

Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet OB 1968
sinds de wetwijziging van 1 januari 2017 gelijk aan de btw-
richtlijn?

Frank de Kievit

387377

R.B.N van Ovest

Rotterdam, 2017

Inhoudsopgave

| | |
|---|----|
| Lijst met afkortingen | 4 |
| Hoofdstuk 1 – Inleiding..... | 5 |
| 1.1 Aanleiding tot het onderzoek..... | 5 |
| 1.2 Probleemstelling | 5 |
| Hoofdstuk 2: Hoe was het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet gedefinieerd voor de wetswijziging van 1 januari 2017? | 7 |
| 2.1 Inleiding | 7 |
| 2.2 Bouwterrein voor 1 januari 2017 | 7 |
| 2.3 Europese btw-richtlijn | 8 |
| 2.4 Begrip bouwterrein in de richtlijn..... | 9 |
| 2.5 Conclusie..... | 10 |
| Hoofdstuk 3: Welke jurisprudentie heeft invloed gehad op de wijziging van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 op 1 januari 2017?..... | 11 |
| 3.1: Inleiding | 11 |
| 3.2 Gemeente Emmen arrest..... | 11 |
| 3.3 De eerste arresten na de invoering van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 in 1997 | 12 |
| 3.4 Handelingen verricht na het slopen | 13 |
| 3.5 Arrest Don Bosco | 14 |
| 3.6 Arrest Komen | 14 |
| 3.7 Arrest Maasdriel..... | 15 |
| 3.8 Besluit van de Staatssecretaris..... | 16 |
| 3.9 Conclusie..... | 17 |
| Hoofdstuk 4: Wat waren de problemen in de wet OB voor de wetswijziging van 1 januari 2017? | 19 |
| 4.1 Inleiding | 19 |
| 4.2 De gevolgen van de arresten..... | 19 |
| 4.3 Tax planning..... | 20 |
| 4.4 Andere Europese lidstaten | 21 |
| 4.4.1 België | 21 |
| 4.4.2 Frankrijk | 22 |
| 4.4.3 Groot-Brittannië | 22 |
| 4.4.4 Italië | 23 |
| 4.5 Conclusie..... | 23 |
| Hoofdstuk 5: Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet door de wetswijziging van 1 januari 2017 gelijk aan de Europese Richtlijn en wat zijn de gevolgen van de verandering? | 24 |
| 5.1 Wetswijziging..... | 24 |

| | |
|---|----|
| 5.2 Btw-richtlijn | 24 |
| 5.3 Tax Planning | 25 |
| 5.4. Woningcorporaties | 25 |
| 5.5 Jurisprudentie in de toekomst | 26 |
| 5.6 Conclusie | 27 |
| Hoofdstuk 6: Conclusie | 28 |
| Literatuurlijst..... | 30 |
| Jurisprudentieregister | 31 |

Lijst met afkortingen

| | |
|--------|---|
| Art. | Artikel |
| Btw | Belasting over de toegevoegde waarde |
| EU | Europese Unie |
| Hof | Gerechtshof |
| HR | Hoge raad |
| HvJ | Hof van Justitie van de Europese Unie |
| VWEU | Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie |
| Wet OB | Wet op de omzetbelasting |

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

In art. 11 lid 1 onderdeel a wet OB 1968 staat dat onroerende zaken zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Bouwterreinen vormen hierop een uitzondering (art. 11 lid 1 onder a 1 Wet OB 1968). In art. 11 lid 4 Wet OB 1968 wordt een invulling gegeven waaraan een bouwterrein moet voldoen zodat deze valt onder de omzetbelasting. Echter is gebleken uit de jurisprudentie Woningstichting Maasdriel¹ dat het Nederlandse begrip bouwterrein voor de wet OB niet gelijk is aan het begrip bouwterrein zoals benoemd in de btw-richtlijn². Volgens de Nederlandse wet moeten er na de sloop van opstallen nog bewerkingen aan de grond plaatsvinden om te kwalificeren als bouwterrein. Bij Maasdriel is naar voren gekomen dat enkel de sloop van opstallen al voldoende is om een stuk grond als bouwterrein te laten kwalificeren indien er de intentie is hier nieuwbouw neer te gaan zetten. Dit moet worden ondersteund met objectieve gegevens.

Mede door deze uitspraak is de art. 11 lid 4 wet OB aangepast. Voor de wetwijziging van 1 januari 2017 moest het voor de vrijstelling gaan om onbebouwde grond waaraan al bewerkingen hadden plaatsgevonden, voorzieningen waren getroffen of ervoor in de omgeving voorzieningen voor waren getroffen³. Na de wetwijziging wordt als bouwterrein aangemerkt onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd. Door deze wetwijziging is het begrip bouwterrein verruimd.

1.2 Probleemstelling

Het doel van deze scriptie is het onderzoeken of door de wetwijziging het begrip bouwterrein nu wel gelijk is aan de Europese btw-richtlijn. Vandaar de probleemstelling:

Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet OB 1968 sinds de wetwijziging van 1 januari 2017 gelijk aan het begrip bouwterrein in de btw-richtlijn?

¹ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

³ Art. 11 lid 4 Wet OB 1968

De probleemstelling zal worden beantwoord middels een viertal deelvragen:

- Hoe was het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet gedefinieerd voor de wetwijziging van 1 januari 2017?
- Welke jurisprudentie heeft invloed gehad op de wijziging van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 op 1 januari 2017?
- Wat waren de problemen in de wet OB voor de wetwijziging van 1 januari 2017
- Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet door de wetwijziging van 1 januari 2017 gelijk aan de Europese Richtlijn en wat zijn de gevolgen van de verandering?

In de eerste deelvraag wordt ingegaan op de vraag hoe het begrip bouwterrein gedefinieerd was in de Nederlandse wet voor 1 januari 2017. Daarnaast wordt ingegaan op de Europese richtlijn. Hierbij wordt het doel van de Europese richtlijnen behandeld. In deelvraag twee wordt de jurisprudentie behandeld die van invloed is op het al dan niet belasten van een bouwterrein in de btw. Maasdiel is weliswaar de meest recente jurisprudentie die van invloed is op het begrip bouwterrein, maar er is meer jurisprudentie van belang. In de derde deelvraag wordt behandeld waar de problemen zich voordoen. Door de vergelijking te maken tussen de Nederlandse wet en de Europese richtlijn met daarnaast de jurisprudentie kan worden beoordeeld waar de wet aangepast moet worden. In deelvraag vier wordt beoordeeld of het begrip bouwterrein sinds 1 januari voldoet aan de Europese richtlijn. De in deelvraag drie gevonden verbeterpunten worden vergeleken met de nieuwe wettekst. Hieruit volgt de conclusie of deze juist zijn verbeterd of dat het begrip bouwterrein nog steeds niet volledig volgens de Europese richtlijn loopt en waar in dat geval nog verbetering nodig is.

Hoofdstuk 2: Hoe was het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet gedefinieerd voor de wetwijziging van 1 januari 2017?

2.1 Inleiding

In Nederland wordt omzetbelasting geheven over onder andere de levering van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht⁴. De levering van een onroerende zaak is vrijgesteld van omzetbelasting⁵. Onroerende zaken worden belast met overdrachtsbelasting⁶. Uitzondering hierop is de levering van een (gedeelte van een) gebouw uiterlijk 2 jaar na oplevering en de levering van een bouwterrein⁷. De kwalificatie of een onroerend goed belast is met omzetbelasting werkt door naar de overdrachtsbelasting. Indien een onroerend goed van rechtswege belast is met omzetbelasting is deze vrijgesteld van overdrachtsbelasting⁸.

Het belasten met omzetbelasting of overdrachtsbelasting kan van groot belang zijn. Voor de omzetbelasting geldt een tarief van 21%⁹. De omzetbelasting is aftrekbaar voor ondernemingen die zogenaamde 'btw belaste' prestaties leveren. Ondernemingen die 'btw vrijgestelde' prestaties leveren mogen de btw niet aftrekken en zijn deze 21% daadwerkelijk verschuldigd, net als particulieren. Voor de overdrachtsbelasting geldt een tarief van 6%¹⁰. De overdrachtsbelasting is niet aftrekbaar. De kwalificatie van een bouwterrein maakt voor de ene ondernemer het verschil tussen volledige teruggaaf van omzetbelasting en 6% overdrachtsbelasting en voor de andere onderneming tussen 6% overdrachtsbelasting en 21% omzetbelasting. Een wijziging van het begrip bouwterrein zal voor ondernemingen zowel positieve als negatieve gevolgen hebben.

2.2 Bouwterrein voor 1 januari 2017

Voor 1 januari 2017 was een braakliggend terrein niet voldoende om te kwalificeren als bouwterrein. Er moesten al bewerkingen plaatsvinden aan de grond of plaatsgevonden hebben, er moesten voorzieningen worden getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, er moesten voorzieningen in de omgeving worden getroffen of er moest een

⁴ Art. 1 Wet OB 1968

⁵ Art. 11 lid 1-a Wet OB 1968

⁶ Art. 2 Wet BRV 1970

⁷ Art. 11 lid 1-a-1 Wet OB 1968

⁸ Art. 15 lid 1-a Wet BRV 1970

⁹ Art. 20 lid 1 Wet OB 1968

¹⁰ Art. 14 lid 1 Wet BRV 1970

omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1 lid 1-a van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht zijn verleend om vrijgesteld te zijn van omzetbelasting¹¹.

Deze wettekst is ontstaan naar aanleiding van het St.-Oedenrode-arrest¹² en het Bloembollen-arrest¹³. In het St.-Oedenrode-arrest is door de HR een engere uitleg van het begrip ‘vervaardigen’ gegeven dan eerst door de wetgever is gedaan. Het begrip ‘vervaardigd goed’ zoals omschreven in art. 11 lid 4 Wet OB 1968 is er sinds 11 juli 1997. Daarvoor werd geen onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde grond. Indien sprake was van een vervaardigingshandeling aan onbebouwde grond verviel de vrijstelling. Snel na deze wijziging werd in het Bloembollen-arrest een ruimere interpretatie gegeven van het begrip ‘vervaardigd goed’.

Eerder had het HvJ geoordeeld dat vervaardigen vooral datgeen is wat in het spraakgebruik naar voren komt. Het gaat dan om het voortbrengen, uit materialen, van een goed dat van tevoren niet bestond¹⁴. In het bloembollen-arrest ging het over landbouwgrond die klaar was gemaakt voor de bloembollenteelt. Er moest worden geoordeeld of er sprake was van een vervaardigd goed. De HR zei van wel, ondanks dat het geen bouwterrein was. Als reden werd gegeven dat de grond niet bouwrijp was gemaakt. Volgens de HR was de Nederlandse wet niet gelijk aan de richtlijn. Volgens de richtlijn is er alleen omzetbelasting verschuldigd als er sprake is van een bouwterrein, maar landbouwgrond valt hier niet onder. Daarom werd vervaardigen als criterium uit de wet gehaald. Ter vervanging kwamen er twee heffingsregimes, zoals we die nu kennen. Een voor de levering van onbebouwde grond en een voor gebouwen (Rademaker, 2003).

2.3 Europese btw-richtlijn

De EU heeft twee belangrijke regelgevende instrumenten, namelijk verordeningen en richtlijnen. Verordeningen hebben rechtstreeks werking op burgers en bedrijven doormiddel van verplichtingen of rechten. Door de rechtstreekse werking van verordeningen worden zij vaak letterlijk overgenomen in de nationale wetgeving. In principe hoeven verordeningen niet over te worden genomen in de nationale wet. Door het alsnog opnemen in de nationale wet is

¹¹ Art. 11 lid 4 Wet OB 1968

¹² HR 21 november 1990, nr. 26 326, *BNB* 1991, 19

¹³ HR 7 december 1994, nr. 29 153, *BNB* 1995, 87c

¹⁴ HvJ 14 mei 1985, 139/84

het voor burgers of bedrijven gemakkelijker om de wetgeving op te zoeken (Bovens & Yesilkagit, 2005).

Een richtlijn heeft geen rechtstreekse werking naar de burgers en bedrijven. Een richtlijn dient eerst omgezet te worden in de nationale wetgeving. Richtlijnen hebben niet het doel om één identieke wetgeving te creëren binnen de EU, maar om de wetgeving binnen de lidstaten nader tot elkaar te brengen. Een richtlijn hoeft dus door een lidstaat niet letterlijk te worden overgenomen in de nationale wet, maar een richtlijn is wel bindend ten aanzien van het te bereiken resultaat.¹⁵ De lidstaten kunnen zelf de wetgeving bepalen binnen de kaders van de Europese richtlijnen (Bovens & Yesilkagit, 2005).

Op het moment dat een lidstaat zich niet aan een richtlijn houdt kunnen zij voor het HvJ worden gedaagd. Het HvJ beoordeelt of de nationale wet zich binnen de kaders van de richtlijn bevindt (Terra & Wattel, 2012).

Sinds 11 april 1967¹⁶ wordt er voor de omzetbelasting gebruik gemaakt van richtlijnen binnen de EU. Inhoudelijk is deze richtlijn nooit veranderd, waardoor jurisprudentie van het HvJ vanaf 11 april 1967 nog steeds geldt. Enkel kleine aanpassingen zijn in de tijd toegevoegd. De meest recente versie van de btw-richtlijn is die van 1 januari 2007¹⁷.

2.4 Begrip bouwterrein in de richtlijn

In de btw-richtlijn wordt ook aandacht besteed aan het begrip bouwterrein. Volgens de richtlijn is een bouwterrein een al dan niet bouwrijp gemaakt terrein¹⁸. De interpretatie hiervan is vrij ruim. Toch wordt er in de richtlijn wel een restrictie gegeven, aangezien niet zomaar elk terrein als bouwterrein gezien mag worden¹⁹. Volgens de richtlijn moet er een onderscheid gemaakt worden tussen onbebouwde grond en tussen een bouwterrein. Dit onderscheid moeten lidstaten zelf verwerken in de nationale wet. De overdracht van onbebouwde grond moet vrijgesteld zijn van btw en de overdracht van een bouwterrein moet belast zijn met btw.

¹⁵ Art. 228 VWEU

¹⁶ Eerste richtlijn betreffende harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, R1 67/227, Tweede richtlijn, R1 67/228, 11 april 1967, PbEG 71

¹⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

¹⁸ Art. 12 lid 3 BTW richtlijn

¹⁹ Art. 135 lid 1-k

2.5 Conclusie

De definitie van een bouwterrein is van belang voor zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting. Indien een terrein voldoet aan de kwalificaties van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 moet er omzetbelasting over worden betaald. Als daar niet aan wordt voldaan is er overdrachtsbelasting verschuldigd. Een enkel braakliggend stuk grond is nog geen bouwterrein. Om te kwalificeren als bouwterrein voor de omzetbelasting moesten er tot 1 januari 2017 al bewerkingen plaatsvinden aan de grond of moesten er voorzieningen zijn geplaatst.

Volgens de Europese btw-richtlijn moet er een onderscheid gemaakt worden tussen onbebouwde grond en een bouwterrein. Voor een bouwterrein gaat het om een al dan niet bouwrijp gemaakt terrein. Aangezien het om een richtlijn gaat hoeft Nederland dit begrip niet letterlijk over te nemen, maar moet het begrip wel worden gedefinieerd binnen de kaders van de richtlijn.

Hoofdstuk 3: Welke jurisprudentie heeft invloed gehad op de wijziging van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 op 1 januari 2017?

3.1: Inleiding

Nederlandse rechters kunnen prejudiciële vragen stellen aan het HvJ, de hoogste gerechtelijke instantie van de EU. Het HvJ geeft dan uitleg over een bepaling van het recht van de EU. De uitspraak op de prejudiciële vragen zijn bindend. De rechtbank, het Hof of de HR zal vervolgens een uitspraak doen, rekening houdend met de uitspraak van het HvJ.

Prejudiciële vragen komen in veel gevallen van de HR. In veel gevallen gaat het bij de prejudiciële vragen om de interpretatie van de nationale wet. Hoe de nationale wet wordt geïnterpreteerd is dan afwijkend van een richtlijn. Het kan in een enkel geval voorkomen dat blijkt dat de nationale wet afwijkt van een richtlijn. In dat geval zal de uitspraak afwijken van de nationale wet.

Het belang van jurisprudentie zit hem vooral in de veranderende wereld. Onder andere de techniek verandert erg snel. Het is voor de wetgever vaak onmogelijk dit bij te houden. Door middel van jurisprudentie wordt de wetgeving actueler. Daarnaast geeft jurisprudentie vaak duidelijkheid over het invullen van een wet. Het is onmogelijk in een wet alle mogelijke gevallen te omschrijven. Doormiddel van jurisprudentie wordt hier een invulling aan gegeven (Terra & Wattel, 2012).

Ook in het geval van het begrip bouwterrein heeft zich jurisprudentie gevormd. Binnen deze deelvraag zal worden gekeken naar welke jurisprudentie van belang is voor het tot stand komen van het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet.

3.2 Gemeente Emmen arrest

De gemeente Emmen was in het bezit van acht onbebouwde terreinen. Hieraan is een riolerings-, water-, gas en elektriciteitsnet toegevoegd. Daarnaast zijn er straten aangelegd. Na deze aanpassingen werden de terreinen in 1992 geleverd. De inspecteur stelde dat de gemeente Emmen btw is verschuldigd omdat er sprake is van een vervaardigd goed. De gemeente Emmen is hiertegen in beroep gegaan. De belastingdienst stelt dat, gezien het St. Oedenrodearrest²⁰, de kavels zijn bewerkt en dat er voorzieningen zijn aangebracht. Hof Leeuwarden heeft naar aanleiding hiervan prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ voor de uitleg van een vervaardigd goed en een bouwrijp gemaakt terrein. Hof Leeuwarden wilde

²⁰ HR 21 november 1990, nr. 26 326, *BNB* 1991, 19

weten hoe het begrip bouwrijp gemaakt terrein volgens de Zesde Richtlijn moet worden geïnterpreteerd en of hiervoor specifieke werkzaamheden moeten worden verricht. Jaren eerder had de HR gezegd dat een levering van een onbebouwd terrein, bestemd voor bebouwing, alleen btw belast is indien het terrein bouwrijp is gemaakt²¹. Er moeten voorzieningen zijn getroffen die dienstbaar zijn aan de grond.

Volgens het HvJ zijn lidstaten zelf vrij om het begrip bouwterrein te omschrijven. De lidstaten mogen zelf de voorwaarde stellen in hoeverre een onbebouwd terrein bouwrijp gemaakt moet worden om aan te kunnen merken als bouwterrein. Kanttekening hierbij is dat het begrip niet onbeperkt is. Er moet rekening gehouden worden met het doel van de vrijstelling. Het moet slechts gaan om onbebouwd terrein dat niet is bestemd als ondergrond voor opstallen.

3.3 De eerste arresten na de invoering van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 in 1997

Het eerste arrest was het jeugdthonkarrest²². Hierbij was een jeugdthunk afgebrand. Vanwege de veiligheid werd besloten dat het thunk volledig gesloopt moest worden. Er waren geen bewerkingen gedaan in de zin van art. 11 lid 4. Daarom oordeelde de HR dat er geen sprake was van een bouwterrein. Slechts door sloop ontstaat er nog geen bouwterrein, enkel onbebouwde grond. De onbebouwde grond is vrijgesteld van btw. De HR oordeelt dat om te voldoen aan art. 11 lid 4 Wet OB 1968 er daadwerkelijk bewerkingen moeten plaatsvinden, er voorzieningen moeten worden getroffen of er een omgevingsvergunning moet zijn. In navolging van de wetsgeschiedenis is geoordeeld dat enkel de sloop van opstallen niet voldoende is.

Het arrest dat volgde is BNB 2003/193²³. Hierin werden twee complexen overgedragen tijdens de sloop. De saneringswerkzaamheden hadden al plaatsgevonden. De koper zou hier uiteindelijk een nieuwbouwproject realiseren. Na de levering wordt doorgedaan met de verdere sloop en verbouwing. De HR oordeelt dat feiten en omstandigheden die plaatsvinden na de levering niet in aanmerking mogen worden genomen. Daarom is hier sprake van de levering van een bebouwd terrein, waardoor het is vrijgesteld van btw en is belast met overdrachtsbelasting.

In het dijkkarrest²⁴ werden drie percelen, deel uitmakend van een groter gebied, in de jaren zestig opgespoten met zand. In eerste instantie werd dit gedaan met de bedoeling op deze

²¹ HR 12 maart 1980, BNB 1980/128

²² HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

²³ HR 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193

²⁴ HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124

percelen te gaan bouwen. Deze percelen zijn echter nooit bebouwd. In 1998 werden de percelen verkocht aan het waterschap die de percelen gebruikte voor de verzwaring, verbreding en verhoging van het dijkvlak. De HR gaat hier uit van de complexgedachte²⁵. Hierdoor werden de percelen gekwalificeerd als bouwterrein. Er was echter nooit gebouwd op de percelen. Daarom werd de vraag gesteld hoe lang een terrein gekwalificeerd blijft als bouwterrein. Bij de levering in 1998 was de bouwvergunning verlopen. Daarom oordeelde de HR dat indien de bouwvergunning is verlopen, of eventueel voorzieningen ongedaan zijn gemaakt, het terrein niet meer wordt gekwalificeerd als bouwterrein. Er moet bij de verkoop opnieuw worden getoetst aan art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Daarnaast voegt de HR toe dat als er feitelijk kan worden bepaald dat het terrein in huidige hoedanigheid, ook zonder het ongedaan maken van voorzieningen, niet meer kan worden bebouwd het alsnog de kwalificatie bouwterrein verliest. Hierdoor kan een terrein zijn eerdere kwalificatie als bouwterrein verliezen. Er zullen eerst weer nieuwe bewerkingen moeten plaatsvinden of er moet een nieuwe omgevingsvergunning komen om als bouwterrein te kwalificeren.

3.4 Handelingen verricht na het slopen

In BNB 2009/30 en BNB 2009/31, twee opeenvolgende zaken, is geoordeeld door de HR wat er na de sloop van een gebouw nog meer moet gebeuren zodat het terrein wordt gekwalificeerd als bouwterrein.

In BNB 2009/30²⁶ werden opstallen gesloopt en daarna werd de grond grof geëgaliseerd. Het egaliseren van de grond werd gedaan voor de veiligheid. De HR herhaalt dat enkel het slopen van opstallen niet voldoende is om te voldoen aan de kwalificatie bouwterrein. Er moest hier worden geoordeeld of het grof egaliseren van de grond voldoende is. De HR ziet het grof egaliseren als een handeling verricht na het slopen. Hierdoor maakt het geen deel uit van de sloop zelf. Zelfs al waren de bewerkingen gering, de HR oordeelt dat het voldoende is om te voldoen aan art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Toegevoegd wordt dat gering niet om slechts enkele vierkante meters mag gaan. De bewerkingen moeten wel zo zijn dat ze zichtbaar zijn. Echter wordt er niet een grens gegeven wanneer gering voldoende is en wanneer te weinig.

²⁵ Voor de kwalificatie van een terrein als bouwterrein is het voldoende als het terrein behoort tot een gebied waarop opstallen waren voorzien en het gehele terrein bouwrijp is gemaakt. Het terrein wordt gekwalificeerd als bouwterrein als bij de toekomstige gebouwen behorende terrein.

²⁶ HR 14 november 2008, nr. 42.860, BNB 2009/30

In BNB 2009/31 werd na de sloop de grond gezuiverd en geëgaliseerd. Echter werd het hier niet gedaan voor de veiligheid, maar voor de bebouwing die in de toekomst gaat plaatsvinden. De HR geeft ook hier aan dat er sprake is van een bouwterrein in de zin van art. 11 lid 4 Wet OB 1968. De zuivering en egalisatie vinden plaats na de sloop en moeten daarom los worden gezien van de sloop zelf. De handelingen verricht na het slopen zijn gedaan met het oog op bebouwing.

3.5 Arrest Don Bosco

In het arrest Don Bosco²⁷ werden de opstallen op een terrein gesloopt en op datzelfde moment werd het terrein geleverd. De HR heeft hierover prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Het HvJ stelt dat als handelingen nauw verbonden zijn, deze handelingen als één gezien moeten worden. Het gaat om handelingen die objectief gezien als een enkele ondeelbare economische handeling worden gezien. De HR zegt dat het niet van belang is hoever de sloop is op het moment van juridische levering. Het gaat om de staat en omstandigheden van het terrein op het moment dat het terrein uiteindelijk wordt geleverd. Hierdoor kan het moment van beoordelen na de juridische overdracht zijn.

Deze uitspraak is later herhaald door de HR, onder andere in BNB 2012/141²⁸ en in het Komen arrest²⁹. In BNB 2012/141 wijst de HR het Hof op het feit dat het Hof enkel kijkt naar de juridische levering. Het HvJ heeft besloten dat naar de uiteindelijke staat van het terrein moet worden gekeken.

3.6 Arrest Komen

In dit arrest³⁰ zijn een aantal sloopwerkzaamheden door de verkoper verricht. Na de overdracht is de koper doorgedaan met de sloopwerkzaamheden. Een deel van het pand bleef de gehele periode in gebruik, waardoor er geen onbebouwde grond is ontstaan. Volgens de belanghebbende was er sprake van een nieuw vervaardigd goed volgens art. 3 onderdeel c Wet OB 1968. Volgens de inspecteur was er sprake van een oud pand wat na overdracht pas deels is gesloopt en verbouwd. Het HvJ heeft op de prejudiciële vragen gezegd dat de verkoper heeft gezorgd voor gedeeltelijke sloop.

²⁷ HR 10 juni 2011, nr. 41.510 bis, BNB 2012/140,

²⁸ HR 10 juni 2011, nr. 08/02606, BNB 2012/141

²⁹ HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11, BNB 2012/289

³⁰ HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11, BNB 2012/289

In het Komen arrest wordt ook weer herhaald dat naar de gemeenschappelijke intentie van de levering moet worden gekeken. Bij Komen werd in tegenstelling tot Don Bosco geen werkzaamheden door de verkoper verricht na de levering. Er werd een onroerende zaak geleverd omdat op het terrein een gebouw stond dat deels was gesloopt. Een deel van het gebouw werd nog steeds gebruikt. Hierbij is zowel door het Hof als de HR, na bevestiging van het HvJ, geoordeeld dat het hier gaat om de levering van een onroerende zaak. Het HvJ heeft hier alleen rekening gehouden met de feitelijke levering. Er moet niet worden gekeken wat er in de toekomst mee gaat gebeuren

3.7 Arrest Maasdriel

Het arrest Maasdriel³¹ is het meest recente arrest met betrekking tot bouwterreinen. Er was een onderlinge overeenstemming tussen de koper en verkoper dat de verkoper alle opstallen zou laten slopen. Bij levering waren de opstallen gesloopt, enkel het parkeerterrein was niet gesloopt en nog in gebruik. De koper had al voorbereidingen getroffen voor de bouw. De omgevingsvergunning was al aangevraagd, maar nog niet toegekend.

De HR kwam tot de conclusie dat er geen sprake was van een bouwterrein, aangezien uit eerdere rechtspraak is gebleken dat enkel de sloop van opstallen niet voldoende is om daartoe te kwalificeren. De HR keek wel terug naar het 'Don Bosco arrest'. De sloop heeft plaats gevonden zodat in de toekomst nieuwbouw neergezet kan worden. De HR vroeg zich af of er automatisch sprake kan zijn van een bouwterrein als een gebouw wordt gesloopt enkel voor toekomstige nieuwbouw.

Het HvJ herhaalt dat het gaat om de intentie van de partijen. Volgens het HvJ is er geen sprake van de vrijstelling van art. 135 lid 1 van de btw-richtlijn als door de sloop een onbebouwd terrein ontstaat. Bij het vaststellen of het een bouwterrein is moet worden gekeken naar een globale beoordeling van de omstandigheden op de leveringsdatum, ondersteund door objectieve gegevens. Indien het terrein daadwerkelijk de bestemming heeft om te worden bebouwd is het voldoende om te voldoen aan de vrijstelling. Het HvJ geeft aan dat de verdere beoordeling van omstandigheden ligt bij de nationale rechter.

De HR geeft in zijn eindoordeel aan dat art. 11 lid 4 Wet OB 1968 in overeenstemming moet zijn met de btw-richtlijn. Voor de beoordeling of een terrein een bouwterrein is volgens art. 11 lid 4 Wet OB 1968 moet ook rekening worden gehouden met de intentie van de levering. Deze intentie moet uiteraard wel worden ondersteund met objectieve gegevens.

³¹ HvJ 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85

Na aanleiding van deze uitspraak heeft de HR zelf aangegeven om te zijn gegaan. Waar eerder werd gezegd dat bewerkingen aan de grond noodzakelijk zijn om te kwalificeren als bouwterrein is nu de intentie om te gaan bouwen al voldoende (Ambergen, 2013).

3.8 Besluit van de Staatssecretaris

De artikelen 11 Wet OB 1968 en 15 Wet BRV 1970 worden aangevuld met het besluit 'levering en huur van onroerende zaken'³² van de staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris). In dit besluit volgt een toelichting hoe volgens de staatssecretaris onroerende zaken in deze artikelen moet worden uitgelegd. Via dit besluit kunnen kleine aanpassingen worden doorgevoerd zonder de wettekst te wijzigen. Het wijzigen van de wet is tijdrovend, aangezien het moet worden goedgekeurd door de Tweede en Eerste kamer. Zo is het besluit gewijzigd in 2013³³ vanwege de arresten 'Don Bosco', 'Komen' en 'Woningstichting Maasdriel' met betrekking tot koop- en aannemingsovereenkomsten. De staatssecretaris volgt de uitspraak in Don Bosco dat de overdracht van grond en de bouw van opstallen als een prestatie gezien moeten worden. De staatssecretaris blijft er wel bij dat er wettelijk niet wordt voldaan aan een bouwterrein indien niet aan een of meer van de criteria van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 wordt voldaan. Anders is dat sloophandelingen in bepaalde gevallen nu wel als 'bewerking' gezien kunnen worden. Hierin moet een onderscheid worden gemaakt in gedeeltelijke sloop, geheel slopen en geheel slopen aangevuld met het realiseren van nieuwbouw

Voor de behandeling van gedeeltelijke sloop wordt gekeken naar 'arrest Komen'³⁴. Er is dan sprake van een bouwterrein.

Voor de toevoeging kon het geheel slopen niet leiden tot een bouwterrein. Door de verandering kan dat wel. Hierbij is de tekst gevolgd uit het 'Maasdriel arrest'. Voorwaarde is dat het terrein op het tijdstip van levering daadwerkelijk de bestemming heeft om te worden bebouwd. Het gaat hierbij om een globale beoordeling van omstandigheden. Zo moet er een intentieverklaring of wilsverklaring zijn van de partijen en moet deze worden ondersteund met objectieve gegevens.

Bij het geheel slopen aangevuld met het realiseren van nieuwbouw moet zowel de sloop als het nieuwbouwen door de leverancier uitgevoerd worden. De staatssecretaris heeft bepaald dat in dat geval ook sprake is van de oplevering van een nieuw gebouw.

³² Besluit Staatssecretaris van Financiën 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M

³³ Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 september 2013, BLKB 2013/1686M, Stert, 26851

³⁴ Zie hierboven onder 3.6

Door de wijzigingen volgt de staatsecretaris het HvJ in een aantal situaties. De belangrijkste wijziging is dat slopen ook geldt als bewerking voor art. 11 lid 4 onderdeel a Wet OB 1968. Na deze wijziging wordt ook als bouwterrein beschouwd een onbebouwd terrein waarvan alleen de opstallen zijn gesloopt, indien er uit de omstandigheden blijkt dat er nieuwbouw op komt. Voor de wijziging was dit nog een situatie waarbij de belastingplichtige een keuze had tussen overdrachtsbelasting (volgens de Nederlandse wet) of btw (volgens de jurisprudentie). Ondanks dat de staatsecretaris deels meegaat met het HvJ blijven er mogelijkheden tot tax planning bestaan, zoals in situaties waarin nog een paar opstallen blijven staan. In de bovengenoemde situatie is er nu duidelijkheid. De staatssecretaris blijft vasthouden aan de voorwaarden van art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Daarnaast is niets vermeld over de samenloopvrijstelling met de overdrachtsbelasting. Dit kan theoretisch betekenen dat als er sprake is van een bouwterrein volgens de btw richtlijn, er ook sprake is van overdrachtsbelasting voor de Nederlandse wet. Deze onzekerheid had weggenomen kunnen worden door in het besluit op te nemen dat een bouwterrein volgens de btw richtlijn voldoet als bouwterrein voor de Nederlandse wet OB. Er is hier geen jurisprudentie over bekend, wat hoogstwaarschijnlijk betekent dat het nooit tot een heffing van beide belastingen heeft geleid.

3.9 Conclusie

Naar aanleiding van het ‘Gemeente Emmen arrest’ ligt er veel ruimte bij de nationale wetgever. Het HvJ geeft weliswaar aan dat het begrip bouwterrein duidelijk moet worden uitgelegd, maar geeft hier zelf geen invulling aan. In het ‘jeugdhonkarrest’ heeft de HR geoordeeld dat enkel sloop geen bouwterrein maakt. Er moeten daadwerkelijk bewerkingen plaatsvinden of een omgevingsvergunning zijn. De HR heeft in BNB 2003/193 geoordeeld dat enkel naar bewerkingen voor de overdracht gekeken moet worden.

Een terrein dat in het verleden is gekwalificeerd als bouwterrein kan die kwalificatie verliezen. Op het moment dat de bewerkingen ongedaan zijn gemaakt, er nieuwe bewerkingen zullen moeten plaatsvinden voor nieuwe bouw of de omgevingsvergunning is verlopen wordt het terrein niet gekwalificeerd als bouwterrein volgens art. 11 lid 4 Wet OB 1968.

Handelingen verricht na het slopen, zoals het (grof) egaliseren en zuiveren van grond, behoren niet tot de sloop zelf. Daarom kunnen handelingen verricht na het slopen voldoende zijn om te voldoen aan de kwalificatie bouwterrein. Volgens de HR zijn geringe werkzaamheden al voldoende.

Naar aanleiding van Don Bosco moet niet gekeken worden naar het moment van juridische overdracht. Er moet worden gekeken naar de intentie van koper en verkoper. Deze intentie

moet worden ondersteund met objectieve gegevens. Deze uitspraak is later herhaald in BNB 2012/141 en in het ‘Komen arrest’.

In ‘Maasdriel’ wordt ook weer aangehaald dat de intentie van partijen belangrijk is. Naast de in art. 11 lid 4 Wet OB 1968 genoemde voorwaarde voor de kwalificatie als bouwterrein is ook enkel de intentie voldoende.

De Staatssecretaris heeft in het besluit bepaald dat de overdracht van grond en de bouw van opstallen als een prestatie gezien moeten worden, maar er moet nog steeds worden voldaan aan de criteria van art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Sloophandelingen kunnen in bepaalde gevallen als bewerking worden gezien. Het besluit zorgt ervoor dat tax planning deels wordt tegengegaan, maar niet in alle gevallen.

Hoofdstuk 4: Wat waren de problemen in de wet OB voor de wetswijziging van 1 januari 2017?

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uitgewerkt dat de jurisprudentie van grote invloed is geweest op de vorming van art. 11 lid 4 wet OB 1968. Echter blijkt dat na de jurisprudentie van ‘Maasdriel’ en ‘Don Bosco’ er een mismatch is tussen de btw-richtlijn en de Nederlandse wet. In dit hoofdstuk wordt ingegaan welke gevolgen dit met zich meebrengt. Daarna wordt een vergelijking gemaakt met andere Europese lidstaten. Er wordt daarbij gekeken of er vooral in Nederland over wordt geprocedeerd of dat dit overal in Europa gebeurt.

4.2 De gevolgen van de arresten

Voor 1997 was er geen onderscheid tussen bebouwde en onbebouwde grond. Er moest enkel sprake zijn van een vervaardigingshandeling aan de onbebouwde grond. Alleen dan was er sprake van belastingplicht voor de btw. Naar aanleiding van het ‘Bloembollenarrest’ bestaat sinds 11 juli 1997 art. 11 lid 4 Wet OB 1968.

Naar aanleiding van het ‘Gemeente Emmen arrest’ was er nog niet echt duidelijkheid. Het HvJ heeft hierin niet duidelijk beantwoord wanneer onbebouwde grond bouwterrein is en heeft veel vrijheid aan de lidstaten gelaten. Het HvJ heeft wel gezegd dat een niet bouwrijp gemaakt terrein eventueel als bouwterrein aangemerkt kan worden. Aangezien volgens art 11 lid 4 onderdeel d Wet OB 1968 het verlenen van een bouwvergunning zorgt dat een terrein wordt gekwalificeerd als bouwterrein. Het begrip ‘bouwterrein’ volgens de Nederlandse wet voldeed dus aan de btw richtlijnen volgens het HvJ.

Echter werd in het ‘Don Bosco-arrest’ geoordeeld dat gekeken moet worden naar de omstandigheden bij levering. Zo moet worden nagegaan of de aanwezige bebouwing meegenomen moet worden bij de beoordeling van de omstandigheden. In het ‘Don Bosco arrest’ is volgens het HvJ sprake van een samengestelde prestatie en er daarom sprake is van een bouwterrein. Het gaat erom dat de verkoper de diensten levert die leiden tot de uiteindelijke sloop van de bebouwing. Het is niet van belang wie de sloopwerkzaamheden daadwerkelijk verricht. Als de tekst van het HvJ letterlijk wordt gevolgd kan het voorkomen dat als een gedeelte van het gebouw voor rekening en risico van de koper wordt gesloopt, maar er wel de intentie is tot nieuwbouw, het alsnog wordt gekwalificeerd als bouwterrein. Een deel van de sloop zou zelf kunnen plaatsvinden na de juridische levering.

Het probleem hierbij is dat de HR het anders heeft geïnterpreteerd dan het HvJ. Zij oordelen dat als de koper verantwoordelijk is voor de sloop na de juridische overgang plaatsvindt er niet meer sprake kan zijn van een bouwterrein. Er moet sprake zijn van een onbebouwd terrein voor oplevering. Het beoordelingsmoment voor een bouwterrein ligt bij de HvJ anders dan bij de HR. Het HvJ kijkt over het geheel, vanaf het moment dat de transactie tot stand komt tot na de oplevering. Mogelijk tellen handelingen direct na de oplevering ook mee, indien zijn van groot belang zijn voor de kwalificatie. De HR kijkt daarentegen alleen naar het moment van leveren.

Aangezien de HR heeft vastgesteld dat de levering voor de btw moet worden gelijkgesteld aan de juridische levering sluit dit mogelijk niet aan met de bedoeling van het HvJ.

In het ‘Komen Arrest’ is door het HvJ vastgesteld dat als het om een gedeeltelijke sloop gaat, maar de verbouwingswerkzaamheden uitmonden in de vervaardiging van een nieuw goed er alsnog sprake is van een bouwterrein (Zadelhoff, 2011).

Door het ‘Maasdriel arrest’ is bekend geworden dat zowel het HvJ als de HR van oordeel zijn dat art. 11 lid 4 Wet OB 1968 een invulling moet geven aan de btw-richtlijn. De wetgever geeft zelf aan dit ook beoogd te hebben, maar heeft in de uitvoering dit niet volledig gedaan. De voorwaarden in de Nederlandse wet zijn te beperkt. Op het moment dat aan minimaal één van de voorwaarden uit art. 11 lid 4 Wet OB 1968 wordt voldaan is het zeker dat er sprake is van een bouwterrein en het een btw-belaste levering is. Maar als niet wordt voldaan aan art. 11 lid 4 Wet OB 1968 is er nog geen zekerheid dat er geen sprake is van een bouwterrein. Als de sloopwerkzaamheden voor rekening en risico komen van de verkoper is er een belaste levering voor de btw. Het is hierbij niet van belang of deze werkzaamheden al zijn gestart bij overdracht van het terrein. In Maasdriel komt ook naar voren dat als het terrein met opstallen wordt geleverd en het slopen voor rekening en risico van de koper is er geen sprake kan zijn van een bouwterrein. De Staatssecretaris heeft dit bevestigd. Het gaat dan om bebouwde grond en niet om een bouwterrein.

4.3 Tax planning

Doordat de Nederlandse wet niet aansluit op de btw-richtlijn kan het voorkomen dat belastingplichtigen gaan doen aan tax planning³⁵. Belastingplichtigen hebben de keuze of ze de Nederlandse wet volgen en worden belast met overdrachtsbelasting of dat ze de btw-richtlijn willen volgen en belast worden met btw.

³⁵ Zie hierboven onder 2.4

De staatssecretaris heeft met aanpassing van het besluit de mogelijkheden tot tax planning al wel verminderd. Slopen wordt nu gezien als bewerken in de zin van art. 11 lid 4 onderdeel a Wet OB 1968. Het enkel slopen zorgde daarvoor voor onbebouwde grond en hoefde hiermee nog niet te kwalificeren als bouwterrein. Dat doet het nu wel. Als alle opstallen op een terrein volledig worden gesloopt moet volgens de staatssecretaris naar de voorwaarden uit het ‘Maasdriel arrest’ worden gekeken. Voor de beoordeling of het een bouwterrein is moet worden gekeken naar een globale beoordeling van de omstandigheden op de leveringsdatum, ondersteund door objectieve gegevens. Indien het terrein daadwerkelijk de bestemming heeft om te worden bebouwd is het voldoende om te voldoen aan de vrijstelling

Gedeeltelijk slopen zorgt nog niet voor een bouwterrein. Voor gedeeltelijke sloop moet er een constructie blijven bestaan. Er is niet gedefinieerd wat een constructie is, het kan gaan om een gedeelte van een bouw, slechts een muur of een deel van de fundering. Hierin kunnen belastingplichtigen het verschil maken tussen overdrachtsbelasting en btw. Op het moment dat er de voorkeur wordt gegeven aan overdrachtsbelasting, maar het oude gebouw wel volledig gesloopt moet worden, zorgt de verkoper dat er nog een klein gedeelte blijft staan. De koper sloopt vervolgens na overdracht het laatste gedeelte. Door nog een deel te laten staan wordt dan btw ontlopen. Als belastingplichtigen wel voorkeur geven aan btw, kunnen zij een beroep doen op de btw-richtlijn. Zij moeten dan wel aantonen dat er een bouwintentie is.

4.4 Andere Europese lidstaten

Als wordt gekeken naar alle jurisprudentie over bouwterreinen valt op dat het merendeel gaat over in Nederland gelegen bouwterreinen. Daarom wordt er hier gekeken wat het verschil is met het Nederlandse begrip bouwterrein.

4.4.1 België

Tot en met 2010 was de levering van een bouwterrein in België onderworpen aan registratierechten³⁶ en daarmee vrijgesteld van omzetbelasting. Dit was in strijd met de Europese btw-richtlijn. Daarom is op 1 januari 2011 de wet gedeeltelijk aangepast (Ambergen & van Zanten, 2012). Terreinen die op hetzelfde moment worden geleverd als het gebouw zijn nu belast met btw. Het begrip bouwterrein op zichzelf staat niet vermeld in de het ‘Belgische Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde’. Op het moment dat alleen

³⁶ De Belgische vorm van overdrachtsbelasting

grond wordt geleverd wordt dit belast met registratierechten. Opteren voor de btw is in België niet mogelijk. Het is de vraag of het niet opnemen van het begrip bouwterrein in de omzetbelasting in strijd is met de btw-richtlijn. De vrijheid die de btw-richtlijn geeft om het begrip bouwterrein zelf in te vullen heeft België ingevuld door er geen invulling aan te geven. Hierdoor kan een belastingplichtige zich wel beroepen op de btw-richtlijn om alsnog een btw belaste levering te hebben (Reyes & Vanhee, 2011).

4.4.2 Frankrijk

In Frankrijk zijn onroerende goederen die minder dan 5 jaar geleden zijn opgeleverd belast met btw. De levering van een terrein, uitgezonderd een bouwterrein, is net als in Nederland vrijgesteld van btw. In Frankrijk wordt het begrip bouwterrein wel in de wet uitgelegd. Het gaat om terreinen die zich in de bebouwbare zone bevinden. In Frankrijk wordt elk terrein gekwalificeerd volgens het ‘Franse ruimtelijke ordeningsrecht’³⁷. Of een terrein zich in de bebouwbare zone bevindt hangt af van de administratieve bestemming.

Er hoeven nog geen sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden om te kwalificeren als bouwterrein. Er moet binnen 4 jaar na overdracht worden gestart met de bouw. Het gaat hier vooral om de intentie van de koper. De Franse definitie van een bouwterrein loopt daarom in lijn met de btw-richtlijn. Dit is mogelijk het gevolg van het feit dat Frankrijk een belangrijke rol heeft gehad bij de totstandkoming van de btw-richtlijn (van Doorn & Rakhan, 2007).

4.4.3 Groot-Brittannië

Voor de wetwijziging van 1 januari 2017 werd als alternatief voor Nederland vaak gekeken naar Groot-Brittannië³⁸. In Groot-Brittannië is het enkel van belang dat de koper de intentie heeft tot bouwen. Er moet uit de intentie blijken of het gaat om een terrein in de bouwfase of een terrein in de handelsfase. Het is zelfs mogelijk dat er nog een gebouw staat op het terrein om te kwalificeren als bouwterrein. Voorwaarde is dan dat de kosten van het slopen en bouwen niet bijkomstig zijn. In Nederland zou het bijkomstig zijn als het gaat om een percentage boven de 10% (van Doorn en Rakhan, 2007).

³⁷ Article 257, I-2-1° du Code général des impôts (CGI).

³⁸ Het gaat hier om Groot-Brittannië als onderdeel van de EU, voor de Brexit.

4.4.4 Italië

In Italië is de onbebouwde grond een voorwaarde voor een bouwterrein. Er moet worden gekeken naar de bestemming van de bebouwing. Er kan al sprake zijn van een bouwterrein bij het leveren van een oud gebouw. Als het vaststaat dat deze wordt gesloopt en er een nieuw gebouw wordt gebouwd. Het Italiaanse begrip bouwterrein is erg ruim vergeleken met andere lidstaten (Ambergen & van Zanten, 2012).

4.5 Conclusie

De arresten over bouwterreinen in de btw hebben ervoor gezorgd dat het begrip over de jaren steeds iets is veranderd. Vooral in de arresten ‘Don Bosco’ en ‘Maasdriel’ heeft het HvJ duidelijkheid gegeven hoe het begrip bouwterrein zijn vorm moet hebben volgens de btw-richtlijn. Uit deze arresten is echter gebleken dat de Nederlandse wet niet aansluit op de btw-richtlijn. Door dit gat is er de mogelijkheid tot tax planning ontstaan. De staatssecretaris heeft dit deels kunnen voorkomen door het besluit³⁹.

De Europese jurisprudentie over bouwterreinen in de btw komt vooral vanuit Nederland. Tussen de lidstaten van de Europese Unie is er een verschil over de invulling van het begrip bouwterrein. In Nederland werd vooral gekeken naar hoe Groot-Brittannië invulling geeft als mogelijk alternatief.

³⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 september 2013, BLKB 2013/1686M, Stert, 26851

Hoofdstuk 5: Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet door de wetswijziging van 1 januari 2017 gelijk aan de Europese Richtlijn en wat zijn de gevolgen van de verandering?

5.1 Wetswijziging

Sinds 1 januari 2017 is de tekst van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 aangepast naar: “onder een bouwterrein ... wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen”. De voorwaarden die tot 1 januari 2017 werden gesteld om te voldoen aan een bouwterrein voor de btw zijn komen te vervallen.

Het begrip is verruimd. Waar eerst specifieke voorwaarden werden genoemd, gaat het nu om de omstandigheden. Hierdoor zullen in de toekomst meer terreinen worden gekwalificeerd als bouwterrein en daardoor worden belast met 21% btw in plaats van 6% overdrachtsbelasting.

Dit zal voor sommige belastingplichtigen voordelig zijn en voor andere nadelig. Voor de belastingplichtigen die btw belaste prestaties leveren is dit voordelig, zij kunnen namelijk die 21% btw in aftrek brengen. Zij betalen netto 0% btw in plaats van 6% overdrachtsbelasting.

Voor de belastingplichtigen die geen btw belaste prestaties leveren is dit nadelig. Doordat zij de btw niet mogen aftrekken moeten zij nu 21% btw betalen in plaats van 6% overdrachtsbelasting.

5.2 Btw-richtlijn

Er was het probleem dat het Nederlandse begrip bouwterrein te compact was. De intentie tot het bouwen werd niet meegenomen. Deze intentie is nu wel meegenomen. Het moet namelijk gaan om een terrein dat kennelijk bestemd is om te worden bebouwd. De voorwaarden die hiervoor golden blijven nu ook nog bestaan, deze zijn uitgebreid.

In de btw-richtlijn staat vermeld dat de intentie tot bouwen voor de kwalificatie van een bouwterrein belangrijk is. Dit is nu meegenomen. Daarom ben ik van mening dat deze wetswijziging ervoor heeft gezorgd dat art. 11 lid 4 Wet OB 1968 nu wel voldoet aan de btw richtlijn.

5.3 Tax Planning

Gelet op de voorwaarde van de Staatssecretaris⁴⁰ verwacht ik dat er weinig zal veranderen. De Staatssecretaris had in het besluit namelijk al aangegeven dat een volledig gesloopt terrein, waarbij de intentie was tot bouwen, zorgde dat het werd gekwalificeerd als bouwterrein voor de btw.

Tax planning kon nog vooral ontstaan bij gedeeltelijk sloop van de opstallen. In de wet staat nu dat het moet gaan om een onbebouwd terrein. Alle opstallen zullen moeten worden gesloopt om volgens de wet te kwalificeren als bouwterrein. Indien niet alle opstallen worden gesloopt valt het terrein niet onder art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Hierdoor kan een belastingplichtige nog steeds de beste weg kiezen. Of volgens de wet 6% overdrachtsbelasting, of volgens de jurisprudentie 21% btw.

5.4. Woningcorporaties

Woningcorporaties zullen hoogstwaarschijnlijk gevolgen ondervinden van deze wetswijziging. In 2014 is de integratieheffing afgeschaft. De integratieheffing zorgde ervoor dat woningcorporaties btw moesten betalen over door hen zelf ontwikkelde sociale huurwoningen en over door hun in opdracht gebouwde sociale huurwoningen. Er was btw heffing over de bouwkosten en de grondkosten als zij al eigenaar waren van de grond. Dit zorgde voor een gelijk tarief tussen corporaties die zelf bouwden of corporaties die nieuw gebouwde huizen kochten. Woningcorporaties mogen voor de btw geen belasting terugvragen, omdat zij zijn vrijgesteld van btw⁴¹, en moeten daarom deze 21% ook daadwerkelijk voldoen. Door de afschaffing van de integratieheffing hoefde alleen nog maar btw te worden betaald over de bouwkosten, de grond was belast met 6% overdrachtsbelasting. De schatting was dat de afschaffing van de integratieheffing corporaties ongeveer 66 miljoen euro per jaar oplevert. Er is echter een kanttekening. Corporaties moeten er voor zorgen dat de grond wordt verkregen met overdrachtsbelasting. De grond mag daarom geen bouwterrein zijn, anders is er alsnog 21% btw verschuldigd (Groetelaers, 2014). Voor de wetswijziging van het begrip bouwterrein konden woningcorporaties zorgen dat het terrein niet werd gekwalificeerd als bouwterrein door bijvoorbeeld de leveringsdatum te wijzigen of het laten staan van enkele opstallen. Dit kan nu niet meer. De feiten en omstandigheden zullen zo zijn

⁴⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 september 2013, BLKB 2013/1686M, Stert, 26851

⁴¹ Art. 11 lid 1 onderdeel b sub 5 Web OB 1968

dat blijkt dat er gebouwd gaat worden. Dit kan blijken uit onder andere bouwtekeningen en aangevraagde bouwvergunningen.

Enkel terreinen die worden gekocht zonder de bedoeling erop te bouwen zullen belast worden met 6% overdrachtsbelasting. Een woningcorporatie kan wel een stuk grond kopen zonder de bedoeling er nu op te gaan bouwen, maar er over enkele jaren pas te gaan bouwen. Dan zullen zij wel 6% overdrachtsbelasting betalen in plaats van 21% btw. Dit levert risico's op. Op het moment van kopen kunnen zij niet controleren of in de toekomst een bouwvergunning wordt gegeven, doen zij dit wel dan kan dat er voor zorgen dat het terrein wordt aangemerkt als bouwterrein voor de btw. Daarnaast zullen woningcorporaties niet staan te springen om terrein enkele jaren braak te laten liggen. In die tijd levert het terrein geen inkomsten (Groetelaers, 2014).

De wijziging van het begrip bouwterrein zal er daarom hoogstwaarschijnlijk voor zorgen dat woningcorporaties vaker bij de aankoop van grond worden belast met 21% btw in plaats van 6% overdrachtsbelasting. Deze stijging in uitgaven zal of zorgen voor minder winst voor de corporaties, of voor hogere huurprijzen indien de kosten worden doorberekend. Door de wetwijziging hebben woningcorporaties maar een paar jaar echt voordeel genoten uit het afschaffen van de integratieheffing.

5.5 Jurisprudentie in de toekomst

Ondanks dat het begrip bouwterrein nu gelijk is aan de btw-richtlijn zal dit niet een einde zijn van de jurisprudentie. Zoals hierboven beschreven is er nog steeds een mogelijkheid tot tax planning. Zoals er tax planning is zal er een verschil zijn tussen de wetgever enerzijds en de belastingplichtige anderzijds.

De wet heeft op dit moment een vrij open norm: kennelijk bestemd om te worden bebouwd. In de toekomst zal 'kennelijk bestemd' een invulling krijgen. De situaties zoals voor de wetwijziging zullen geen discussie opleveren. Het zal naar mijn mening gaan om situaties dat een belastingplichtige een terrein koopt en een keer gevraagd heeft of hij misschien zou kunnen bouwen. Is dit dan al voldoende?

Persoonlijk denk ik dat het zal gaan om situaties waarin in redelijke mate is geïnformeerd naar de mogelijkheden tot bouwen. Het kan bijvoorbeeld gaan om informeren naar bouwvergunning in combinatie met het laten maken van een bouwtekening. De feitelijke omstandigheden zullen bepalend zijn. Bouwvergunningen, bouwtekeningen of bestellingen van bouwmaterialen zullen belangrijk zijn voor de bewijslast.

5.6 Conclusie

Door de wetwijziging op 1 januari 2017 is het begrip bouwterrein in de btw verruimd. Hierdoor zullen meer terreinen worden gekwalificeerd als bouwterrein. Eerst was enkel de intentie tot bouwen onvoldoende. Door de wijziging is enkel de intentie wel voldoende, als deze wordt ondersteund door feiten en omstandigheden. Het probleem van tax planning is door deze wijziging nog niet geheel getackeld. Er bestaan nog steeds mogelijkheden hiervoor. Woningcorporaties hebben in 2014 voordeel gehad bij het afschaffen van de integratieheffing. Gronden werden niet meer belast met 21% btw, maar met 6% overdrachtsbelasting. Doordat veel, zo niet alle gronden zullen kwalificeren als bouwterrein hebben woningcorporaties eigenlijk maar een paar jaar voordeel gehad, aangezien zij de btw niet kunnen aftrekken en daardoor de btw daadwerkelijk moeten voldoen. Gezien het feit dat woningcorporaties grond hoogstwaarschijnlijk altijd zullen aankopen voor bebouwing, zullen waarschijnlijk alle gekochte gronden kwalificeren als bouwterrein waardoor het altijd btw belast is.

Hoofdstuk 6: Conclusie

Voor zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting is het van belang hoe een bouwterrein wordt gedefinieerd. Indien een terrein voldoet aan de kwalificaties van art. 11 lid 4 Wet OB 1968 moet er 21% omzetbelasting over worden betaald. Als het om een onbebouwd terrein gaat wat niet aan deze definitie voldoet moet er 6% overdrachtsbelasting worden betaald. Een enkel braakliggend stuk terrein is nog geen bouwterrein. Om te kwalificeren als bouwterrein voor de omzetbelasting moesten er tot 1 januari 2017 al bewerkingen hebben plaatsgevonden aan het terrein, moesten er voorzieningen zijn geplaatst of moest er een bouwvergunning aanwezig zijn.

De Europese btw-richtlijn geeft aan dat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen een stuk onbebouwde grond en een bouwterrein. Het gaat bij een bouwterrein om een al dan niet bouwrijp gemaakt terrein. Een richtlijn hoeft niet letterlijk over te worden genomen door een lidstaat, maar moet het begrip wel binnen de kaders worden gedefinieerd.

Naar aanleiding van het ‘Gemeente Emmen arrest’ ligt er veel ruimte bij de nationale wetgever. Het HvJ geeft weliswaar aan dat het begrip bouwterrein duidelijk moet worden uitgelegd, maar geeft hier zelf geen invulling aan. In het ‘jeugdhonkarrest’ heeft de HR geoordeeld dat enkel sloop geen bouwterrein maakt. Er moeten daadwerkelijk bewerkingen plaatsvinden of een omgevingsvergunning zijn. De HR heeft in BNB 2003/193 geoordeeld dat enkel naar bewerkingen voor de overdracht gekeken moet worden.

Een terrein dat in het verleden is gekwalificeerd als bouwterrein kan die kwalificatie verliezen. Op het moment dat de bewerkingen ongedaan zijn gemaakt, er nieuwe bewerkingen zullen moeten plaatsvinden voor nieuwe bouw of de omgevingsvergunning is verlopen wordt het terrein niet gekwalificeerd als bouwterrein volgens art. 11 lid 4 Wet OB 1968.

Handelingen verricht na het slopen, zoals het (grof) egaliseren en zuiveren van grond, behoren niet tot de sloop zelf. Daarom kunnen handelingen verricht na het slopen voldoende zijn om te voldoen aan de kwalificatie bouwterrein. Volgens de HR zijn geringe werkzaamheden al voldoende.

Naar aanleiding van ‘Don Bosco’ moet niet gekeken worden naar het moment van juridische overdracht. Er moet worden gekeken naar de intentie van koper en verkoper. Deze intentie moet worden ondersteund met objectieve gegevens. Deze uitspraak is later herhaald in BNB 2012/141 en in ‘Komen arrest’.

In 'Maasdriel' wordt ook weer aangehaald dat de intentie van partijen belangrijk is. Naast de in art. 11 lid 4 Wet OB 1968 genoemde voorwaarde voor de kwalificatie als bouwterrein is ook enkel de intentie voldoende.

De Staatssecretaris heeft in het besluit⁴² bepaald dat de overdracht van grond en de bouw van opstallen als een prestatie gezien moeten worden, maar er moet nog steeds worden voldaan aan de criteria van art. 11 lid 4 Wet OB 1968. Sloophandelingen kunnen in bepaalde gevallen als bewerking worden gezien. Het besluit zorgt ervoor dat tax planning deels wordt tegengegaan, maar niet in alle gevallen.

Op 1 januari 2017 is het begrip bouwterrein in de btw aangepast. Het is een ruimer begrip geworden, waardoor meer terreinen zullen kwalificeren als bouwterrein. Na deze wijziging is de intentie tot bouwen al voldoende. Deze intentie moet worden ondersteund door feiten en omstandigheden.

Het ging in deze scriptie om de probleemstelling:

Is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wet OB 1968 sinds de wetswijziging van 1 januari 2017 gelijk aan het begrip bouwterrein in de btw-richtlijn?

Het antwoord hierop is: ja, de wetswijziging heeft ervoor gezorgd dat het Nederlandse begrip bouwterrein gelijk is aan de btw richtlijn. Zolang de richtlijn en de Nederlandse wet ongewijzigd blijven zal er naar mijn verwachting geen jurisprudentie komen of het begrip juist is overgenomen. Mogelijk komt er wel jurisprudentie over de invulling in de nationale wet. Doordat het nu een open norm is zal blijken of het voor belastingplichtige duidelijk genoeg is of dat er een precieze afbakening wordt gevormd doormiddel van nieuwe rechtsspraak.

⁴² Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 september 2013, BLKB 2013/1686M, Stert, 26851

Literatuurlijst

- W.J.A Ambergen en J.P. van Zanten, 'Gelijke monniken, gelijke kappen?', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2012/03.
- W.J.A. Ambergen, *Maasdriel en een beetje Don Bosco en Komen, ofwel de ontwikkelingen (en nieuwe vragen) ten aanzien van art. 11 lid 3 en 4 Wet OB 1968*, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2013/03 .
- Bovens, M.A.P. & Yesilkagit, A.K. (2005). De invloed van de Europese richtlijnen op de Nederlandse wetgever. *Nederlands Juristenblad*, 80(10), blz. 520-529.
- G.H. van Doorn en J. Rakhan, *Het begrip 'bouwterrein' in de steigers*, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2007/03.
- Groetelaers, D. A. (2014). *Woningcorporaties. Vastgoedrecht,(1), 2014*.
- G.H. Rademaker, *Fiscaal (on)vriendelijke slopen (het begrip 'bouwterrein' in de BTW)*, *MBB* 2003/54.
- A. Reyes en T. Vanhee, 'Hervormingen Franse en Belgische onroerend goed regime', *Internationale fiscale actualiteit* 2011/7.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J. (2012). *European Tax Law*. Deventer: Kluwer.
- B.G. van Zadelhoff, 'Don Bosco; niets lijkt meer zeker', *FBN* 2011/41.

Jurisprudentieregister

HvJ:

- HvJ 14 mei 1985, 139/84

HR:

- HR 12 maart 1980, BNB 1980/128
- HR 21 november 1990, nr. 26 326, *BNB* 1991, 19
- HR 7 december 1994, nr. 29 153, *BNB* 1995, 87c
- HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401
- HR 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193
- HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124
- HR 14 november 2008, nr. 42.860, BNB 2009/30
- HvJ 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85

Besluit:

- Besluit Staatssecretaris van Financiën 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M
- Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 september 2013, BLKB 2013/1686M, Stcrt, 26851

Richtlijnen:

- Eerste richtlijn betreffende harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, R1 67/227, Tweede richtlijn, R1 67/228, 11 april 1967, PbEG 71
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde