

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Het nieuwe begrip bouwterrein: een verbetering voor de omzetbelasting?

Naam: Bram van Leeuwen

Studentnummer: 413534

Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, juli, 2017

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave.....	2
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Algemeen.....	4
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Opzet.....	4
Hoofdstuk 2: De omzetbelasting en de behandeling van onroerend goed.....	6
2.1 Het objectieve en neutrale karakter van de omzetbelasting	6
2.2 Behandeling van onroerend goed in de omzetbelasting.....	7
2.3 De samenloopvrijstelling	8
2.4 Conclusie.....	9
Hoofdstuk 3: Invloed Europees recht op het begrip bouwterrein	10
3.1 De verhouding tussen het EU-recht en nationaal recht.....	10
3.2 Het bouwterrein in de btw-richtlijn	11
3.3 Conclusie.....	12
Hoofdstuk 4: Artikel 11, lid 4 Wet OB (oud)	13
4.1 Art. 11, lid 4 Wet OB.....	13
4.1.1 Wetsgeschiedenis begrip bouwterrein	13
4.1.2 Onbebouwde grond.....	14
4.1.3 Bewerkingen	15
4.1.4 Voorzieningen uitsluitend dienstbaar aan de grond	17
4.1.5 Voorzieningen in de omgeving.....	17
4.1.6 De omgevingsvergunning	18
4.1.7 Met het oog op de bebouwing.....	18
4.2 Conclusie.....	19
Hoofdstuk 5: De arresten ‘Don Bosco’ en ‘Woningstichting Maasdriel’	20
5.1 Arrest Don Bosco	20
5.1.1 Feiten en geschil	20
5.1.2 Hof Amsterdam.....	20
5.1.3 De Hoge Raad	21
5.1.4 HvJ	22
5.1.5 Terug bij het Hof	23
5.2 Arrest Woningstichting Maasdriel	23
5.2.1 Feiten en geschil	24
5.2.3 Hof Arnhem.....	24
5.2.4 De Hoge Raad.....	25
5.2.5 Het HvJ	25
5.2.6 Terug bij de Hoge Raad.....	26
Hoofdstuk 6: Het nieuwe artikel 11, lid 4 Wet OB	28
6.1 De gevolgen van het arrest Woningstichting Maasdriel.....	28
6.2 ‘Cherry picking’ en de samenloopvrijstelling	28
6.3 Oplossingen voor niet-richtlijnconform bouwterrein.	29
6.3.1 Verzoenende interpretatie.....	29
6.3.2 Wijziging begrip bouwterrein.....	30
6.4 Besluit staatssecretaris	30
6.5 Het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB	31
6.5.1 Het wetsvoorstel Belastingplan 2017	31
6.5.2 Analyse art. 11, lid 4 Wet OB	32

6.5.2.1 Onbebouwde grond	32
6.5.2.2 Kennelijk bestemd om te worden bebouwd	32
6.5.2.3 Met een of meer gebouwen	34
6.6 Conclusie	34
Hoofdstuk 7: Conclusie	35
Literatuurlijst	38

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Algemeen

Ingevolge art. 135, lid 1, onderdeel k btw-richtlijn is de levering van onbebouwde onroerende goederen vrijgesteld, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onderdeel b btw-richtlijn bedoelde levering van een bouwterrein. In Nederland is de belaste levering van een bouwterrein opgenomen in art. 11, lid 4 Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Tot 2017 kwalificeerde grond als bouwterrein indien sprake was van onbebouwde grond en werd voldaan aan één van de vier voorwaarden met het oog op de bebouwing van de grond. In 2017 heeft de wetgever deze vier limitatieve voorwaarden ingewisseld voor een alomvattende definitie. De arresten 'Don Bosco' en 'Woningstichting Maasdriel' hebben hiertoe aanleiding gegeven. In het arrest Don Bosco besliste het Hof van Justitie (hierna: HvJ) dat de levering van een terrein waarop een gebouw staat, maar waarvan de sloop reeds is aangevangen teneinde het terrein te bebouwen met een nieuw bouwwerk, kan worden aangemerkt als een onbebouwd terrein. In het arrest Woningstichting Maasdriel besliste het HvJ dat de levering van een onbebouwd terrein niet is vrijgesteld, indien uit een globale beoordeling van omstandigheden volgt dat de grond is bestemd om te worden bebouwd – de intentie van de partijen maakt hier deel van uit.

Na het arrest Woningstichting Maasdriel had de belastingplichtige de mogelijkheid tot 'cherry picking'. De belastingplichtige kon zich beroepen op het arrest Woningstichting Maasdriel voor een bredere definitie van het bouwterrein dan wel de nationale wetgeving met een beperktere reikwijdte van het bouwterrein. Om 'cherry picking' te voorkomen en de nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met de btw-richtlijn, heeft de wetgever het begrip bouwterrein als volgt gedefinieerd:

Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

1.2 Probleemstelling

Aangezien de vier limitatieve voorwaarden zijn ingewisseld voor een bredere definitie, zal sneller worden voldaan aan de kwalificatie van een bouwterrein. Hiermee zal echter ook meer frictie gepaard gaan. Waar voorheen de criteria helder waren, moet nu worden bezien wat onder 'kennelijk bestemd om te worden bebouwd' valt en hoe moet worden omgegaan met de intentie van de partijen. In deze scriptie wordt onderzocht of de invulling van het nieuwe begrip bouwterrein beter aansluit bij de omzetbelasting. Dit wordt gedaan aan de hand van ondergenoemde probleemstelling:

Sluit het thans geldende begrip 'bouwterrein' beter aan bij de Wet op de omzetbelasting 1968 dan het voorheen geldende begrip?

1.3 Opzet

Om te kunnen beoordelen of het nieuwe begrip beter aansluit bij de omzetbelasting, moet dit worden getoetst aan bepaalde criteria. Hoofdstuk 2 zal als theoretisch kader dienen waar twee belangrijke beginselen van de omzetbelasting de revue zullen passeren in de rol van dergelijke criteria: het objectieve en neutrale karakter. Daarnaast zal worden besproken op welke manier onroerend goed in de omzetbelasting wordt betrokken.

Aangezien de omzetbelasting een sterk geharmoniseerde belasting is, zal in hoofdstuk 3 de invloed van het Europees recht op het begrip bouwterrein worden behandeld.

Tot het jaar 2017 was sprake van een bouwterrein, indien werd voldaan aan één van de vier voorwaarden. Hoofdstuk 4 zal beginnen met de geschiedenis van het begrip bouwterrein. Vervolgens zullen de vier voorwaarden – welke in de jurisprudentie zijn uitgekristalliseerd –, de eis dat de grond onbebouwd is en dat de voorwaarden zijn verricht met het oog op de bebouwing worden besproken.

In hoofdstuk 5 zullen de arresten Don Bosco en Woningstichting Maasdriel worden geëntameerd. Deze arresten hebben immers de aanleiding gegeven tot de wijziging van het begrip bouwterrein.

Per 1 januari 2017 geldt een nieuw begrip voor de kwalificatie als bouwterrein. In hoofdstuk 6 zal de nasleep van de arresten Don Bosco en Woningstichting Maasdriel worden besproken, evenals de invulling hiervan door de wetgever.

Hoofdstuk 7 zal dienen ter afsluiting van dit onderzoek. Alvorens een antwoord op de probleemstelling wordt geformuleerd, zullen de vorige hoofdstukken worden geresumeerd.

Hoofdstuk 2: De omzetbelasting en de behandeling van onroerend goed

Het eerste hoofdstuk dient als theoretisch kader. Alvorens de behandeling van het onroerend goed in de omzetbelasting wordt besproken, wordt stilgestaan bij twee belangrijke kenmerken van de omzetbelasting: het objectieve en neutrale karakter – beide belangrijk ter beantwoording van de probleemstelling. Op het moment dat een onroerende zaak wordt geleverd, kan ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Om cumulatie te voorkomen bestaat de samenloopvrijstelling, welke aan het eind van dit hoofdstuk wordt besproken.

2.1 Het objectieve en neutrale karakter van de omzetbelasting

De omzetbelasting kan worden aangeduid als een objectieve belasting.¹ Bij een objectieve belasting staat het object – voor de omzetbelasting is dit de geleverde prestatie – centraal voor de fiscale kwalificatie. Om het object te kunnen belasten, wordt vervolgens een belastingsubject gevonden. Bij een subjectieve belasting is het precies andersom. Hier wordt gezocht naar een objectieve maatstaf teneinde het subject, een persoon, in de heffing te betrekken.

Het verschil tussen een objectieve en een subjectieve belasting hangt samen met het verschil tussen een zakelijke en persoonlijke belasting. Bij de persoonlijke belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, staat de belastingplichtige voorop en wordt rekening gehouden met zijn persoonlijke omstandigheden. Bij de zakelijke belasting, de omzet- en overdrachtsbelasting, staat de objectieve aard voorop en wordt in beginsel geen rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden.²

Ondanks dat de omzetbelasting aansluit bij de objectieve aard van de rechtshandeling, kan de omzetbelasting niet worden bestempeld als een zuivere objectieve belasting. In de btw-richtlijn zijn enkele vrijstellingen te vinden met een subjectief karakter.³

Dat een vrijstelling voor de omzetbelasting afhankelijk wordt gesteld van de bedoelingen van de verrichter, past volgens van Hilten niet in de omzetbelasting.⁴ Door de rechtshandeling afhankelijk te maken van de bedoeling van de verrichter – in casu is dit het winstoogmerk van een natuurlijk persoon welke een kinderdagverblijf exploiteerde – wordt een subjectief karakter geïntroduceerd. De omzetbelasting beoogt immers het consumptieve gebruik te belasten en de rechtsvorm, de bedoeling of een winstoogmerk van de verrichtende partij zouden voor de fiscale kwalificatie geen rol mogen spelen, aldus van Hilten.

Naast het objectieve karakter is het neutrale karakter erg belangrijk binnen de omzetbelasting. Volgens het HvJ is dit neutrale karakter van de omzetbelasting een basisbeginsel.⁵ Binnen het neutraliteitsbeginsel kan onderscheid worden gemaakt tussen drie vormen van neutraliteit. Allereerst is er de juridische neutraliteit. Uit de juridische neutraliteit volgt dat de geheven btw op gelijke

¹ A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw', Deventer: Kluwer 2009, p. 30.

² A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw', Deventer: Kluwer 2009, p. 106.

³ P.F. Zijlstra, 'Naar objectieve toepassingen van subjectieve BTW-vrijstellingen?', WFR 2006/704.

⁴ M.E. van Hilten, noot bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, BNB 1998/372.

⁵ HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16, r.o. 59.

goederen en diensten even hoog dient te zijn, ongeacht de hoeveelheid schakels in de productie- en distributieketen, hetgeen ook volgt uit art. 1, lid 2 btw-richtlijn. De tweede vorm is de economische neutraliteit. De economische neutraliteit houdt in dat de concurrentieverhouding tussen ondernemers niet verstoord mag worden door de omzetbelasting. Het economisch neutrale karakter waarmee alle goederen en diensten op eenzelfde wijze in de heffing worden betrokken, wordt echter tenietgedaan door onder andere een verlaagd tarief en bepaalde vrijstellingen.⁶ Tot slot kent het neutraliteitsbeginsel ook externe neutraliteit. Hieronder wordt verstaan dat de geheven belasting bij een ingevoerd product gelijk is aan de belastingdruk op eenzelfde binnenlands product.

Naast de zojuist genoemde vormen van neutraliteit in de omzetbelasting, is het neutraliteitsbeginsel ook een uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel.⁷ Volgens het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen op eenzelfde manier worden behandeld, tenzij hiervoor een rechtvaardigingsgrond is.⁸ Hoewel volgens het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel gelijke gevallen niet op een andere manier mogen worden behandeld – de uitzondering van een rechtvaardigingsgrond daar gelaten –, is het gelijkheidsbeginsel ruimer dan de fiscale neutraliteit. Van fiscale neutraliteit kan slechts sprake zijn tussen concurrerende handelaren, terwijl voor het gelijkheidsbeginsel niet noodzakelijk is dat de handelaren concurrenten van elkaar zijn; ze moeten zich enkel in een vergelijkbare situatie bevinden.⁹ Hieruit volgt dat het gelijkheidsbeginsel niet samenvalt met het neutraliteitsbeginsel; volgens het HvJ is het neutraliteitsbeginsel een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.¹⁰

Hoewel de omzetbelasting aansluit bij een objectief en neutraal karakter, komt dit niet altijd naar voren. Er zijn in de omzetbelasting subjectieve elementen aan te wijzen die de neutraliteit verstoren. Zijlstra¹¹ zegt hierover dat wanneer aan een vrijstelling geen subjectief element zit verbonden, dit optimale neutraliteit met zich meebrengt. Ook van Hilten¹² is het hiermee eens: een vrijstelling afhankelijk stellen van een winstoogmerk verstoort de neutraliteit. De ideale situatie van de omzetbelasting – een volledig objectief en neutraal karakter – is een utopie, die door bijvoorbeeld subjectieve elementen niet wordt bereikt.

2.2 Behandeling van onroerend goed in de omzetbelasting

De omzetbelasting kenmerkt zich als een verbruiksbelasting en onroerend goed neemt hierbinnen een bijzondere positie in. Zo valt immers moeilijk te zeggen dat grond ‘verbruikt’ wordt. Opdat er toch waarde kan worden toegevoegd aan grond, bijvoorbeeld door voorzieningen te treffen die dienstbaar zijn aan de grond, is ervoor gekozen om onroerend goed evenwel in de heffing te betrekken.¹³

Aangezien onroerend goed een lange levensloop kan hebben en het meerdere keren kan veranderen van de particuliere sfeer naar de ondernemerssfeer en vice versa, kan cumulatie van btw ontstaan.

⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, ‘Omzetbelasting’, Deventer: Kluwer 2014, p. 54.

⁷ A.J. van Doesum, ‘Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw’, Deventer: Kluwer 2009, p. 32.

⁸ HvJ EU 10 april 2008, nr. C-309/06 (Mark & Spencer), V-N 2008/21.22, r.o. 51.

⁹ HvJ EU 10 april 2008, nr. C-309/06 (Mark & Spencer), V-N 2008/21.22, r.o. 49.

¹⁰ HvJ EU 19 december 2012, nr. C-549/11 (Orfey), r.o. 33.

¹¹ P.F. Zijlstra, ‘Naar objectieve toepassingen van subjectieve BTW-vrijstellingen?’, WFR 2006/704.

¹² M.E. van Hilten, noot bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, BNB 1998/372.

¹³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, ‘Omzetbelasting’, Deventer: Kluwer 2014, p. 297.

Teneinde cumulatie te voorkomen is ervoor gekozen om de levering van onroerende zaken in beginsel vrij te stellen.¹⁴

Om te voldoen aan de vrijstelling van een onroerende zaak, is het van belang om te weten wat precies als onroerende zaak kwalificeert. In de Wet OB is geen definitie opgenomen van 'onroerend goed'. In art. 3:3 van het Burgerlijk Wetboek staat wel een definitie opgenomen van 'onroerende zaak'. Vóór het arrest van Rudolf Maierhofer¹⁵ werd er nog weleens aangesloten bij het civielrechtelijke begrip.¹⁶ Uit vorengenoemde arrest is gebleken dat voor de definitie van 'onroerende zaken' niet moet worden aangesloten bij het burgerlijk recht van een lidstaat, maar bij het communautaire begrip.¹⁷ Volgens het HvJ is een van de wezenlijke kenmerken van onroerende zaken dat het vast zit verbonden met het aardoppervlak.¹⁸

Zoals eerder vermeld kan de levering van onroerend goed toch zijn onderworpen aan btw. De uitzondering op de vrijstelling voor de levering van onroerend goed is opgenomen in art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB.¹⁹ Toch aan btw onderworpen, is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Mede belast is de levering van een bouwterrein. De definitie die gold tot 2016 zal in hoofdstuk 4 worden besproken en de thans geldende definitie in hoofdstuk 6.

2.3 De samenloopvrijstelling

Ingevolge art. 2, lid 1 Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) wordt een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of een recht welke is onderworpen aan een in Nederland gelegen onroerende zaak. De belasting wordt volgens art. 9 juncto art. 52 Wet BRV berekend over de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak, welke tenminste gelijk moet zijn aan de tegenprestatie. De belasting bedraagt 6%, uitgezonderd het tweeprocentstarief wanneer de onroerende zaak een woning betreft.²⁰

Wanneer een onroerende zaak wordt geleverd en omzetbelasting is verschuldigd, zal sprake zijn van dubbele belasting. Om deze dubbele belasting te voorkomen is er een samenloopregeling in de Wet BRV opgenomen.²¹ Ingevolge art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV wordt afgezien van de heffing van overdrachtsbelasting in de volgende twee situaties.²²

1. De levering van een nieuw vervaardigd gebouw of bouwterrein vóór of op het tijdstip van de eerste ingebruikneming;
2. De levering van een vervaardigd gebouw of een bouwterrein binnen een termijn van twee

¹⁴ Art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB.

¹⁵ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123.

¹⁶ M.W.C. Soltysik, commentaar bij art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB, NDFR.

¹⁷ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 26.

¹⁸ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-166/05, (Heger), V-N 2006/47.1, r.o. 20.

¹⁹ Daarnaast is er ook nog een vrijstelling voor de geopteerde belaste levering, welke in art. art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB is opgenomen. Aan deze vrijstelling zal geen verdere aandacht besteed worden.

²⁰ Art. 14 Wet BRV.

²¹ Kamerstukken II 1967/68, 9324, 3, p. 39 (MvT).

²² Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, 'Overdrachtsbelasting', Deventer: Kluwer 2016, p. 140.

jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming, mits de verschuldigde omzetbelasting niet aftrekbaar is voor de verkrijger.

De vrijstelling van art. 15, lid 1, onderdeel a Wet BRV verwijst direct naar art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB. In beide bepalingen worden meerdere begrippen aangehaald. De vraag rest welk uitgangspunt moet worden genomen voor de uitleg van de begrippen. De staatssecretaris heeft in een besluit²³ laten weten dat voor de uitleg van de begrippen, het uitgangspunt van de begrippen in de omzetbelasting beslissend is.

Ergo: indien een bouwterrein wordt geleverd in de zin van art. 11, lid 4 Wet OB, kan een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting.

2.4 Conclusie

De omzetbelasting kent twee belangrijke kenmerken: het objectieve en neutrale karakter. Hoewel de omzetbelasting tracht aan te sluiten bij een volledig neutraal en objectieve belasting, zijn er toch subjectieve elementen aan te wijzen die de neutraliteit verstoren. De omzetbelasting kenmerkt zich als een verbruiksbelasting en onroerend goed neemt hierbinnen een bijzondere positie in. Bij de behandeling van onroerend goed in de omzetbelasting, is onroerend goed in de eerste plaats vrijgesteld. Hierop is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming de uitzondering. Mede een bouwterrein wordt in de heffing betrokken. Bij de levering van een gebouw of bouwterrein kan ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Teneinde cumulatie te voorkomen bestaat de samenloopvrijstelling.

²³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, *Strct.* 2012, 22696.

Hoofdstuk 3: Invloed Europees recht op het begrip bouwterrein

Nederland maakt deel uit van de Europese Unie (hierna: EU) en dit brengt met zich mee dat de EU invloed kan uitoefenen op de belastingwetten die Nederland kent. De Wet OB is een sterk geharmoniseerde belasting. In dit hoofdstuk zal de invloed van de EU op de omzetbelasting worden besproken. Vervolgens zal de invloed van de btw-richtlijn op de nationale wetgeving voor het bouwterrein aan bod komen.

3.1 De verhouding tussen het EU-recht en nationaal recht

Volgens art. 3, lid 3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie is een van de doelen van de EU het tot stand brengen van een interne markt. Een van de manieren om tot een interne markt te komen is de harmonisatie van belastingwetten.²⁴

Om te kunnen voldoen aan de harmonisatie op btw-niveau kent de EU richtlijnen. Een richtlijn is bindend voor de landen waarvoor de richtlijn geldt ten aanzien van het te bereiken resultaat. Wanneer een richtlijn tot stand is gekomen, moeten de landen hun nationale wetgeving in overeenstemming brengen met de richtlijn. De landen mogen, binnen bepaalde grenzen, zelf bepalen hoe zij een richtlijn implementeren in de nationale wetgeving, zolang het resultaat dat volgt uit de richtlijn wordt gerealiseerd. Wanneer de nationale wetgeving niet in overeenstemming is met de richtlijn, kan een infractieprocedure worden gestart waardoor het desbetreffende land de nationale wetgeving alsnog dient aan te passen.

In het arrest Van Gend en Loos²⁵ is naar voren gekomen dat de btw-richtlijn een rechtstreekse werking heeft. Wanneer een richtlijn niet op tijd, niet op een juiste wijze of niet voldoende duidelijk is geïmplementeerd in de nationale wetgeving en de richtlijn heeft voor de belastingplichtige een gunstigere uitkomst dan de nationale wetgeving, kan de belastingplichtige zich beroepen op de richtlijnbevestiging. De rechter zal de nationale wet in het licht van de richtlijn moeten uitleggen. Dit wordt de richtlijnconforme interpretatie genoemd.²⁶ Andersom is ook mogelijk: de richtlijnbevestiging is niet (tijdig) op een juiste wijze geïmplementeerd in de nationale wetgeving en de belastingplichtige wil zich beroepen op de nationale wetgeving – hetgeen naar voren is gekomen in het arrest Kolpinghuis.²⁷

Wanneer het aankomt op een nationale procedure, moet de rechter de nationale wet in het licht van de doelstelling van de richtlijn uitleggen. Wanneer de rechtbank of het Hof wenst te vernemen hoe een rechtsregel moet worden uitgelegd, kunnen zij prejudiciële vragen stellen aan het HvJ. In geval de zaak wordt verwezen naar de Hoge Raad, is hij verplicht vragen te stellen aan het HvJ. Het HvJ zal zich vervolgens buigen over deze vraag. Vervolgens zal de nationale rechter een uitspraak doen, met inachtneming van de uitspraak door het HvJ.

²⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Kluwer 2014, p. 29.

²⁵ HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend en Loos), BNB 1964/134.

²⁶ A.W. van der Woude, 'Richtlijnconforme uitleg van de wet', WFR 1989/889.

²⁷ HvJ EG 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis), r.o. 9.

3.2 Het bouwterrein in de btw-richtlijn

De richtlijn die voor de wet OB relevant is, is de richtlijn 2006/112/EG, welke ook wel de btw-richtlijn wordt genoemd. Deze richtlijn is op 1 januari 2007 ingegaan en verving de Zesde richtlijn. Doordat de Zesde richtlijn in de loop der jaren moeilijk leesbaar is geworden, door het tussenvoegen van artikelen, is de btw-richtlijn tot stand gekomen.²⁸ De richtlijn heeft amper inhoudelijke wijzigingen ondergaan; er heeft vooral een herschikking van de structuur en een verbetering van formulering van bepalingen plaatsgevonden.

Ten aanzien van de behandeling van het bouwterrein zijn in de btw-richtlijn twee belangrijke bepalingen opgenomen. Art. 135, lid 1, onderdeel k btw-richtlijn stelt dat de levering van onbebouwde onroerende goederen is vrijgesteld, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onderdeel b btw-richtlijn bedoelde levering van een bouwterrein. Art. 12, lid 1, onderdeel b btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid belastingplichtigen, welke incidenteel een bouwterrein leveren, aan te merken als ondernemer. De definitie van het bouwterrein staat vermeld in art. 12, lid 3 btw-richtlijn. Hieruit volgt:

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

Volgens bovenstaande definitie lijkt het zo dat de lidstaten vrij zijn het begrip bouwterrein te beschrijven. In het arrest Gemeente Emmen²⁹ heeft het HvJ daarop een nuance aangebracht. In dit arrest leverde de gemeente Emmen acht onbebouwde, voor woning bestemde kavels. Het verkavelde terrein werd, voorafgaand aan de levering, voorzien van straten en riolering. Voorts werden de kavels aangesloten op het water-, gas- en elektriciteitsnet. De gemeente Emmen is over de levering, volgens de inspecteur, btw verschuldigd. Gemeente Emmen stelt hiertegen vervolgens beroep in, omdat volgens haar geen sprake zou zijn van een vervaardigd goed.³⁰ Volgens de inspecteur is er wel sprake van een vervaardigd goed, verwijzend naar het St. Oedenrodearrest³¹. Er zijn volgens de inspecteur immers ofwel voorzieningen aan de kavels aangebracht, ofwel de kavels hebben een bewerking ondergaan.

In het arrest Gemeente Emmen heeft het Hof Leeuwarden prejudiciële vragen gesteld over ‘bouwrijp gemaakte terreinen’. Hiermee wilde het Hof opheldering over welke specifieke werkzaamheden verricht moeten worden om als bouwterrein, volgens de Zesde richtlijn, te kunnen worden aangemerkt. In eerdere arresten heeft de Hoge Raad zich meermaals uitgelaten wanneer een onbebouwd, maar voor bebouwing bestemd terrein belast is met btw. Hiervan is sprake volgens de Hoge Raad als het terrein bouwrijp is gemaakt.³² Van bouwrijp is volgens de Hoge Raad sprake als de grond zou zijn bewerkt en er voorzieningen zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond.³³

²⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, ‘Omzetbelasting’, Deventer: Kluwer 2014, p. 36.

²⁹ HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545.

³⁰ Ten tijde van het arrest Gemeente Emmen kende de omzetbelasting nog geen specifieke bepaling voor de levering van een bouwterrein. Volgens art. 11, lid 1, onderdeel 1, onder 1° Wet OB was aan btw onderworpen: ‘de levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt vóór, of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed’.

³¹ HR 21 november 1990, nr. 26 362 (St. Oedenrode), BNB 1991/19.

³² HR 12 maart 1980, nr. 19 293, BNB 1980/128.

³³ HR 21 november 1990, nr. 26 362 (St. Oedenrode), BNB 1991/19.

De gemeente Emmen meent dat slechts terreinen die bestemd zijn om als ondergrond voor de bouw van een opstal te fungeren en waarbij de grond ingrijpende bewerkingen heeft ondergaan, uitgezonderd dienen te worden van de vrijstelling. De belastingdienst beroept zich op het standpunt dat Nederland de autonomie heeft om een 'bouwterrein' te definiëren.

Het HvJ oordeelt dat de levering van een bouwterrein onder het regime van de Zesde richtlijn valt en daarmee een uitzondering op de vrijstelling is. De lidstaten zijn daarmee vrij in het omschrijven van het begrip bouwterrein. Het HvJ brengt hier wel op aan dat de uitleg van het begrip niet te beperkt moet zijn: "Volgens de Commissie vereist de strekking van dit begrip, dat de Lid-Staten niet alleen reeds bouwrijp gemaakte terreinen, maar ook alle voor bebouwing geschikte terreinen als bouwterrein aanmerken, met dien verstande dat de Lid-Staten de criteria dienen vast te stellen op grond waarvan een terrein deze status verkrijgt."³⁴

Hieruit blijkt dat het wel of niet kwalificeren als bouwterrein niet onder volledige vrijheid valt te bepalen, ondanks de mogelijkheid tot het stellen van voorwaarden. Zowel bouwrijpe als niet-bouwrijpe grond, welke voldoet aan de gestelde voorwaarden van de lidstaten, kan volgens het HvJ kwalificeren als bouwterrein.³⁵ De lidstaten moeten met de door hen gestelde voorwaarden in acht nemen dat enkel de onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, niet worden uitgezonderd op de vrijstelling.³⁶

3.3 Conclusie

De harmonisatie van de Wet OB geschiedt middels de btw-richtlijn. De lidstaten moeten hun nationale wetgeving in overeenstemming brengen met deze richtlijn die een directe werking heeft. Wanneer een bepaling in de richtlijn voor een nationale rechter niet duidelijk is, kan hij prejudiciële vragen stellen. In de btw-richtlijn is opgenomen dat de levering van een bouwterrein niet is onderworpen aan de vrijstelling. De landen zijn volgens de btw-richtlijn vrij om het begrip bouwterrein nader in te vullen. In het arrest Gemeente Emmen heeft het HvJ hierop echter wel een nuance aangebracht: de landen moeten bij het stellen van de voorwaarden rekening houden met het doel van de vrijstelling.

³⁴ HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545, r.o. 17.

³⁵ HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545, r.o. 24.

³⁶ HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545, r.o. 25.

Hoofdstuk 4: Artikel 11, lid 4 Wet OB (oud)

In het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen dat lidstaten – met inachtneming van het doel van de vrijstelling – het begrip bouwterrein zelf mogen definiëren in de eigen wetgeving. In dit hoofdstuk zal worden besproken hoe Nederland invulling heeft gegeven aan het begrip bouwterrein. Ik merk op dat er in dit hoofdstuk wordt gesproken over het tot 2017 geldende art. 11, lid 4 Wet OB.

4.1 Art. 11, lid 4 Wet OB

Ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB is de levering van een bouwterrein niet vrijgesteld. De Wet OB heeft in art. 11, lid 4 het begrip bouwterrein als volgt gedefinieerd:

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

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

4.1.1 Wetsgeschiedenis begrip bouwterrein

De Wet OB kent pas sinds 11 juli 1997 het begrip bouwterrein zoals hierboven beschreven, afgezien van een paar tekstuele wijzigingen.³⁷ Daarvóór had de Wet OB het over de levering van een vervaardigd goed. Onbebouwde grond moest vervaardigd zijn om te worden uitgezonderd van de vrijstelling. De aanleiding van het begrip bouwterrein is het St. Oedenrodearrest geweest.³⁸ In dit arrest staat de strekking van het begrip ‘vervaardigd’ centraal. De gemeente St. Oedenrode leverde een perceel grond, welke bestemd was voor woningbouw. Voorafgaand aan de verkoop zijn in de omgeving infrastructurele voorzieningen aangelegd. Het perceel zelf had geen bewerkingen ondergaan. Volgens de Hoge Raad kon niet worden gesproken van een vervaardigd goed, hiervoor moest de grond namelijk zijn bewerkt én er moesten voorzieningen zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar waren aan de grond.³⁹ Dit leek niet in overeenstemming te zijn met de resolutie van 1981⁴⁰, waarin is opgenomen dat voorzieningen in de omgeving, die de grond beter geschikt maken voor bebouwing, ook kunnen leiden tot de kwalificatie als bouwterrein. De staatssecretaris was van mening dat de Hoge Raad een ‘engere’ uitleg geeft van het begrip vervaardigd goed.⁴¹ Om dit te repareren is per 11 juli 1997 het begrip bouwterrein opgenomen in de Wet OB.

³⁷ Wet van 19 juni 1997 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (levering van bouwkeizers), Stb. 1997/276.

³⁸ HR 21 november 1990, nr. 26 362 (St. Oedenrode), BNB 1991/19.

³⁹ HR 21 november 1990, nr. 26 362 (St. Oedenrode), BNB 1991/19, r.o. 4.7.

⁴⁰ Resolutie van 16 juni 1981, nr. 280/19 756, V-N 1981, p. 1343.

⁴¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 1-3 (MvT).

De kwalificatie voor het bouwterrein kan worden opgedeeld in drie delen. Allereerst moet er sprake zijn van een levering van onbebouwde grond. Vervolgens moet er aan één van de vier limitatieve eisen worden voldaan. Tenslotte moet een van de voorwaarden zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond. De drie delen worden in de volgende paragrafen nader toegelicht.

4.1.2 Onbebouwde grond

De basisvereiste voor een bouwterrein is dat het moet gaan om de levering van onbebouwde grond. In de meeste gevallen zal het duidelijk zijn of grond bebouwd of onbebouwd is, maar soms is opheldering nodig. Grond is in ieder geval bebouwd wanneer er een gebouw op staat. Zowel de btw-richtlijn (art. 12, lid 2) als de Wet OB (art. 11, lid 3, onderdeel a) hanteren dezelfde definitie van het begrip gebouw: *ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden*. De reikwijdte van het begrip gebouw is breder dan doorgaans wordt verstaan. Naast de gebruikelijke gebouwen als huizen, kantoren en fabrieken vallen ook constructies als tunnels, wegen, sluizen, bruggen en kunstgrasvelden onder de reikwijdte van het begrip gebouw.⁴²

Er dient enige aandacht te worden geschonken aan de sloop van een gebouw. In de wetsgeschiedenis wordt onderscheid gemaakt tussen het gehele of een gedeelte van het gebouw slopen. In laatstgenoemde situatie kan eveneens onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties. Na de sloopwerkzaamheden kan er nog een deel van het gebouw resteren dat de functie van gebouw kan vervullen. Ook kan er na de sloopwerkzaamheden nog een deel van het gebouw resteren dat niet meer de functie van gebouw kan vervullen. Wanneer er na de werkzaamheden nog een gebouw of een gedeelte ervan resteert, dat de functie van gebouw kan blijven vervullen, is er sprake van bebouwde grond. Is daarentegen na de werkzaamheden een gebouw of een gedeelte van een gebouw over dat de functie van gebouw niet meer kan vervullen, is er sprake van onbebouwde grond.⁴³

In het arrest Don Bosco⁴⁴ is naar voren gekomen dat eveneens als onbebouwd terrein moet worden aangemerkt een overeengekomen levering van een onbebouwd terrein, waarbij op het moment van leveren sloopwerkzaamheden aan een bouwwerk reeds zijn aangevangen maar nog niet zijn voltooid. Hier zal in hoofdstuk 5 nader op worden ingegaan.

Dan rest ook nog de vraag op welke manier omgegaan moet worden met zich in de grond bevindende constructies. De staatssecretaris is van mening dat er sprake is van onbebouwde grond als zich ten tijde van de levering nog oude heipalen in de grond bevinden en deze geen functie zullen vervullen voor een toekomstig te egaliseren opstal.⁴⁵ Wanneer er bij een perceel grond reguliere gas-, water-, elektra- en/of kabelnetwerken liggen die niet alleen dienstbaar zijn aan het betreffende perceel grond en die ook geen functie voor een eventueel toekomstige opstal zullen vervullen, is er volgens de staatssecretaris ook sprake van onbebouwd terrein. De staatssecretaris merkt nog op dat er niet a

⁴² Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 3 p. 4 (MvT).

⁴³ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 3, p. 5 en zie ook Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, 11140, p. 4.

⁴⁴ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), BNB 2011/14.

⁴⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, *Stcrt.* 2013, 26851, p. 9.

contrario kan worden afgeleid dat sprake is van bebouwde grond indien de leidingen wel dienstbaar zouden zijn aan het perceel grond.

4.1.3 Bewerkingen

Er kan sprake zijn van een bouwterrein als er bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden aan onbebouwde grond. Wat moet worden verstaan onder 'bewerkingen' is in de wetsgeschiedenis naar voren gekomen. Voorbeelden hiervan zijn het rooien van bomen en struiken, het dempen van sloten en het egaliseren, afgraven en/of ophogen van gronden. De omvang van de bewerkingen is niet van belang; ook geringe bewerkingen aan de grond kunnen volstaan, mits het een bewerking is met het oog op de bebouwing van de grond.⁴⁶

Een vraag die kan opspelen ter zake van bewerkingen is hoe er moet worden omgegaan met de sloop van bebouwing. Vóór het Jeugdhonkarrest⁴⁷ werd doorgaans aangenomen dat de sloop van bebouwing met het oog op bebouwing van de grond kan leiden tot een bouwterrein. In het Jeugdhonkarrest heeft de Hoge Raad zich daarover uitgelaten. Het gaat om de gemeente Krimpen aan den IJssel die een perceel grond had geleverd waarvan zij de door brand beschadigde opstallen had gesloopt, de fundamenteën had verwijderd en de ontstane gaten had gevuld met zand vanwege veiligheidsoverwegingen. De percelen grond werden gekocht met het oog op verkaveling, bebouwing en verdere verkoop. De Hoge Raad oordeelde, verwijzend naar de wetsgeschiedenis⁴⁸, dat er geen sprake is van een levering van een bouwterrein. Met de sloopwerkzaamheden en het vullen van gaten is onbebouwde grond gerealiseerd en is niet voldaan aan één van de vier voorwaarden genoemd in art. 11, lid 4 wet OB.⁴⁹ Volgens Zadelhoff⁵⁰ kan een sloopactiviteit en het daarna opvullen van gaten met zand wel kwalificeren als bewerkingen aan onbebouwde grond. Ook geringe bewerkingen met het oog op de bebouwing van de grond kunnen immers leiden tot een bouwterrein blijkens de wetsgeschiedenis. Wanneer de sloopwerkzaamheden niet enkel waren verricht wegens veiligheidsoverwegingen, maar ook met het oog op de bebouwing, had de onbebouwde grond volgens Zadelhoff wel tot een bouwterrein moeten leiden. Hoewel Nieuwenhuizen⁵¹ ook de nadruk legt op het subjectieve oogmerk, is hij van mening dat de Hoge Raad te ver is gegaan. De onbebouwde grond kwalificeerde volgens het Hof namelijk niet als bouwterrein, omdat niet werd voldaan aan de 'met het oog op de bebouwing van de grond'-vereiste. Dit terwijl de koper de percelen kocht om deze te gaan bebouwen met woningen en de onbebouwde grond de uiterlijke kenmerken had van een bouwterrein. Zadelhoff merkt hier nog het volgende over op: "wanneer kan zo'n stukje onbebouwde grond (...), dat alle uiterlijke kenmerken draagt van een 'bouwterrein', nu weer een 'bouwterrein' worden? Het strikt fiscaal-juridische antwoord is: door een bouwvergunning te verkrijgen. (...)." ⁵²

Na de uitspraak van de Hoge Raad heeft zowel de literatuur als de lagere rechtspraak een verdeelde

⁴⁶ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 9 (MvT).

⁴⁷ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401.

⁴⁸ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 3 p. 5 (MvT).

⁴⁹ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401, r.o. 3.4.

⁵⁰ B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401.

⁵¹ W.A.P. Nieuwenhuizen, noot bij HR 10 augustus 2001, nr. 36 686 NTFR 2001/1179.

⁵² W.A.P. Nieuwenhuizen, noot bij HR 10 augustus 2001, nr. 36 686 NTFR 2001/1179.

visie over de uitleg van het arrest; het kan op twee manieren worden uitgelegd.⁵³ Het arrest kan enerzijds subjectief worden uitgelegd: de sloopwerkzaamheden zijn niet met het oog op bebouwing verricht maar met het oog op veiligheidsoverwegingen.⁵⁴ Anderzijds kan er worden gekeken naar de sloopwerkzaamheden: dusdanige werkzaamheden kunnen niet leiden tot een bouwterrein, aangezien zij niet gericht zijn op bouwen, maar op slopen.⁵⁵

In 2008 zijn door de Hoge Raad twee arresten⁵⁶ gewezen die meer duidelijkheid verschaffen over de twee manieren van uitleg. In beide arresten werden de sloopwerkzaamheden verricht met het oog op bebouwing en niet vanwege veiligheidsoverwegingen. In de zaak BNB 2009/31 werd de grond gezuiverd en geëgaliseerd en in de zaak BNB 2009/30 is de grond met een cultivator om- en losgetrokken. De staatssecretaris stelde zich in beide arresten op het standpunt, verwijzend naar het Jeugdhonkerarrest, dat er geen sprake was van een bouwterrein aangezien sloopwerkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als bewerking met het oog op de bebouwing van de grond. Het Hof gaat hier niet in mee. Na de sloop heeft de grond namelijk bewerkingen ondergaan, zoals egalisatie van de grond, en het Hof acht aannemelijk dat deze bewerkingen zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond.⁵⁷ De Hoge Raad sluit zich aan bij dit oordeel. De Hoge Raad merkt daarnaast nog wel het volgende op: “hierbij verdient opmerking dat het Hof bij de beoordeling van het motief van de bewerkingen die aan de onbebouwde grond hebben plaatsgevonden, betekenis kon toekennen aan het motief waarmee de sloop van de opstallen had plaatsgevonden.”⁵⁸

In de twee arresten uit 2008 lijkt de Hoge raad een andere benadering te hanteren dan in het Jeugdhonkerarrest⁵⁹. In een bepaalde fase eindigen de sloopwerkzaamheden en vinden de daaropvolgende activiteiten plaats (bijvoorbeeld egalisatie van de grond). Wanneer laatstgenoemde activiteiten plaatsvinden met het oog op de bebouwing van de grond – dit kan worden afgeleid uit de intentie waarmee de sloop is verricht – kwalificeert de onbebouwde grond volgens de Hoge Raad als bouwterrein. In het Jeugdhonkerarrest werd het afvoeren van puin en het opvullen van gaten gezien als laatste sloophandelingen terwijl in de arresten van 2008 dit soort werkzaamheden werden gezien als nasloopse activiteiten.

Voor de fiscale kwalificatie van een onbebouwd terrein is het tijdstip van levering bepalend.⁶⁰ Op het tijdstip van levering moet beoordeeld worden of er sprake is van een bouwterrein. Hebben vóór de levering bewerkingen of voorzieningen plaatsgevonden, die de grond beter geschikt maken voor bebouwing, dan is er sprake van een bouwterrein. Ook de Hoge Raad oordeelde dat bewerkingen met het oog op bebouwing moeten worden beoordeeld op het moment van levering en niet op met moment wanneer de bewerkingen hebben plaatsgevonden.⁶¹

⁵³ Conclusie A-G Wattel bij HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31.

⁵⁴ Terugkomend in de arresten HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124, r.o. 4.1 en Hof 's-Hertogenbosch 4 februari 2004, nr. 03/0254, V-N 2004/33.24.

⁵⁵ Terugkomend in de arresten Hof 's-Gravenhage, 15 november 2002, nr. 01/2211, V-N 2003/29.33 en Hof 's-Hertogenbosch 13 december 2002, nr. 00/0268, V-N 2003/17.16.

⁵⁶ HR 14 november 2008, nr. 42 860, BNB 2009/30 en HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31.

⁵⁷ HR 14 november 2008, nr. 42 860, BNB 2009/30, r.o. 3.3 en HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31, r.o. 3.4.

⁵⁸ HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31, r.o. 3.3.

⁵⁹ M. Eryilmaz, 'De btw onder de slopershamer?', BTW-bulletin 2009, 3.

⁶⁰ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 3 p. 4 (MvT).

⁶¹ HR 12 december 2014, nr. 13/01646, BNB 2015/49.

4.1.4 Voorzieningen uitsluitend dienstbaar aan de grond

Op grond van art. 11, lid 4, onderdeel b Wet OB kan een onbebouwd terrein ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen met het oog op de bebouwing van de grond, die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, ook kwalificeren als bouwterrein. De grond hoeft daarbij geen bewerkingen te hebben ondergaan. Dit kan zijn doordat er eerst voorzieningen zijn aangebracht in de omgeving van de grond, of de grond is al van nature geschikt voor bebouwing.⁶² Net zoals bij bewerkingen aan de grond kan ook één enkele voorziening voldoende zijn om te kwalificeren als bouwterrein. Dit geldt tevens voor de voorzieningen in de omgeving die in de volgende paragraaf worden besproken.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat onder voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond moet worden verstaan een zij-aansluiting op een hoofdriool of een zij-aansluiting op een hoofdleiding ten behoeve van een centrale antenne, elektriciteit, gas of water. Wanneer een voorziening uitsluitend dienstbaar is aan een onbebouwd terrein, maakt het niet uit of de voorziening het perceel al heeft bereikt.⁶³

Alle vier de voorwaarden genoemd in art. 11, lid 4 Wet OB moeten zijn verricht met het oog op bebouwing. Wanneer voorzieningen zijn getroffen vóór bebouwing en deze bebouwing wordt later gesloopt, kan de onbebouwde grond niet meer worden aangemerkt als bouwterrein. De voorzieningen zijn getroffen voor de gesloopte bebouwing en niet met het oog op bebouwing die na de sloop zal gaan plaatsvinden.⁶⁴

4.1.5 Voorzieningen in de omgeving

Niet alleen voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, maar ook voorzieningen in de omgeving kunnen onbebouwde grond doen kwalificeren als bouwterrein. Deze voorwaarde, genoemd in art. 11, lid 4, onderdeel c Wet OB diende ter reparatie van hetgeen naar voren kwam uit het St. Oedenrodearrest. De staatssecretaris kon zich niet vinden in de 'enge' uitleg van de Hoge Raad. Met het nieuwe wetsvoorstel van 11 juli 1997 konden enkel voorzieningen in de omgeving ook leiden tot een bouwterrein.

Het is van belang dat de voorziening niet alleen dienstbaar is aan één perceel, maar aan meerdere. De parlementaire geschiedenis heeft het over voorzieningen die nodig zijn voor de bouwphase of voor de realisering van een bestemmingsplan, zoals een bouwstraat of een installatie die, met het oog op bebouwing, grond bemaalt. Ook kunnen gemeenschapsvoorzieningen, bijvoorbeeld openbaar groen, perken, maar ook wegen, pleinen, bruggen en de daarbij behorende verkeersvoorzieningen, volstaan als voorzieningen in de omgeving. Bij gemeenschapsvoorzieningen wordt opgemerkt dat deze voorzieningen ook voor anderen dan de gebruikers nut moeten afwerpen. Er moet uiteraard wel een verband bestaan tussen de voorziening(en) en de bebouwing. Van algemene voorzieningen zoals een elektriciteitscentrale, een zwembad of brandweervoorziening kan niet worden gezegd dat deze zijn aangelegd met het oog op de bebouwing van de grond.⁶⁵

⁶² Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

⁶³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

⁶⁴ Hof 's-Hertogenbosch 13 december 2002, nr. 00/00268, NTFR 2003, 340, r.o. 4.8.

⁶⁵ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

Rechtbank Breda⁶⁶ heeft uitspraak gedaan over een zaak die zag op voorzieningen met het oog op de bebouwing van de grond. Volgens de rechtbank kon de aanleg van een rotonde niet worden gezien als kwalificerende voorziening. De rotonde was met voornaamste reden aangelegd om de verkeersveiligheid en verkeersafwikkeling te verbeteren en niet met het oog op de bebouwing van de grond. Dat potentiële bewoners voordeel genieten van deze rotonde laat dit onverlet.

4.1.6 De omgevingsvergunning

De laatste voorwaarde waarmee onbebouwde grond kan kwalificeren als bouwterrein is een verleende omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onder a van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht. De bouw- (thans: omgevings-) vergunning vervult een rol in de complexbenadering.⁶⁷ Vanuit deze benadering krijgen alle tot het complex behorende percelen eenzelfde betekenis voor de omzetbelasting. Hiermee wordt de vanuit rechtsgelijkheid ongewenste situatie – dat de ene koper één van de op het complex liggende te bebouwen kavels geleverd krijgt met btw en een andere koper zonder btw – voorkomen.

Ook bij een omgevingsvergunning is het moment van levering bepalend. Ten tijde van de levering moet een omgevingsvergunning bestaan om te kwalificeren als bouwterrein. Wanneer een omgevingsvergunning na de levering wordt afgegeven, zal dit er niet toe leiden dat de onbebouwde grond alsnog als bouwterrein kan worden aangemerkt. Wordt de vergunning vóór de levering ingetrokken, dan kwalificeert de grond – aannemende dat er niet wordt voldaan aan de andere drie voorwaarden – niet als bouwterrein.⁶⁸ Wordt de vergunning daarentegen pas na de levering ingetrokken, dan leidt dit niet tot de ongedaanmaking van de status van bouwterrein.⁶⁹

Daarnaast kan een onderscheid worden gemaakt tussen een lichte bouwvergunning, deze wordt in één keer verleend voor minder ingrijpende verbouwingen, en een reguliere bouwvergunning. De reguliere bouwvergunning kan in twee fasen worden afgegeven. In de eerste fase worden de ruimtelijke- en welstandstechnische aspecten beoordeeld en vervolgens worden in de tweede fase de bouwtechnische aspecten beoordeeld. Er mag pas worden begonnen met de bouw als de vergunning voor de tweede fase is verleend. Onbebouwde grond kan pas kwalificeren als bouwterrein bij een reguliere bouwvergunning als zowel de bouwvergunning voor de eerste als tweede fase zijn verleend.⁷⁰

4.1.7 Met het oog op de bebouwing

Zojuist zijn alle vier de voorwaarden besproken waardoor onbebouwde grond kan kwalificeren als bouwterrein. Het voldoen aan een van deze voorwaarden maakt onbebouwde grond nog geen bouwterrein. Eén van de vier voorwaarden moet namelijk zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond. Alleen als aan dit oogmerk wordt voldaan, kan dit leiden tot een bouwterrein. Dit is ook

⁶⁶ Rb. Breda 26 september 2011, nr. 10/2224, V-N 2012/8.25, r.o. 4.3.

⁶⁷ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 6 en 11 (MvT) en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Kluwer 2014, p. 309.

⁶⁸ HR 3 april 2009, nr. 07/10582, BNB 2009/137.

⁶⁹ Hof Arnhem 14 juli 2006, nr. 04/00417 en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, *Stcrt.* 2013, 26841, p. 11.

⁷⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, 11140, p. 8.

naar voren gekomen in het arrest Gemeente Emmen. De slotzinsnede van art. 11, lid 4 Wet OB moet voorkomen dat onbebouwde terreinen, waarbij aan een van de voorwaarden is voldaan, wordt aangemerkt als bouwterrein zonder dat de grond bestemd is om te worden bebouwd. In de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel van 1994 wordt het voorbeeld gegeven van een weiland.⁷¹ Wanneer naast het weiland en om het dorp heen een rondweg wordt aangelegd, zou het stuk grond kwalificeren als bouwterrein terwijl er helemaal geen bedoeling is om de grond te bebouwen. Om dit soort situaties te voorkomen is de slotzinsnede 'met het oog op de bebouwing van de grond' toegevoegd aan het artikel.

De slotzinsnede leidde bij de VVD-fractie tot enige frictie. Zij vroeg zich af of de zinsnede niet te subjectief zou zijn.⁷² Volgens de VVD-fractie zou het mogelijk zijn dat de verkoper handelingen zou hebben verricht met het oog op de bebouwing, terwijl de kopende partij helemaal niet van plan was om de grond te gaan bebouwen. De staatssecretaris reageert hierop door te stellen dat hij zich afvraagt of deze situatie zich vaak zal voordoen aangezien kopers de grond voor een hogere prijs moeten kopen terwijl zij er niet op gaan bouwen; de hogere prijs wordt veroorzaakt door de btw en de doorgaans duurdere bouwgrond. Aanvullend hierop ben ik van mening dat de vier voorwaarden genoemd in art. 11, lid 4 Wet OB een duidelijke indicatie geven of onbebouwde grond bestemd is om te worden bebouwd.

4.2 Conclusie

De basisvereiste voor de kwalificatie van het bouwterrein is de levering van onbebouwde grond. Vervolgens bestaan er vier voorwaarden die onbebouwde grond kunnen laten kwalificeren als bouwterrein: bewerkingen aan de grond, voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, voorzieningen in de omgeving of een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit. Deze voorwaarden moeten telkens zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond.

⁷¹ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 11.

⁷² Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 7, p. 7.

Hoofdstuk 5: De arresten ‘Don Bosco’ en ‘Woningstichting Maasdriel’

Uit art. 11, lid 4 Wet OB volgt dat alleen de levering van een onbebouwd terrein waarvan aan één van de vier voorwaarden wordt voldaan met het oog op de bebouwing van de grond als bouwterrein kan worden aangemerkt. In de arresten Don Bosco en Woningstichting Maasdriel heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld over de uitleg van art. 11, lid 4 in het kader van de richtlijn. In dit hoofdstuk worden beide arresten uitvoering besproken.

5.1 Arrest Don Bosco

In de 13-jaar durende zaak Don Bosco staat de vraag centraal of de levering van een terrein waarop een gebouw staat waarvan de sloop is aangevangen maar nog niet voltooid teneinde het terrein te bebouwen met een nieuw bouwwerk, is vrijgesteld van de btw. Middels prejudiciële vragen van de Hoge Raad heeft het HvJ zich uitgelaten over deze kwestie.

5.1.1 Feiten en geschil

In het arrest Don Bosco verkocht Stichting Leusderend (hierna: verkoper) een perceel met daarop staand twee oudere gebouwen (waarin voorheen een school met internaat was gevestigd) aan Don Bosco Onroerend Goed B.V. (hierna: Don Bosco). Don Bosco was voornemens de twee gebouwen te slopen om er vervolgens (kantoor)panden te bouwen. Don Bosco sloot met de verkoper een overeenkomst af waarin stond dat de verkoper een sloopvergunning zou aanvragen, een sloopovereenkomst zou aangaan met een aannemer en de kosten van de sloop voor eigen rekening zou nemen. De kosten van het slopen, afgezien van de asbestverwijderingskosten, door de aannemer zouden vervolgens doorberekend worden aan Don Bosco door de koopsom te verhogen met hetzelfde bedrag. Op 30 september 1999 wordt tot sloop overgegaan, dit is eveneens het moment van levering aan Don Bosco. Op diezelfde dag werd een gedeelte van de bestrating verwijderd en een zijgevel van één gebouw ingedrukt door een kraan. Na de levering is door het sloopbedrijf alle bestrating verwijderd en is een kale vlakte zonder bebouwing ontstaan, die geschikt was voor de gewenste nieuwbouw. De inspecteur heeft naar aanleiding van de verkrijging van de onroerende zaak een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd aan Don Bosco. Don Bosco gaat in beroep en is van mening dat de onroerende zaak is aan te merken als nieuw vervaardigd goed, namelijk een bouwterrein. De levering is volgens Don Bosco belast met btw en derhalve – vanwege de samenloopvrijstelling – vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

5.1.2 Hof Amsterdam⁷³

Don Bosco beroept zich primair op het standpunt dat door de start van de sloopwerkzaamheden een vervaardigd goed is ontstaan en dit goed daarmee is onderworpen aan omzetbelasting. Het Hof oordeelt dat de ten tijde van levering verrichte sloopwerkzaamheden (een ingedrukte zijgevel) van ongeschikte aard zijn en dat er niet van een nieuw vervaardigd kan worden gesproken.⁷⁴ Aan het oordeel doet niet af dat het de bedoeling is om de gebouwen volledig te slopen. Er kan derhalve niet

⁷³ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, V-N 2005/6.1.14.

⁷⁴ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, V-N 2005/6.1.14, r.o. 5.5.

worden gesproken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Subsidiair stelt Don Bosco zich op het standpunt dat de onroerende zaak moet worden aangemerkt als bouwterrein; Don Bosco beroept zich daarmee op de Zesde richtlijn. Het beroepen op de Zesde richtlijn ziet op de situatie waarin de wetgever met het omschrijven van het begrip bouwterrein zijn bevoegdheid te buiten is gegaan. Het Hof stelt dat voor de levering van een bouwterrein sprake moet zijn van onbebouwde grond, waarvan in casu geen sprake is. 's Hofs oordeel is dat de wetgever met de omschrijving van het bouwterrein niet buiten zijn bevoegdheid getreden is.⁷⁵ Het beroep wordt ongegrond verklaard en de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting wordt gehandhaafd.

5.1.3 De Hoge Raad⁷⁶

Na de uitspraak van het Hof Amsterdam moest de Hoge Raad zich buigen over de zaak. De Hoge Raad stelt vast dat uit de Zesde richtlijn lijkt te volgen dat “elke levering van een gebouw die wordt verricht vóór het tijdstip waarop het gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen dan wel waarop het gebouw wordt voltooid, belast is met btw.”⁷⁷ De vraag die opspeelt is wat het eerste tijdstip van levering is van een gebouw en het bijbehorende terrein. Wordt dit gelijkgesteld aan het moment waarop het gebouw ten minste voltooid is? Of is elke levering in de sloop- en/of bouwfase onderworpen aan art. 4, lid 3, letter a Zesde richtlijn?

De Hoge Raad stelt dat voor de beantwoording van deze vraag moet worden gelet op het doel van de bepaling en het beginsel van de neutraliteit. De Hoge Raad verwijst vervolgens naar een voorstel voor de Zesde richtlijn. Hierin staat vermeld dat nieuwbouw tot het tijdstip van de eerste ingebruikneming én de levering van een bouwterrein niet onder de vrijstelling valt. In het voorstel staat opgenomen dat tot een bouwterrein moet worden gerekend “terreinen met gebouwen in aanbouw of met gebouwen die voor sloop bestemd zijn.”⁷⁸ De Hoge Raad stelt hiermee dat met het voorstel wordt beoogd nieuwbouw vanaf de voorgenomen sloop in de heffing te betrekken.

Terugkomend op de neutraliteit merkt de Hoge Raad op dat de richtlijngevers met deze regeling voor ogen hadden dat de btw die in rekening is gebracht en ziet op de sloop, het bouwrijp maken en de bebouwing, aftrekbaar is – opdat elke levering tot aan de eerste ingebruikneming aftrekbaar is – en daarmee dus ‘schoon’ is van btw.⁷⁹ Dit zou niet het geval zijn, indien een terrein met daarop een (gedeeltelijk) gesloopt gebouw vrijgesteld zou zijn; de btw gaat immers deel uitmaken van de prijs.

Vervolgens stelt de Hoge Raad zichzelf de vraag of de Zesde richtlijn nog steeds dusdanig moet worden uitgelegd dat neutraliteit wordt bereikt. Het voorstel van de Zesde richtlijn is namelijk ingrijpend gewijzigd. Neutraliteit zou worden bereikt als art. 4, lid 3, letter a Zesde richtlijn zo zou moeten worden uitgelegd dat de levering van een nieuw gebouw inclusief de voorgaande bouwphase – het begin van de sloop van een gebouw – belast is. Daartegenover kan gezegd worden dat een gedeeltelijk gesloopt gebouw nog steeds hetzelfde gebouw is en derhalve de levering daarvan valt aan te merken als een levering na de eerste ingebruikneming en dus is vrijgesteld.

⁷⁵ Het Hof verwijst hiervoor naar het arrest Gemeente Emmen.

⁷⁶ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25.

⁷⁷ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o 3.4.3.

⁷⁸ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o 3.4.4.

⁷⁹ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o 3.4.5.

Tot slot wijst de Hoge Raad op de stelling dat neutraliteit in mindere mate of geheel niet aan de orde is, indien niet de verkoper, maar de koper opdracht geeft tot sloop en de kosten daarvan voor eigen rekening neemt.⁸⁰ Er kan immers worden betoogd dat de verkoper in feite een oud gebouw levert en de koper nieuwbouwplannen realiseert door aan te vangen met sloop en vervolgens over te gaan tot bebouwing. Anderzijds lijkt art. 4, lid 3 Zesde richtlijn niet uit te gaan van andere dan objectieve kenmerken van het gebouw.

Eryilmaz⁸¹ meent dat de Hoge Raad lijkt te impliceren dat bij een gedeeltelijk gesloopt pand, dat zal worden vervangen, sprake kan zijn van vervaardiging van een nieuw gebouw. De gedachte dat een terrein, met een (gedeeltelijk) gesloopt gebouw, dat is bestemd om te worden bebouwd, belast is, lijkt door de Hoge Raad te worden gesteund door het neutraliteitsbeginsel. Hoewel de lidstaten het begrip bouwterrein zelf mogen definiëren, lijkt de Nederlandse definitie – met het oog op het neutraliteitsbeginsel – niet ruim genoeg.

De Hoge Raad worstelt en besluit vier prejudiciële vragen aan het HvJ te stellen om te vernemen of art. 13, B, sub G Zesde richtlijn (thans art. 135, lid 1, onderdeel j btw-richtlijn) juncto art. 4, lid 3, sub a Zesde richtlijn (thans artikel 12, lid 1, onderdeel a btw-richtlijn) zo moet worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop een gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, en waarvan de sloop reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, is vrijgesteld van btw.⁸²

5.1.4 HvJ⁸³

Het HvJ oordeelt dat de bewoording van art. 13 Zesde richtlijn strikt moet worden uitgelegd, aangezien in deze bepaling vrijstellingen zijn opgenomen die een afwijking vormen van het algemene stelsel. De bewoording van art. 13 Zesde richtlijn moet in overeenstemming zijn met het doel van de bepaling en met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

Vervolgens wil het HvJ vaststellen wat er wordt geleverd. De Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt dat het terrein het hoofdbestanddeel van de levering is en dat de opstal slechts een ondergeschikte positie inneemt.⁸⁴ De intentie was immers het slopen van de opstal om daarmee een terrein te leveren dat kon worden gebruikt voor nieuwe bebouwing. Het HvJ dient na te gaan of “enerzijds, het daadwerkelijke bestaan van het oude gebouw of van een gedeelte hiervan, op het moment van levering van de onroerende zaak, het beslissende criterium vormt voor de toepassing van de (...) vrijstelling, dan wel of, anderzijds, andere omstandigheden (...) in aanmerking kunnen of moeten worden genomen.”⁸⁵

Er is vastgesteld dat de verkoper niet enkel de grond heeft geleverd, waar ten tijde van levering twee gebouwen aanwezig waren, maar ook een sloopvergunning heeft aangevraagd. Bovendien is zij voor

⁸⁰ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 3.4.8.

⁸¹ M. Eryilmaz, ‘De btw onder de slopershamer?’, BTW-bulletin 2009, 3.

⁸² HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 24.

⁸³ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco).

⁸⁴ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 29.

⁸⁵ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 30.

de sloop van de gebouwen een overeenkomst met een aannemer aangegaan. Het is derhalve van belang om vast te stellen of de levering van het gebouw en de sloopwerkzaamheden moeten worden aangemerkt als één samengestelde handeling of twee afzonderlijke handelingen.

Hoewel elke levering en prestatie doorgaans zelfstandig moet worden beoordeeld, kunnen zich bepaalde situaties voordoen waarbij de handelingen separaat verricht kunnen worden, maar deze handelingen toch als één samengestelde handeling moeten worden beschouwd.⁸⁶ Meerdere handelingen moeten als één handeling worden beschouwd indien de handelingen “zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.”⁸⁷ Hierbij moet rekening worden gehouden met “alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt”⁸⁸ en (in casu) daarom ook met de bijkomende prestaties die de verkoper verricht.

Over de leveringen aan Don Bosco oordeelt het HvJ als volgt: “de door de verkoper verrichte handelingen, (...), nauw met elkaar zijn verbonden. (...). Deze handelingen hadden als economisch doel de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. In dit verband zou het kunstmatig zijn om te oordelen dat Don Bosco van dezelfde persoon eerst de oude gebouwen en het erbij behorende terrein heeft verworven, dat, als zodanig, echter in het geheel niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna de diensten met betrekking tot de sloop van de gebouwen, door welke diensten dat terrein pas bruikbaar voor hem kon worden gemaakt.”⁸⁹ De levering van het terrein en de sloop van het gebouw moeten als één handeling worden beschouwd: de levering van een onbebouwd terrein. In hoeverre de sloop is gevorderd op het tijdstip van levering is daarbij niet van belang. Het is volgens het HvJ aan de nationale rechter om te beoordelen of het terrein als bouwterrein kan worden aangemerkt.

5.1.5 Terug bij het Hof⁹⁰

Na de beantwoording van de prejudiciële vragen kwam de zaak weer terug bij de nationale rechter. De Hoge Raad⁹¹ heeft de uitspraak van Hof Amsterdam vernietigd en de zaak doorverwezen naar de feitenrechter. De inspecteur heeft zijn opvattingen bij het Hof herzien en stelt dat er sprake is van een levering van een onbebouwd terrein, gelet op de staat waarin het terrein uiteindelijk is (op-)geleverd aan Don Bosco. De naheffingsaanslag overdrachtsbelasting van 30 september 1999 wordt op 2 maart 2012 – 13 jaar later – van tafel geveegd.

5.2 Arrest Woningstichting Maasdriel

In arrest Don Bosco stond in geschil of er sprake was van onbebouwde grond. In het arrest Woningstichting Maasdriel is de daaropvolgende stap van overtreffend belang geworden: de voorwaarden waarmee een onbebouwd terrein kwalificeert als bouwterrein. Centraal staat of een

⁸⁶ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 35 en 36.

⁸⁷ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 37.

⁸⁸ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 38.

⁸⁹ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), r.o. 39.

⁹⁰ Hof 's-Gravenhage, 2 maart 2012, nr. 11/00384.

⁹¹ HR 10 juni 2011, nr. 41 510 bis, BNB 2012/140.

onbebouwd terrein, dat is ontstaan door de sloop van de daarop staande bebouwing met het oog op nieuwe bebouwing, vrijgesteld dient te zijn van btw.

5.2.1 Feiten en geschil

Op 13 november 2006 kocht Woningstichting Maasdriel van de gemeente Maasdriel (hierna: gemeente) drie aan elkaar grenzende percelen. Op dezelfde datum bevonden zich op de percelen een parkeerterrein en een gebouw dat voorheen werd gebruikt als bibliotheek. Het parkeerterrein en gebouw hadden respectievelijk een grootte van ongeveer 1.857 m² en 1.593 m². In de koopovereenkomst tussen de gemeente en de woningstichting stond vermeld dat de bouwgrond in bouwrijpe staat zal worden geleverd en dat de woningstichting de percelen grond heeft gekocht om daar woningbouw te realiseren, eventueel in combinatie met kantoren en parkeerfaciliteiten. De gemeente draagt de zorg voor de sloop van het gebouw en de verwijdering van de bestrating van het parkeerterrein. De koopprijs van het perceel van €1.380.000 wordt vermeerderd met de kosten van de sloop, geraamd op € 22.000. In de maanden januari en februari is het gebouw gesloopt en het slooppuin afgevoerd. Op 2 maart 2012 ging de eigendom over bij notariële akte. Op dit moment was het parkeerterrein nog in gebruik, de bestrating nog niet verwijderd en heeft de woningstichting nog geen bouwvergunning voor haar bouwplannen. Woningstichting Maasdriel is van mening dat er een bouwterrein is geleverd en heeft een beroep gedaan om de samenloopvrijstelling. De inspecteur stelt dat de grond moet worden beschouwd als onbebouwd terrein en niet als bouwterrein. Het terrein is daardoor vrijgesteld van btw en de inspecteur legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op.

5.2.3 Hof Arnhem⁹²

In het hoger beroep doet de woningstichting een beroep op het arrest Don Bosco – deze zaak was nog niet gewezen tijdens het beroep. Vast staat dat op het tijdstip van levering het parkeerterrein nog aanwezig is en dat het parkeerterrein door en voor rekening van de gemeente wordt verwijderd. Het Hof stelt vast dat, gelet op het arrest Don Bosco, er rekening moet worden gehouden met de bijkomende prestatie. Het Hof komt tot de conclusie dat er onbebouwde grond wordt geleverd.

Vervolgens moet het Hof beoordelen of aan een van de voorwaarden van art. 11, lid 4 wet OB wordt voldaan om te kwalificeren als bouwterrein. Woningstichting Maasdriel stelt dat er bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden en dat er in de omgeving voorzieningen zijn getroffen. Ten aanzien van de bewerkingen oordeelt het Hof dat het enkel verwijderen van slooppuin niet wordt aangemerkt als bewerking aan de grond. Ten aanzien van voorzieningen in de omgeving beroept Woningstichting Maasdriel zich op het standpunt dat de bestaande rioleringsbuizen en verschillende kabels van nutsbedrijven kunnen worden gebruikt voor de te realiseren nieuwbouw. Het Hof oordeelt – in lijn met het oordeel van de rechtbank – dat de voorzieningen niet zijn getroffen met het oog op de bebouwing van de grond, verwijzend naar wetsgeschiedenis⁹³. Het standpunt van woningstichting Maasdriel, waarin zij zegt dat de voorzieningen zijn aangebracht met het oog op de reeds gesloopte bebouwing, wordt verworpen. Volgens het Hof is er derhalve geen sprake van een bouwterrein; er wordt geen omzetbelasting geheven en de samenloopvrijstelling voor overdrachtsbelasting vindt geen

⁹² Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703.

⁹³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3, p. 10-11 (MvT).

toepassing.

5.2.4 De Hoge Raad⁹⁴

De Hoge Raad opent zijn oordeel met vast te stellen dat, volgens de vaste rechtspraak, art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB zo moet worden uitgelegd dat de gehele sloop van een gebouw pas kan worden aangemerkt als bouwterrein indien na de sloop van het gebouw bewerkingen aan de grond plaatsvinden. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat de sloop zelf geen bewerking is, ook niet wanneer de sloop is verricht met het oog op bebouwing van de grond. Bij de Hoge Raad doet zich de vraag rijzen of art. 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, in het licht van het arrest Don Bosco, wel in overeenstemming is met de btw-richtlijn. De Hoge Raad verwijst naar het arrest Gemeente Emmen waarin naar voren komt dat de bewerkingen die terreinen hebben ondergaan niet van belang zijn en dat de lidstaten het doel van de vrijstelling moeten eerbiedigen: enkel de levering van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, zijn vrijgesteld.⁹⁵ De Hoge Raad twijfelt of Nederland met de omschrijving van het begrip bouwterrein te ver is gegaan door de levering van een onbebouwd terrein, die is ontstaan na de sloop van voorheen aanwezige bebouwing waarvan de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op bebouwing, vrij te stellen van btw.⁹⁶ De Hoge Raad besluit de volgende prejudiciële vraag te stellen aan het HvJ:

“Moet art. 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?”⁹⁷

5.2.5 Het HvJ⁹⁸

De inspecteur stelt dat er geen voorzieningen zijn getroffen en is van mening dat de intentie van de verkoper en koper geen rol mag spelen bij de fiscale kwalificatie. De woningstichting en de Europese Commissie zijn daarentegen van mening dat het begrip bouwterrein te restrictief is en dat daarmee onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd onbedoeld buiten de heffing vallen. Zij zijn van mening dat het betrokken terrein objectief kan worden aangemerkt als bestemd om te worden bebouwd.⁹⁹ Gelijk aan de uitspraak in het arrest Don Bosco stelt het HvJ dat de art. 135 btw-richtlijn strikt moet worden uitgelegd, in overeenstemming moet zijn met de doeleinden van de bepaling en dient te stroken met het neutraliteitsbeginsel.¹⁰⁰ Het HvJ merkt op dat de lidstaten bij de definiëring van het begrip bouwterrein de doelstelling – enkel de levering van een onbebouwd terrein dat niet is bestemd om te worden bebouwd, is vrijgesteld – in acht moeten nemen.

⁹⁴ HR 9 september 2011, nr. 10/02888, BNB 2012/143.

⁹⁵ HR 9 september 2011, nr. 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 3.4.4.

⁹⁶ HR 9 september 2011, nr. 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 3.4.5.

⁹⁷ HR 9 september 2011, nr. 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 4.

⁹⁸ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85.

⁹⁹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85, r.o. 24.

¹⁰⁰ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85, r.o. 25.

Om fiscale neutraliteit de waarborgen – hetgeen zich verzet tegen een ongelijke behandeling in de omzetbelasting van soortgelijke goederen die met elkaar concurreren – stelt het HvJ dat het noodzakelijk is om alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd onder de nationale definitie van het bouwterrein te laten vallen.¹⁰¹ Daarnaast moet bij de beoordeling van de omstandigheden rekening worden gehouden met de wilsverklaring van beide partijen. Deze wilsverklaring moet echter wel worden ontleend aan objectieve gegevens.¹⁰² De verplichting van de verkoper om sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op bebouwing maakt volgens het HvJ deel uit van die gegevens.

Het HvJ overweegt dat de levering van een onbebouwd terrein niet onder de vrijstelling valt indien uit een globale beoordeling van omstandigheden volgt dat de onbebouwde grond bestemd is om te worden bebouwd.¹⁰³ De intentie van de partijen speelt hierbij een rol. Het is volgens het HvJ aan de verwijzende rechter om te beoordelen of uit objectieve gegevens volgt dat op het tijdstip van levering de grond was bestemd om te worden bebouwd.

5.2.6 Terug bij de Hoge Raad¹⁰⁴

De Hoge Raad bevestigt dat een onbebouwd terrein eveneens als bouwterrein moet worden aangemerkt wanneer uit de beoordeling van alle omstandigheden volgt dat het terrein op het tijdstip van levering bestemd was om te worden bebouwd. De Hoge Raad oordeelt dat art. 11, lid 4 Wet OB zoveel mogelijk in overeenstemming moet zijn met de uitspraak van het HvJ, zodat rekening wordt gehouden met de intentie van de partijen.¹⁰⁵

De Hoge Raad komt terug op een eerder gewezen arrest¹⁰⁶ en deelt niet meer de opvatting dat grond alleen als bouwterrein kwalificeert als na de sloop bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op de bebouwing van de grond.¹⁰⁷ Dat belanghebbende de intentie had om de grond te gebruiken voor nieuwbouw staat niet in geschil. Dit volgt uit de verplichting van de verkoper om het gebouw te slopen, alsmede de verwijdering van het parkeerterrein en de bestrating.

Het terrein kwalificeert als bouwterrein volgens art. 11, lid 4 Wet OB en deze kwalificatie werkt door naar de samenloopregeling van de overdrachtsbelasting. De naheffingsaanslag overdrachtsbelasting wordt derhalve vernietigd.

5.3 Conclusie

Uit het arrest Don Bosco is gebleken dat de levering van een terrein waarop een gebouw staat waarvan de sloop is aangevangen maar nog niet voltooid teneinde het terrein te bebouwen met een nieuw bouwwerk, kon worden aangemerkt als een onbebouwd terrein. De sloopwerkzaamheden en de

¹⁰¹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85, r.o 31.

¹⁰² HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85, r.o 32.

¹⁰³ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85, r.o 36.

¹⁰⁴ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174.

¹⁰⁵ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174, r.o 2.3.

¹⁰⁶ HR 10 augustus 2001, nr. 36686, BNB 2001/401.

¹⁰⁷ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174, r.o. 2.4.

levering van de grond moeten worden aangemerkt als één samengestelde prestatie: de levering van een onbebouwd terrein. Uit het arrest Woningstichting Maasdriel volgt dat de levering van een onbebouwd terrein niet is vrijgesteld, indien uit een globale beoordeling van omstandigheden volgt dat de grond is bestemd om te worden bebouwd. Wanneer de intentie van partijen met objectieve gegevens kan worden vastgesteld, speelt dit ook een rol in de fiscale kwalificatie van het onbebouwde terrein. De omschrijving van het Nederlandse begrip bouwterrein is hiermee beperkter dan de uitleg volgens de btw-richtlijn.

Hoofdstuk 6: Het nieuwe artikel 11, lid 4 Wet OB

In het vorige hoofdstuk is duidelijk geworden dat de nationale wetgeving niet meer overeenkomt met de btw-richtlijn als het gaat om het begrip bouwterrein. In dit hoofdstuk zullen de gevolgen hiervan worden besproken. Vervolgens zal het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB worden toegelicht en geanalyseerd.

6.1 De gevolgen van het arrest Woningstichting Maasdriel

Het HvJ heeft in het arrest Woningstichting Maasdriel beslist dat ook sloopwerkzaamheden een onbebouwd terrein kunnen laten kwalificeren als bouwterrein. Indien uit een globale beoordeling van omstandigheden volgt dat grond bestemd is om te worden bebouwd, kwalificeert de grond als bouwterrein. Enigszins opmerkelijk, naar mijn mening, is dat in het arrest Woningstichting Maasdriel pas naar voren is gekomen dat ook andere dan de in art. 11, lid 4 Wet OB genoemde voorwaarden een onbebouwd terrein kunnen laten kwalificeren als bouwterrein. In de arresten Gemeente Emmen en Don Bosco is immers duidelijk naar voren gekomen dat de lidstaten de doelstelling van de richtlijn moeten eerbiedigen. Hieruit volgt in principe ook al dat ook andere dan de vier voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB een terrein kunnen laten kwalificeren als bouwterrein. Rakhan en van Doorn¹⁰⁸ schrijven bovendien in 2007 al dat het Nederlandse begrip bouwterrein wellicht niet in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Volgens de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie kwalificeert een volledig gesloopte onroerende zaak niet als bouwterrein wanneer geen bewerkingen hebben plaatsgevonden, noch voorzieningen zijn getroffen, noch een bouwvergunning is afgegeven. Dit lijkt volgens hen in strijd met de btw-richtlijn.

In het arrest Woningstichting Maasdriel is gebleken dat er een discrepantie bestaat tussen het bouwterrein volgens de btw-richtlijn en de nationale wetgeving. A-G Wattle¹⁰⁹ meent dat het Nederlandse begrip bouwterrein op twee manieren niet strookt met het criterium dat stelt dat uit de globale beoordeling van omstandigheden een bouwbedoeling moet volgen. Allereerst wordt de wilsverklaring van de partijen als irrelevant beschouwd; er wordt enkel naar objectieve omstandigheden gekeken. Daarnaast hanteert de Nederlandse wet enkel en alleen de vier objectieve omstandigheden uit art. 11, lid 4 Wet OB.

6.2 ‘Cherry picking’ en de samenloopvrijstelling

Door de discrepantie tussen art. 11, lid 4 Wet OB en de uitkomst van het arrest Woningstichting Maasdriel is de mogelijkheid tot ‘cherry picking’ ontstaan: de mogelijkheid voor de belastingplichtige om de meest voordelige ‘route’ te kiezen. Wanneer de belastingplichtige een ruimere betekenis van het bouwterrein wil, kan hij zich beroepen op de btw-richtlijn; wil hij daarentegen een beperktere betekenis, dan beroept hij zich op de nationale wetgeving. Daarnaast stelt de staatssecretaris zich in een oud besluit¹¹⁰ nog op het standpunt dat sloopwerkzaamheden niet worden aangemerkt als bewerkingen en derhalve niet kunnen leiden tot de kwalificatie van een bouwterrein – hetgeen haaks

¹⁰⁸ G.H. van Doorn en J. Rakhan, ‘Het begrip ‘bouwterrein’ in de steigers?’. Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/3.

¹⁰⁹ Conclusie A-G Wattle bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765, punt 8.5.

¹¹⁰ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 11140.

staat op het arrest Woningstichting Maasdriel. Zolang dit besluit niet is gewijzigd of ingetrokken, kunnen belastingplichtigen zich ook beroepen op het verouderde besluit.

Of een terrein al dan niet kwalificeert als bouwterrein, heeft niet alleen gevolgen voor de omzetbelasting, maar ook voor de overdrachtsbelasting. De vraag die rees, is hoe er moest worden omgegaan met een terrein dat volgens de btw-richtlijn, maar niet volgens de nationale wetgeving, kwalificeert als bouwterrein. Art. 15, lid 1 Wet BRV verwijst immers naar art. 11, lid 1 juncto art. 11, lid 4 Wet OB en niet naar de btw-richtlijn. A-G Wattel¹¹¹ merkt op dat de samenloopvrijstelling wellicht geen toepassing vindt als er een beroep wordt gedaan op het begrip bouwterrein volgens de btw-richtlijn. Robben¹¹² is van mening dat doel en strekking van de samenloopvrijstelling prevaleert boven een taalkundige interpretatie; ook bij een bouwterrein volgens de btw-richtlijn moet de samenloopvrijstelling toepassing vinden teneinde cumulatie van belasting te voorkomen.

6.3 Oplossingen voor niet-richtlijnconform bouwterrein.

Blijkens de jurisprudentie van het HvJ sluit het nationale begrip bouwterrein niet goed aan bij het begrip volgens de btw-richtlijn. Indien het begrip bouwterrein weer in overeenstemming is, zal ‘cherry picking’ worden voorkomen en zal de samenloopvrijstelling weer naadloos aansluiten bij de wet OB. Er zijn twee mogelijkheden om de bepaling richtlijnconform te maken: een verzoenende interpretatie of een wijziging van de definitie bouwterrein.

6.3.1 Verzoenende interpretatie

A-G Wattel stelt dat een verzoenende interpretatie van art. 11, lid 4 Wet OB ook een richtlijnconforme betekenis geeft aan het bouwterrein.¹¹³ Dit wordt bewerkstelligd door de zinsnede ‘met het oog op de bebouwing van de grond’ niet wetshistorisch maar “grammaticaal en subjectief” uit te leggen: de partijen moeten ten tijde van levering het oog op bebouwing hebben. Ook is een verzoenende interpretatie mogelijk door “de vier in art. 11(4) Wet OB genoemde objectieve omstandigheden niet als exclusief op te vatten, terwijl bovendien de leer moet worden losgelaten dat eerst een onbebouwd terrein moet zijn ontstaan voordat een bouwterrein kan ontstaan.”¹¹⁴

Dit zou volgens Wattel teweegbrengen dat de samenloopvrijstelling van de overdrachtsbelasting naadloos zou aansluiten bij art. 11, lid 4 Wet OB en hiermee cumulatie wordt voorkomen. Tevens zal ‘cherry picking’ zich niet meer voordoen bij een verzoenende interpretatie.

Hoewel een verzoenende interpretatie een richtlijnconforme betekenis geeft aan het bouwterrein, ben ik van mening dat dit niet de juiste oplossing is. Ik deel hierbij de visie van Ambergen¹¹⁵ dat een wet te allen tijde duidelijk behoort te zijn en dat eenieder zich moet kunnen verlaten op de wettekst.

¹¹¹ Conclusie A-G Wattel bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765 punt 6.9.

¹¹² M. Robben, ‘Het dubieuze overdrachtsbelastingvenijn van Maasdriel’, Taxlive, <http://taxlive.nl/-/het-dubieuze-overdrachtsbelastingvenijn-van-maasdriel>, 7 juni 2013.

¹¹³ Conclusie A-G Wattel bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765 punt 8.7.

¹¹⁴ Conclusie A-G Wattel bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765 punt 8.7.

¹¹⁵ W.J.A. Ambergen, ‘Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968’ *Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2013/3.

Het is niet de bedoeling dat een wetsbepaling anders moet worden geïnterpreteerd dan blijkt uit een letterlijke interpretatie – dit strookt niet met het rechtszekerheidsbeginsel.

6.3.2 Wijziging begrip bouwterrein

Naast de zojuist genoemde verzoenende interpretatie kan het begrip bouwterrein ook richtlijnconform worden gemaakt door de definitie ervan te wijzigen. A-G Wattel¹¹⁶ concludeerde bij een arrest dat de wetgever – vanuit Europeesrechtelijk oogpunt – beter meteen in de wet had kunnen opnemen dat “onbebouwde grond waarvan uit objectieve omstandigheden blijkt dat hij ten tijde van de levering niet tot ondergrond van een opstal bestemd is”, vrijgesteld is. Deze mogelijkheid van Wattel sluit goed aan bij de doelstelling van de btw-richtlijn – genoemd in de arresten Gemeente Emmen, Don Bosco en Woningstichting Maasdriel – dat enkel de levering van een onbebouwd terrein dat niet is bestemd om te worden bebouwd, vrijgesteld dient te zijn. Daarnaast ligt deze bepaling in lijn met het in het arrest Woningstichting Maasdriel gestelde omtrent objectieve gegevens en de vraag of een terrein bestemd is om te worden bebouwd.

Ook Soltysik¹¹⁷ stelt voor om het begrip bouwterrein in art. 11, lid 4 Wet OB te veranderen in: “al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen, die voor bebouwing bestemd zijn”. “Onbebouwde grond” (Wattel) wordt door Soltysik verwoord als “al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen”. Deze verwoording sluit aan bij het begrip bouwterrein volgens art. 12, lid 3 btw-richtlijn. Volgens het arrest Don Bosco kan bebouwde grond onder bepaalde voorwaarden immers ook kwalificeren als onbebouwde grond.

6.4 Besluit staatssecretaris

Op 19 september 2013 – iets meer dan drie maanden na het eindarrest Woningstichting Maasdriel – komt de staatssecretaris met een (weinig bevredigend) besluit¹¹⁸ waarin hij het begrip bouwterrein en de arresten Don Bosco en Woningstichting Maasdriel bespreekt. De staatssecretaris beschrijft in paragraaf 4.3 dat onbebouwde grond alléén als bouwterrein kan worden aangemerkt als aan één van de vier voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB wordt voldaan. Ook een terrein waarvan de belastingplichtige van mening is dat uit andere feiten blijkt dat de koper de intentie heeft om het terrein te bebouwen, wordt niet aangemerkt als bouwterrein. De staatssecretaris merkt hierover, in een voetnoot, op dat een dergelijke situatie op grond van de btw-richtlijn wel kwalificeert als bouwterrein.

Aangaande de bespreking van Woningstichting Maasdriel vermeldt de staatssecretaris dat door sloophandelingen een bouwterrein kan ontstaan, indien het terrein bestemd is om te worden bebouwd op het moment van levering. De vorengenoemde sloophandelingen kunnen volgens de staatssecretaris alleen volgens de btw-richtlijn kwalificeren als bouwterrein. Hij lijkt hierbij twee begrippen naast elkaar te hanteren en de mogelijkheid tot ‘cherry picking’ niet weg te nemen.

¹¹⁶ Conclusie A-G Wattel bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765 punt 8.6.

¹¹⁷ M.W.C. Soltysik, commentaar bij art. 11 lid 4, Wet OB, NDFR.

¹¹⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, *Stcrt.* 26851.

De staatssecretaris heeft zich in het besluit vervolgens niet uitgesproken over de samenloopvrijstelling. Hierdoor is nog steeds niet duidelijk of de samenloopvrijstelling toepassing vindt wanneer iemand zich beroept op het begrip bouwterrein volgens de btw-richtlijn. Op 17 december 2015 komt meer duidelijkheid en oordeelt de rechtbank¹¹⁹ dat doel en strekking van de samenloopvrijstelling bepalend is. Om hier recht aan te doen werkt de richtlijnconforme uitleg van het begrip bouwterrein volgens de rechtbank door naar de samenloopvrijstelling en is geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Vervolgens komt de staatssecretaris op 2 juni 2016 met een besluit¹²⁰ over de samenloopvrijstelling. De staatssecretaris is van mening dat de vorengenoemde uitspraak van de rechtbank zich niet verdraagt met de tekst van de wet, maar wel redelijk is, gelet op de bedoeling van de samenloopvrijstelling. De staatssecretaris keurt goed dat de samenloopvrijstelling toepassing vindt bij de levering van een bouwterrein dat enkel volgens de btw-richtlijn kwalificeert als bouwterrein.

6.5 Het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB

Op 20 september 2016 wordt het wetsvoorstel Belastingplan 2017 gepresenteerd met daarin een wijziging van art. 11, lid 4 Wet OB. Opmerkelijk is dat er wordt gesproken van “de wetgever voelt zich genooddaakt (...) het begrip bouwterrein (...) te verruimen (...)”¹²¹, terwijl dit meer dan drie jaar op zich heeft laten wachten. Een mogelijke verklaring voor het latere tijdstip van wijziging, is dat de bouwwereld mogelijk een lastenverzwaring zou hebben ondervonden door de ruimere betekenis.¹²² Zij dient hierdoor immers sneller 21% btw te berekenen. Met de wijziging luidt het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB:

Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

6.5.1 Het wetsvoorstel Belastingplan 2017

In het wetsvoorstel staat vermeld dat het kabinet zich genooddaakt voelt het begrip bouwterrein te verruimen naar aanleiding van het arrest Woningstichting Maasdriel. Uit het arrest volgt immers dat een terrein als bouwterrein kwalificeert als uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, indien ondersteund met objectief gegevens – blijkt dat het terrein op het moment van levering is bestemd om te worden bebouwd. Het tot dan toe geldende art. 11, lid 4 Wet OB houdt met zijn vier voorwaarden geen rekening met andere factoren. Met de wetswijziging van art. 11, lid 4 Wet OB zal deze ruimere definitie worden geïmplementeerd in de nationale wet. Vervolgens wordt verduidelijkt dat ook onbebouwde grond wordt geleverd – op grond van het arrest Don Bosco – indien er op het tijdstip van levering nog een gebouw staat, maar de verkoper de verantwoordelijkheid voor de sloop van de bebouwing op zich neemt.¹²³

In het wetsvoorstel wordt de samenloopvrijstelling ook besproken. Deze vindt eveneens toepassing wanneer een terrein kwalificeert als bouwterrein volgens de btw-richtlijn. Hiervoor heeft de

¹¹⁹ RB Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, nr. BRE 14/6545.

¹²⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, *BLKB2016/508M, Stcrt.* 29598

¹²¹ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3, p. 17.

¹²² Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij ‘Belastingplan 2017. Memorie van toelichting’, V-N 2016/49.3

¹²³ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3, p. 38 (MvT).

staatssecretaris namelijk een besluit uitgevaardigd. Met de wijziging van art. 11, lid 4 Wet OB heeft de levering van een bouwterrein als gevolg dat de samenloopvrijstelling van rechtswege toepassing vindt. Het besluit van de staatssecretaris is derhalve niet langer nodig en komt na de inwerkingtreding van het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB te vervallen.

Daarnaast staat in het wetsvoorstel tevens vermeld dat, door de implementatie van het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB, het niet meer mogelijk is voor de belastingplichtige om de meest voordelige route te kiezen.

6.5.2 Analyse art. 11, lid 4 Wet OB

Art. 11, lid 4 Wet OB kan worden opgedeeld in drie stukken. De zinsdelen (i) onbebouwde grond, (ii) kennelijk bestemd om te worden bebouwd en (iii) met een of meer gebouwen worden hierna besproken.

6.5.2.1 Onbebouwde grond

Een saillant detail in het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB is dat de wetgever heeft gekozen voor 'onbebouwde grond'. In de memorie van toelichting¹²⁴ staat namelijk dat ook een terrein met bebouwing, waarvan de verkoper de verantwoordelijkheid voor de sloop van de bebouwing op zich neemt, kwalificeert als bouwterrein. Voor iemand met kennis van de btw zal dit evident zijn. Voor een belastingplichtige is het daarentegen verwarrend; in de wettekst staat dat het om een onbebouwd terrein moet gaan, terwijl in de memorie van toelichting staat dat een terrein wel bebouwd mag zijn zolang de verkoper de sloop op zich neemt. Net zoals het commentaar van Ambergen¹²⁵ op de verzoenende interpretatie, meen ik dat de wettekst zo helder en duidelijk mogelijk moet zijn voor eenieder.

Had de wetgever andere mogelijkheden dan 'onbebouwde grond'? Ik meen van wel. Art. 12, lid 3 btw-richtlijn spreekt over 'al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen'. De wetgever had art. 11, lid 4 Wet OB dusdanig kunnen vormgeven dat belast is de levering van 'een al dan niet bouwrijp gemaakte terrein welke bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'. Dit sluit ook aan bij het voorstel van Soltysik. Een andere mogelijkheid is om in plaats van 'onbebouwde grond' 'al dan niet onbebouwd grond' op te nemen.¹²⁶ Met één van de twee vorengenoemde mogelijkheden wordt voorkomen dat art. 11, lid 4 Wet OB onjuist wordt geïnterpreteerd.

6.5.2.2 Kennelijk bestemd om te worden bebouwd

De belangrijkste wijziging van art. 11, lid 4 Wet OB is dat de vier voorwaarden zijn ingewisseld voor een alomvattende definitie. Het woord 'kennelijk' slaat terug op rechtsoverweging 36 van het arrest Woningstichting Maasdriel.¹²⁷ Hierin staat vermeld dat een terrein als bouwterrein wordt aangemerkt

¹²⁴ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3, p. 87.

¹²⁵ W.J.A. Ambergen, 'Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968' *Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2013/3.

¹²⁶ Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij 'Belastingplan 2017. Memorie van toelichting', V-N 2016/49.3

¹²⁷ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3, p. 92 (MvT).

als uit een globale beoordeling van omstandigheden blijkt dat op het tijdstip van levering – met inbegrip van de intentie van de partijen, indien ondersteund door objectief gegevens – het terrein bestemd is om te worden bebouwd. In het wetsvoorstel staat dat onder objectief vast te stellen gegevens in ieder geval de vier oude limitatieve voorwaarden vallen.¹²⁸ Daarnaast worden er nog twee andere situaties genoemd: een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning en gemaakte architectkosten die betrekking hebben op bebouwing van het terrein. Tot slot staat nog vermeld dat de intentie om de grond te bebouwen van de toekomstig eigenaar voldoende kan zijn, zolang dit wordt ondersteund door objectieve gegevens waaruit blijkt dat het terrein bestemd was voor bebouwing op het tijdstip van levering.

In hoofdstuk 1 is aangegeven dat de omzetbelasting tracht aan te sluiten bij een zo objectief mogelijk karakter. In het arrest Woningstichting Maasdriel is geoordeeld dat de intentie van de partij meespeelt in de fiscale kwalificatie van een terrein. Hierdoor wordt toch een subjectief element geïntroduceerd. De subjectiviteit wordt echter wel beperkt doordat de intentie kenbaar moet worden gemaakt aan de hand van objectieve gegevens. Ik ben van mening dat de geïntroduceerde subjectiviteit niet heel aanzienlijk is. Wil er sprake zijn van een bouwterrein, zal eerst een onbebouwd terrein moeten worden geleverd. Vervolgens moet worden gezien of het terrein bestemd is voor bebouwing. Wanneer er bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden, voorzieningen zijn getroffen aan de grond of in de omgeving, of een omgevingsvergunning is afgegeven, zal het naar mijns inziens veelal duidelijk zijn dat de grond bestemd is om te worden bebouwd. Wanneer een van deze situaties zich niet voordoet, kan een belastingplichtige alsnog aannemelijk maken dat uit een objectieve beoordeling van omstandigheden volgt dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd; een aangevraagde omgevingsvergunning voor bebouwing en architectkosten zijn dergelijke voorbeelden hiervan. Daarnaast wordt doorgaans meer geld betaald voor bouwgrond. Wanneer de belastingplichtige niet de intentie heeft om te bebouwen, had hij wellicht ook een minder duur perceel kunnen kopen welke geen bouwgrond is.¹²⁹

Meer onduidelijkheid zal ontstaan wanneer uit objectieve omstandigheden volgt dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd, maar de koper deze intentie niet heeft. Een voorbeeld ter verduidelijking: stel, een belastingplichtige koopt een onbebouwd terrein – gelegen naast zijn eigen perceel grond met daarop zijn woning – en dit terrein heeft een bouwbestemming volgens een bestemmingsplan. De koper beweert echter dat hij het terrein enkel heeft gekocht zodat hij kan genieten van een vrij uitzicht. Hoewel de omstandigheden er alle schijn van hebben dat het terrein bestemd is voor bebouwing, is dit niet de intentie van de koper. De vraag is echter of de belastingplichtige hier zijn intentie aannemelijk kan maken aan de hand van objectieve gegevens. Door de introductie van de intentie van de partijen – en hiermee subjectiviteit –, zal er meer ruimte voor discussie ontstaan. Ook Van der Hulp¹³⁰ is van mening dat de nieuwe bepaling meer onzekerheid teweeg zal brengen. In hoeverre discussie gaat ontstaan in de fiscale beoordeling en in hoeverre de intentie van partijen mee zal spelen, moet de komende jaren gaan blijken.

¹²⁸ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3, p. 39 (MvT).

¹²⁹ De staatssecretaris haalde in het verleden hetzelfde argument aan, zie hiervoor paragraaf 3.2.7.

¹³⁰ M. Van der Hulp, “Bouwbestemming als toegevoegde waarde?”, BtwBrief 2016/107.

6.5.2.3 Met een of meer gebouwen

De zinsnede 'met een of meer gebouwen' behoeft weinig uitleg. In paragraaf 3.2.2 is uitvoerig besproken wat moet worden verstaan onder gebouw. Zowel de btw-richtlijn als de Wet OB hanteren dezelfde definitie van gebouw. Wanneer uit een globale beoordeling van omstandigheden blijkt dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd, kwalificeert het terrein als bouwterrein.

6.6 Conclusie

De wetgever heeft de mogelijkheid tot 'cherry picking' weggenomen door in art. 11, lid 4 Wet OB een brede definitie op te nemen. Hiermee is de nationale wetgeving weer in overeenstemming met de btw-richtlijn. Deze brede definitie brengt echter wel met zich mee dat met deze bepaling een subjectief karakter is geïntroduceerd en discussie kan ontstaan tussen de belastingplichtige en inspecteur omtrent de manier waarop moet worden gekeken naar de, door objectieve gegevens gesteunde, intentie van partijen. In hoeverre dit gaat spelen, zal uit de toekomst moeten blijken.

Hoofdstuk 7: Conclusie

Dit laatste hoofdstuk dient als resumptie van het onderzoek waarin tevens een antwoord wordt geformuleerd op de probleemstelling. Volledigheidshalve herhaal ik de probleemstelling:

Sluit het thans geldende begrip 'bouwterrein' beter aan bij de Wet op de omzetbelasting 1968 dan het voorheen geldende begrip?

Twee belangrijke kenmerken van de omzetbelasting zijn het objectieve en neutrale karakter. Bij een objectieve belasting staat voor de fiscale kwalificatie het object centraal en wordt geen rekening gehouden met persoonlijke omstandigheden. Hoewel de omzetbelasting tracht aan te sluiten bij het objectieve karakter, zijn er toch subjectieve elementen te constateren. Van Hilten is van mening dat deze subjectieve elementen niet thuishoren in de btw. Naast het objectieve karakter speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol in de btw. Naast de drie vormen binnen het neutraliteitsbeginsel, is het neutraliteitsbeginsel ook een uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel, hetgeen onder andere stelt dat gelijke gevallen op eenzelfde manier moeten worden behandeld.

Onroerend goed neemt in de omzetbelasting een bijzondere plaats in. Teneinde cumulatie te voorkomen zijn onroerende zaken in beginsel vrijgesteld. De levering van een bouwterrein vormt een uitzondering op deze regel, aangezien een dergelijke levering belast is op grond van art. 11, lid 4 Wet OB. Wanneer een bouwterrein wordt geleverd, zal de samenloopvrijstelling van toepassing zijn en wordt cumulatie voorkomen.

Omdat de omzetbelasting een sterk geharmoniseerde belasting is, moeten lidstaten hun nationale wetgeving in overeenstemming brengen met richtlijnen alsmede de uitspraken van het HvJ. Dit geldt uiteraard ook voor het nationale begrip bouwterrein. Volgens de btw-richtlijn is belast de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen. In het arrest Gemeente Emmen is beslist dat landen vrij zijn het begrip bouwterrein zelf in te vullen, zo lang het doel van de vrijstelling wordt geëerbiedigd.

De kwalificatie van een bouwterrein volgens art. 11, lid 4 Wet OB kan worden opgedeeld in drie stukken. Allereerst moet er sprake zijn van onbebouwde grond. Daarnaast moet aan één van de vier voorwaarden zijn voldaan. Tot slot moeten deze voorwaarden zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond.

In het arrest Don Bosco is beslist dat ook onbebouwde grond wordt geleverd, indien er ten tijde van levering nog een gebouw staat waarvan de sloop reeds is aangevangen maar nog niet voltooid teneinde het terrein de bebouwen. Het zou kunstmatig zijn om te oordelen dat eerst oude gebouwen worden geleverd en pas daarna de diensten die zien op de sloop. Derhalve moeten deze twee prestaties worden gezien als één.

De vraag of de vier voorwaarden van art. 11, lid 4 Wet OB te beperkt zijn, stond centraal in het arrest Woningstichting Maasdriel. Het HvJ besliste – om fiscale neutraliteit te waarborgen – dat het noodzakelijk is om alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd onder de

nationale definitie van het bouwterrein te laten vallen. Hierbij moet rekening worden gehouden met de intentie van beide partijen, welke met objectieve gegevens kenbaar moet worden gemaakt.

De voorwaarden gesteld in art. 11, lid 4 Wet OB zijn te beperkt waardoor de nationale wetgeving niet meer in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Belastingplichtigen kunnen een voordeel behalen door zich te beroepen op de voor hen voordeligere uitleg van het bouwterrein.

De Nederlandse wetgever zal het begrip bouwterrein in overeenstemming moeten brengen na de jurisprudentie van het HvJ. Hiertoe zijn twee mogelijkheden: een verzoenende interpretatie of een wijziging van art. 11, lid 4 Wet OB. Een verzoenende interpretatie krijgt niet mijn voorkeur, wegens het rechtszekerheidsbeginsel. De wettekst behoort te allen tijde duidelijk te zijn en er zou niet moeten worden verlangd dat de wettekst anders wordt geïnterpreteerd dan volgt uit een letterlijke interpretatie. Een andere mogelijkheid is het aanpassen van het begrip bouwterrein, zoals A-G Wattel en Soltysik voorstellen.

In 2013 komt de staatssecretaris met een besluit. Hij merkt op dat een terrein alleen als bouwterrein kan kwalificeren volgens de nationale wetgeving als wordt voldaan aan één van de vier voorwaarden. Een terrein waarvan de belastingplichtige van mening is dat uit andere feiten blijkt dat het bestemd is om te worden bebouwd, kan volgens de staatssecretaris alleen kwalificeren op grond van de btw-richtlijn. Hiermee worden twee begrippen naast elkaar gehanteerd en wordt de mogelijkheid tot 'cherry picking' niet weggenomen.

De wetgever voelt zich toch genoodzaakt om het begrip bouwterrein te wijzigen en per 1 januari 2017 is het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB als volgt:

Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

De wetgever heeft voor een bredere definitie gekozen, welke in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Gezien het arrest Don Bosco is het opmerkelijk dat de wetgever heeft gekozen voor 'onbebouwde grond'. In de memorie van toelichting staat toegelicht dat ook een terrein met bebouwing, waarvan de verkoper de verantwoordelijkheid voor de sloop van de bebouwing op zich neemt, kwalificeert als bouwterrein. Mijns inziens had de wetgever beter de woorden 'al dan niet bouwrijp gemaakt terrein' kunnen hanteren, hetgeen aansluit bij Soltysik zijn voorstel. Hiermee wordt voorkomen dat een letterlijke interpretatie leidt tot onduidelijkheid. Daarnaast zou het aansluiten bij art. 12, lid 3 btw-richtlijn, welke ook gebruik maakt van de woorden 'al dan niet bouwrijp gemaakt terrein'.

In de arresten Gemeente Emmen en Don Bosco ligt onder andere besloten dat het doel van de vrijstelling moet worden geëerbiedigd: enkel de levering van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, zijn vrijgesteld. Met het nieuwe begrip bouwterrein zijn de vier limitatieve voorwaarden ingewisseld voor een alomvattende definitie en is de nationale wetgeving weer in overeenstemming met het doel van de vrijstelling. Er kunnen zich namelijk meer omstandigheden voordoen, anders dan de vier voorwaarden, waarbij een terrein gaat fungeren als

ondergrond voor een opstal. Met het nieuwe begrip bouwterrein worden alleen terreinen vrijgesteld die niet bestemd zijn om te worden gebruikt als ondergrond voor een opstal.

In hoofdstuk 1 is aangegeven dat het neutraliteitsbeginsel een grondbeginsel is van de omzetbelasting. In rechtsoverweging 31 van het arrest Woningstichting Maasdriel gaat het HvJ hierop in. Alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd, moeten onder het nationale begrip bouwterrein vallen. Om recht te doen aan het neutraliteitsbeginsel, kunnen niet alleen de vier oude voorwaarden meespelen in de beoordeling van de kwalificatie als bouwterrein. Het kan niet de bedoeling zijn om de levering van een terrein vrij te stellen wanneer niet aan één van de vier voorwaarden is voldaan, terwijl uit een globale beoordeling van omstandigheden blijkt dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd. Ook Zadelhoff kan zich hierin vinden en stelt dat een onbebouwd terrein wél kan kwalificeren als bouwterrein als het een omgevingsvergunning heeft gekregen. Dit strookt niet met het neutraliteitsbeginsel. Het nieuwe art. 11, lid 4 Wet OB doet dit wel. Door een bredere definitie te hanteren waarbij uit een globale beoordeling van omstandigheden moet worden gezien of een terrein kwalificeert als bouwterrein, zullen gelijke gevallen op een gelijke wijze worden behandeld: alle voor bebouwing bestemde terreinen zijn belast.

In het arrest Woningstichting Maasdriel heeft het HvJ aangegeven dat de intentie van de partijen meespeelt bij de globale beoordeling van omstandigheden. Hoewel de omzetbelasting een objectieve belasting is, wordt hiermee toch een subjectief element geïntroduceerd. Dit wordt echter wel beperkt door de intentie alleen mee te nemen indien de intentie aan de hand van objectieve gegevens kenbaar kan worden gemaakt. Om recht te doen aan het neutraliteitsbeginsel – elk terrein dat bestemd is om te worden bebouwd, is belast – zal de intentie van de partijen meespelen in de fiscale kwalificatie. Omdat de intentie objectief kenbaar moet zijn, ben ik van mening dat de geïntroduceerde subjectiviteit acceptabel is. Hiermee wordt immers recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel en het doel van de vrijstelling.

Het nieuwe begrip bouwterrein zal ongetwijfeld ook meer discussie teweegbrengen dan het voorheen geldende begrip. De vier voorheen heldere voorwaarden zijn ingewisseld voor een algehele definitie. De komende jaren zal uit de jurisprudentie moeten blijken hoe moet worden omgegaan met andere omstandigheden dan de vier voorheen geldende voorwaarden, een aangevraagde omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten. Ook zal moeten blijken hoe zwaar de intentie van partijen meeweegt en wanneer deze objectief kenbaar is gemaakt.

Al met al ben ik van mening dat de wetgever er goed aan heeft gedaan om een bredere definitie te kiezen. Hiermee is de nationale wetgeving in overeenstemming met de btw-richtlijn, het doel van de btw-richtlijn wordt geëerbiedigd en er wordt recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel. Om de nationale wetgeving helemaal in overeenstemming te brengen met de btw-richtlijn en mogelijke onduidelijkheid weg te nemen, raad ik de wetgever aan om de zinssnede ‘onbebouwde grond’ te wijzigen naar ‘al dan niet bouwrijp gemaakt terrein’. Met deze bredere definitie wordt echter wel een subjectief karakter geïntroduceerd en zal waarschijnlijk gepaard gaan met meer discussie omtrent het wel of niet kwalificeren als bouwterrein. De toekomst zal uitwijzen in welke mate de discussie zich voor zal doen.

Literatuurlijst

Boeken

- A.J. van Doesum, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw', Deventer: Kluwer 2009
- G.H. van Doorn en J. Rakhan, 'Het begrip 'bouwterrein' in de steigers?'. Vastgoed Fiscaal & Civiel 2007/3
- Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, 'Overdrachtsbelasting', Deventer: Kluwer 2016
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Kluwer 2014

Artikelen

- W.J.A. Ambergen, 'Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968' Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2013/3.
- M. Eryilmaz, 'De btw onder de slopershamer?', BTW-bulletin 2009, 3.
- M. Van der Hulp, 'Bouwbestemming als toegevoegde waarde?', BtwBrief 2016/107.
- A.W. van der Woude, 'Richtlijnconforme uitleg van de wet', WFR 1989/889
- P.F. Zijlstra, 'Naar objectieve toepassingen van subjectieve BTW-vrijstellingen?', WFR 2006/704

Conclusies

- Conclusie A-G Wattel bij HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31
- Conclusie A-G Wattel bij HR 07 juni 2013, nr. 12/00765

Noten

- M.E. van Hilten, noot bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, BNB 1998/372
- W.A.P. Nieuwenhuizen, noot bij HR 10 augustus 2001, nr. 36 686 NTFR 2001/1179
- B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

Besluiten

- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, 11140
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, *Stcrt.* 2012, 22696
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, *Stcrt.* 2013, 26851
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, *BLKB2016/508M*, *Stcrt.* 2016, 29598

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1967/68, 9324, 3 (MvT)
- Resolutie van 16 juni 1981, nr. 280/19 756, V-N 1981
- Kamerstukken II 1993/1994, 23 638, 3 (MvT)
- Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 3 (MvT)
- Kamerstukken II 1995/96, 24 703, 7
- Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, 3 (MvT)

Rechtbank

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

- RB Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, nr. BRE 14/6545

Gerechtshof

- Hof 's-Gravenhage, 15 november 2002, nr. 01/2211, V-N 2003/29.33
- Hof 's-Hertogenbosch 13 december 2002, nr. 00/0268, V-N 2003/17.16
- Hof 's-Hertogenbosch 4 februari 2004, nr. 03/0254, V-N 2004/33.24
- Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, V-N 2005/6.1.14
- Hof Arnhem 14 juli 2006, nr. 04/00417, V-N 2006/60.12
- Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703
- Hof 's-Gravenhage, 2 maart 2012, nr. 11/00384

Hoge Raad

- HR 12 maart 1980, nr. 19 293, BNB 1980/128
- HR 21 november 1990, nr. 26 362 (St. Oedenrode), BNB 1991/19
- HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401
- HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124
- HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25
- HR 14 november 2008, nr. 42 860, BNB 2009/30
- HR 14 november 2008, nr. 43 246, BNB 2009/31
- HR 3 april 2009, nr. 07/10582, BNB 2009/137
- HR 10 juni 2011, nr. 41 510 bis, BNB 2012/140
- HR 9 september 2011, nr. 10/02888, BNB 2012/143
- HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174
- HR 12 december 2014, nr. 13/01646, BNB 2015/49

Hof van Justitie

- HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend en Loos), BNB 1964/134
- HvJ EG 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis)
- HvJ EG 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545
- HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16
- HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123
- HvJ EG 7 september 2006, nr. C-166/05, (Heger), V-N 2006/47.1
- HvJ EU 10 april 2008, nr. C-309/06 (Mark & Spencer), V-N 2008/21.22
- HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), BNB 2011/14
- HvJ EU 19 december 2012, nr. C-549/11 (Orfey)
- HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85

Online bronnen

- Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij 'Belastingplan 2017. Memorie van toelichting', V-N 2016/49.3
- M. Robben, 'Het dubieuze overdrachtsbelastingvenijn van Maasdriel', Taxlive, <http://taxlive.nl/-/het-dubieuze-overdrachtsbelastingvenijn-van-maasdriel>, 7 juni 2013
- M.W.C. Soltysik, commentaar bij art. 11, lid 1, onderdeel a Wet OB, NDFR
- M.W.C. Soltysik, commentaar bij art. 11 lid 4, Wet OB, NDFR