2.1.4 Ondernemer

De ondernemer voor de omzetbelasting is een andere ondernemer dan voor de inkomstenbelasting. Voor de inkomstenbelasting kennen we de definitie uit artikel 3.4 Wet IB 2001. Deze luidt: 'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'. Het begrip onderneming is in de jurisprudentie⁶ ontwikkeld en luidt: 'een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee beoogd wordt, door deelname in het economisch verkeer, winst te behalen.'

In de omzetbelasting is de definitie van het begrip ondernemer gegeven in artikel 7, eerste lid, onderdeel a Wet OB 1968 en luidt: 'een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'. Dit begrip bestaat uit drie onderdelen, namelijk (1) ieder, (2) zelfstandig en (3) bedrijf.

Onder de term 'ieder' vallen natuurlijke personen en rechtspersonen. Ook samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid, bijvoorbeeld de maatschap en de vennootschap onder firma, vallen als eenheid onder het begrip ondernemer⁷. Dit is niet zo als de onderliggende participanten niet als eenheid in het economisch verkeer optreden, zoals het geval is bij de stille maatschap.

De term 'zelfstandig' voorkomt dat werknemers of andere soortgelijke ondergeschikten ondernemer worden voor de omzetbelasting.

De term 'bedrijf' is naar het oordeel van de Hoge Raad⁸ gelijk aan het begrip 'economische activiteit' zoals deze wordt gehanteerd als de tegenhanger van het begrip ondernemer in artikel 9, lid 1 van de Btw-Richtlijn. Het begrip 'economische activiteit' is te omschrijven als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.

Het is niet van belang dat met de werkzaamheden naar winst wordt gestreefd om aangemerkt te kunnen worden als btw-ondernemer⁹. Dit winststreven is voor de inkomstenbelasting wel vereist. Daarnaast is het voor ondernemersbegrip van de omzetbelasting, ook niet van belang waar de ondernemer gevestigd is. Het begrip ondernemer voor de omzetbelasting is dus ruimer dan het ondernemersbegrip van de inkomstenbelasting.

⁶ Zie o.a. HR, 2 maart 1983, nr. 20 749, BNB 1983/117.

⁷ HR, 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/67.

⁸ HR, 15 december 2006, nr. 42506, LJN AZ4418

⁹ HvJ EG, 14 februari 1985, D.A. Rompelman, C-268/83; HvJ, 26 september 1996, Renate Enkler, C-230/94; HvJ, 29 februari 1996, INZO, C-110/94; HvJ, 3 maart 2005, I/S Fini H, nr. C-32/03.

2.1.5 Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing is de grondslag waarover de verschuldigde omzetbelasting wordt berekend. In artikel 8 Wet OB 1968 staat beschreven dat de belasting wordt berekend over de vergoeding. De vergoeding is beschreven in artikel 8, lid 2 Wet OB 1968 en is het totale bedrag dat ter zake van de levering of dienst door de ondernemer wordt ontvangen. Dit is dus geen objectieve, maar subjectieve maatstaf van heffing. Objectief betekent namelijk dat geen rekening wordt gehouden met de gemaakte afspraken tussen ondernemer en afnemer, maar altijd moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Subjectief betekent dat alleen rekening wordt gehouden met wat tussen ondernemer en afnemer is afgesproken. Een zelfde prestatie kan dus voor de omzetbelasting een andere maatstaf van heffing hebben bij transacties tussen verschillende partijen kennen.

Artikel 73 van de Btw-Richtlijn geeft een iets andere definitie van de maatstaf van heffing. De Btw-Richtlijn spreekt van *"alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handeling als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handeling verband houden"*.

Uit zowel de nationale bepaling uit de Wet OB 1968, als uit de Btw-Richtlijn blijkt dat een directe relatie moet bestaan tussen de prestatie en het ontvangen bedrag, wil sprake kunnen zijn van een belastbare vergoeding¹⁰.

Ook als geen geld wordt betaald door de afnemer, maar als deze in natura betaalt, hoort de waarde van de ontvangen wederprestatie tot de vergoeding. Uit jurisprudentie¹¹ blijkt dat moet worden uitgegaan van de waarde die de tegenprestatie heeft voor de presterende ondernemer. Vaak zal het in dit soort gevallen gaan om de inkoopprijs van de presterende ondernemer. Dit is namelijk het bedrag dat door de presterende ondernemer wordt opgeofferd. Bij arbeidsintensieve diensten zal dit lastiger zijn om te bepalen, omdat geen inkoopfacturen beschikbaar zijn voor arbeid. Hier zou uitgegaan kunnen worden van de arbeidskosten

2.1.6 Tarief en vrijstellingen

Over het totaal van de ontvangen vergoedingen is de ondernemer 21%, 6%, 0% of geen omzetbelasting verschuldigd.

¹⁰ Zie in dit verband ook o.a. HvJ EG, 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelbewaarplaats, 154/80, BNB 1981/232.

¹¹ Zie o.a. HvJ EG, 23 november 1988, NaturallyYours, C-230/87, en HR, 18 december 1991, nr. 27127, BNB 1992/182

Goederen en diensten waarvoor het lage 6%-tarief geldt, zijn genoemd in tabel 1 in de bijlage bij de Wet OB 1968. Dit zijn onder andere levensmiddelen (met uitzondering van alcoholische dranken), kunstvoorwerpen, medische hulpmiddelen en geneesmiddelen, verhuur van vakantiewoningen en het verlenen van toegang tot kunst en sport¹².

Goederen en diensten waarvoor het 0%-tarief geldt¹³, zijn genoemd in tabel 2 in de bijlage bij de Wet OB 1968. Dit zijn onder andere goederen en diensten die worden geëxporteerd naar landen buiten de EU, goederen die zijn geïmporteerd en nog niet zijn ingevoerd, de levering en bevoorrading van schepen, visvangst, goud, accijnsgoederen en minerale oliën.

De levering van goederen en diensten die onder de vrijstelling vallen zijn genoemd in artikel 11, lid 1 Wet OB 1968. Leveringen en diensten die zijn vrijgesteld van omzetbelasting zijn onder andere de levering en verhuur van onroerende zaken¹⁴, het verzorgen van in een inrichting opgenomen personen, jeugdwerk, sport, sociale en culturele prestaties, medische diensten, AWBZ-zorg, zorgboerderijen, uitvaartondernemers, financiële diensten, kansspelen, onderwijs, de diensten door componisten, schrijvers en journalisten, levering van menselijk weefsel, religieuze prestaties aan leden en kinderopvang.

Voor de levering en verhuur van onroerend goed bestaat de mogelijkheid te opteren voor btw. Dit is echter alleen mogelijk, indien de afnemer het onroerend goed voor 90% of meer zal bestemmen voor btw-belaste prestaties.

Een vrijstelling heeft een andere uitwerking dan het toepassen van het 0%-tarief. Bij toepassing van het 0%-tarief bestaat namelijk recht op aftrek van voorbelasting voor de presterende ondernemer. Ondernemers die de vrijstelling toepassen hebben geen recht op aftrek van voorbelasting. De btw die de leverancier in rekening brengt aan de "vrijgestelde" ondernemer is dus voor hem onderdeel de kostprijs geworden. De prijs die de "vrijgestelde" ondernemer berekent aan zijn afnemer bevat dus, ondanks de vrijstelling, omzetbelasting. Deze omzetbelasting staat niet als zodanig op de factuur

¹² In hoofdlijnen zijn dit de goederen en diensten die onder het verlaagde btw-tarief vallen. Het past niet binnen deze scriptie om het hele verlaagde tarief te bespreken.

¹³ In hoofdlijnen zijn dit de goederen en diensten die onder het 0%-tarief vallen. Het past niet binnen deze scriptie om alle prestaties die onder het 0%-tarief vallen te bespreken.

¹⁴ Op de levering van onroerende zaken geldt een uitzondering indien het de levering van onroerend goed betreft welke korter dan twee jaar gelden in gebruik is genomen en de levering van een bouwterrein. Op de verhuur van onroerend goed geldt een uitzondering in dien het de verhuur van werktuigen of machines betreft, de verhuur in het kader van hotel, pension of vakantie en de verhuur van safeloketten.

en kan de afnemer nooit aftrekken. Vrijstellingen hebben een verstorend effect, indien de "vrijgestelde" ondernemer presteert aan een ondernemer met aftrekrecht.

Voor alle overige prestaties is de presterende ondernemer 21% belasting verschuldigd over de ontvangen vergoeding¹⁵.

2.1.7 Heffingsmethodiek

De omzetbelasting is verschuldigd door de ondernemer die de prestatie verricht. Voor sommige diensten is de verleggingsregeling van toepassing. Dit betekent dat de afnemer de omzetbelasting moet voldoen. Dit is het geval bij diensten die worden verleend door ondernemers uit EU-lidstaten aan Nederlandse ondernemers of andersom. Dit heeft te maken met het vereenvoudigen van de belastingheffing. Ook bij diensten waarbij de inning van de belasting een risico vormt, wordt de omzetbelasting geheven van de afnemer. Op grond van artikel 24b, 24ba en 24bb Uitvoeringsbesluit OB 1968 is dit het geval bij onderaanneming in de bouw scheepsbouw en textiel, ter beschikking stellen van personeel, levering van onroerende zaken indien is geopteerd voor belastingheffing, leveringen van goud, leveringen van oude materialen en afvalstoffen en levering van mobiele telefoons, chips, spelcomputers, laptops en tablets..

De omzetbelasting moet in gevolge artikel 14, lid 1, Wet OB 1968 worden voldaan op aangifte. De aangifte omzetbelasting wordt meestal gedaan per kwartaal. De mogelijkheid bestaat om op verzoek maandaangifte of jaaraangifte te doen. Op de aangifte wordt zowel het verschuldigde bedrag aan btw vermeld als ook de voorbelasting. Het eventueel verschuldigde bedrag moet op aangifte worden betaald. Voor naheffing is geen nieuw feit vereist.

2.2 Btw-Richtlijn

Hierboven hebben we het al even kort gehad over de Btw-Richtlijn. De Nederlandse Wet OB 1968 is gebaseerd op de Zesde Richtlijn¹⁶, de Btw-Richtlijn¹⁷ en de Btw-Verordening.

De Btw-Richtlijn is een regeling die elke EU-lidstaat in haar nationale wetgeving moeten implementeren. Voor de Btw-Richtlijn bestond de Zesde Richtlijn. Aan deze richtlijn is na de invoering in 1977 veel veranderd om deze te laten blijven voldoen aan de veranderde manieren van

¹⁵ Tot en met 31 september 2012 bedroeg het hoge percentage 19%.

¹⁶ Voluit: Zesde Richtlijn van de Raad. Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977.

¹⁷ Voluit: Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde. Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, *Pb EG L 147*.

dienstverlening, communicatie en transport. Door al deze veranderingen was de Zesde Richtlijn een moeilijk leesbare regeling geworden. De Raad van Ministers van de EEG heeft in 2006 de richtlijn opnieuw genummerd, met nauwelijks materiële wijzigingen.

Naast de Btw-Richtlijn bestaat de Btw-Verordening¹⁸. Deze geeft een nadere invulling en uitleg van de Btw-Richtlijn. Het vaststellen van de Btw-Verordening was nodig, omdat veel bepalingen uit de toenmalige Zesde Richtlijn op verschillende manieren waren te interpreteren. Dit was niet gewenst. Zo is bijvoorbeeld in artikel 7 Btw-Verordening een nadere uitleg gegeven voor de elektronische diensten.

Niet alle bepalingen uit de Btw-Richtlijn zijn verplicht om op te nemen in de nationale wet. Zo is namelijk onder andere de bepaling inzake de fiscale eenheid niet verplicht. Als de lidstaten kiezen deze bepaling in de nationale wet op te nemen, moet deze bepaling wel voldoen aan de door de Btw-Richtlijn gestelde eisen. De EU-lidstaten zijn wel gebonden aan de invulling die de Btw-Richtlijn aan de bepaling geeft.

Het kan voorkomen dat het de nationale rechter niet duidelijk is hoe een bepaling uit de Btw-Richtlijn of een communautair¹⁹ begrip moet worden uitgelegd. In dat geval zal de nationale rechter allereerst de jurisprudentie van het Hof van Justitie moeten raadplegen. Indien dit geen uitsluitel geeft in de betreffende zaak is de hoogste nationale rechter verplicht het Hof van Justitie prejudiciële vragen stellen over de invulling van een richtlijn bepaling of een communautair begrip.²⁰ Ook lagere rechters mogen vragen stellen aan het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie zal dan bij prejudiciële beslissing uitspraak doen. Dit zal geen feitelijke uitspraak zijn, maar enkel de voorgelegde vragen beantwoorden. De nationale rechter zal deze antwoorden gebruiken om een gerechtelijke uitspraak te doen.

2.3 Onroerend goed in de omzetbelasting

Onroerend goed heeft in de Wet OB 1968 een bijzondere positie. Dit is deels toe te schrijven aan het feit dat het vreemd is onroerende zaken in een verbruiksbelasting te betrekken, terwijl deze goederen niet direct na aankoop worden verbruikt. Daarnaast is de verkrijging van onroerende zaken in Nederland belast met overdrachtsbelasting.

¹⁸ Voluit: Verordening voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG. Verordening 1777/2005 van 17 oktober 2005, *Pb EG* L 288

¹⁹ Begrippen die zien op begrippen die in de Btw-Richtlijn zijn opgenomen.

²⁰ HvJ EG 6 oktober 1982, nr. 283/81, *Cilfit*, NJ 1983/55.

2.3.1 Wat is onroerend goed in de btw

Er is in geen van de belastingwetten een definitie opgenomen wat moet worden verstaan onder onroerend goed. De definitie van artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek luidt:

“onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplanting, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door verenging met andere gebouwen of werken. “

Met betrekking tot gebouwen gaat het er volgens het burgerlijk wetboek om dat deze duurzaam zijn verbonden met de grond, en niet gemakkelijk te verplaatsen zijn.

Met betrekking tot de omzetbelasting kan niet zonder meer worden uitgegaan van deze civielrechtelijke definitie. Voor de omzetbelasting geldt de communautaire definitie van onroerend goed. Dit is logisch, omdat zoals hiervoor in hoofdstuk 2.2 is aangegeven omzetbelasting een Europees karakter heeft. Als iedere lidstaat van de Europese unie de nationale civiele definities gebruikt, ontstaat een verschil tussen de verschillende lidstaten. Dit zou de Europese werking van de Btw-Richtlijn voor een deel teniet doen.

Het Hof van Justitie heeft zich begin 2003 gebogen over het begrip onroerend goed. Bepalend was het arrest in de zaak Maierhofer²¹. In deze zaak oordeelde het Hof van Justitie dat als de constructie gemakkelijk kan worden gedemonteerd of verplaatst, deze constructie niet kwalificeert als onroerend goed. In deze zaak heeft het Hof tevens aangegeven dat de duurzaamheid van de woningen geen rol speelt bij de vraag of een bouwsel als roerend of onroerend moet worden gekwalificeerd. Het is van belang hoeveel inspanning het kost om de constructie te verwijderen.

2.3.2 Regime onroerend goed in de btw

Zoals ik hiervoor in hoofdstuk 2.1.6 al heb aangegeven, geldt voor de levering en verhuur van onroerende zaken in beginsel een vrijstelling voor de omzetbelasting. De levering van onroerend goed is vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. De verhuur van onroerende zaken is vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel b Wet OB 1968. Op deze vrijstelling bestaan een aantal uitzonderingen. De levering/verhuur van deze onroerende zaken kan wel btw-belast plaatsvinden. Zo is de levering van een gebouw en het daarbij behorende terrein op, voor of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikname en de levering van een bouwterrein belast. Ook

²¹HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, m.nt. Van Kesteren, V-N 2003/9.19, FED 2003/153.

biedt de Wet OB 1968 de mogelijkheid de levering van onroerende zaken vrijwillig onder de btw-heffing te brengen. Dit heet opteren voor btw. Dit is echter alleen mogelijk, indien de afnemer de onroerende zaak voor 90% of meer voor belaste prestaties zal gaan gebruiken. In dit geval is op grond van artikel 12, lid 5 Wet OB 1968 jo. artikel 24ba, lid 1, onderdeel a Uitvoeringsbesluit OB 1968 de afnemer de btw verschuldigd, in plaats van de leverancier.

Ook voor de verhuur van onroerende zaken bestaan een aantal uitzonderingen op de vrijstelling. Zo is de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, de tijdelijke verhuur van vakantiewoningen, verhuur van parkeer- en aanligplaatsen en de verhuur van safeloketten btw-belast. Ook bij vrijgestelde verhuur is het mogelijk te opteren voor btw. Ook voor verhuur geldt dat dit alleen mogelijk is, indien de huurder de onroerende zaak voor 90% of meer voor belaste prestaties gebruikt.

2.3.3 Herziening

Op grond van artikel 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 worden onroerende zaken in de omzetbelasting na een belaste levering negen jaar gevolgd²². In deze termijn wordt elk jaar 10% van de bij de levering in rekening gebrachte btw herzien als de aftrekgerechtigdheid verandert. Dit kan komen doordat het pand meer gebruikt wordt voor vrijgestelde prestaties of juist meer voor belaste prestaties. Herziening blijft op grond van art 13 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 achterwege als de aftrekgerechtigdheid bij de koper niet meer dan 10% is gewijzigd ten opzichte van het jaar van levering. Dit is het duidelijkst te illustreren door middel van een voorbeeld²³:

Aan een ondernemer is een nieuw pand geleverd voor € 500.000 excl. € 95.000 btw. In het jaar van levering verricht deze ondernemer voor 80% btw-belaste prestaties en heeft deze ondernemer derhalve een aftrekrecht van 80%. Na de levering kan de ondernemer in zijn aangifte van die periode € 76.000 aftrekken. In jaar twee verricht deze ondernemer voor 65% belaste prestaties. In jaar twee moet dus 15% (80-65) van 10% (jaarlijkse herziening) van € 95.000 (in rekening gebrachte btw) € 1.425 worden herzien. Dat moet de ondernemer extra voldoen in zijn laatste aangifte omzetbelasting van jaar twee. In jaar drie verricht de ondernemer voor 90% belaste prestaties. In jaar drie moet dus 10% (90-80) van 10% van € 95.000 is € 950 worden herzien. Dit krijgt de ondernemer extra terug bij zijn laatste aangifte van jaar drie.

²²Voor roerende zaken geldt een termijn van vier jaar. Ieder jaar wordt dan 20% van de btw herzien.

²³ Dit voorbeeld is ontleed aan mijn bachelorscriptie: D. Visser, *Het vervaardigingscriterium voor onroerende zaken*, 2012.

2.3.4 Overdrachtsbelasting

Wanneer iemand een onroerende zaak geleverd krijgt waarbij de levering is belast met omzetbelasting ontstaat cumulatie tussen overdrachtsbelasting en omzetbelasting²⁴. Om deze cumulatie weg te nemen is in artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) een vrijstelling van overdrachtsbelasting opgenomen voor de levering van onroerende zaken indien deze levering ook van rechtswege is belast met omzetbelasting, tenzij de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

Van rechtswege belast met omzetbelasting zijn de leveringen die genoemd worden in artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB 1968. Dit zijn de leveringen van een gebouw en de bijbehorende terreinen op, voor, of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikname en de levering van een bouwterrein. De definitie van het begrip bouwterrein is gegeven in artikel 11, lid 4 Wet OB 1968. Het opteren voor btw is geen van rechtswege belaste levering. Over deze verkrijging geldt de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting niet.

2.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het theoretisch kader van de btw behandeld. De btw is een verbruiksbelasting die wordt geheven als een bestedingsbelasting. Btw wordt geheven inzake leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Over de prestatie is in beginsel 21%, 6% of 0% btw verschuldigd. De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting. Ook kan sprake zijn van een vrijstelling. Ten aanzien van deze prestaties bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. De levering van onroerend goed is een voorbeeld van een vrijgestelde levering. De verkrijging is belast met overdrachtsbelasting. De levering van onroerend goed is niet vrijgesteld indien het de levering betreft van onroerende zaken die voor, op of uiterlijk twee jaar na ingebruikneming worden geleverd of het indien het de levering van een bouwterrein betreft. Voor de verkrijging van deze onroerende goederen geldt een vrijstelling in de overdrachtbelasting. Ook bestaat de mogelijkheid te opteren voor een met btw belaste levering van onroerend goed. Na een belaste levering van onroerend goed geldt een herzieningstermijn van negen jaar na het jaar van eerste ingebruikneming.

²⁴ Y.E. Gasser, M.L.M. van Kempen, J. Verbaan, *Cursus belastingrecht, Overdrachtsbelasting*, Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, p. 126.

3. Geschiedenis van de Wet OB 1968

Zoals in hoofdstuk 2 is besproken, is de levering van een onroerende zaak in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. Een uitzondering op deze vrijstelling is de levering van een bouwterrein. De levering van een bouwterrein is belast met omzetbelasting en is vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

Het gemaakte onderscheid in behandeling tussen de levering van bouwterreinen en ander onbebouwde grond berust op het uitgangspunt van de btw. Namelijk het belasten van alle stadia van productie en distributie.²⁵ Een bouwterrein is een "grondstof" voor de productie van gebouwen. Ook is een zekere mate van werkzaamheden vereist om een onbebouwd terrein geschikt te maken voor bebouwing. Indien kosten worden gemaakt waarop btw drukt in de productiefase van voor bebouwing bestemde terreinen, leidt een btw-vrijstelling tot ongewenste cumulatie van btw, in de zin dat deze belasting als niet-aftrekbare kosten in de prijs terechtkomt.²⁶

Daarbij komt dat in Nederland ten aanzien van onroerende zaken overdrachtsbelasting wordt geheven. Overdrachtsbelasting is een kostprijsverhogende belasting. Er wordt geen overdrachtsbelasting geheven over bouwterreinen.

De definitie van het begrip bouwterrein is dus van groot belang. In dit hoofdstuk wordt de totstandkoming van de wettelijke bepaling behandeld.

3.1 Voorgeschiedenis

Op 1 januari 1969 is de Wet op de Omzetbelasting 1954 vervangen door de Wet op de omzetbelasting 1968. De harmonisatie van de Europese gemeenschappen is daartoe een directe aanleiding geweest²⁷. Hierbij werd het cumulatieve cascadestelsel omgezet in een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. In de Wet OB 1968 is artikel 11, lid 1, onderdeel a opgenomen. Dit artikel stelde de levering van onroerende zaken vrij van omzetbelasting, tenzij werd geleverd door de ondernemer die het goed heeft vervaardigd, en opvolgende leveringen van onroerende zaken waarop de leverancier de voorbelasting geheel of gedeeltelijk is aftrek heeft gebracht²⁸.

Per 1 januari 1979 is de bepaling van artikel 11, lid 1, onderdeel a Wet OB 1968 in overeenstemming gebracht met de Zesde Richtlijn. Artikel 13B, onderdeel g Zesde Richtlijn stelde namelijk de levering van gebouwen en daarbij behorende terreinen vrij van btw, tenzij deze werden geleverd voor eerste

²⁵ Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn van 29 juni 1973, COM 73/950, p. 9.

²⁶ M. Nusmeier en P.F. Zijlstra, *Btw-behandeling van bouwterreinen aan vervaardiging toe?*, WFR 2011/1505.

²⁷ Kamerstuk II 1967-1968, Stb. 1968, 329, nummer 9324, 3 Memorie van toelichting.

²⁸ Kamerstuk II 1967-1968, Stb. 1968.329, nummer 9324, 2 Ontwerp van de wet.

ingebruikneming. Artikel 13B, onderdeel h van de Zesde Richtlijn stelde de levering van onbebouwde terreinen vrij van btw, met uitzondering van de levering van bouwterreinen. Onder het begrip bouwterrein moet worden verstaan de door lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen. Het is in gevolge artikel 4, lid 3, onderdeel b Zesde Richtlijn aan de lidstaten vrij het begrip bouwterrein nader te definiëren.

De Nederlandse wetgever heeft de bepalingen betreffende de levering van onroerende zaken anders weergegeven. Per 1 januari 1979 waren de leveringen van nieuw vervaardigde onroerende zaken, welke plaatsvindt uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming van dat goed, uitgezonderd van de vrijstelling²⁹.

Voor de Wet OB vanaf 1979 is het van belang wat moet worden verstaan onder vervaardigd. Ook een bouwterrein moest onder deze wet worden beschouwd als nieuw vervaardigde onroerende zaak. In de resolutie van 16 juni 1981³⁰ is aangegeven dat voor de uitleg van het begrip vervaardigen van grond moet worden uitgegaan van het begrip bouwrijp maken. Voor het vervaardigen is de wijziging van de functie en betekenis van de grond volgens de Staatssecretaris van Financiën van groot belang. Van bouwrijp maken is volgens deze resolutie ook sprake indien in de omgeving van de grond dusdanige voorzieningen worden getroffen dat de grond hierdoor beter geschikt is gemaakt voor bebouwing. Dat de grond zelf niet was bewerkt of dat er geen voorzieningen waren getroffen die uitsluitend dienstbaar waren aan die grond, stond er niet aan in de weg bepaalde percelen als vervaardigd aan te merken³¹. Dit was dus een zeer ruime definitie van het begrip 'bouwterrein'

3.2 St. Oedenrode-arrest³²

In dit arrest heeft de Hoge Raad de definitie van het begrip bouwterrein, zoals de Staatssecretaris in de eerder genoemde resolutie hanteerde, veranderd. Hieronder wordt het arrest behandeld.

3.2.1 Casus

De gemeente Sint-Oedenrode had een groot stuk grond welke aanvankelijk was bestemd als agrarische grond. Het bedroeg circa 250 kavels. Een van deze kavels, kavel nummer 91, was geschikt voor de bouw van een vrijstaande woning. Voordat de gemeente het perceel heeft verkocht en geleverd in maart 1985, zijn door de gemeente in de omgeving van het perceel verschillende

²⁹ Kamerstuk II 1977-1978, Stb. 1978,677, nummer 14 887, 2 Ontwerp van de wet.

³⁰ Resolutie van 16 juni 1981, nr. 280-19 756, Vakstudie Nieuws 1981, V-N 1981, p. 1343

³¹ G.B. van Zadelhoff, Dwalen bij Sint-Oedenrode, WFR 1994/1423.

³² HR 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19.

infrastructurele voorzieningen aangelegd, zoals riolering, bestrating en verlichting. Deze werkzaamheden zijn begonnen in 1987. Aan het perceel zelf zijn geen bewerkingen gedaan.

Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde dat naar maatschappelijke opvattingen door de werkzaamheden een goed is ontstaan wat tevoren niet bestond. De gemeente heeft namelijk het bestemmingsplan gewijzigd en 'de gemeente heeft een terrein gecreëerd dat niet langer als weiland maar als verzameling van bouwterreinen wordt aangemerkt'. De gemeente was over de verkoop van het perceel omzetbelasting verschuldigd.

3.2.2 Oordeel Hoge Raad

Bij het beroep in cassatie is in deze zaak door de inspecteur een beroep gedaan op de Resolutie van 16 juni 1981. Op grond van deze resolutie waren ook terreinen waaraan in de omgeving voorzieningen waren getroffen aan te merken als bouwterrein.

De Hoge Raad oordeelt, met verwijzing naar BNB 1980/128³³, dat onbebouwde maar tot bebouwing bestemde grond slechts als vervaardigd kwalificeert, indien er sprake is van bouwrijp gemaakt grond. 'Onder het bouwrijp maken van grond (...) moet worden verstaan het bewerken van de grond zelf en het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond'. De levering van de grond door de gemeente was vrijgesteld van omzetbelasting.

In het arrest van de Hoge Raad van 24 juni 1994³⁴ is nadere invulling gegeven aan het St. Oedenrode-arrest. In deze uitspraak heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het bewerken van de grond en het treffen van voorzieningen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond geen cumulatieve vereisten zijn. In dit arrest heeft de Hoge Raad het woordje 'en' namelijk vervangen door de woorden 'dan wel'.

3.2.3 Gevolgen van deze uitspraak

Als gevolg van deze uitspraak van de Hoge Raad is het begrip bouwterrein aanzienlijk verengd. Ten eerste zal er minder snel sprake zijn van een bouwgrond dan onder de resolutie van 16 juni 1981, waardoor meer leveringen van gronden zullen zijn belast met niet aftrekbare overdrachtsbelasting. Ten tweede is het door deze uitspraak niet verduidelijkt wanneer sprake is van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond. Ten derde is het btw-regime nog sterker afhankelijk geworden van de bewerkingen die de grond heeft ondergaan. Zo zijn verschillen te onderkennen in

³³ HR 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128.

³⁴ HR 24 juni 1994, nr. 15 396, BNB 1995/100 (Hengelo/Markerink).

de benodigde bewerking tussen verschillende delen van Nederland. In het westen van Nederland zal door de inklinkende veengrond de grond meer bewerkingen moeten ondergaan om deze geschikt te maken voor bebouwing dan in het oosten van Nederland. In het oosten is de grond namelijk minder onderhevig aan verzakking dan in het westen. Als laatste ziet het arrest op apart te leveren percelen en niet op een geheel bestemmingsplan. Dit kan betekenen dat binnen een bestemmingsplan het ene perceel wel en het andere perceel niet als vervaardigd kan worden aangemerkt.³⁵

Naast de genoemde nadelen voor de toekomst heeft het St. Oederode-arrest ook geleid tot directe gevolgen. In Nederland zijn namelijk duizenden claims door particulieren ingediend die van mening zijn in het verleden ten onrechte btw te hebben betaald over de aangekochte bouw kavels. Dit leidde voor de ondernemers tot een discussie met de Belastingdienst. De ondernemers wilden namelijk de (onterecht) afgedragen btw terug. Zij proberen in civiele procedures deze betaalde btw terug te krijgen.³⁶

Een dergelijke vordering is door de Hoge Raad³⁷ om verschillende redenen afwezen. In het arrest Potjer/Eelde waren de koper en de gemeente Eelde btw overeengekomen. De gemeente heeft de btw op aangifte voldaan. De koper wilde deze btw terugvorderen, maar dit kon niet door bezwaar te maken tegen de aangifte die was ingediend door de gemeente Eelde. De Hoge Raad sluit aan bij wat tussen partijen ten tijde van de verkoop is overeengekomen. Ten tijde van de verkoop heeft de koper geen protest getoond tegen de btw die de gemeente hem in rekening bracht. Daarom heeft de koper volgens de HR geen recht op teruggaaf van de btw. In het arrest Hengelo/Markerink en Hartelust/Hemond was daadwerkelijk sprake van de levering van een vervaardigd goed.

3.3 Reparatiwetgeving

Deze uitleg van het begrip vervaardigen is volgens de staatssecretaris enger dan de uitleg die de wetgever bij de aanpassing van de wet per 1 januari 1979 aan de Zesde Richtlijn heeft bedoeld.³⁸ Om deze negatieve gevolgen van het arrest van de Hoge Raad ongedaan te maken heeft de Staatssecretaris van Financiën op 8 maart 1994 reparatiwetgeving ingediend. Dit leidde tot een nieuw lid 3 in artikel 11 Wet OB 1968.

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

³⁵ K.M. Braun, *BTW op bouw kavels en gebouwen*, Btw-Bullitin 1997,65.

³⁶ P.R. Dekker, *Reparatiwetgeving St.-Oedenrode, het kan één keer goed!*, WFR 1994/599.

³⁷ HR 24 juni 1994, nr. 15 396, BNB 1995/100 (Hengelo/Markerink), HR 15 november 1996, nr. 16 106, BNB 1997/157 (Potjer/Eelde), HR 21 maart 1997, nr. 16 208, BNB 1997/158 (Hartelust/Helmond).

³⁸ Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 1.

- 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 getroffen; of
 - d. te zake waarvan een bouwvergunning is verleend;
- met het oog op de bebouwing van de grond, aangemerkt als vervaardigd.³⁹

Dekker⁴⁰ is van mening dat het begrip vervaardigen dat door de Hoge Raad en het Hof van Justitie⁴¹ is gedefinieerd niet kan worden verruimd door het zojuist genoemde ingediende wetsvoorstel. Het is naar zijn mening volstrekt onmogelijk een communautair begrip nationaal te herdefiniëren, en de nieuwe wetsbepaling is dan ook naar zijn mening in strijd met de Zesde Richtlijn. Ook is Dekker het niet eens met de wetssystematiek van dit wetsvoorstel. De huidige vormgeving leidt er namelijk toe dat het ingebruiknemingscriterium gaat gelden voor bouwterreinen, omdat voor onbebouwde onroerende zaken wordt aangesloten bij de regels die gelden voor bebouwde onroerende zaken. Dit past naar zijn mening ook niet binnen de systematiek van de Zesde Richtlijn en brengt allerlei onnodige vragen met zich. In dit artikel geeft de heer Dekker ook een ontwerp voor een nieuw wetsvoorstel.

Ook Brouwer en Rouwenhorst⁴² zijn van mening dat in zowel de oude bepaling als in het nieuwe wetsvoorstel ten onrechte is vereist dat sprake moet zijn van een levering van een bouwterrein voor op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming om sprake te kunnen zijn van een btw-belaste levering. Volgens hen blijkt uit het stelsel van de Zesde Richtlijn dat de levering van een bouwterrein te allen tijde aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen, ongeacht de vraag of sprake is van het verstrijken van de tweejaarsperiode.

Zadelhoff⁴³ is het niet met de kritiek van Dekker, Brouwer en Rouwenhorst eens. Hij betoogt dat de Zesde Richtlijn de lidstaten vrijheid geeft het vervaardigingscriterium in te vullen. Het staat de Nederlandse wetgever dan ook vrij het ingebruiknemingscriterium toe te passen op de levering van bouwterreinen.

³⁹ Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 2, Voorstel van de Wet. p. 1-2.

⁴⁰ P.R. Dekker, *Reparatiewetgeving St.-Oedenrode, het kan één keer goed!*, WFR 1994/599, p. 4.

⁴¹ HvJ, 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk'sBoekhuis

⁴² R. Brouwer en W.A. Rouwenhorst, *Het wetsvoorstel inzake bouwrijpe grond*, WFR 1994/639.

⁴³ B.G. van Zadelhoff, *Dwalen bij Sint-Oedenrode*, WFR 1994/1423

3.4 Bloembollenarrest

Op 7 december 1994 heeft de Hoge Raad vier arresten⁴⁴ gewezen waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het indiende wetsvoorstel, gelijk de mening van Dekker, Brouwer en Rouwenhorst, niet in overeenstemming is met artikel 13B van de Zesde Richtlijn.

In deze casus ging het om vier broers, tevens directeur grootaandeelhouder van een BV, die in het bezit waren van een stuk grasland. Het grasland verhuurden de broers met btw aan de BV. In 1987 hebben de broers deze grond gekocht van B BV op basis van een koop- en aanneemovereenkomst. De overeenkomst hield in dat de verkoper het grasland cultuurtechnisch gereedmaakt, zodanig dat het bedrijfsklaar is voor het telen van bloembollen. De juridische levering van de grond vond plaats in juni 1987, terwijl de werkzaamheden pas begin 1988 waren afgerond. De inspecteur stelde dat de grond ten tijde van de levering in juni 1987 nog niet als vervaardigd was aan te merken en dat derhalve geen vrijstelling voor de overdrachtsbelasting van toepassing was. Niet in geschil was dat na afronding van de werkzaamheden een nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan.

In de conclusie van de advocaat-generaal Moltmaker van 7 september 1994 wordt ingegaan op het begrip vervaardigd goed en het begrip bouwterrein. In punt 3.2.3 van de conclusie geeft Moltmaker aan dat hij het eens is met de uitspraak van Gerechtshof 's-Gravenhage⁴⁵, dat de werkzaamheden aan het grasland hebben geleid tot het vervaardigen van een goed dat tevoren niet bestond. Het is Moltmaker niet duidelijk of grond welke niet is bestemd te worden bebouwd met gebouwen ook onder het communautaire begrip bouwterrein kan worden geschaard. De A-G adviseert de Hoge Raad in punt 4.4.1 van zijn conclusie hierover vragen te stellen aan het Hof van Justitie.

Er worden geen prejudiciële vragen gesteld door de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelt in rechtsoverweging 3.3 dat de werkzaamheden aan het grasland hebben geleid tot een nieuwe onroerende zaak. Op basis van de Wet OB 1968 kunnen de broers dus een beroep doen op de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. De Hoge Raad merkt ook op dat de wetgever bewust is afgeweken van de bepalingen van de Zesde-Richtlijn door aan te haken bij het begrip vervaardigen. Hieruit concluderen Jansen en Scheer⁴⁶ dat de Hoge Raad dit afwijkende stelsel afkeurt. Daarnaast merkt de Hoge Raad op dat "naar redelijkerwijs niet kan worden betwijfeld" dat de wetsbepaling niet in overeenstemming is met artikel 13B, onder h, van de Zesde Richtlijn.

⁴⁴ HR 7 december 1994, nr. 29 153, 29 154, 29 155, 29 156, BNB 1995/87.

⁴⁵ Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 4158/89, V-N 1991, blz. 1290

⁴⁶ N.R. Jansen en T.H. Scheer, *Bouwgrond en Btw: een mijnenveld*, WFR 1995/445, p. 2.

De vier broers konden zich op de tot dan geldende Wet OB 1968 beroepen. Voor hen eindigt deze zaak dus beter dan voor de staatssecretaris. De staatssecretaris zal naar aanleiding van deze uitspraak namelijk het begrip bouwterrein los moeten maken van het vervaardigingsbegrip. Dekker, Brouwer en Rouwenhorst hebben het bij het rechte eind gehad.

3.5 Novelle

Als reactie op deze uitspraak van de Hoge Raad heeft de staatssecretaris de Eerste Kamer per brief⁴⁷ verzocht het wetsvoorstel 23 638 uit te stellen, omdat de Hoge Raad de wetsbepaling als afwijkend van de Zesde Richtlijn heeft bestempeld.

Om het wetsvoorstel van 8 maart 1994 alsnog in overeenstemming te brengen met het de Zesde Richtlijn heeft de staatssecretaris van Financiën op 13 juli 1995 een novelle⁴⁸ voor advies naar de Raad van State gezonden. In deze novelle hebben zich geen wijzigingen voorgedaan in de criteria voor de levering van bouw kavels. Enkel is het begrip bouwterrein losgekoppeld van het begrip vervaardiging.

Op 14 december 1993 zijn door het Gerechtshof Leeuwarden⁴⁹ prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie betreffende de definitie van het begrip "bouwrijp gemaakte terreinen". In deze zaak had de gemeente Emmen percelen grond geleverd. Voordat werd geleverd heeft de gemeente het bestemmingsplan gewijzigd van agrarisch naar woningbouw. Ook waren diverse nutsvoorzieningen aangelegd, waaronder gas, water, elektriciteit en riolering. Echter niet elke voorziening was aangebracht op de elk van de verschillende kavels.

Volgens de advocaat-generaal van het Hof van Justitie⁵⁰ moet onder bouwterrein worden verstaan alle bouwrijp en niet-bouwrijp gemaakte terreinen. Onder bouwterrein moet worden verstaan grond die officieel is bestemd of ingedeeld voor bebouwing of waar bebouwing wettelijk is toegestaan krachtens een vergunning die is verleend in overeenstemming met de wetten van de lidstaten. Ook geeft de A-G in punt 43 aan dat bouwterreinen gedurende alle fasen van de ontwikkeling zal moeten worden aangemerkt als bouwterrein. Uit deze woorden leid ik af dat het tweejaarscriterium niet kan gelden voor bouwterreinen.

⁴⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Eerste Kamer van 16 januari 1995, kenmerk WV95/13M.

⁴⁸ Dit is een wijzigingsvoorstel op een wetsvoorstel.

⁴⁹ Hof Leeuwarden 14 december 1993, nr. 1040/92, V-N 1994/571.

⁵⁰ Conclusie A-G Fennelly, 14 december 1995, bij zaak C-468/93 (Gemeente Emmen).

Volgens de A-G is de definitie van bouwterrein welke wordt gehanteerd in het wetsvoorstel en de novelle niet in overeenstemming met de Btw-Richtlijn.

In het arrest van het Hof van Justitie Gemeente Emmen⁵¹ wordt geoordeeld dat "uit het gebruik van de woorden 'al dan niet' blijkt dat voor deze bepaling de bewerkingen die de betrokken terreinen eventueel hebben ondergaan, niet van belang zijn". Het is aan de lidstaten zelf om het begrip bouwterrein te omschrijven. Daarbij moeten de lidstaten het doel van de richtlijn eerbiedigen, zodat enkel de levering van onbebouwde terreinen die niet zijn bestemd als ondergrond voor een opstal zijn vrijgesteld van btw.

3.6 Nieuw wetsontwerp

Uit de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak gemeente Emmen heeft de staatssecretaris opgemaakt dat het begrip bouwterrein zoals in de novelle wordt omschreven niet in strijd is met de Btw-Richtlijn. De novelle is behandeld in de Tweede Kamer en werd door de Eerste Kamer op 17 juni 1997 aangenomen en is op 11 juli 1997 in werking getreden. Sinds deze dag is de definitie van het begrip bouwterrein opgenomen in artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, en luidt:

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 bouwvergunning is verleend⁵²;*

met het oog op de bebouwing van de grond.

3.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de totstandkoming van het huidige artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 behandeld. Per 1 januari 1979 was de levering van nieuw vervaardigde onroerende zaken, welke plaatsvindt uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming van dat goed, uitgezonderd van de vrijstelling. Ook een bouwterrein kon worden aangemerkt als een nieuw vervaardigde onroerende zaak indien de grond

⁵¹HvJ EG 28 maart 1996, zaak C-468/93, gemeente Emmen

⁵²Per 1 oktober 2010 is het in begrip 'bouwvergunning' vervangen door het begrip 'omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onder a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht'

bouwrijp gemaakt is. Onder bouwrijp maken moet volgens de Hoge Raad in het St. Oedenrode-arrest (1990) worden verstaan het bewerken van de grond zelf en het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond. De staatssecretaris vond deze uitleg te eng en heeft reparatiewetgeving ingediend. In het bloembollenarrest (1994) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de reparatiewetgeving niet in overeenstemming is met de Zesde Richtlijn. Als antwoord hierop heeft de staatssecretaris een novelle op het wetsontwerp ingediend waarin het begrip bouwterrein wordt gescheiden van het vervaardigingsbegrip en het daarbij behorende tweejaarscriterium. Het nieuwe begrip bouwterrein staat in de wet vanaf 11 juli 1997.

4. Het begrip 'bouwterrein'

Zoals in hoofdstuk 3 is beschreven, heeft het begrip 'bouwterrein' een lange historie. De nieuwe definitie van het begrip is opgenomen in artikel 11, lid 4 Wet OB 1968.

Uit de wettekst kan een zestal voorwaarden worden gedestilleerd. Om de levering van een stuk grond aan te merken als de levering van een bouwterrein, moet het gaan om de levering van (1) een onbebouwd perceel en (2) dit perceel moet zijn bestemd om te worden bebouwd. Naast deze twee cumulatieve voorwaarden moet het perceel (1) bewerkingen ondergaan of hebben ondergaan, (2) voorzieningen zijn getroffen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond, (3) in de omgeving voorzieningen zijn of worden getroffen of (4) een omgevingsvergunning zijn verleend.

Deze voorwaarden zijn duidelijk omschreven. Dit betekent echter niet dat als een paal boven water staat welke leveringen van gronden zijn belast met btw. Hieronder worden de zes voorwaarden afzonderlijk besproken.

4.1 Onbebouwde grond

Zoals hierboven is opgemerkt kan alleen sprake zijn van een bouwterrein voor de btw als het de levering van onbebouwde grond betreft. Als er een gebouw op de grond staat kan de grond in beginsel niet worden aangemerkt als onbebouwde grond en er zal derhalve geen sprake kunnen zijn van een bouwterrein. Hierop bestaan echter een aantal uitzonderingen.

Zo is het mogelijk dat de bebouwing volledig ondergeschikt is aan de bouwgrond. Dit was onder andere in geschil in de zaak Don Bosco⁵³ van het Hof van Justitie. In deze zaak werd een perceel grond gekocht door Don Bosco Onroerend Goed B.V. (Hierna Don Bosco). Op dit perceel stonden twee oude gebouwen die voorheen dienst deden als school en internaat. Don Bosco wilde de gebouwen volledig laten slopen om een nieuw kantoorpand realiseren. Ten tijde van de levering op 30 september 1999 was door de aannemer van de verkoper al met de sloopwerkzaamheden begonnen.

Door de Hoge Raad⁵⁴ zijn in deze zaak prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof oordeelde in rechtsoverweging 29 dat "(...) het terrein het hoofdbestanddeel van de levering is, terwijl de bestaande opstal slechts een puur ondergeschikt bestanddeel van de levering vormt. Vanaf het begin is het immers de intentie geweest om de opstal te slopen, en dus om een terrein te leveren

⁵³ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), BNB 2011/14, V-N 2009/59.17.

⁵⁴ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, V-N 2008/48.18.

met het doel op die plaats een nieuw gebouw op te richten." In rechtsoverweging 44 oordeelt het Hof van Justitie dat "(...) de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde btw-vrijstelling valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de btw, één handeling, dat, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd."

Uit deze uitspraak van het Hof van Justitie blijkt dat de intentie van partijen bij de levering van doorslaggevende betekenis is. Indien partijen de intentie hebben de grond te leveren en de levering van het bijbehorende gebouw voor lief nemen, valt de levering van deze grond (inclusief opstal) onder de btw-heffing voor de levering van een bouwterrein. Dit is ongeacht of en in hoeverre de sloopwerkzaamheden aan de oude opstal zijn gevorderd. De intentie van partijen moet mijns inziens blijken uit objectieve gegevens, zoals overeenkomsten of bouwplannen.

Opgemerkt zij dat ten tijde van het eindarrest van de Hoge Raad⁵⁵ in de zaak Don Bosco na de levering en afronding van de sloop nieuwe panden zijn gebouwd. Met de kennis achteraf is komen vast te staan dat de percelen daadwerkelijk bestemd waren om te worden bebouwd.

Het is (nog) niet duidelijk hoe moet worden omgegaan met ondergrondse bouwwerken en gedeeltelijke bouwwerken. Deze kunnen van invloed zijn op de status van de grond, ook al is aan de oppervlakte niets te zien van de bebouwing. Weliswaar is het aannemelijk dat een zich in de grond bevindende constructie als een gebouw moet worden aangemerkt, maar daarmee is de vraag of de zich erboven bevindende grond – het maaiveld – kwalificeert als onbebouwde grond nog niet beantwoord.⁵⁶ Te denken valt bijvoorbeeld aan ondergrondse parkeergarages, ondergrondse opslagtanks, tunnels en kelders.

Indien de ondergrondse constructies niet zijn aan te merken als gebouw, behoren deze volgens Soltysik⁵⁷ geen invloed te hebben op status van de grond als bouwterrein. Hier ben ik het met Soltysik eens. Mede door het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Don Bosco, waarin is

⁵⁵ HR 3 oktober 2008, nr. 41 510, BNB 2009/25.

⁵⁶ M.W.C. Soltysik, commentaar bij artikel 11, lid 4 Wet OB, NDFR Portaal.

⁵⁷ Zie noot 54.

geoordeeld dat indien de bouwwerken van ondergeschikte betekenis zijn, deze geen invloed hebben op de status van onbebouwde grond. Te denken valt in deze aan archeologische overblijfselen en oude heipalen die achterblijven omdat deze geen belemmering vormen voor de nieuwbouw.

Indien zich in de ondergrond een bebouwing bevindt dat wel is aan te merken als gebouw, is het volgens Soltysik en Koks en van den Elsen⁵⁸ het meest voor de hand liggend de levering van de grond te splitsen. De levering van het ondergrondse gedeelte wordt dan belast als de levering van een gebouw, en het bovengrondse gedeelte is dan aan te merken als de levering van onbebouwde grond. Of de onbebouwde grond is aan te merken als bouwterrein moet worden beoordeeld aan de hand van de overige vereisten. De levering van de grond met ondergrond wordt dus horizontaal gesplitst.

4.2 Met het oog op de bebouwing

Onbebouwde grond kan alleen als bouwterrein worden gekwalificeerd, indien de werkzaamheden die aan het bouwterrein zijn verricht, zijn gedaan met het oog op de bebouwing van de grond. Deze slotzin is in artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 ingevoegd om te voorkomen dat bijvoorbeeld landbouwgrond waar een weg omheen is gelegd, zal worden aangemerkt als bouwterrein.⁵⁹ Er moet namelijk een verband bestaan tussen de werkzaamheden en de beoogde bebouwing.

Om het oogmerk van werkzaamheden vast te stellen zal in de eerste plaats de aard van de bewerkingen moeten worden beoordeeld. Zo zal het oogmerk van de bebouwing rechtstreeks uit de bewerking voortvloeien als die bewerking aan de grond enkel is geschikt om op de grond een gebouw te stichten en daardoor enkel zal geschieden met het oog op de bebouwing.⁶⁰ Ook is het mogelijk dat meer algemene werkzaamheden worden verricht, zoals het egaliseren van een terrein of het dichten van gaten. Egaliseren en het dichten van gaten is niet per definitie met het oog op de bebouwing, maar kan ook gedaan worden voor de veiligheid of om het terrein geschikt te maken voor landbouw.

Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet duidelijk hoe concreet het oogmerk tot bebouwing moet zijn opdat de grond de status van bouwgrond kan krijgen.⁶¹ In de parlementaire behandeling⁶² van het wetsvoorstel van 1994 is echter aangegeven dat indien, een aftakking van het riool 'voor het geval

⁵⁸ A.M.A. Koks en E.H. van den Elsen, *Ondergronds bouwen*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2011, nr. 2, p. 6.

⁵⁹ Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 11

⁶⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 14.2.1 Vaststellen van de relatie bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11.

⁶¹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 14.3 Hoe concreet moet de beoogde bebouwing zijn bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11.

⁶² Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 3.

dat' is aangelegd, dit kan leiden tot vervaardiging van een bouwterrein. Hieruit kan worden afgeleid dat het oogmerk van de werkzaamheden ruim opgevat moet worden.

Het is volgens van Zadelhoff⁶³ enigszins opmerkelijk dat voorzieningen die zijn aangelegd 'voor het geval dat' voorzieningen zijn die van een onbebouwd terrein een bouwterrein kunnen maken. Ten tijde van werkzaamheden aan de grond zijn dan immers nog geen concrete bouwplannen, waardoor de het verband tussen de werkzaamheden en de beoogde bebouwing ontbreekt. Hieruit zou men kunnen concluderen dat het oogmerk ontbreekt.

In het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2004⁶⁴ werd ingegaan op de situatie dat een in de jaren zestig een stuk land was opgespoten met het oog op de toekomstige bebouwing van de terreinen. Ten tijde van de levering in 1998 was geen bebouwing van deze terreinen meer toegestaan in verband met het toegenomen overstromingsgevaar in dit gebied. De Hoge Raad oordeelde dat ten tijde van de levering geen sprake meer kon zijn van de levering van een bouwterrein. Volgens A-G van Hilten⁶⁵ moet, op grond van deze uitspraak, het oogmerk waarmee de bewerkingen hebben plaatsgevonden worden beoordeeld op het moment van de levering. Daarmee wordt niet teruggekeken op het verleden, maar vooruitgekeken naar de toekomst. Indien op het moment van de levering de werkzaamheden kwalificeren als werkzaamheden in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, kwalificeert het stuk grond als bouwterrein. Het is niet van belang dat ten tijde van de werkzaamheden het oogmerk tot bebouwing nog niet bestond. De opmerking die is gemaakt in de parlementaire geschiedenis, zoals hierboven beschreven, is na deze opmerking in de conclusie van de A-G niet zo opmerkelijk meer.

Keijsers en Kronjee⁶⁶ gaan ook in op het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2004. Zij merken op dat de Hoge Raad niet aanhaakt bij de letterlijke tekst van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968, zoals Hof Arnhem wel had gedaan, maar uitgaat van de logische benadering van een bouwterrein. Het zou volgens de schrijvers immers vreemd zijn "als de fiscale definitie van het begrip BTW-bouwterrein zo veel zou kunnen verschillen van het gebruikelijke taalkundige begrip dat een terrein waarop niet gebouwd kan worden, toch als een bouwterrein voor de omzetbelasting zou kwalificeren". Hier ben ik het geheel met Keijsers en Kronjee eens.

⁶³ B.G. van Zedelhoff, *Dwalen bij Sint-Oedenrode*, WFR 1994/1423, punt 4.2.

⁶⁴ HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124 (Dijk-arrest).

⁶⁵ A-G van Hilten, conclusie van 13 oktober 2008, punt 5.2.22, bij zaak nr. F07/13230, V-N 2009/7.33.

⁶⁶ R.R.J.M. Keijsers en W.A. Kronjee, *Op een BTW-bouwterrein moet je kunnen bouwen*, BwtBrief 2005,6.

Vervolgens komt de vraag aan de orde wie het oogmerk tot bebouwing moet hebben, aangezien ten tijde van de levering twee partijen betrokken zijn. Namelijk de leverancier en de afnemer. Hierover is in de parlementaire behandeling opgemerkt, dat indien de afnemer geen intentie heeft de bouwterrein te bebouwen en daarvoor in de plaats het bouwterrein aanwendt als landbouwgrond, de bouwgrond desalniettemin kwalificeert als bouwterrein, tenzij bewerkingen aan de grond ongedaan zijn gemaakt en de bouwvergunning is ingetrokken⁶⁷. De intentie van de afnemer is dus niet van belang. Daarbij vraagt de staatssecretaris zich af of het veel voor zou komen dat de afnemer van een bouwterrein geen intentie heeft deze grond te bebouwen, doordat bouwgrond duurder is dan braakliggende grond als gevolg van de btw en de doorgaans hogere prijs.⁶⁸

4.3 Bewerkingen

Op grond van artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB 1968 is sprake van een bouwterrein indien bewerkingen plaatsvinden of hebben plaats gevonden aan een onbebouwd terrein met het oog op de bebouwing ervan. Aan de voorwaarden van artikel 11, lid 4, onderdeel b, c en d hoeft niet te worden voldaan.

Bewerkingen kwalificeren als bewerkingen indien deze bewerkingen zijn afgerond en indien de bewerkingen nog niet zijn afgerond, maar reeds zijn aangevangen. Ook terreinen die nog niet bouwrijp zijn, maar welke nog bouwrijp worden gemaakt zijn derhalve bij de levering belast met btw.⁶⁹ Indien de bewerkingen pas na de levering zullen aanvangen, is in beginsel geen sprake van de levering van een bouwterrein. Dit is anders indien de ondernemer zich tegenover de afnemer heeft verplicht om na de levering de grond te bewerken. De levering van de onbebouwde grond en de verrichte bewerkingen kunnen dan mijns inziens naar aanleiding van het Don Bosco-arrest als één gezamenlijke handeling vormen, namelijk de btw-belaste levering van een bouwterrein.

Bewerkingen kunnen alleen als bewerkingen kwalificeren, indien deze zijn gedaan aan de onbebouwde grond. De Hoge Raad heeft in het arrest van 10 augustus 2001⁷⁰ geoordeeld dat bewerkingen aan de grond, zoals de sloop van de opstallen niet kwalificeren als bewerkingen, indien deze bewerkingen niet aan de onbebouwde grond hebben plaats gevonden. Door de sloophandelingen ontstond slechts onbebouwde grond en latere bewerkingen aan de grond met het oog op de bebouwing zouden pas leiden tot een bouwterrein. Dit is in overeenstemming met de

⁶⁷ Kamerstukken II, 1996/1997, nr. 24 703, 212a, Memorie van Antwoord

⁶⁸ Kamerstukken II, 1996/1997, nr. 24 703, 7, Nader Verslag, p. 7

⁶⁹ Kamerstukken II, 1993/94, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 8–9.

⁷⁰ HR 10 augustus 2001, nr. 36.686, BNB 2001/401.

bedoeling van de wetgever zoals blijkt uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel uit 1994.⁷¹ De enkele sloop van het oude gebouw kan dus niet leiden tot een bouwterrein.

Het is niet duidelijk of bewerkingen aan de grond die in het verleden zijn gedaan met het oog op de bebouwing ook kwalificeren als bewerkingen met het oog op de nieuwe bebouwing, indien de oude bebouwing is gesloopt. Volgens de redactie van de fiscale encyclopedie de vakstudie omzetbelasting⁷² kan dit niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest. Zij betogen dat onbebouwde grond waarop bijvoorbeeld een park zal worden gerealiseerd ten onrechte zou kunnen kwalificeren als bouwterrein. De grond kan immers bewerkingen hebben ondergaan die hebben geleid tot een inmiddels gesloopt gebouw. Deze bewerkingen zouden bij de bouw van het park niet opnieuw in aanmerking mogen worden genomen.

Ik ben het eens met deze stelling van de redactie. De oude bewerking, zoals de egalisatie van de grond, zijn gedaan met het oog op de bebouwing met een gebouw. Deze bewerking is mede door de bouw en de sloop van het gebouw ongedaan gemaakt. Na de sloop zal de grond immers opnieuw moeten worden geëgaliseerd e.d. Deze nieuwe egalisatiewerkzaamheid zal niet met het oog op de bebouwing plaatsvinden. Het stuk grond welke is bedoeld voor de aanleg van bijvoorbeeld een park en zal derhalve niet kwalificeren als bouwterrein.

Het is afhankelijk van de situatie welke bewerkingen kwalificeren als bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB 1968. In de parlementaire behandeling is aangegeven dat het moet gaan om fysieke werkzaamheden, zoals het rooien van bomen en struiken, het dempen van sloten en het egaliseren, afgraven en/of ophogen van gronden.⁷³ De werkzaamheden van bijvoorbeeld architecten en het wijzigen van het bestemmingsplan zijn niet aan te merken als bewerkingen aan de grond. Deze werkzaamheden kunnen daarom niet kwalificeren als bewerkingen en kunnen niet leiden tot een bouwterrein.

Het is niet van belang hoe ingrijpend de bewerkingen zijn. Ook geringe bewerkingen kunnen ertoe leiden dat sprake is van een bouwterrein.⁷⁴ De Hoge Raad heeft in het arrest van 23 april 1997 wel een ondergrens aan bewerkingen gesteld om ongewenste situaties te voorkomen.⁷⁵ Het storten van 11 kubieke meter zand op een terrein van 4 hectare was in deze zaak niet voldoende om de grond als

⁷¹Kamerstukken II 1995/1996, nr. 24 703, 3, Memorie van Toelichting, blz. 5

⁷² Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 22.3.3 Oude bewerkingen bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11.

⁷³Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 9

⁷⁴Zie noot 63 en HR 14 november 2008, nr. 42 860, BNB 2009/30.

⁷⁵HR 23 april 1997, nr. 32 095, BNB 1997/262.

vervaardigd aan te merken. Deze uitspraak van de Hoge Raad is ook na de wetwijziging in 1997 nog steeds van kracht.⁷⁶

4.4 Voorzieningen aan de grond

Op grond van artikel 11, lid 4, onderdeel b Wet OB 1968 is sprake van een bouwterrein indien ten behoeve van een onbebouwd terrein voorzieningen zijn getroffen of worden getroffen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond en met het oog op de bebouwing van dit terrein. Aan de voorwaarden van artikel 11, lid 4, onderdelen a, c of d Wet OB 1968 hoeft niet te worden voldaan.

Het aanleggen van één enkele voorziening is al voldoende om de grond aan te merken als bouwterrein.⁷⁷ Voorzieningen kwalificeren als voorzieningen, indien de aanleg hiervan is afgerond en indien de aanleg hiervan nog niet afgerond, maar wel reeds begonnen is. Hiervoor geldt hetzelfde als genoemd onder hoofdstuk 4.3 over bewerkingen.

Alleen voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de onbebouwde grond kunnen kwalificeren als voorzieningen welke een onbebouwd terrein tot bouwterrein maken. Dit aanvullende criterium is door de Hoge Raad in het St. Oedenrode-arrest gesteld en dit is in 1994 en 1997 overgenomen in het wetsvoorstel. Het is niet van belang dat de voorziening op of aan het perceel is aangelegd, of dat de voorziening zelfs het perceel nog niet heeft bereikt.⁷⁸

In hoofdstuk 4.3 is uiteengezet dat bewerkingen die zijn gedaan aan de grond voordat deze onbebouwd is, zoals sloophandelingen, niet kwalificeren als bewerkingen aan de onbebouwde grond. Het is onzeker of deze redenering ook geldt voor het treffen van voorzieningen. Ik ben van mening dat het gemaakte onderscheid in de memorie van toelichting tussen bebouwde en onbebouwde terreinen ook geldt voor de kwalificatie van de aangebrachte voorzieningen. Het aangebrachte verschil tussen bebouwde en onbebouwde grond is een verschil dat geldt voor het gehele begrip bouwterrein en niet alleen voor de bewerkingen aan dat terrein. Voorzieningen die zijn aangebracht voordat het terrein onbebouwd was, kunnen mijns inziens dan ook niet leiden tot een bouwterrein. Dit sluit aan bij de letterlijke tekst van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968.

⁷⁶Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 22.4.3 (Zeer geringe bewerkingen), Artikel 11 en R.H. Cornelisse, *'Nieuwe wetgeving inzake levering van bouw kavels'*, MBB 1997/10.

⁷⁷Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 10.

⁷⁸Kamerstukken II, 1993/94, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 10-11.

Oude voorzieningen, welke in het verleden zijn aangelegd voor de toen nieuw te bouwen gebouwen, zijn volgens het Hof 's-Gravenhage⁷⁹ niet aan te merken als voorzieningen die zijn getroffen met het oog op de bebouwing van de grond. Ook merkt het Hof op dat het in aanmerking nemen van oude voorzieningen ertoe zou leiden dat onbebouwde grond in vrijwel alle gevallen zou leiden tot een uitzondering op de vrijstelling.

De redactie van de Vakstudie Nieuws⁸⁰ is het niet eens met deze uitspraak van het Hof. Het komt volgens de redactie relatief veel voor dat de oude voorzieningen gaan dienen voor nieuwe bebouwing. Zij betogen dat uit het oogpunt van de neutraliteit en het gebruik door de eindconsument geen verschil in heffing mag bestaan tussen het gebruik van oude voorzieningen en het gebruik van nieuw aangelegde voorzieningen. Ik ben het eens met deze benadering door de redactie van de Vakstudie Nieuws en oneens met het bovengenoemde oordeel van het Hof 's-Gravenhage. De voorzieningen, zoals de aanleg van riolering en de stoomvoorziening, zijn in het verleden aangelegd met het oog op de bebouwing. Dit oogmerk is mijns inziens in stand gebleven na de sloop van de opstallen, met de bedoeling een nieuw gebouw te realiseren. De status van bouwterrein eindigt mijns inziens pas indien de voorzieningen zijn verwijderd of onbruikbaar zijn gemaakt.

Voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond waardoor de grond moet worden aangemerkt als bouwgrond zijn bijvoorbeeld zijaansluitingen op het hoofdriool, leidingen voor gas, water, elektra en kabeltelevisie en een oprit naar de kavel.⁸¹ Deze voorzieningen zijn, met uitzondering van de oprit naar de kavel, opgenomen in de memorie van toelichting⁸². In 2007 is een uitspraak geweest van de Rechtbank Breda⁸³ welke ging over de aanleg van een bouwweg naar een perceel grond waarop een kippenhok, stal en woning zouden worden gerealiseerd. De Rechtbank oordeelde dat de aangelegde bouwweg niet uitsluitend dienstbaar was aan de grond waar het kippenhok werd gerealiseerd, maar ook dienstbaar was aan de stal en woning. De grond werd daardoor aangemerkt als bouwgrond. De Rechtbank heeft echter niet expliciet aangegeven dat de bouwweg kwalificeert als een voorziening die uitsluitend dienstbaar is aan de grond.

⁷⁹Hof 's-Gravenhage 15 november 2002, nr. 01/02211; V-N 2003/29.23.

⁸⁰Hof 's-Gravenhage 15 november 2002, nr. 01/02211; V-N 2003/29.23.

⁸¹Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 1992, nr. VB92/2113; V-N 1992, p. 3353

⁸²Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 10.

⁸³Rechtbank Breda 16 maart 2007, AWB 06/865, V-N 2007/44.16.

4.5 Voorzieningen in de omgeving

Op grond van artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968 is sprake van een bouwterrein indien met het oog op de bebouwing van dit terrein in de omgeving voorzieningen worden getroffen of zijn getroffen. Aan de voorwaarden van artikel 11, Lid 4, onderdelen a, b of d Wet OB 1968 hoeft niet te worden voldaan.

Deze voorwaarde is ontleend aan de resolutie van 16 juni 1981⁸⁴ zoals besproken in hoofdstuk 3.1. Deze resolutie was van toepassing tot het St. Oedenrode-arrest. De staatssecretaris heeft de uitleg van de Hoge Raad van het begrip bouwterrein te eng ervaren. Dit ongewenste effect is in de reparatiewetgeving teruggenomen en sinds het nieuwe wetsvoorstel op 11 juli 1997 kwalificeren voorzieningen in de omgeving van het terrein opnieuw als voorzieningen die een terrein tot bouwterrein maken.

Het aanleggen van één enkele voorziening in de omgeving is al voldoende om de grond aan te merken als bouwterrein.⁸⁵ Voorzieningen in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968 zijn algemene voorzieningen die niet specifiek op een enkel perceel zien. Deze voorzieningen zijn dus niet uitsluitend dienstbaar aan een stuk grond, maar kan dienstbaar zijn aan meerdere stukken grond. Één voorziening kan dus meerdere stukken grond tot bouwterrein maken.

Het gemaakte onderscheid tussen bebouwde en onbebouwde grond, zoals uiteengezet in hoofdstuk 4.3 geldt mijns inziens ook voor artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968. Voorzieningen die zijn aangelegd in de omgeving van het terrein, voordat het terrein onbebouwd is, kwalificeren daarom niet als voorzieningen in de omgeving van het terrein.

Ten aanzien van oude voorzieningen in de omgeving geldt hetzelfde wat is opgemerkt over voorzieningen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan dat perceel zoals behandeld in hoofdstuk 4.4. Mijns inziens eindigt pas de status van bouwterrein indien de voorzieningen zijn verwijderd of onbruikbaar zijn gemaakt. Ook voorzieningen die reeds in gebruik zijn genomen door een rij woningen, zoals een aangelegde weg, kwalificeren volgens Gerechtshof 's-Hertogenbosch⁸⁶ ook als een voorziening in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968. De straat is namelijk aangelegd met het oog op de mogelijke bebouwing van de aangrenzende percelen. Een andere benadering zou door het Hof immers afbreuk doen aan de neutraliteit van de heffing.

⁸⁴ Resolutie van 16 juni 1981, nr. 280-19 756, Vakstudie Nieuws 1981, V-N 1981, p. 1343

⁸⁵ Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 10.

⁸⁶ Hof 's-Hertogenbosch 5 oktober 2006, nr. 03/01019, V-N 2007/28.23.

Van voorzieningen in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel c is sprake indien deze voorzieningen nodig zijn voor het realiseren van de bebouwing. Voorbeelden van dergelijke voorzieningen zijn de aanleg van een bouwweg, of een installatie die, met het oog op de bebouwing, grond bemaalt. Ook kunnen bepaalde gemeenschapsvoorzieningen zoals openbaar groen, parken, plantsoenen, wegen, trottoirs, bruggen, verkeersborden en straatverlichting worden aangemerkt als voorzieningen.⁸⁷ Het gaat hier om voorzieningen waar niet alleen de eigenaren van de gebouwen gebruik van kunnen maken, maar ook andere gebruikers die geen eigenaar zijn van een van de gebouwen. Uiteraard moet wel steeds sprake zijn van een verband tussen de voorziening en de bebouwing.⁸⁸ De algemene voorzieningen, zoals een elektriciteitscentrale, een zwembad, een sporthal, een sportveld, een gemeenschapscentrum, een raadhuis of brandweervoorzieningen zijn daarom niet aan te merken als voorzieningen die zijn aangelegd met het oog op de bebouwing van de grond.⁸⁹

De Rechtbank Breda⁹⁰ oordeelde dat de aanleg van een rotonde niet was aangelegd met het oog op de bebouwing, waardoor een perceel niet als bouwgrond kwalificeerde. De Rechtbank was van mening dat de rotonde was aangelegd om de verkeersveiligheid te verbeteren en de doorstroming van het verkeer te bevorderen. Dat de potentiële bewoners voordeel zouden kunnen hebben bij de aanleg van de rotonde, betekent volgens de Rechtbank nog niet dat de rotonde is aangelegd met het oog op de bebouwing. De weg naar het plangebied was ook niet rechtstreeks verbonden met de rotonde. De Rechtbank oordeelt dat de aanleg van de rotonde van een te algemene aard is om sprake te kunnen zijn van een voorziening die met het oog op de bebouwing is aangelegd.

Uit deze uitspraak van de Rechtbank Breda kan ik afleiden dat het oogmerk waarmee de voorziening in de omgeving is aangelegd van groot belang is. Ik ben van mening dat de oogmerktoets bij dergelijke algemene voorzieningen van grotere betekenis is dan bij de bewerkingen en voorzieningen die uitsluitend diensbaar zijn aan de grond. Voor algemene voorzieningen is het oogmerk minder goed af te leiden uit de aard van de voorziening. Algemene voorzieningen kunnen namelijk verschillende doelen hebben.

Het aansluiten bij voorzieningen in de omgeving geeft blijk van een complexgewijze benadering. Er moet worden gezien welke percelen kwalificeren als bouwterrein. Hiervoor kan volgens de parlementaire behandeling worden gelet op de financiering, besluitvorming en de capaciteit van de

⁸⁷ Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 10.

⁸⁸ M.P. Bongard, Leidraad overdrachtsbelasting, Deventer, Kluwer, 2009 (derde druk), par. 94, p. 107.

⁸⁹ Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 11.

⁹⁰ RB Breda, 26 september 2011, nr. 10/2224, V-N 2012/8.25.

voorziening.⁹¹ Indien de gemeente bijvoorbeeld de initiatiefnemer is van de aanleg van een weg of de kosten voor deze weg op zich neemt, en de grond langs deze weg is in eigendom van een particuliere projectontwikkelaar, is het moeilijk aannemelijk te maken dat de weg is aangelegd met het oog op de bebouwing. Ook zal de aanleg van een enkel plantsoen van bijvoorbeeld 35 vierkante meter er mijns inziens niet toe kunnen leiden dat verschillende percelen met een totale oppervlakte van bijvoorbeeld 25 hectare als bouwterrein worden aangemerkt. Dit heeft te maken met de capaciteit.

4.6 Omgevingsvergunning

Op grond van artikel 11, lid 4, onderdeel d Wet OB 1968 is sprake van een bouwterrein indien met het oog op de bebouwing van dit terrein een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1, eerste lid, onder a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (hierna: Wabo) is verleend. Dit criterium is ten behoeve van de duidelijkheid en eenvoud opgenomen. Dit is een formeel criterium, in tegenstelling tot de drie materiële criteria van artikel 11, lid 4, onderdelen a, b, en c Wet OB 1968. Aan deze laatst genoemde criteria hoeft niet te worden voldaan.

De bouwvergunningen uit de Woningwet zijn op 1 oktober 2010 geïntegreerd in de ondernemingsvergunningen van de Wabo. Vanaf 1 oktober 2010 is het begrip bouwvergunning in de Wet OB 1968 dan ook vervangen door het begrip omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onder a, Wabo.⁹²

Een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit moet ten tijde van de levering van de grond zijn verleend om sprake te kunnen zijn van een bouwterrein. Het is uit de wetsgeschiedenis van de Wet OB 1968 niet duidelijk wanneer een omgevingsvergunning precies is verleend. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1985⁹³ is dit het moment waarop een bevoegde ambtenaar de beslissing tot het verlenen van de vergunning kenbaar maakt aan de aanvrager. Dat de omgevingsvergunning op een later tijdstip ingaat, is volgens de redactie van de vakstudie omzetbelasting⁹⁴ geen reden om af te wijken van het voorgaande. Indien de beslistermijn voor het bevoegde orgaan is verstreken, geldt dit als het van rechtswege geven van een positieve beschikking,

⁹¹Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 5, Nader Verslag, p. 7–8.

⁹²Kamerstukken II 2006/2007, nr. 30 844, 3, Memorie van Toelichting, p. 82

⁹³HR 4 december 1985, nr. 23 368, NJ 1986, 668 en HR 13 april 2012, nr. 11/02034, NTFR 2012, 947.

⁹⁴Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Artikel 11, Aantekening 28.8.2 (Inwerkingtreding dag na bekendmaking) en Aantekening 28.8.3 (Uitgestelde inwerkingtreding voor activiteiten met onomkeerbare gevolgen).

zoals deze is aangevraagd.⁹⁵ Het verstrijken van de beslistermijn is dan het moment van het verlenen van de omgevingsvergunning.

Een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit kan in fasen worden aangevraagd. Er bestaat een eerste fase en een tweede fase. Het blijft echter wel één vergunning. Bij een gefaseerd verleende omgevingsvergunning worden in de eerste fase de ruimtelijke- en welstandstechnische aspecten beoordeeld en in de tweede fase de bouwtechnische aspecten.⁹⁶ Pas bij het verlenen van de tweede fase vergunning kan worden gestart met de bouw.⁹⁷ Volgens de staatssecretaris van Financiën kan een stuk grond pas worden gekwalificeerd als bouwterrein als zowel de eerste als tweede fase vergunning zijn verleend.⁹⁸

Het maakt niet uit aan wie de omgevingsvergunning wordt verstrekt. Een omgevingsvergunning kan worden verstrekt aan de eigenaar van de grond, maar ook aan iedere andere belanghebbende in de zin van artikel 1:3, lid 3 Algemene Wet Bestuursrecht, zoals de potentiële koper. De omgevingsvergunning ziet namelijk op het project en niet op de vergunninghouder. Ook de tekst van artikel 11, lid 4, onderdeel d Wet OB 1968 lijkt geen onderscheid te maken aan wie de vergunning is verstrekt. Het is enkel van belang dat een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is verstrekt welke ziet op het te leveren stuk grond.

Het kan voorkomen dat een verleende omgevingsvergunning na de levering weer wordt ingetrokken. Dit is volgens de Directeur-generaal (namens de staatssecretaris van Financiën) geen reden om de omzetbelasting ter zake van deze levering te herzien.⁹⁹ Zoals eerder opgemerkt gaat het namelijk om het moment van de levering. Latere gebeurtenissen zijn in beginsel niet van belang. Dit is anders in geval dat het besluit tot het verlenen van een omgevingsvergunning nietig is. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in geval van bedrog of fraude. Het nietig zijn van de omgevingsvergunning heeft tot gevolg dat de levering geen bouwterrein betrof en de geheven omzetbelasting moet worden herzien.¹⁰⁰

Een omgevingsvergunning voor het bouwen of slopen van een bouwwerk heeft een eindig karakter. Dit betekent dat de omgevingsvergunning zijn status verliest, indien de werkzaamheden zijn

⁹⁵Kamerstukken II 2006/07, 30 844, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 145.

⁹⁶Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140 (V-N 2009/39.23).

⁹⁷Kamerstukken II 2006/2007, nr. 30 844, 8, Nader Verslag, p. 24/25.

⁹⁸Besluit van 13 april 2005, nr. CPP2005/952M, V-N 2005/21.24.

⁹⁹Besluit van 21 januari 1998, nr. VB97/1758, V-N 1998/8.35.

¹⁰⁰ Tenzij ook aan een van de andere voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB is voldaan.

beëindigd of voltooid.¹⁰¹ De omgevingsvergunning die is verleend voor de bouw van een inmiddels gesloopt gebouw, zal daardoor mijns inziens niet kunnen kwalificeren als een vergunning als bedoeld in artikel 11, lid 4, onderdeel d Wet OB 1968. Dit kan overigens ook niet de bedoeling van de wetgever geweest zijn.

Niet voor alle bouwwerken is het vereist om een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit aan te vragen. Bouwwerken waarvoor geen omgevingsvergunning is vereist zijn opgenomen in artikel 2 van Bijlage II van de Besluit Omgevingsrecht. Het gaat hier om bouwwerken van kleine omvang op het achtererf van een gebouw. Ook zijn bijvoorbeeld een kunstgrasveld en een rijksweg voor de omzetbelasting wel aan te merken als bouwwerk, maar deze kwalificeren niet als bouwwerk in de zin van de Wabo. Voor de aanleg van deze voorzieningen is dus geen omgevingsvergunning vereist, maar een andere vergunning. De grond die is bestemd voor deze werken zullen daarom niet kunnen worden aangemerkt als bouwterrein door de verkrijging van een omgevingsvergunning.

4.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de definitie van het begrip bouwterrein behandeld. Uit de wettekst kan een zestal voorwaarden worden gedestilleerd. Om de levering van een stuk grond aan te merken als de levering van een bouwterrein, moet het gaan om de levering van (1) een onbebouwd perceel en (2) dit perceel moet zijn bestemd om te worden bebouwd. Naast deze twee cumulatieve voorwaarden moet het perceel (1) bewerkingen ondergaan of hebben ondergaan, (2) voorzieningen zijn getroffen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond, (3) in de omgeving voorzieningen zijn of worden getroffen of (4) een omgevingsvergunning zijn verleend. Aan ieder van deze voorwaarden is invulling gegeven in de parlementaire behandeling en in de jurisprudentie. Overigens zijn nog niet alle vragen over deze criteria beantwoord.

¹⁰¹Kamerstukken II 2006/2007, nr. 30 844, 3, Memorie van Toelichting, p. 22.

5. Het begrip 'bouwterrein' in andere EU-lidstaten

In hoofdstuk 2 is beschreven dat het Nederland veel moeite heeft gekost om het begrip bouwterrein in de wet op te nemen en te definiëren. Ook is de uitleg van de in de Wet OB opgenomen definitie voor verschillende interpretaties vatbaar.

Aangezien het begrip 'bouwterrein' een communautair begrip is, is dit begrip ook in andere landen van toepassing. In dit hoofdstuk wordt de heffing van btw met betrekking tot de levering van onroerend goed en het begrip bouwterrein behandeld zoals dat door enkele andere EU-lidstaten is vormgegeven. Wellicht dat we van onze collega lidstaten kunnen leren. Niet alle 28 lidstaten van de Europese unie worden behandeld. Alleen de lidstaten die voor 1 januari 1978 lid waren van de Europese Unie worden behandeld. De landen zullen in alfabetische volgorde aan bod komen.

5.1 België

In België wordt de btw geheven op grond van het Wetboek op de Belasting Toegevoegde Waarde (BTW-Wetboek)

In België is de verkoop van onroerend goed op grond van artikel 44, §3, onder 1° BTW-Wetboek in beginsel vrijgesteld van btw. België heft over deze leveringen registratierechten. Dit is de Belgische tegenhanger van de Nederlandse overdrachtsbelasting. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en in Wallonië bedraagt het tarief 12,5%, in Vlaanderen bedraagt het tarief 10%. Een verlaging van dit tarief is onder voorwaarden mogelijk, indien het gaat om een bescheiden woning of een sociale woning.

De verkoop van een nieuw gebouw is belast met 21% btw. Een gebouw wordt als nieuw beschouwd indien de levering plaatsvindt uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar na eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming. Onder gebouw moeten alle bouwwerken worden verstaan die vast met de grond zijn verbonden.

België heeft gebruik gemaakt van artikel 371 van de Btw-Richtlijn. Deze bepaalt dat lidstaten die op 1 januari 1978 lid waren van de Europese Gemeenschap die een btw-vrijstelling verleenden voor leveringen en diensten die in bijlage X van de Btw-Richtlijn zijn opgenomen, deze vrijstelling mochten handhaven. De levering van een bouwterrein is in deze bijlage opgenomen. Het Btw-Wetboek kent om deze reden geen uitzondering op de vrijstelling voor de levering van bouwterreinen.

De levering van een terrein dat behoorde tot een woning was tot 1 januari 2011 altijd vrijgesteld van btw en belast met registratierechten. In Het arrest Breitsohl¹⁰² heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het "erbij behorend terrein" en het gebouw hetzelfde regime moeten volgen voor de btw. Per 1 januari 2011 is de wetgeving hieraan aangepast. Alleen terreinen die worden aangemerkt als bij het nieuwe gebouw behorende terrein zijn belast met btw. Alle andere leveringen van niet bebouwde terreinen blijven ook na 1 januari 2011 vrijgesteld van btw.

5.2 Denemarken

Denemarken is in Europa op btw-gebied een bijzonder land. Denemarken behoort namelijk tot de landen met het hoogste btw-tarief en hanteert geen verlaagd tarief. De enige uitzondering op het hoge tarief is de import van kunst van buiten de EU en de verkoop van eigen kunst. Over de levering van deze kunst wordt slechts btw geheven over 20% van de waarde. Dit komt effectief neer op een tarief van 5%.

De btw wordt geheven op grond van demerværdiagiftsloven (momsloven). De levering van onroerend goed is in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van nieuwe onroerende goederen en de levering van een bouwterrein zijn belast met btw. Het overdragen van onroerende goederen naar een andere eigenaar is wel belast met 0,6% van de waarde van het onroerend goed.

Een nieuw gebouw is een gebouw dat binnen vijf jaar na oplevering wordt geleverd. Hierbij maakt het niet uit dat het gebouw al eerder in gebruik is genomen.

Alvorens het begrip bouwterrein te behandelen zij opgemerkt dat het land Denemarken is ingedeeld in drie zones; een landbouwzone, stedelijke zone en recreatiezone. Voor bouwen in een landbouwgebied is een zogenoemde *Landzonetilladelse* vereist. Deze vergunning is niet nodig als het gaat om de uitbouw van bestaande gebouwen met een agrarische bestemming¹⁰³.

Onder de levering van een bouwterrein moet worden verstaan de levering van een onbebouwd stuk grond dat op grond van de Wet Ruimtelijke Verordening (*lov om planlægning of planloven*) of regelgeving die op grond van deze wet is opgelegd, is aangewezen om de bebouwing met gebouwen mogelijk te maken. Voor de btw is het niet relevant of de grond ontwikkelingen heeft ondergaan en of de gebruiksvoorschriften voor de grond beperkingen opleggen aan de uitvoering van de bouw, of

¹⁰² HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98, zaak Finanzamt Goslar vs. B. Breitsohl, VN 2000/43.17.

¹⁰³ N. van Ravesteyn, W. Hornis, F. Verwest, H. Thorborg, *Het gras bij de burens*, Ravesteyn, NAI Uitgevers, Rotterdam, 2005.

dat er specifieke regels worden gesteld voor de aanwending van de grond en de bebouwing.¹⁰⁴ De definitie van het begrip bouwterrein betekent dat gebieden met de status van de gemeentelijke planning als zogenoemd "perspectief gebied" of "kader overdekte ruimte"¹⁰⁵ waar bebouwing niet is toegestaan niet kan kwalificeren als bouwterrein. De verkoop van grond in de landbouwzone is niet aan te merken als de verkoop van een bouwterrein, tenzij een zogenaamde *landzonetilladelse* is ontvangen. Als achteraf blijkt dat een of meer van de voorwaarden die worden gesteld aan een *landzonetilladelse* niet worden nagekomen, moet de btw-levering ongedaan gemaakt worden.

5.3 Duitsland

Ook in Duitsland is de levering van onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van btw. De vrijstelling is opgenomen in § 4 nr. 9a Umsatzsteuergesetz (hierna: UStG). De vrijstelling is vormgegeven door de leveringen die reeds zijn belast middels de Grunderwerbsteuergesetz (hierna: GrEStG) vrij te stellen. De GrEStG is de Duitse tegenhanger van de Nederlandse overdrachtsbelasting.

Voor het begrip onroerend goed grijpt de GrEStG terug op het Duitse burgerlijke recht. Onroerend goed is een deel van het aardoppervlak dat ruimtelijk is gescheiden en is ingeschreven in het vastgoedregister als een apart onroerend goed. Essentiële onderdelen, zoals gebouwen, en al het andere dat vast met de grond is verbonden, kunnen onderdeel uitmaken van de grond. Gronden die onder het Duitse erfpachtrecht vallen, vallen ook onder de GrEStG en zijn ook vrijgesteld van btw. Blijvend geïnstalleerde machines maken geen deel uit van de heffingsgrondslag van de GrEStG en vallen ook niet onder de btw-vrijstelling voor de levering van onroerend goed. Ook kent de GrEStG geen vrijstelling voor bouwterreinen. Deze zijn dus in beginsel belast met btw.

De UStG kent geen uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein of de levering van nieuw ontwikkelde onroerende zaken. Deze leveringen worden hetzelfde behandeld als alle andere leveringen van onroerende zaken. Duitsland heeft gebruik gemaakt van dezelfde goedkeuring als België zoals hierboven is beschreven.

5.4 Frankrijk

Franse omzetbelasting wordt geheven op grond van de Code Général des Impôts (hierna: CGI).

¹⁰⁴ SKAT, sectie 2.0.1, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1905140&chk=203992>

¹⁰⁵ Dit is een letterlijke vertaling van "perspektivareal" en "rammebelagtareal". Dit zijn bestemde groengebieden.

De levering van onroerend goed is in beginstel vrijgesteld van btw. De levering is belast met registratierechten (*droits de mutation* of *droits d'enregistrement*). Het tarief voor de registratierechten is 5,09%.

De CGI kent geen aparte definitie voor het begrip onroerend goed. Het civiele recht verstaat onder onroerend goed land, gebouwen en/of goederen die behoren bij de grond en permanent met de grond verbonden zijn.

De levering van onroerend goed welke minder dan 5 jaar geleden is gebouwd en de levering van bouwgrond zijn uitgezonderd van de vrijstelling en zijn belast met btw.

De registratierechten op de levering van bouwgrond bedragen 0.715% als de levering van het bouwterrein volledig is belast met btw en 5.09% als de margeregeling wordt toegepast op de levering. Voor leveringen van particulieren die buiten de btw vallen geldt ook dat deze zijn onderworpen aan 5,09% registratierechten.

Tot 9 maart 2010 was de levering van nieuwe onroerende zaken en de levering van bouwterreinen door een ondernemer aan een particulier die daarop een woning wilde bouwen vrijgesteld van btw. Deze vrijstelling voor levering aan particulieren was volgens de Europese Commissie in strijd met de Btw-Richtlijn¹⁰⁶. Op dit punt hebben de Fransen in maart 2010 hun wetgeving aangepast.

Onder de levering van een bouwterrein moest tot 9 maart 2010 een terrein worden verstaan dat was bestemd voor bouwwerkzaamheden. Deze definitie was erg afhankelijk van de bedoeling van de koper. De Franse wetgever wilde deze definitie ook in overeenstemming brengen met het Europese recht. De wetgever was namelijk van mening dat de definitie te subjectief was.

Na de wetwijziging moet onder een bouwterrein worden verstaan¹⁰⁷ grond waarop bebouwing is toegestaan op grond van een lokaal plan, een ander gelijkwaardig planningsdocument, de gemeentelijke kaart of artikel L. 111-1-2 van de code de l'urbanisme¹⁰⁸. Deze definitie is gebaseerd op het nationale recht en is, in tegenstelling tot de oude definitie, objectief vast te stellen.

¹⁰⁶ French Property, *Sale of Building Land to be Subject to VAT*, http://www.french-property.com/news/tax/france/land_vat/france/

¹⁰⁷ Artikel 257, lid 2, ten eerste van de CGI.

¹⁰⁸ Dit artikel regelt de bevoegdheid om te bouwen op locaties waar geen lokaal plan, ander gelijkwaardig planningsdocument of gemeentelijke kaart is. Het gaat hier om bouwen in een reeds verstedelijkte plaats.

5.5 Ierland

Btw wordt in Ierland geheven op grond van de *VAT Consolidation Act 2010* (VATCA).

De levering van onroerend goed is in beginsel vrijgesteld van btw, maar onderworpen aan de heffing van Stamp Duty (de Ierse tegenhanger van de omzetbelasting). Het tarief voor de Stamp Duty bedraagt 1% over de eerste € 1.000.000 en 2% voor alles daarboven. Ten aanzien van leveringen van nieuw ontwikkelde onroerende zaken geldt dat deze niet zijn vrijgesteld van btw. Hiervoor geldt geen vrijstelling voor Stamp Duty.

Artikel 2 van de VATCA bepaalt dat onroerend goed is gedefinieerd als land. Land is in het civiele recht gedefinieerd als de grond en alle bebouwen of bouwwerken die met de grond verbonden zijn, inclusief appartementen, erfpachten, bijgebouwen, muren, omheiningen en ander blijvend geïnstalleerde of aangebrachte constructies zoals pijpleidingen voor gas, water en riool, de bodem van zeeën en meren. Ook andere eigendomsrechten op onroerend goed worden tot onroerend goed gerekend.

Onroerende zaken zijn nieuw ontwikkeld, indien ten tijde van de eerste levering de onroerende zaak korter dan vijf jaar geleden is opgeleverd. Ook de tweede en opvolgende leveringen zijn belast met btw, indien de levering binnen vijf jaar na oplevering én binnen twee jaar na eerst ingebruikneming plaats vindt. Dit is de zogenoemde twee-tot-vijf jaar regel.

Ook land kan nieuw ontwikkeld zijn. Hiervan is sprake als door de werkzaamheden de grond een andere bestemming heeft gekregen. Een boer die riolering aanlegt op zijn landbouwgrond en een weg aanlegt die het land doorkruist en vervolgens dat land verkoopt, verkoopt nieuw ontwikkelde grond.¹⁰⁹ Dit begrip voor bouwterrein lijkt erg veel op het door Nederland gehanteerde vervaardigingsbegrip van voor het St. Oedenrode-arrest. De twee-tot-vijf jaar regel geldt niet voor bouwterreinen. De status als nieuw ontwikkelde grond blijft gedurende 20 jaar na voltooiing van de werkzaamheden

5.6 Italië

In Italië wordt de btw geheven op grond van de *Decreto del Presidente della Repubblica 633* van 26 October 1972 (hierna: DPR 633/72). Daarnaast zijn regels gesteld in de vele beleidsbesluiten.

¹⁰⁹ <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/property-guide/supply-of-property.html#s6>, Paragraaf 3: *What is meant by developed?*, september 2011.

De levering van onroerende zaken is op grond van artikel 10, lid 8bis DPR 633/72 in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van nieuw onroerend goed en de levering van een bouwterrein zijn uitgesloten van de vrijstelling. De levering van onroerende zaken is belast met *Imposta di registro* (registratiebelasting, de Italiaanse tegenhanger van de Nederlandse overdrachtsbelasting). Het tarief voor deze registratiebelasting bedraagt 15% voor landbouwgrond en 7% voor ander onroerend goed.

Onroerend goed is niet als zodanig omschreven in DPR 633/72. In het civiele recht moet onder onroerend goed worden verstaan de grond, het water, gebouwen en andere bouwwerken, ook indien deze slechts tijdelijk met de grond verbonden zijn. Ook drijvende bouwwerken kunnen aangemerkt worden als onroerend, indien ze nauwkeurig zijn vastgelegd aan de wal en zijn bestemd om lange tijd ter plaatse te blijven.¹¹⁰

De levering van onroerende goederen kan zijn belast als het gaat om de levering van nieuwe onroerende zaken, ingrijpend verbouwde commerciële gebouwen of bouwterreinen. Deze leveringen zijn dan onderworpen aan een vast bedrag aan registratiebelasting van € 168¹¹¹.

Van de levering van een nieuwe onroerende zaak is sprake, indien de levering geschiedt door het bouwbedrijf¹¹² binnen vijf jaar na oplevering. Ook de levering van half voltooide bouwwerken is belast met btw. Indien de levering na vijf jaar plaatsvindt, kan worden geopteerd voor een belaste levering. Deze optie is alleen mogelijk bij verkoop door de bouwbedrijven die het gebouw hebben gebouwd. Ook de verkoop door bouwbedrijven van gebouwen waarvan de functie korter dan 5 jaar geleden ingrijpend is veranderd, is belast met btw.

Onder de levering van een bouwterrein moet worden verstaan, de levering van land wanneer het als zodanig wordt aangemerkt in de bestemmingsplannen van de stad.¹¹³ De aard bestemming en het feitelijke gebruik is hierbij niet relevant.

5.7 Luxemburg

In Luxemburg wordt de btw geheven op grond van de Loi du 12 fevrier 1979 Concernant la Taxe sur la ValeurAjoutée (hierna: CTVA).

¹¹⁰ A. Andersen, *Study on the application of Value Added Tax to the property sector*, 1996, p. 94.

¹¹¹ Marnix Schellekens, *European Tax Handbook 2013*, p. 481.

¹¹² Met het woord 'bouwbedrijf' worden zowel de aannemer, vastgoedhandelaar als de bouwer bedoeld.

¹¹³ Artikel 36, paragraaf 2 van het Wetsbesluit (decreto-legge) 4 juli 2006, n. 223

De levering van onroerend goed is in beginsel vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, onderdeel f van de CTVA. De overdracht van bestaande onroerende zaken is belast met 6% droit d'enregistrement (registratiebelasting) en 1% droit de transcription (overdrachtsbelasting). Voor onroerende goederen die liggen in de stad Luxemburg wordt de registratiebelasting met nog eens 50% verhoogd tot 9%. Er geldt geen vrijstelling indien de levering is belast met btw.

In de CTVA is geen definitie gegeven van het begrip onroerend goed. De civiele wet definieert onroerend goed als grond en alle constructies daarop en alle goederen die duurzaam met de grond verbonden zijn, zoals wegen en gebouwen.

Leveringen van nog niet bestaande onroerende zaken zijn daarentegen wel belast met btw. Hieronder vallen o.a. de koop- aanneemovereenkomsten. Als een deel van de onroerende zaak wel al is gebouwd, moet een splitsing worden gemaakt tussen het vrijgestelde deel en het belaste deel.¹¹⁴ De levering van een bouwterrein is dus alleen belast met btw indien deze deel uitmaakt van een koop- aanneemovereenkomst.

5.8 Verenigd Koninkrijk

In het Verenigd Koninkrijk wordt de btw geheven op grond van de Value Added Tax Act 1994 (hierna: VAT Act). In deze wet zijn *schedules* opgenomen. Een deel van deze *schedules* zijn onderverdeeld in groepen. Deze *schedules* en groepen geven nadere inlichtingen over het toepassen van het 0%-tarief, het verlaagde tarief, de vrijstellingen en andere begrippen en regelingen. Het is vergelijkbaar met het Nederlandse systeem van uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen.

De levering van onroerende zaken in de btw is grofweg verdeeld in twee groepen, commercieel onroerend goed en niet-commercieel onroerend goed. Niet-commercieel onroerend goed zijn woningen, gebouwen bestemd voor woondoeleinden en gebouwen die zijn bestemd voor liefdadigheid. Commercieel onroerend goed zijn alle andere gebouwen en bouwwerken.

In de VAT Act is geen definitie opgenomen van het begrip onroerend goed. Onder onroerend goed moet onder het civiele recht worden verstaan land en alle gebouwen, bouwwerken, muren, bomen, planten en alle andere constructies en natuurlijke voorwerpen in, onder of boven de grond, zolang ze met de grond verbonden blijven.¹¹⁵

¹¹⁴ PwC.fr, Real Estate Investments – Luxembourg, 2013, p. 6

(http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2013/07/Global_real_estate/2013_luxembourg.pdf).

¹¹⁵ <http://customs.hmrc.gov.uk>, notice 742 (juni2012), Land and Property, paragraaf 2.1.

De levering van onroerend goed is in beginstel vrijgesteld van btw op grond van artikel 31 VAT Act en Schedule 9, groep 1, lid 1, onderdeel a VAT Act. De eerste levering van niet-commercieel onroerend goed door de ontwikkelaar van het onroerend goed en de eerste levering van commercieel onroerend goed nadat deze is verbouwd tot niet-commercieel onroerend goed is belast met 0% btw¹¹⁶. De levering van commercieel onroerend goed is belast met 20% btw, indien op het moment van de levering het gebouw nog niet is voltooid of het gebouw wordt aangemerkt als nieuw. Ook de levering van nog niet voltooide andere bouwwerken en nieuwe bouwwerken zijn belast met 20% btw. Een gebouw wordt aangemerkt als nieuw, indien de bouw minder dan drie jaar geleden is voltooid. Een gebouw wordt als voltooid beschouwd wanneer een architect een verklaring afgeeft of wanneer het gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen. De eerste van deze twee gebeurtenissen is doorslaggevend.

In de VAT Act is geen bepaling opgenomen ten aanzien van de levering van een bouwterrein. De levering van elk onbebouwd stuk grond valt dus in beginstel onder de btw-vrijstelling. De grond die wordt geleverd samen met een nieuw gebouw of bouwwerk is wel belast met btw, omdat de levering van het nieuwe gebouw en de grond samen worden beoordeeld. Als de levering van de grond ondergeschikt is aan de levering van het nieuwe gebouw of het bouwwerk, is de levering van de grond ook belast met btw.

De levering van een stuk grond met nieuw aangebrachte bouwwerken zoals riolering en wegen is niet belast met btw, aangezien de levering van de bouwwerken ondergeschikt zijn aan de levering van de grond, en de levering van grond is vrijgesteld van btw.

De levering van grond is pas onderworpen aan de btw als met de bouw is gestart. In dat geval is sprake van een nog niet voltooide onroerende zaak¹¹⁷. Afhankelijk van de bouw van commerciële, niet-commerciële of andere bouwwerken moet het 20% of 0%-tarief worden toegepast.

De overdracht van onroerend goed is ook onderworpen aan de heffing van Stamp Duty (transactiebelasting, de Engelse tegenhanger van de Nederlandse overdrachtsbelasting). Het tarief van de Stamp Duty is progressief. Voor de heffing van Stamp Duty wordt ook onderscheid gemaakt tussen commercieel onroerend goed en niet-commercieel onroerend goed. Vanaf een waarde van £ 1.000.000 is de over de overdracht van niet-commercieel onroerend goed meer Stamp Duty

¹¹⁶ Op grond van artikel 30 VAT Act en Schedule 8, groep 5 lid 1 VAT Act.

¹¹⁷ <http://customs.hmrc.gov.uk>, notice 708 (oktober 2013), Buildings and Construction, paragraaf 7.4.2.

verschuldigd dan over de overdracht van commercieel onroerend goed. Er geldt geen vrijstelling of vermindering van Stamp Duty, indien de levering al is onderworpen aan de heffing van btw.

5.9 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de heffing van btw op onroerend goed van acht andere EU-lidstaten behandeld. In alle landen is de levering van onroerend goed in beginsel vrijgesteld van btw. Dit is in overeenstemming met de Btw-Richtlijn. Zeven van de 8 landen heffen over onroerend goed een soort overdrachtsbelasting. Denemarken is het enige behandelde land zonder overdrachtsbelasting.

België en Duitsland hebben beide gebruik gemaakt van de vrijstelling van artikel 371 van de Btw-Richtlijn, waardoor deze landen de levering van bouwterreinen mogen blijven vrijstellen van btw. Denemarken, Frankrijk en Italië haken voor het begrip bouwterrein aan bij de kwalificatie van de grond in het bestemmingsplan. Ierland en het Verenigd Koninkrijk haken voor het begrip bouwterrein aan bij de werkzaamheden die hebben plaatsgevonden aan de grond. In Ierland geldt dat indien de werkzaamheden hebben geleid tot een nieuwe functie van de grond waardoor het een nieuw ontwikkeld stuk grond betreft. In het Verenigd Koninkrijk is pas sprake van een btw-belaste levering van grond indien met de bouw is gestart. In Luxemburg is de levering van een bouwterrein enkel belast met btw indien de levering geschied binnen een koop- aanneemovereenkomst.

De kwalificatie van het communautaire begrip bouwterrein is dus heel verschillend in de verschillende EU-lidstaten. De definitie die in Ierland wordt gehanteerd, lijkt nog het meest om de Nederlandse definitie.

6. Woningstichting Maasdriel

In hoofdstuk 4 is beschreven dat het Hof van Justitie in de zaak Don Bosco zich moest uitlaten over wat moest worden verstaan onder bouwterrein. De specifieke vraag die in deze zaak aan de orde was is of ook bebouwde grond kan worden gekwalificeerd als bouwterrein. En zo ja, onder welke voorwaarden dit geldt. Op 9 september 2011 heeft de Hoge Raad opnieuw prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie over het begrip bouwterrein. In dit hoofdstuk beschrijf ik de aanloop naar de Hoge Raad, het arrest van de Hoge Raad waarin de prejudiciële vragen worden gesteld, het oordeel van het Hof van Justitie en het eindarrest van de Hoge Raad. Aansluitend wordt een analyse gegeven van het arrest en worden de gevolgen van het arrest behandeld.

6.1 Casus

Aan de belanghebbende, Woningstichting Maasdriel, is in deze zaak een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd vanwege de aankoop van een drietal aan elkaar grenzende percelen. Op deze drie percelen bevonden zich een openbare parkeerplaats en een oude bibliotheek. De parkeerplaats heeft een oppervlakte van ongeveer 1.857 m² en het gebouw ongeveer 1.593 m².

In de koopovereenkomst is beschreven dat de gemeente een perceel bouwgrond verkoopt en dat deze verkoop zal geschieden tegen een prijs van € 1.402.000 exclusief omzetbelasting. De feitelijke levering zal geschieden in bouwrijpe staat. Ook is in de koopovereenkomst beschreven dat de woningstichting de percelen heeft gekocht met het doel om deze te gaan gebruiken voor woningbouw, eventueel in combinatie met kantoorontwikkeling en parkeerfaciliteiten op het terrein of in een garage onder de gebouwen.

In de begeleidende brief die de woningstichting heeft ontvangen bij het concept koopovereenkomst is beschreven dat de gehele bebouwing van het perceel per 1 november 2006 naar verwachting kan worden gesloopt. De sloopkosten zijn geraamd op € 22.000 en komen bovenop de afgesproken koopprijs van € 1.380.000. Het verwijderen van de bestaande parkeerkuil zal voor rekening van de gemeente komen.

Op 11 januari 2007 heeft de gemeente een sloopbedrijf opdracht gegeven voor de sloop en afvoeren van de oude bibliotheek voor een bedrag van € 15.520 exclusief omzetbelasting. Deze sloopwerkzaamheden zijn gedurende januari en februari 2007 uitgevoerd. Daarnaast zijn door het sloopbedrijf bedragen in rekening gebracht voor meerwerk in verband met vertraging van de sloop door asbestverwijdering.

Bij notariële akte van 2 maart 2007 zijn de percelen aan de woningstichting geleverd voor € 1.402.000 exclusief € 266.380 omzetbelasting. Ter zake van deze verkrijging is geen overdrachtsbelasting berekend, omdat de woningstichting een beroep heeft gedaan op de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV.

Op het moment van de levering was de openbare parkeerplaats nog steeds in gebruik. Ook op het moment van de zitting van het Gerechtshof was de parkeerplaats nog steeds als zodanig in gebruik. Aan deze grond hadden nog geen bewerkingen plaatsgevonden.

Op de plaats waar de bibliotheek heeft gestaan, waren ten tijde van de levering de oude heipalen nog aanwezig. Ook is de aanwezige riolering van de voormalige bibliotheek niet verwijderd. De gemeente heeft in een brief van 21 maart 2007 aan het sloopbedrijf gemeld dat de achtergebleven heipalen alsnog door het sloopbedrijf moesten worden verwijderd, indien zij de voorziene nieuwbouw hinderden.

Tussen het moment van het beëindigen van de sloopwerkzaamheden door het sloopbedrijf en de levering door de gemeente aan de woningstichting had de grond waarop de bibliotheek was gevestigd geen bewerkingen ondergaan. Ten tijde van de levering was nog geen omgevingsvergunning afgegeven. Wel waren er (concepten van) bouwtekeningen gemaakt. Na de levering zijn deze bouwplannen aangepast, omdat er bezwaren waren tegen de hoogte van de bebouwing. Na de levering aan Woningstichting Maasdriel op 2 maart 2007 is het perceel in opdracht van Woningstichting Maasdriel geëgaliseerd. Het nieuwe bestemmingsplan is begin 2009 goedgekeurd.

In geschil was of ten tijde van de levering sprake was van de levering van een bouwterrein of van de levering van een onbebouwd terrein. De levering van een bouwterrein is belast met btw, en is vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting.

6.2 Gerechtshof Arnhem¹¹⁸

In deze zaak heeft de woningstichting een beroep gedaan op het arrest van het Hof van Justitie Don Bosco (reeds besproken in hoofdstuk 4.1). Don Bosco was ten tijde van de uitspraak van de Rechtbank nog niet geweest.

¹¹⁸ Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Don Bosco geoordeeld dat als een handeling uit een reeks handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, om te bepalen of het op twee of meer afzonderlijke handelingen of één handeling gaat. Er dient te worden bepaald of rekening moet worden gehouden met eventueel door de verkoper van de onroerende zaak verrichte bijkomende prestaties, om te kunnen boordelen of sprake is van een btw belaste of btw vrijgestelde prestatie.

Ten aanzien van het parkeerterrein oordeelt het Gerechtshof dat voor dit deel van het perceel rekening dient te worden gehouden met het feit dat de gemeente de verwijdering van de parkeergelegenheid voor haar rekening neemt. Daarbij was de intentie van partijen om een onbebouwd terrein te leveren. Hieruit concludeert het Gerechtshof dat geen bebouwde maar onbebouwde grond is geleverd, ook al was ten tijde van de levering de parkeerplaats nog in gebruik en waren de heipalen niet verwijderd.

Woningstichting Maasdriel heeft gesteld dat het verwijderen van het slooppuin en een deel van de heipalen zijn aan te merken als bewerkingen van de grond als bedoeld in artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB 1968. Het Gerechtshof is het hier niet mee eens en oordeelt dat sprake moet zijn van meer dan alleen het verwijderen van puin, zoals het opvullen van gaten en sleuven die zijn ontstaan door het verwijderen van heipalen. De woningstichting heeft daarnaast gesteld dat de bestaande rioleringsbuizen en diverse kabels van nutsbedrijven zijn aan te merken als voorzieningen in de omgeving van het perceel als bedoeld in artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968. Hier zijn zowel de Rechtbank als het Gerechtshof het niet mee eens, omdat niet gezegd kan worden dat deze voorzieningen zijn getroffen met het oog op de bebouwing van het perceel. De relatie tussen de voorzieningen en bebouwing bestond bij de bouw van de inmiddels gesloopte bibliotheek. Dit is in lijn met het oordeel van Gerechtshof 's-Gravenhage¹¹⁹, welke reeds is aangehaald in hoofdstuk 4.4.

Het Gerechtshof oordeelt dat niet aan een van de voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 wordt voldaan. De grond kwalificeert niet als bouwterrein. Ter zake van de verkrijging is derhalve overdrachtsbelasting verschuldigd. Het Gerechtshof Arnhem verklaart het hoger beroep van belanghebbende ongegrond.

¹¹⁹Hof 's-Gravenhage 15 november 2002, nr. 01/02211; V-N 2003/29.23.

6.3 Hoge Raad¹²⁰

Tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Gravenhage heeft Woningstichting Maasdriel beroep in cassatie ingesteld. De woningstichting betoogt dat de voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 voor een deel strijdig zijn met artikel 12, lid 1 en 3 en artikel 135, lid 1, letter k van de Btw-Richtlijn en dat de levering moet worden aangemerkt als de levering van een bouwterrein.

6.3.1 Oordeel Hoge Raad

De Hoge Raad oordeelt, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001¹²¹, dat het enkel slopen van de oude bebouwing niet kan worden aangemerkt als bewerking aan de onbebouwde grond met het oog op de bebouwing. Dit is ook niet het geval, indien de sloop is verricht met het oog op latere nieuwbouw op de vrijkomende grond¹²². De grond kan pas worden aangemerkt als bouwterrein, indien na de sloop bewerkingen aan de onbebouwde grond hebben plaatsgevonden met het oog op de nieuwe bebouwing.

In het arrest van het Hof van Justitie Gemeente Emmen heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten het begrip 'bouwterrein' moeten omschrijven. In punt 24 van het arrest heeft het Hof aangegeven dat uit het gebruik van de woorden 'al dan niet' blijkt dat de bewerkingen die terreinen eventueel hebben ondergaan, niet van belang zijn. Bij de omschrijving van het begrip bouwterrein door de lidstaten moeten de lidstaten het doel van de richtlijnbevestiging in acht te nemen. Enkel onbebouwde terreinen die niet zijn bedoeld om te worden bebouwd dienen van btw te zijn vrijgesteld.

Volgens de nationale bepalingen is de levering van de percelen in deze zaak niet aan te merken als de levering van een bouwterrein. De Hoge Raad stelt zich de vraag of de vrijheid die de lidstaten hebben zo ver gaat dat ook, indien de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op nieuwbouw, de levering onder de btw-vrijstelling valt. Bovendien is het onduidelijk of omstandigheden die zich voordoen voor het moment dat de grond onbebouwd is, moeten worden meegenomen in de beoordeling of sprake is van 'ondergrond die niet voor een opstal is bestemd'¹²³

6.3.2 Prejudiciële vraag

Omdat op een aantal punten onduidelijkheid bestaat over hoe ver de lidstaten kunnen gaan over het definiëren van het begrip bouwterrein, heeft de Hoge Raad in het arrest van 9 september 2011 besloten een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof van Justitie. De vraag luidt:

¹²⁰HR 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143

¹²¹HR 10 augustus 2001, nr. 36.686, BNB 2001/401. Deze uitspraak is eerder besproken in hoofdstuk 4.3.

¹²²HR 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143, rechtsoverweging 3.4.3.

¹²³HvJ EU 28 maart 1996, nr. C-478/93, V-N 1996/1545, Gemeente Emmen, rechtsoverweging 25.

"Moet artikel 135, lid 1, letter k, van de Btw-Richtlijn 2006 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?"

6.3.3 Analyse

Uit de zaak van het Hof van Justitie in de zaak Don Bosco is al vast komen te staan dat de intentie die partijen hebben doorslaggevend is of sprake is van de levering van een bouwterrein. Het verschil met deze zaak is dat drie jaar na de overdracht van het perceel nog steeds geen omgevingsvergunning is verleend aan de woningstichting en het parkeerterrein nog steeds als zodanig in gebruik is. In tegenstelling tot de casus in de zaak Don Bosco is anders gezegd nog geen kennis achteraf.

De twijfel die de Hoge Raad in deze zaak heeft ligt dan ook in het feit dat in deze zaak niet met objectieve feiten is vast te stellen dat de grond was bestemd voor nieuwbouw. De vraag is of enkel het hebben van de intentie tot het bouwen van nieuwbouw voldoende is om het perceel aan te merken als bouwterrein.

Als het Hof van Justitie de voorgelegde vraag bevestigend beantwoordt, moet het begrip bouwterrein subjectief worden uitgelegd. Deze uitleg is in de reparatiewetgeving na het St. Oedenrode-arrest ook aangedragen als: "de levering van onbebouwde maar tot bebouwing bestemde grond". De wetgever heeft gekozen de wettekst niet zo in te richten, omdat deze bepaling te vaag zou zijn en niet de gewenste zekerheid en duidelijkheid zou verschaffen.¹²⁴ Het zou bovendien de mogelijkheid bieden om het meest gunstige regime te kiezen. Er is derhalve toen gekozen een meer objectieve definitie in de wet op te nemen. Nu staat deze objectieve definitie ter discussie.

6.4 Hof van Justitie¹²⁵

Het Hof van Justitie begint in zijn oordeel met de opmerking dat uit vaste rechtspraak blijkt dat de vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, omdat ze een afwijking zijn van het algemene beginsel van de btw. Hieruit volgt dat uitzonderingen op de vrijstelling ruim moeten worden uitgelegd. Bovendien moeten de nationale bepalingen in overeenstemming zijn met het doel van de Btw-Richtlijn. Het Hof van Justitie oordeelt in ro. 30 dat het doel van artikel 135, lid 1, sub k van de Btw-Richtlijn is dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een

¹²⁴Kamerstukken II, nr. 23 638, 1993-1994, nr. 3, p. 4

¹²⁵HvJ EU 17 januari 2013, nr C-543/11, BNB 2013/85.

opstal bestemd zijn, van btw worden vrijgesteld. In het arrest van Don Bosco en Gemeente Emmen is dit oordeel ook terug te vinden in punt 24 en 25, respectievelijk in punt 43.

Het Hof oordeelt dat uit het oogpunt van fiscale neutraliteit alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd, aangemerkt dienen te worden als bouwterrein. Al deze terreinen concurreren immers met elkaar en het is niet verenigbaar dat deze terreinen voor de btw anders worden behandeld. Er moet rekening worden gehouden met de bedoeling van partijen die zijn betrokken bij de levering. Daarbij moet deze bedoeling wel blijken uit objectieve gegevens. De staat van de bouw op het tijdstip van de levering behoort bij deze objectieve gegevens.

Het Hof concludeert in ro. 36 dat de levering van het onbebouwde terrein door Woningstichting Maasdriel na de sloop van de bebouwing niet onder de btw-vrijstelling voor de levering van onroerende zaken valt, mits uit objectieve gegevens blijkt dat ten tijde van de levering de grond daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. Dat naast de sloop geen andere voorzieningen zijn getroffen voor dit terrein doet hieraan niets af. Deze objectieve gegevens moeten worden getoetst door de verwijzende rechter.

6.4.1 Analyse

In het Arrest Gemeente Emmen heeft het Hof van Justitie aangegeven het aan de lidstaten zelf is om het begrip bouwterrein te omschrijven. Dat het terrein bouwrijp is gemaakt doet niet ter zake. Toch lijken de lidstaten niet helemaal vrij om het begrip te definiëren. De lidstaten moeten immers de doelstelling van de Btw-Richtlijn eerbiedigen. In het arrest Woningstichting Maasdriel heeft het Hof van Justitie opnieuw duidelijk aangegeven dat uit de doelstelling van de Btw-Richtlijn volgt dat de levering van terreinen enkel is vrijgesteld, als deze terreinen niet zijn bestemd als ondergrond voor nieuwbouw. Of een terrein is bestemd voor bebouwing moet worden bepaald aan de hand van alle omstandigheden ten tijde van de levering, waarbij ook de intentie van de koper en verkoper een belangrijke rol speelt, mits deze intentie kan worden ondersteund door objectieve gegevens. Deze objectieve gegevens kunnen blijken uit de bepalingen in de leveringsakte of de koopovereenkomst, uit de bestemmingsplannen, bouwplannen, bouwtekeningen, etc. In de zaak Woningstichting Maasdriel is overigens geen conclusie genomen door de advocaat-generaal. Kennelijk is de zaak, vanuit de Europese btw-bril gezien, niet al te ingewikkeld¹²⁶

Het enkel verrichten van sloophandelingen is volgens het Hof van Justitie voldoende om te concluderen dat de handeling de levering van een bouwterrein betreft, mits de sloop is gericht op

¹²⁶ M.D.J. van der Wulp, *Ik wil een bouwterrein!*, BtwBrief 2013/14

het oogmerk dit terrein opnieuw te bebouwen. Dat bewerkingen hebben plaatsgevonden aan het terrein, dat voorzieningen zijn getroffen in de omgeving of dat een omgevingsvergunning is verleend na de sloop is geen vereiste om sprake te kunnen zijn van een bouwterrein. Deze omstandigheden kunnen echter wel de intentie van partijen objectief ondersteunen. De sloop van oude gebouwen uitsluitend in verband met de veiligheid zal niet leiden tot een bouwterrein, aangezien de intentie tot nieuwbouw ontbreekt.

In dit arrest komt niet duidelijk naar voren of bebouwde terreinen ook kunnen kwalificeren als bouwterrein. Strikt genomen concurreren de terreinen met een oude opstal dat bestemd is te worden gesloopt ten behoeve van de nieuwbouw met onbebouwde terreinen die zijn bestemd als ondergrond voor nieuwbouw. Maatschappelijk en bedrijfseconomisch wordt een voor nieuwbouw bestemd terrein met een te slopen opstal als bouwterrein gezien.¹²⁷ Gezien vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit zouden dus ook deze terreinen moeten worden aangemerkt als bouwterrein. Dit is zeker het geval indien de opstal gemakkelijk te verwijderen is. Deze opstal is geen onderdeel van de investeringsbeslissing van de koper en zou daarom voor fiscale doeleinden ook geen doorslaggevende betekenis mogen hebben. Gezien vanuit de tekst van artikel 135, lid 1, onderdeel k Btw-Richtlijn valt de levering van een bouwterrein onder de levering van onbebouwde onroerende zaken. Een terrein kan dus enkel aangemerkt worden als een bouwterrein indien het terrein onbebouwd is.

Ook komt niet duidelijk in het arrest naar voren of een parkeerterrein moet worden gezien als een bebouwd terrein of een onbebouwd terrein. Uit de herformulering van de prejudiciële vraag in punt 22 van het arrest lijkt het Hof van Justitie het parkeerterrein samen met de ondergrond van de oude bibliotheek aan te merken als onbebouwde grond. In het arrest van Gemeente Vlaardingen¹²⁸ was het Hof van Justitie ook niet zeker dat een kunstgrasveld geldt als bebouwing. Aangezien een kunstgrasveld bouwtechnisch gezien veel complexer is dan een parkeerterrein is het goed mogelijk dat het Hof van Justitie het parkeerterrein niet beschouwt als bebouwd, maar als onbebouwd. Mogelijk heeft het Hof van Justitie deze vraag buiten beschouwing gelaten, omdat de verwijdering van de parkeerplaats voor rekening van de gemeente zou komen, en dit op grond van de zaak Don Bosco tezamen met de levering moet worden gezien. De levering was dus linksom of rechtsom een levering van onbebouwde grond.

¹²⁷ BNB 2013/85, *HvJ Woningstichting Maasdriel*, noot: B.G. van Zadelhoff, p. 7.

¹²⁸ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11, V-N 2012/57.18

Uit dit oordeel van het Hof van Justitie is wel duidelijk dat de Nederlandse uitleg van het begrip bouwterrein te beperkt is. Nasloopse handelingen zijn niet vereist om een terrein te kwalificeren als bouwterrein¹²⁹. Door deze ruimere uitleg door het Hof van Justitie zal eerder sprake zijn van een bouwterrein. Mogelijk leidt dit ook tot meer procedures, aangezien het oogmerk een subjectief criterium is. De Belastingdienst kan immers niet in de hoofden van belastingplichtigen kijken. Het is onduidelijk wanneer het oogmerk tot bebouwing voldoende objectief duidelijk is gemaakt.

6.5 Eindarrest van de Hoge Raad¹³⁰

De Hoge Raad bevestigt in het eindarrest de uitspraak van het Hof van Justitie. *“Een onbebouwd terrein moet worden aangemerkt als een bouwterrein in de zin van artikel 112, lid 1, letter b en lid 3 van de Btw-Richtlijn, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van de levering het betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd”*. De Hoge Raad oordeelt dat artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 is afgeleid van artikel 12, lid 1, letter b, en lid 3 Btw-Richtlijn. De Nederlandse wetsbepaling moet dan ook zoveel mogelijk in overeenstemming zijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie.

De Hoge Raad trekt zijn arrest van 10 oktober 2001¹³¹ in. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de sloop van een gebouw niet kan worden aangemerkt als een bewerking aan de onbebouwde grond.

Het staat vast dat Woningstichting Maasdriel de intentie had na de sloop de percelen te gebruiken als ondergrond voor nieuwbouw. De levering van de grond na de sloop van de oude bibliotheek en voor latere verwijdering van de bestrating door de gemeente is daardoor aan te merken als de levering van een bouwterrein.

6.5.1 Analyse

Dit arrest van de Hoge Raad is in overeenstemming met het oordeel van het Hof van Justitie. De Hoge Raad oordeelt dat sprake is van een bouwterrein als door de sloop van de oude bebouwing door de leverancier een onbebouwd terrein wordt geleverd dat is bestemd opnieuw te worden bebouwd. De Hoge Raad oordeelt dat ook sprake is van een bouwterrein als na de sloop geen bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden. De Hoge Raad geeft geen oordeel, in het geval

¹²⁹ Dit is in tegenspraak met het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, nr. 36.686, BNB 2001/401

¹³⁰ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174.

¹³¹ HR 10 augustus 2001, nr. 36.686, BNB 2001/401. Deze uitspraak is eerder besproken in hoofdstuk 4.3.

dat grond wordt geleverd waarvan de opstal lange tijd geleden als is gesloopt of zelfs nooit bebouwd is geweest en waaraan geen sloophandelingen zijn verricht. Mogelijk is de Hoge Raad nog steeds van mening dat deze terreinen wel bewerkingen moeten hebben ondergaan om te kunnen spreken van een bouwterrein.

Toch is het verwonderlijk dat de Hoge Raad drie maal prejudiciële vragen heeft moeten stellen over het begrip bouwterrein. Reeds in het arrest *Gemeente Emmen en Don Bosco* heeft het Hof van Justitie duidelijk aangegeven dat enkel de levering van terreinen die niet zijn bestemd om te dienen als ondergrond voor bebouwing zijn vrijgesteld van btw. De overwegingen in het arrest *Woningstichting Maasdriel* zijn in zoverre nieuw dat het Hof van Justitie voor het eerst expliciet is aangegeven dat de bewerkingen, voorzieningen of het verkrijgen van een omgevingsvergunning niet zijn vereist.

Toch laat ook de Hoge Raad onbeantwoord of ook bebouwde terreinen kunnen worden aangemerkt als bouwterrein en of een parkeerterrein moet worden aangemerkt als bebouwd of als onbebouwd. Ten aanzien van de vraag of ook bebouwde terreinen kunnen worden aangemerkt als bouwterrein is geen duidelijkheid te vinden in de wetsgeschiedenis of de literatuur. Teneinde de neutraliteit van de heffing van btw te willen waarborgen zou ik willen concluderen dat ook bebouwde terreinen moeten kunnen worden aangemerkt als bouwterrein, mits ten tijde van de levering vaststaat dat de ondergrond zal worden gebruikt voor nieuwbouw. Op basis van een tekstuele uitleg van artikel 135, lid 1, onderdeel k Btw-Richtlijn is het de levering van een bouwterrein een uitzondering op de levering van onbebouwde grond. Er geldt enkel een uitzondering op de vrijstelling voor de levering van gebouwen voor de levering van nieuwe gebouwen en niet voor oude gebouwen die een bouwterrein vormen. Ik ben van mening dat de tekstuele uitleg van de Btw-Richtlijn voorrang heeft op de neutraliteit, omdat uit de tekst van de Btw-Richtlijn het duidelijkst de bedoeling van de Europese Commissie weergeeft. Ook op basis van de formulering van het Hof van Justitie kom ik tot deze conclusie. Het Hof van Justitie spreekt namelijk alleen over onbebouwde terreinen.

Ten aanzien van de vraag of een parkeerterrein kan worden aangemerkt als bebouwd, is in de parlementaire behandeling aangegeven dat in ieder geval straten en pleinen moeten worden beschouwd als gebouw¹³². De terreinen zijn als gevolg hiervan te beschouwen als bebouwd. Volgens Vervloed¹³³ gaat de staatssecretaris te ver in de uitlegging van het begrip 'gebouw' door een straat

¹³²Kamerstukken II 1993/94, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting, p. 9.

¹³³L.M.J. Vervloed, *'Bouwterrein'*, BtwBrief 1996, nr. 6/7, p. 3

met klinkers hieronder te scharen. Ook Jansen & Scheer¹³⁴, Zadelhoff¹³⁵ en Nieuwenhuizen¹³⁶ zijn niet zeker van dit standpunt in de wetsgeschiedenis. Ook ik ben van mening dat straten, pleinen en wegen niet zonder meer kunnen worden aangemerkt als bebouwde grond. Bebouwd is namelijk, volgens de definitie van het Van Dale Woordenboek, met gebouwen bezet. Op basis van artikel 12, lid 2 Btw-Richtlijn wordt als gebouw ieder bouwwerk verstaan dat vast met de grond is verbonden. Bakstenen kunnen mijns inziens noch als gebouwen noch als bouwwerk worden gezien. Ook asfalt is mijns inziens niet als zodanig aan te merken.

6.6 Gevolgen

De gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie en de uitspraak van de Hoge Raad worden als ingrijpend ervaren. Deze uitspraken zullen dan hun stempel drukken op verdere jurisprudentie en, indien nodig, ook op de wetgeving.

6.6.1 Rechtspraak

Op 7 juni 2013 is ook nog een ander arrest geweest door de Hoge Raad¹³⁷. In deze zaak ging het om de levering van landbouwgrond. Deze landbouwgrond werd door drie verschillende partijen in één notariële akte geleverd. Dit terrein was bestemd om te worden gebruikt om een glastuinbouwbedrijf te vestigen. Volgens de koopovereenkomsten ging het om de koop van "bouwrijp gemaakt tuinland met het oogmerk op de bebouwing met een compleet glastuinbouwbedrijf met aan- en toebehoren". Twee van de drie percelen werden door de verkopers ook gebruikt voor glastuinbouw. Voor de levering hebben zij de oude opstallen gesloopt. Eén van deze twee verkopers heeft zelfs nog sloten laten dempen en de grond laten egaliseren. De grond van de derde verkoper betrof de levering van een stuk onbebouwde landbouwgrond. Volgens het Gerechtshof 's-Gravenhage¹³⁸ zijn de percelen niet als één terrein aan te merken. Het dempen van de sloten zijn volgens het Hof aan te merken als voorzieningen die zijn getroffen met het oog op de bebouwing en om deze reden zijn alle percelen volgens het Hof aan te merken als bouwterrein.

De Hoge Raad oordeelt dat het dempen van sloten niet kan worden aangemerkt als voorziening in de omgeving. De Hoge Raad past het arrest van het Hof van Justitie Woningstichting Maasdriel toe en oordeelt dat alle omstandigheden samen genomen leidt tot de conclusie dat de onbebouwde landbouwgrond was geschikt om te worden bebouwd en de intentie bestond bij de koper om het

¹³⁴ N.R. Jansen & T.H. Scheer, *Bouwgrond en BTW: een mijnenveld*, WFR 1995/445

¹³⁵ B.G. van Zadelhoff, *De bodemgesteldheid van Nederland*, WFR 1995/451

¹³⁶ W.A.P. Nieuwenhuizen, *Bouwterrein in beweging*, BTW-bulletin 2004, nr. 6, p. 9

¹³⁷ HR 7 juni 2013, nr. 12/00765, V-N 2013/29.22.

¹³⁸ Hof Den Haag 27 december 2011, nr. BK-10/00377, V-N 2012/16.1.2.

perceel te bebouwen. De levering van het perceel moet worden gekwalificeerd als de levering van een bouwterrein, ondanks dat deze grond geen bewerkingen had ondergaan voor de levering.

Ook in dit arrest is duidelijk dat de intentie die de kopende partij van doorslaggevende betekenis is bij de beoordeling of sprake is van de levering van een bouwterrein. Het perceel in deze casus had zelfs geen enkele bewerking ondergaan en ook in de omgeving waren geen voorzieningen aangebracht die kwalificeerde als voorziening in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB 1968.

6.6.2 Wetgeving

In de zaak inzake Woningstichting Maasdriel is, reeds voor de uitspraak van het Hof van Justitie, een conclusie genomen door advocaat-generaal Wattel¹³⁹. De A-G geeft in punt 1.4 van zijn conclusie aan dat de Nederlandse wetgever met de definitie van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 de door het Hof van Justitie omschreven grenzen heeft overschreden. Dit is in het arrest van het Hof van Justitie Woningstichting Maasdriel bevestigd.

De vrijstelling voor de levering van onroerende zaken wordt te ruim uitgelegd. De A-G is van mening dat dit kan worden opgelost door een verzoenende interpretatie van de wettekst door:

(i) het 'met het oog op'-criterium in art. 11(4)(slot) Wet OB niet wetshistorisch maar meer grammaticaal en subjectief te duiden,

(ii) de vier in art. 11(4) Wet OB genoemde objectieve omstandigheden niet als exclusief op te vatten

en

(iii) de leer dat eerst een geheel onbebouwd terrein moet zijn ontstaan, te laten vallen.

Zonder deze verzoenende interpretatie is cumulatie mogelijk van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Op grond van de Btw-Richtlijn kan namelijk sprake zijn van een bouwterrein, maar op grond van de Nederlandse wet niet. Omdat de wet overdrachtsbelasting teruggrijpt op de Wet OB 1968 is geen sprake van de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV en is overdrachtsbelasting verschuldigd. Ook zou dit volgens de A-G de mogelijkheid tot *cherry picking* tegengaan.

¹³⁹ Conclusie A-G Wattel 23 oktober 2012, NTFR 2012/269, BNB 2013/175c.

Deze eerste bewering is volgens Ambergen¹⁴⁰ niet juist. De wet behoort duidelijk te zijn en een Nederlandse ondernemer moet vertrouwen kunnen ontleen aan de tekst van de wet. Het zou volgens de schrijver vreemd zijn dat iedere burger zou moeten beseffen dat een expliciete en duidelijke wetsbepaling anders moet worden geïnterpreteerd dan blijkt uit de wet. Ik sluit me aan bij de mening van Ambergen, omdat de interpretatie van de wettekst onder de verzoenende interpretatie in dusdanige mate afwijkt van de letterlijke tekst, dat geen vertrouwen meer ontleend kan worden aan de wetsbepaling.

Zolang de Wet OB 1968 voor de kwalificatie bouwterrein een met het oog op bebouwing gerealiseerde bewerking, voorziening of afgegeven vergunning eist, kunnen belastingplichtigen zich in Nederland naar mijn mening op die ruimere vrijstelling beroepen.¹⁴¹ Dit is voordelig indien de koper liever overdrachtbelasting dan btw betaalt over de grond. Dit is voornamelijk het geval indien de koper de grond en de nieuwbouw gaat gebruiken voor vrijgestelde prestaties. De btw zou dan namelijk niet aftrekbaar zijn. Deze keuzemogelijkheid is weliswaar zeer aantrekkelijk voor bepaalde groepen belastingplichtigen, maar dit is vanuit fiscaal rechtelijk perspectief uiteraard formeel niet juist.

Omdat de definitie van het begrip bouwterrein op basis van de Wet OB 1968 in sterke mate afwijkt van de definitie op basis van de Btw-Richtlijn, ben ik van mening dat de Wet OB zal moeten worden aangepast. Vooralsnog is dit niet gebeurd. De staatssecretaris van Financiën heeft wel op een andere manier geantwoord op het arrest van het Hof van Justitie en de Hoge Raad. Op 19 september 2013 is namelijk een nieuw besluit gepubliceerd¹⁴². Dit besluit is een actualisering van een eerder besluit van 14 juli 2009¹⁴³. In het besluit wordt ingegaan op de heffing van btw inzake de levering en verhuur van onroerende zaken. Ook het begrip bouwterrein wordt in paragraaf 4.3 van dit besluit nader toegelicht. De staatssecretaris schrijft in dit besluit dat alleen een perceel onbebouwde grond kan worden aangemerkt als bouwterrein indien aan één van de vier voorwaarden van artikel 11, lid 4 van de Wet OB 1968 wordt voldaan. Als niet aan één van de voorwaarden wordt voldaan, kan volgens de staatssecretaris nooit sprake zijn van de levering van een bouwterrein. *"Ook niet als een belastingplichtige toch van mening is dat een bouwterrein wordt geleverd omdat er andere feiten*

¹⁴⁰ W.J.A. Ambergen, *Maasdiel 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*, FTV 2013/3

¹⁴¹ Zie in dat verband ook: B.G. van Zadelhoff, *HvJ Woningstichting Maasdiel*, BNB 2013/85, noot, p. 7. en W. Nieuwenhuizen, *Maasdiel? Wetgever, keep it simple!*, BTW-bulletin 2013/85, p.3.

¹⁴² Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, stcrt 2013 nr. 26851.

¹⁴³ Besluit van 14 juli 2009, CPP2008/137M, Omzetbelasting, Levering en verhuur van onroerende zaken, stcrt 2009 nr. 11140.

bestaan die leiden tot de conclusie dat de koper een intentie heeft om het terrein in de toekomst te gebruiken voor de bouw van een onroerende zaak." Alleen de intentie van partijen is dus volgens de staatssecretaris niet voldoende om een terrein als bouwterrein te kwalificeren op grond van de Nederlandse wet. In voetnoot 17 van het besluit merkt de staatssecretaris op dat op grond van de Btw-Richtlijn mogelijk wel sprake kan zijn van een bouwterrein. Impliciet geeft de staatssecretaris dus mijns inziens toe dat de Nederlandse wet een te enge definitie van het begrip bouwterrein hanteert.

Deze stelling van de staatssecretaris zou ook nadelige effecten kunnen hebben voor de toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. De samenloopvrijstelling verwijst namelijk naar Wet OB 1968. Dit is hetzelfde als waar de A-G op wijst in zijn conclusie zoals aan het begin van deze paragraaf is besproken. Mogelijk is de samenloopvrijstelling niet van toepassing indien een beroep wordt gedaan op de Europese definitie van het begrip bouwterrein. Dit kan naar het oordeel van Tielemans en Van Berkel¹⁴⁴ nooit de bedoeling van de wetgever zijn geweest. Ook Robben¹⁴⁵ is van mening dat het doel van de samenloopvrijstelling gezet moet worden boven de taalkundige interpretatie. Volgens Soltysik¹⁴⁶ zal de toepassing van de samenloopvrijstelling geen gevaar lopen, omdat door een rechtstreeks beroep op de Btw-Richtlijn sprake is van een van rechtswege met btw belaste levering in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1^o Wet OB 1968.

De stelling van de staatssecretaris in het bovengenoemde besluit impliceert dat de staatssecretaris niet de intentie heeft de wet aan te passen aan het arrest van het Hof van Justitie. De Europese wetgeving wordt op deze manier niet nageleefd. De Europese Commissie kan als gevolg hiervan een inbreukprocedure starten tegen Nederland. De Europese Commissie zal in dat geval allereerst schriftelijk om duidelijkheid vragen over de toepassing van de wet. Als antwoord hierop zal de Europese Commissie de Lidstaat in gebreke stellen en een met redenen omkleed advies uitbrengen. Als ook hieraan geen gehoor gegeven wordt, zal de Europese Commissie een juridische procedure starten tegen Nederland bij het Hof van Justitie. In deze procedure zal artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 aan het Europees rechtelijke begrip 'bouwterrein' worden getoetst. Uit deze procedure zal naar alle waarschijnlijkheid blijken dat Nederland in gebreke is gebleven bij de implementatie van de Btw-Richtlijn en dat Nederland artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 aan moeten passen.

¹⁴⁴ P. Tielemans en E. van Berkel, *De btw op de levering en verhuur van onroerende zaken blijft in beweging*, BtwBrief 2013/124, p.2.

¹⁴⁵ M.T.E. Robben, *Het dubieuze overdrachtsbelastingvenijn van Maasdriel*, TaxLive, <http://taxlive.nl/-/het-dubieuze-overdrachtsbelastingvenijn-van-maasdriel>, 07 juni 2013.

¹⁴⁶ M.W.C. Soltysik, commentaar bij artikel 15, lid 1, onderdeel a Wet BVR, NDFR.nl.

Een inbreukprocedure is een kostbare en tijdrovende procedure. Voorkomen van deze procedure is een voor de hand liggende keuze. De Wet OB 1968 zal dan moeten zijn aangepast, alvorens de Europese commissie actie onderneemt. Het op korte termijn aanpassen van de wet is echter ook geen makkelijke opgave.

Bovendien is het uit budgettair oogpunt onaantrekkelijk om het begrip bouwterrein te verruimen. Btw wordt weliswaar geheven naar een hoger tarief, maar deze is in de regel aftrekbaar. Overdrachtsbelasting is nooit aftrekbaar, waardoor de overdrachtsbelasting meer oplevert.

6.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de zaak van woningstichting Maasdriel gesproken. In deze zaak heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie over de definitie van het begrip bouwterrein. Het Hof van Justitie oordeelt dat de lidstaten vrij zijn het begrip bouwterrein vrij te definiëren, maar dat ze hierbij gebonden zijn aan de bedoeling van de Btw-Richtlijn. Uit het oogpunt van fiscale neutraliteit dienen alle onbebouwde gronden die zijn bestemd om te worden bebouwd, moeten worden belast met btw. In het verwijzingsarrest van de Hoge Raad wordt in dezelfde zin geoordeeld. Hierbij wordt expliciet het eerdere arrest van de Hoge Raad van 10 oktober 2001 teruggetrokken. Sloophandelingen zijn aan te merken als bewerkingen aan de grond, mits deze sloophandelingen zijn gericht op de toekomstige bebouwing van de grond. Uit een geheel van feiten en omstandigheden op het moment van levering blijkt dat de onbebouwde grond dient te worden bebouwd is sprake van de levering van een bouwterrein.

Na deze uitspraken van het Hof van Justitie en de Hoge Raad is het duidelijk dat de Nederlandse Wet een te enge definitie kent van het begrip bouwterrein. De Wet OB 1968 is op dit punt strijdig met de bedoeling van de Btw-Richtlijn en dient op dit punt te worden aangepast. Tot die tijd kan de belastingplichtige kiezen tussen de toepassing van de Wet OB 1968 of de Btw-Richtlijn. Bovendien kan de Europese Commissie een inbreukprocedure starten voor het niet juist implementeren van de Btw-Richtlijn.

7. Een alternatieve btw-heffing

In de voorgaande hoofdstukken is de huidige btw-heffing ten aanzien van de levering van onroerend goed en in het bijzonder de levering van een bouwterrein besproken. De heer Sijbren Cnossen heeft op het huidige systeem van heffing van btw en overdrachtsbelasting een alternatief opgeworpen in een drietal artikelen in het WFR¹⁴⁷. In dit hoofdstuk worden deze alternatieven behandeld. Daarbij zal ik aan het einde mijn mening geven over de alternatieven en de voor- en nadelen belichten.

7.1 Het btw-stelsel

Btw is een belasting op consumptie. In het artikel van Cnossen worden vijf verschillende manieren van het belasten van consumptie behandeld. De consumptiebelasting zal alle andere belastingen vervangen.

Allereerst bestaat er de kleinhandelsbelasting. Bij deze belasting worden alleen transacties die plaatsvinden van de handelaar aan de consument betrokken in de consumptiebelasting. Met uitzondering van vijf staten, wordt in alle Verenigde Staten een kleinhandelsbelasting geheven. Ten tweede is er de belasting over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting, de btw. Dit systeem van consumptiebelasting komt het meeste voor. Deze consumptiebelasting behoeft geen verdere toelichting, omdat dit het huidige btw-systeem van de Europese Unie is. Ten derde is er de belasting over de toegevoegde waarde met aftrek van vooromzet. Bij deze variant worden de inkopen van een onderneming afgetrokken van de omzet. Dat bedrag, de toegevoegde waarde van de onderneming, wordt vervolgens direct belast. Deze heffing wordt ook wel de *business transfer tax* (BTT) genoemd. Ten vierde is er de zogenoemde *flat tax*. Dit houdt in dat van de omzet niet alleen de inkopen maar ook de waarde van de lonen worden afgetrokken. De lonen worden vervolgens apart belast bij de arbeider. En ten vijfde is er de consumentenbelasting. Hierbij wordt met behulp van een vermogensvergelijking aan het begin van het jaar en aan het einde van het jaar, samen met het in dat jaar ontvangen inkomsten bepaald hoeveel is besteed aan consumptie. Dit bedrag wordt dan vervolgens in de heffing betrokken.

Al deze verschillende heffingsmethoden hebben een verschillende uitwerking. De uitwerkingen hebben betrekking op de mate waarin belasting kan worden ontweken of ontdoken, de nivelleringsmogelijkheden, de neutraliteit van de heffing, de behandeling van in- en uitvoer en de uitvoerbaarheid.

¹⁴⁷ S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, S. Cnossen, *Hoe kan consumptie worden belast?*, WFR 2000/680 en S. Cnossen, *vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis*, WFR 2011/38.

Cnossen komt tot de conclusie dat het huidige btw-systeem dat niet de meest gunstigste manier is om het huidige systeem van inkomsten- en consumptiebelastingen te vervangen. Dit wordt veroorzaakt door het hoge tarief dat nodig zal zijn voor een totale consumptiebelasting. De btw zal aan de consument worden doorberekend, zonder dat de lonen zullen stijgen. Weliswaar zal de inkomstenbelasting niet meer bestaan, waardoor consumenten netto meer salaris overhouden om te consumeren, maar de inflatie zal naar verwachting hoger zijn. De *flat tax* zal de voorkeur ontvangen, omdat deze belasting een minder grote inbreuk zal zijn op het huidige systeem van belastingen, omdat deze al veel lijkt op de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Mede daardoor zal de belastinghervorming minder invloed zal hebben op de inflatie.

7.2 Btw op onroerend goed

Volgens Cnossen is het huidige systeem van belastingheffing op onroerende zaken niet optimaal. In twee artikelen¹⁴⁸ neemt Cnossen het huidige systeem onder de loep en wijst op een tweetal alternatieven. Deze alternatieven zullen hieronder behandeld worden.

7.2.1 Huidige systeem

Indien een woning wordt gekocht, wordt in één keer betaald over het totale woongenot dat kan worden gehaald uit het onroerend goed. Als bedrijfsgebouwen worden gekocht, wordt ook ineens over de totale waarde van het gebruiksgenot betaald. Het werkelijke verbruik van de woonruimte of huisvesting vindt echter plaats in de loop van de levensduur van het onroerend goed. Naast de aankoop van onroerend goed worden ook investeringen gedaan in de vorm van onderhoudswerk van huis en tuin, hout- en bouwmaterialen, verf en behang. Ook deze investeringen worden gedurende een lagere periode na de aankoop verbruikt.

Zoals eerder in hoofdstuk 2.1.1 is behandeld, is de omzetbelasting een verbruiksbelasting. Het heffen van belasting dient dus plaats te vinden op het moment dat het verbruik plaats vindt. Bij de aankoop van diensten en de aankoop van het merendeel van de goederen zal niet veel tijd tussen het moment van besteding en het moment van verbruik/consumptie. Bij onroerende zaken en bestedingen die worden gedaan ten behoeve van onroerende zaken is het moment van besteding vaak verwijderd van het moment van verbruik. Cnossen betoogt dan ook om het huidige stelsel van btw en overdrachtsbelasting te vervangen door een nieuw stelsel, welke beter aansluit bij het rechtskarakter van de omzetbelasting.

¹⁴⁸ S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, S. Cnossen, *vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis*, WFR 2011/38.

7.2.2 Theoretische oplossing

Indien een onroerend goed wordt gekocht, moet hierover btw worden berekend. Zowel de koper als de verkoper van onroerend goed moeten worden aangemerkt als btw ondernemer. Tijdens het gebruik van het onroerend goed heeft de eigenaar het gebruiksgenot. Dit gebruiksgenot wordt, door de huurwaarde te belasten met btw, in de heffing betrokken. De eigenaar wordt op deze manier aangemerkt als producent van zijn eigen woningdiensten. Dit is mijns inziens te vergelijken met de werking van artikel 4, lid 2, onderdeel a Wet OB 1968, de interne dienst. Als de woning wordt verhuurd, dient geen vrijstelling van toepassing te zijn. De huurder is namelijk de gebruiker van de woningdiensten en moet derhalve de btw dragen. Als een onroerende zaak wordt gebruikt door of verhuurd aan een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting, omdat ze het gebruiksgenot van de onroerende zaak gebruiken voor btw-belaste prestaties, kan de btw in aftrek worden gebracht. De btw wordt op deze manier niet gedragen door ondernemers.

Elke eigenaar van onroerend goed levert op deze manier belaste prestaties aan hetzij zichzelf, hetzij aan een huurder. De btw op kosten van onderhoud en verbetering van de woning moeten derhalve als vooraftrek in aanmerking genomen kunnen worden. Dit is mijns inziens ook volstrekt rechtvaardig, aangezien onderhoud en verbetering de levensduur verlengt en het woongenot verhoogt. De in aanmerking te nemen huurwaarde wordt op deze manier ook hoger, waardoor de belaste omzet wordt verhoogd.

Niet alleen gebouwen maar ook grond zou op deze manier worden belast. De btw op het gebruiksgenot van grond die wordt gebruikt voor productieve doeleinden, zoals landbouw, is aftrekbaar bij de ondernemer. Grond die wordt gebruikt voor recreatieve doeleinden is niet aftrekbaar. Het onderscheid tussen bouwterrein of 'gewoon' terrein is dan niet meer van belang, enkel de aard van het gebruik door de ondernemer. Het is volgens Cossen goed mogelijk dat doelmatigheidsoverwegingen tot andere oplossingen dwingen, maar het is niet juist om aan te nemen dat grond niet in de heffingsgrondslag van de btw behoort, omdat grond niet wordt verbruikt.

7.2.3 Praktische oplossing

In de puur theoretische oplossing zoals hierboven is beschreven moeten alle huiseigenaren naast alle 'reguliere' ondernemers worden geregistreerd bij de Belastingdienst. Dit is eenmalig een grote hervorming. Handhaving is mijns inziens nog steeds goed mogelijk. Wat echter een grote inbreuk zal zijn op de uitvoering is dat de huurwaarden die worden geconsumeerd door de eigenaar-bewoner van de onroerende zaak ieder jaar opnieuw moeten worden vastgesteld. Huren die aan huurders in rekening worden gebracht kunnen gemakkelijker in de btw-heffing worden betrokken, aangezien

hier ook daadwerkelijk een geldstroom tot stand komt. Op grond van het neutraliteitsbeginsel is het niet mogelijk huurwaarden niet en betaalde huren wel in de btw-heffing te betrekken. Daarom hebben bijna alle landen met een btw ervoor gekozen om zowel huren als huurwaarden vrij te stellen van belasting.¹⁴⁹ De verhuurder of eigenaar-bewoner heeft op deze manier geen recht op aftrek van voorbelasting. Per saldo is even veel btw verschuldigd¹⁵⁰, aangezien de waarde van de woning even groot is als de som van de huurwaarden.

Deze naastbeste oplossing kan worden ingevuld als een vrijstellingsvariant en een belastingvariant. De vrijstellingsvariant is de variant waarbij alle woningdiensten in beginsel zijn vrijgesteld van btw. Er kan dan ook geen voorbelasting in aftrek worden gebracht. Voor onroerend goed welke als bedrijfsmiddel worden gebruikt kan worden geopteerd voor belastingheffing. Dit is de variant die is opgenomen in de Btw-Richtlijn en de Wet omzetbelasting 1968. De belastingvariant is de variant waarbij alle activiteiten in de onroerendgoedsector in beginsel zijn belast maar een vrijstelling geldt voor de verhuur van woningen, en de verkoop van bestaande eerder in gebruik genomen woningen. De verhuur en verkoop van onroerend goed dat als bedrijfsmiddel wordt gebruikt is belast. Dit is de variant die wordt toegepast in Canada en Nieuw-Zeeland.

Cnossen geeft de voorkeur aan de belastingvariant. Het opteren van btw bij de vrijstellingsvariant in bepaalde situaties van bedrijfsmatige verhuur veroorzaakt volgens Cnossen 'differentiële effecten die discriminerend kunnen uitvallen'. Cnossen licht dit argument echter niet verder toe. Mogelijk doelt hij op een ondernemer die geen volledig of nagenoeg volledig recht heeft op aftrek van voorbelasting, waardoor niet kan worden geopteerd voor btw. De huurder kan voor (dit deel van) de onroerende zaak geen aftrek claimen van btw op onderhoudskosten. Deze btw wordt gedragen door de verhuurder, maar deze btw behoort door de consument te worden gedragen. Bovendien wordt door de vrijstelling de waardeverandering van de huisvestigingsdiensten aan ondernemers niet belast. Een ander voordeel van de belastingvariant in tegenstelling tot de vrijstellingsvariant is meer algemeen geldt dat het in de filosofie van de btw beter en gemakkelijker is incidentele, niet-algemene, vrijstellingen te formuleren dan om incidentele, niet-algemene, belastbaarheid onder woorden te brengen¹⁵¹.

¹⁴⁹ S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, p. 2.

¹⁵⁰ Mits een zelfde tarief wordt toegepast en zich geen prijswijzigingen voordoen

¹⁵¹ S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, p.6.

7.2.4 Andere aandachtspunten

Ook gaat Cnossen in op de herzieningstermijn in de btw. In Nederland wordt een herzieningstermijn van tien jaar gehanteerd voor onroerende zaken. Onroerend goed heeft in de regel echter een langere levensduur dan tien jaar. Een kortere herzieningstermijn dan tien jaar kan leiden tot belastingconstructies. Als bijvoorbeeld een gemeente een nieuw gebouw betreft, kan zij geen btw aftrekken op de aankoop of bouwkosten van dit nieuwe kantoor, aangezien de gemeente het kantoor in de regel niet voor btw-belaste prestaties aanwendt. Door eerst het gebouw tien jaar te verhuren aan bijvoorbeeld een notaris heeft de gemeente het pand belastingvrij verkregen. Dit is alleen mogelijk indien de gemeente bereid is het pand de eerste tien jaar niet zelf te gebruiken. Een herzieningstermijn die meer gelijk is met de levensduur van de onroerende zaak zal de belastingconstructies bestrijden. Bovendien is het voor bijvoorbeeld de gemeente onder de huidige vormgeving van de herzieningstermijn fiscaal gezien aantrekkelijker zijn om een pand te kopen van een vrijgestelde ondernemer of van een ondernemer die het pand langer dan tien jaar geleden in gebruik heeft genomen, waardoor dit pand zich buiten de herzieningstermijn bevindt. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie op de vastgoedmarkt wat veroorzaakt wordt door de btw.

7.3 Vervanging overdrachtsbelasting door btw

Cnossen betoogt in de twee artikelen tot het afschaffen van de overdrachtsbelasting. De overdrachtsbelasting leidt tot een cumulatieve belastingheffing. Hoe vaker een onroerende zaak wordt verkocht, des te meer overdrachtsbelasting er op deze onroerende zaak rust. De overdrachtsbelasting veroorzaakt ook een zogenaamd *locked-in* effect. Dit *locked-in* effect houdt in dat eigenaren minder geneigd zijn om hun onroerende zaak te verkopen dan wanneer geen overdrachtsbelasting zou zijn verschuldigd.¹⁵²

De overdrachtsbelasting zou kunnen worden vervangen door een heffing van btw op de behaalde transactiewinst. Eventuele verliezen die worden geleden bij de verkoop van onroerend goed zullen leiden tot een teruggaaf. Het resultaat dat wordt behaald met de handel in onroerend goed representeert immers de waardeverandering van de woningdiensten en huisvestingsdiensten. Deze waardeverandering behoort te worden betrokken in de btw. De heffing van deze btw kan net als de overdrachtsbelasting worden geregeld bij de notaris die de onroerende zaken overschrijft.

Om een gelijke belastingopbrengst te verkrijgen dan met de overdrachtsbelasting, dient 21% btw te worden geheven over 2/21 van de waarde van een woning en 6/21 van de waarde van ander

¹⁵² S. Cnossen, *Three VAT Studies*, december 2010, CPB Nederland, p. 87.

onroerend goed. Dit is mogelijk door op het moment van het vervangen van overdrachtsbelasting door btw op waardevermeerdering, iedere eigenaar van onroerend goed een beschikking te verstrekken waarop de waarde van de onroerende zaak is aangegeven. Deze waarde voor de btw is gelijk aan de WOZ-waarde van woningen vermenigvuldigd met 19/21 of met 15/21 voor ander onroerend goed. Bij gelijkblijvende waarde van het onroerend goed zou de overdrachtsbelasting een eerste verkoop na de wetswijziging even hoog zijn als de btw op de waardevermeerdering. Een voorbeeld ter illustratie:

Op 1 januari 2015 wordt de overdrachtsbelasting vervangen door btw op waardeverandering. Op die datum heeft de woning een WOZ-waarde van € 300.000. De Btw-waarde van de woning is op 1 januari 2015 $19/21 \times € 300.000 = € 271.429$. De waarde van de woning bij verkoop op 1 januari 2020 is nog steeds € 300.000. Bij de verkoop is dan $€ 29.571 \times 21\% = € 6.000$ aan btw verschuldigd door de koper. Dezelfde overdrachtsbelasting zou zijn verschuldigd als de overdracht was onderworpen aan de overdrachtsbelasting.

Bij de opvolgende verkrijging van de onroerende zaak, zal voor de bepaling van de verschuldigde btw uitgegaan worden bij de aankoopprijs en de verkoopprijs. Hierbij wordt aangesloten bij de werkelijk betaalde bedragen. Dit behoort immers in een subjectieve belasting als de btw.

In de huidige markt is het goed mogelijk dat de waarde van het onroerend goed in waarde daalt. De waarde van het gebruiksgenot daalt derhalve ook in waarde. In dat geval zou volgens Cnossen gekozen kunnen worden om de btw die is betaald over de verkrijging voor een deel aan de gebruiker terug te geven. De teruggaaf zal echter niet meer bedragen dan ten tijde van de aankoop was verschuldigd¹⁵³.

De vraag komt op hoe moet worden omgegaan met investeringen die worden gedaan waardoor de waarde van de onroerende zaken stijgt. Deze investeringen zijn immers al aan de btw onderworpen, maar worden door de stijging van de waarde van het onroerend goed nogmaals aan de heffing van btw betrokken. Cnossen betoogt dat zou kunnen worden besloten dan alleen btw op investeringen die zijn gedaan binnen vijf jaar voor de verkoop van het onroerend goed in mindering kunnen komen op de te betalen btw. Uit praktische overwegingen zou aanvullend nog kunnen worden bepaald dat een bepaald minimumpercentage geïnvesteerd moet worden om in aanmerking te komen op de

¹⁵³ Anders zou in de loop van de tijd alle btw die is betaald bij de oplevering van nieuwbouw, aan ieder van de gebruikers worden terugbetaald.

btw-vermindering. De mogelijkheid om kleine bedragen in mindering te brengen, leidt namelijk tot hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en werkt misbruik in de hand.

7.4 Beoordeling

Het meest gewenste systeem van btw-heffing op onroerend goed is het belasten van de huurwaarde bij de gebruiker van het onroerend goed. Dit zal echter leiden tot hoge administratieve lasten bij de overheid en de eigenaar-gebruiker van het onroerend goed, omdat de huurwaarde zal moeten worden vastgesteld. Een alternatief systeem is de heffing bij de verkoop van onroerend goed. Dit alternatieve systeem bestaat uit twee varianten, een vrijstellingsvariant en een belastingvariant. In de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968 is gekozen voor de toepassing van de vrijstellingsvariant.

Het voorstel van Cnossen om de huidige vrijstellingsvariant te vervangen door een belastingvariant betekent dat alleen de levering en verhuur van particulier onroerend goed, welke niet is bestemd om te worden gebruikt in een onderneming zal zijn vrijgesteld. Mogelijk kan worden gekozen om alleen woningen¹⁵⁴ die worden geleverd of verhuurd vrij te stellen. Al de transacties die bedrijfsmatig gebruikt onroerend goed betreffen zijn belast met btw, en de levering zal zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting¹⁵⁵. Het voordeel van deze benadering is een heffing van btw over de waardeveranderingen van onroerend goed en een eenvoudigere btw-heffing. Alleen de hoedanigheid van het gebruik is immers nog van belang. Het mogelijke misbruik en de ongewenste effecten van het opteren voor een met btw-belaste levering of niet is eveneens verleden tijd. De huurder zal niet langer de btw op onderhoud moeten dragen bij vrijgestelde verhuur of verkoop, maar de gebruiker van de uiteindelijke dienst, namelijk de consument. Het nadeel is echter dat "vrijgestelde" ondernemers, zoals ziekenhuizen en verzorgingshuizen, de btw op de verhuur of verkoop niet of slechts voor een klein gedeelte in aftrek kunnen brengen. De diensten van "vrijgestelde" ondernemers lijkt door die toename van de huisvestingskosten op het eerste gezicht duurder te worden. Dit is mijns inziens echter niet het geval, aangezien ten behoeve van leveringen en verhuur van onroerend goed onder de vrijstelling reeds rekening wordt gehouden met btw-schade die de leverancier of verhuurder ervaart. De prijs inclusief btw zal mijn inziens gelijk zijn aan de prijs van de van btw vrijgestelde levering of dienst. Aangezien de voordelen de nadelen overtreffen, pleit ik voor de invoering van de belastingvariant.

¹⁵⁴ Voor het begrip woning zal kunnen worden aangesloten bij het begrip "woning" als in post A8 van Tabel I, Wet omzetbelasting 1968 zoals uitgelegd in het besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M

¹⁵⁵ Dit is het geval indien de levering van onroerend goed van rechtswege is vrijgesteld van omzetbelasting, wat door de wetswijziging in de omzetbelasting het gevolg zal zijn.

Ook kan ik me goed vinden in de mening van Cossen om de overdrachtsbelasting af te schaffen. Ook in andere fiscale literatuur wordt veel gepleit voor een afschaffing of aanpassing van de overdrachtsbelasting.¹⁵⁶ Het is een open deur om te zeggen dat de overdrachtsbelasting geen sterke rechtsgrond heeft. Bovendien is de overdrachtsbelasting een kostprijsverhogende belasting die ervoor zorgt dat eigenaren minder geneigd zijn hun huis te verkopen, omdat ze deze overdrachtsbelasting nooit meer terug zal kunnen ontvangen¹⁵⁷. Deze overdrachtsbelasting wordt meegefinancierd in de eigen-woningschuld. Via de hypotheekrenteaftrek wordt een deel van de belastingopbrengst van de overdrachtsbelasting geneutraliseerd. Ook de opbrengst van de overdrachtsbelasting valt mijns inziens tegen. In 2012 behaalde de overheid slechts een opbrengst van 1,1 miljard¹⁵⁸ uit overdrachtsbelasting. Dit is een half procent van de totale belastingopbrengsten. Mijns inziens weegt de geringe belastingopbrengst niet op tegen het versturende effect dat de overdrachtsbelasting heeft.

Een mogelijk alternatief voor de overdrachtsbelasting is het heffen van btw op de waardeverandering van onroerend goed. Als onroerend goed in waarde stijgt, wordt immers meer woongenot of huisvestingsgenot ontvangen uit het bezit of huur van dit onroerend goed. Dit meerdere verbruik hoort in de omzetbelasting te worden betrokken, omdat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is. Investerings die worden gedaan in onroerend goed doen de waarde van het onroerend goed doorgaans stijgen. Te denken valt aan het aanbrengen van dubbel glas, kunststof kozijnen of het aanbrengen van een dakkapel. Deze waardevermeerdering zal worden belast met btw. De btw die op de investeringen drukt, zou in beginsel afgetrokken moeten worden van de btw op de waardevermeerdering van de onroerende zaak. Indien dit niet toegelaten wordt, vindt er namelijk dubbele btw heffing plaats over hetzelfde goed.

Het is echter niet gewenst om de aftrek onvoorwaardelijk toe te staan. Dit heeft verschillende redenen. Het eerste argument is dat het bedrag van de investering doorgaans niet geheel overeen komt met de waardevermeerdering van het onroerend goed. De verhouding tussen de investering en de waardevermeerdering is bovendien nog lastiger vast te stellen als de verkoop een aantal jaar na de investering plaatsvindt. De waardevermeerdering kan dan namelijk veroorzaakt zijn door een

¹⁵⁶ Zie o.a. L.G.M. Stevens, *'Fiscaal elixer?'*, WFR 1994/91, W.J.M. Vennix, *'De toekomst van de overdrachtsbelasting'*, WFR 1995/955, C.B. Baverinck, *'De modernisering van de overdrachtsbelasting'*, WFR 2000/551

¹⁵⁷ Met uitzondering van de opvolgende levering van artikel 13 Wet op Belastingen van Rechtsverkeer 1970, welke bepaalt dat indien een onroerende zaak binnen 6 maanden na de aankoop weer wordt verkocht. Van 1 september 2012 tot 1 januari 2015 geldt een termijn van 36 maanden.

¹⁵⁸ Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012, Kamerstukken II 2012/2013, 33605, nr. 1, p.102.

stijgend prijspeil of kan andere oorzaken hebben. Een taxatie voor en na de investering zou hierover helderheid moeten geven.

Het tweede argument om niet onvoorwaardelijk over te gaan tot het aftrekken van btw op investeringen is mijns inziens dat rekening gehouden moet worden met de levensduur van de investering. Een dakkapel heeft namelijk een andere levensduur dan het aanbrengen van dubbel glas en worden over een andere tijdsduur verbruikt. Bovendien is de levensduur van de investering zeer afhankelijk van de kwaliteit en de staat van onderhoud. Aanhaken bij de levensduur van de investering is derhalve onuitvoerbaar en zeer fraudegevoelig.

Cnossen stelt voor de aftrek van btw aan te haken bij een maximale termijn en een minimum investeringsgrens. Alleen de btw op een investering die niet langer is gedaan dan vijf jaar voor de verkoop van het onroerend goed kan worden teruggevraagd. De investering moet bovendien minimaal 10% bedragen van de waarde van het onroerend goed op het moment van investeren. Ik ben van mening dat de termijnen en minimum investeringsbedragen arbitrair zijn, omdat niet aangesloten wordt bij het werkelijke verbruik van de goederen en dus een risico bestaat op dubbele belastingheffing of non-heffing.

Zoals hierboven reeds beschreven brengt het teruggeven van btw op gedane investeringen veel moeilijkheden met zich mee. Bovendien gaat het hier ook om transacties tussen voornamelijk particulieren die niet eerder te maken hebben gehad met het berekenen, terugvragen en verrekenen van btw. Het zal aanzienlijke administratieve lasten met zich meebrengen, om de aangifteplicht te activeren en een btw administratie op te zetten. Ook de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen hoog zijn om al deze btw-aangiften te controleren. Daarnaast zullen ook de belastingopbrengsten van dit alternatieve systeem naar verwachting achterblijven bij de huidige opbrengst van de overdrachtsbelasting, aangezien de heffing per verkoop minder zal zijn¹⁵⁹ en een mogelijkheid wordt geboden om btw op investeringen af te trekken.

7.5 Toepassing

"Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker" Dit is de welbekende slogan van de Belastingdienst. Uit voorgaande hoofdstukken blijkt dat de btw op onroerend goed, en in het bijzonder de btw op bouwterreinen, geen gemakkelijk leerstuk is.

¹⁵⁹ Dit geldt alleen voor verkopen van onroerende zaken die voor een tweede keer na invoering van btw op waardevermeerdering worden verkocht.

Overgaan van een vrijstellingsvariant naar een belastingvariant zal de eenvoud van de Wet OB 1968 bevorderen. Enkel de hoedanigheid van het gebruik zal namelijk getoetst moeten worden. Veel discussies over begrippen zullen verleden tijd zijn. Te denken valt aan de discussie rond het begrip 'bouwterrein', maar ook de definitie van het begrip 'vernieuwbouw' zal niet langer relevant zijn.

De belastingvariant zal echter pas in de Wet OB 1968 kunnen worden verwerkt als de Btw-Richtlijn dit toestaat. De Btw-Richtlijn zou dus aangepast moeten worden. Dit kan echter alleen op initiatief van de Europese Commissie en door goedkeuring door zowel de Raad van de Europese Unie en het Europees Parlement. Gezien de omvang en gevolgen van de aanpassing is dit een langdurig proces. Een dergelijke vereenvoudiging van de Btw-Richtlijn, en daarmee ook de Wet OB 1968, is dus voorlopig nog niet in zicht.

7.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is een alternatief btw systeem, alternatieve heffing van btw op onroerend goed en een alternatief voor de overdrachtsbelasting zoals voorgesteld door Cnossen behandeld. Concluderend ben ik van mening dat de belastingvariant zoals voorgesteld door Cnossen de voorkeur verdient boven de vrijstellingsvariant zoals in de huidige Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968 wordt gehanteerd. Enkel particulier onroerend goed moet onder een btw-vrijstelling vallen, indien de levering plaatsvindt na twee jaar na eerste ingebruikname. Dit zal de eenvoud van de btw-heffing bevorderen. Discussies rond het begrip 'bouwterrein' zijn dan niet meer van belang. De aanpassing van de wet aan de belastingvariant zal echter pas kunnen worden uitgevoerd nadat de Btw-Richtlijn is aangepast.

De overdrachtsbelasting kent meer nadelen dan voordelen, dus ik pleit voor de afschaffing ervan. Btw-heffing op de waardevermeerdering op onroerend goed is mijns inziens geen geschikt alternatief voor de overdrachtsbelasting. De reden hiervoor is dat zonder aftrek van btw op investeringen dit systeem leidt tot dubbele belastingheffing en aftrek van btw op investeringen leidt tot veel administratieve kosten voor de particulier en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst die niet opwegen tegen de geringe belastingopbrengst.

Conclusie

In dit hoofdstuk zal de probleemstelling van deze scriptie worden beantwoord. De probleemstelling luidde:

"Is het begrip 'bouwterrein' zoals deze is beschreven in artikel 11, lid 4, Wet OB 1968 na het arrest van het Hof van Justitie inzake Woningstichting Maasdriel nog in overeenstemming met de Btw-Richtlijn? Zo niet, hoe moet de bepaling dan wel luiden?"

Op grond van de Btw-Richtlijn is de levering van onroerend goed in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. Daarnaast geldt dat onroerend goed in Nederland is belast met overdrachtsbelasting. De levering van een bouwterrein is daarentegen belast met omzetbelasting en vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Lidstaten zijn vrij om het begrip bouwterrein nader te omschrijven.

Tot 11 juli 1997 was het begrip bouwterrein gekoppeld aan het vervaardigingsbegrip voor nieuw ontwikkelde onroerende zaken. Dit was volgens de Hoge Raad niet in overeenstemming met de Btw-Richtlijn. Per 11 juli 1997 moet onder 'bouwterrein' worden verstaan, de levering van een onbebouwde grond en welke is bestemd om te worden bebouwd. Naast deze twee cumulatieve voorwaarden moet het perceel bewerkingen ondergaan of hebben ondergaan, voorzieningen zijn getroffen welke uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond, in de omgeving voorzieningen zijn of worden getroffen of een omgevingsvergunning zijn verleend. Deze voorwaarden hebben in de rechtspraak nadere invulling gekregen.

In veel andere EU-lidstaten wordt het begrip bouwterrein ingevuld op basis van de bestemmingsplannen van de gemeente. In Ierland en het Verenigd Koninkrijk daarentegen gaat het enkel om de aard van de werkzaamheden aan de grond.

Het Hof van Justitie heeft zich, ondanks dat de lidstaten vrij zijn in de omschrijving van het begrip bouwterrein, al drie maal moeten buigen over de definitie. De laatste keer is dit gebeurd in de zaak Woningstichting Maasdriel.

Het Hof van Justitie oordeelt in de zaak Woningstichting Maasdriel allereerst dat uitzonderingen op de vrijstelling ruim moeten worden uitgelegd. Het Hof oordeelt daarnaast dat uit het oogpunt van fiscale neutraliteit alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd, aangemerkt dienen te worden als bouwterrein. Al deze terreinen concurreren immers met elkaar en het is niet verenigbaar indien deze terreinen voor de btw anders worden behandeld.

Het Hof oordeelt dat de levering van het onbebouwde terrein door Woningstichting Maasdriel na de sloop van de bebouwing niet valt onder de btw-vrijstelling voor de levering van onroerende zaken, mits uit objectieve gegevens blijkt dat ten tijde van de levering de grond daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. Het Hof oordeelt dat het geen vereiste is dat bewerkingen hebben plaatsgevonden aan het terrein, dat voorzieningen zijn getroffen in de omgeving of dat een omgevingsvergunning is verleend na de sloop om sprake te kunnen zijn van een bouwterrein. De Hoge Raad heeft in het eindarrest de uitspraak van het Hof van Justitie bevestigd.

Uit dit oordeel van het Hof van Justitie en de Hoge Raad is duidelijk dat het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 te beperkt wordt uitgelegd. De Nederlandse definitie van het begrip 'bouwterrein' van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 is in strijd met de Btw-Richtlijn en moet aangepast worden.

Een ruimere uitleg van het begrip 'bouwterrein' is in overeenstemming met de mening van Clossen dat een zo beperkt mogelijke btw-vrijstelling voor onroerend goed de voorkeur verdient. Daarnaast is hij van mening dat het btw-regime van de levering van onroerend goed afhankelijk moet zijn van de hoedanigheid van het gebruik door de afnemer en niet van de aard van het onroerend goed. Tot de Btw-Richtlijn en de Wet OB 1968, hieraan worden aangepast, moeten we echter onderscheid blijven maken tussen onder andere een bouwterrein en een niet-bouwterrein.

De wetsbepaling dient mijns inziens naar aanleiding van bovenstaande als volgt te luiden:

"Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt als bouwterrein beschouwd onbebouwde grond welke is bestemd te worden bebouwd."

Totdat de wetwijziging is ingevoerd, kunnen belastingplichtigen zich op de in Nederland geldende ruimere vrijstelling beroepen. Dit kan, gezien het getouwtrek tussen 1990 en 1994, nog wel geruime tijd op zich laten wachten. Dit kan voor de afnemer gunstig zijn, indien de btw niet kan worden afgetrokken. Maar dit is op grond van de Btw-Richtlijn niet juist. Tot het moment van de wetwijziging kan de Europese Commissie om deze reden een inbreukprocedure starten tegen Nederland. De strijd rond het begrip 'bouwterrein' is derhalve nog niet gestreden. Bovendien laten het arrest van het Hof van Justitie en de Hoge Raad een aantal rechtsvragen onbeantwoord.

Literatuurlijst

Boeken

- ~ A. Andersen, *Study on the application of Value Added Tax to the property sector*, 1996
- ~ M.P. Bongard, *Leidraad overdrachtsbelasting*, Deventer, Kluwer, 2009 (derde druk)
- ~ K.M. Braun, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2013
- ~ Y.E. Gasser, M.L.M. van Kempen, J. Verbaan, *Cursus belastingrecht, Overdrachtsbelasting*, Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer
- ~ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010
- ~ N. van Ravesteyn, W. Hornis, F. Verwest, H. Thorborg, *Het gras bij de burens*, Ravesteyn, NAI Uitgevers, Rotterdam, 2005.
- ~ M. Schellekens, *European Tax Handbook 2013*
- ~ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, blz. 33, Kluwer, Deventer, 1979

Tijdschriften

- ~ W.J.A. Ambergen, *Maasdiel 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*, FTV 2013/3
- ~ C.B. Baverinck, *'De modernisering van de overdrachtsbelasting'*, WFR 2000/551
- ~ E. van Berkel en P. Tielemans, *De btw op de levering en verhuur van onroerende zaken blijft in beweging*, BtwBrief 2013/124
- ~ K.M. Braun, *BTW op bouwkavels en gebouwen*, Btw-Bulletin 1997,65
- ~ R. Brouwer en W.A. Rouwenhorst, *Het wetsvoorstel inzake bouwrijpe grond*, WFR 1994/639
- ~ S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399
- ~ S. Cnossen, *Hoe kan consumptie worden belast?*, WFR 2000/680
- ~ S. Cnossen, *Three VAT Studies*, december 2010, CPB Nederland
- ~ S. Cnossen, *vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis*, WFR 2011/38
- ~ R.H. Cornelisse, *'Nieuwe wetgeving inzake levering van bouwkavels'*, MBB 1997/10
- ~ P.R. Dekker, *Reparatiewetgeving St.-Oedenrode, het kan één keer goed!*, WFR 1994/599
- ~ N.R. Jansen en T.H. Scheer, *Bouwgrond en Btw: een mijnenveld*, WFR 1995/445
- ~ R.R.J.M. Keijsers en W.A. Kronjee, *Op een BTW-bouwterrein moet je kunnen bouwen*, BwtBrief 2005,6
- ~ A.M.A. Koks en E.H. van den Elsen, *Ondergronds bouwen*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2011, nr. 2
- ~ W.A.P. Nieuwenhuizen, *Bouwterrein in beweging*, BTW-bulletin 2004, nr. 6
- ~ W.A.P. Nieuwenhuizen, *Maasdiel? Wetgever, keep it simple!*, BTW-bulletin 2013/85

- ~ M. Nusmeier en P.F. Zijlstra, *Btw-behandeling van bouwterreinen aan vervaardiging toe?*, WFR 2011/1505
- ~ L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting (1)*, WFR 1972/972
- ~ M.T.E. Robben, *Het dubieuze overdrachtsbelastingvenijn van Maasdriel*, TaxLive, <http://taxlive.nl/-/het-dubieuze-overdrachtsbelastingvenijn-van-maasdriel>, 07 juni 2013.
- ~ L.G.M. Stevens, *'Fiscaal elixer?'*, WFR 1994/91
- ~ W.J.M. Vennix, *'De toekomst van de overdrachtsbelasting'*, WFR 1995/955L.M.J. Vervloed, *'Bouwterrein'*, BtwBrief 1996, nr. 6/7
- ~ M.D.J. van der Wulp, *Ik wil een bouwterrein!*, BtwBrief 2013/14
- ~ B.G. van Zadelhoff, *Dwalen bij Sint-Oedenrode*, WFR 1994/1423
- ~ B.G. van Zadelhoff, *De bodemgesteldheid van Nederland*, WFR 1995/451
- ~ P.F. Zijlstra, *Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?*, WFR 2006/704

Jurisprudentie

Rechtbanken

- ~ Rechtbank Breda 16 maart 2007, AWB 06/865, V-N 2007/44.16
- ~ Rechtbank Breda, 26 september 2011, nr. 10/2224, V-N 2012/8.25

Gerechtshoven

- ~ Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 4158/89, V-N 1991, blz. 1290
- ~ Hof Leeuwarden 14 december 1993, nr. 1040/92, V-N 1994/571
- ~ Hof 's-Gravenhage 15 november 2002, nr. 01/02211; V-N 2003/29.23
- ~ Hof 's-Hertogenbosch 5 oktober 2006, nr. 03/01019, V-N 2007/28.23
- ~ Hof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703
- ~ Hof Den Haag 27 december 2011, nr. BK-10/00377, V-N 2012/16.1.2

Hoge Raad

- ~ HR 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128
- ~ HR, 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/67
- ~ Zie o.a. HR, 2 maart 1983, nr. 20 749, BNB 1983/117.
- ~ HR 4 december 1985, nr. 23 368, NJ 1986, 668 en HR 13 april 2012, nr. 11/020340, NTFR 2012, 947
- ~ HR 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19
- ~ HR, 18 december 1991, nr. 27127, BNB 1992/182
- ~ HR 24 juni 1994, nr. 15 396, BNB 1995/100 (Markerink-arrest)
- ~ HR 7 december 1994, nr. 29 153, 29 154, 29 155, 29 156, BNB 1995/87

- ~ HR 15 november 1996, nr. 16 106, BNB 1997/157 (Potjer/Eelde)
- ~ HR 21 maart 1997, nr. 16 208, BNB 1997/158 (Hartelust/Helmond)
- ~ HR 23 april 1997, nr. 32 095, BNB 1997/262
- ~ HR 10 augustus 2001, nr. 36.686, BNB 2001/401
- ~ HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124 (Dijk-arrest)
- ~ HR, 15 december 2006, nr. 42506, LJN AZ4418
- ~ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, V-N 2008/48.18
- ~ HR 14 november 2008, nr. 42 860, BNB 2009/30
- ~ HR 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143
- ~ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174

Hof van Justitie

- ~ HvJ EG, 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelbewaarplaats, 154/80, BNB 1981/232
- ~ HvJ EG 6 oktober 1982, nr. 283/81, Cilfit, NJ 1983/55
- ~ HvJ EG, 14 februari 1985, D.A. Rompelman, C-268/83
- ~ HvJ, 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk'sBoekhuis
- ~ HvJ EG, 23 november 1988, NaturallyYours, C-230/87
- ~ HvJ, 29 februari 1996, INZO, C-110/94
- ~ HvJ EG 28 maart 1996, zaak C-468/93, gemeente Emmen, V-N 1996/1545
- ~ HvJ, 26 september 1996, Renate Enkler, C-230/94
- ~ HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-400/98, zaak FinanzamtGoslar vs. B. Breitsohl, VN 2000/43.17
- ~ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, m.nt. Van Kesteren, V-N 2003/9.19, FED 2003/153
- ~ HvJ, 3 maart 2005, I/S Fini H, nr. C-32/03
- ~ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), BNB 2011/14, V-N 2009/59.17
- ~ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11, V-N 2012/57.18
- ~ HvJ EU 17 januari 2013, nr C-543/11, BNB 2013/85, met noot: B.G. van Zadelhoff

Conclusies

- ~ Conclusie A-G Fennelly, 14 december 1995, bij zaak C-468/93 (Gemeente Emmen)
- ~ Conclusie A-G van Hilten, 13 oktober 2008, bij zaak nr. F07/13230, V-N 2009/7.33
- ~ Conclusie A-G Wattel 23 oktober 2012, NTFR 2012/269, BNB 2013/175c

Kamerstukken

- ~ Kamerstuk II 1967-1968, Stb. 1968.329, nummer 9324, 2 Ontwerp van de wet
- ~ Kamerstuk II 1967-1968, Stb. 1968, 329, nummer 9324, 3 Memorie van toelichting

- ~ Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn van 29 juni 1973, COM 73/950
- ~ Kamerstuk II 1977-1978, Stb. 1978, 677, nummer 14 887, 2 Ontwerp van de wet
- ~ Resolutie van 16 juni 1981, nr. 280-19 756, Vakstudie Nieuws 1981, V-N 1981, p. 1343
- ~ Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 1992, nr. VB92/2113; V-N 1992, p. 3353
- ~ Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 2, Voorstel van de Wet.
- ~ Kamerstukken II, 1993/1994, nr. 23 638, 3, Memorie van Toelichting
- ~ Kamerstukken II 1993/1994, nr. 23 638, 5, Nader Verslag
- ~ Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Eerste Kamer van 16 januari 1995, kenmerk WV95/13M
- ~ Kamerstukken II 1995/1996, nr. 24 703, 3, Memorie van Toelichting
- ~ Kamerstukken II, 1996/1997, nr. 24 703, 7, Nader Verslag
- ~ Kamerstukken II, 1996/1997, nr. 24 703, 212a, Memorie van Antwoord
- ~ Besluit van 21 januari 1998, nr. VB97/1758, V-N 1998/8.35
- ~ Besluit van 13 april 2005, nr. CPP2005/952M, V-N 2005/21.24
- ~ Kamerstukken II 2006/2007, nr. 30 844, 3, Memorie van Toelichting
- ~ Kamerstukken II 2006/2007, nr. 30 844, 8, Nader Verslag
- ~ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140 (V-N 2009/39.23)
- ~ Financieel Jaarverslag van het Rijk 2012, Kamerstukken II 2012/2013, 33605, nr. 1
- ~ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, stcrt 2013 nr. 26851

Internetbronnen

- ~ SKAT, sectie 2.0.1, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1905140&chk=203992>
- ~ French Property, *Sale of Building Land to be Subject to VAT*, http://www.french-property.com/news/tax_france/land_vat_france/
- ~ ‘Werkloosheid in de bouw stijgt - nog eens 27.000 banen verdwijnen’, NRC.nl, 31 januari 2013, <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/01/31/werkloosheid-in-de-bouw-stijgt-27-000-banen-zullen-verdwijnen/>
- ~ <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/property-guide/supply-of-property.html#s6>, Paragraaf 3: *What is meant by developed?*, september 2011
- ~ PwC.fr, Real Estate Investments – Luxembourg, 2013, p. 6 (http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2013/07/Global_real_estate/2013_luxembourg.pdf)
- ~ HR Revenue and Customs, notice 742 (juni2012), Land and Property, <http://customs.hmrc.gov.uk>

- ~ HR Revenue and Customs notice 708 (oktober 2013), Buildings and Construction, <http://customs.hmrc.gov.uk>
- ~ M.W.C. Soltysik, commentaar bij artikel 11, lid 4 Wet OB, NDFR Portaal
- ~ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11
- ~ Europese Unie, EU-recht, http://europa.eu/eu-law/index_nl.htm