

Het nieuwe bouwterrein in de Wet OB 1968

Waarom heeft Nederland pas per 1 januari 2017 gekozen voor een
richtlijnconforme wetsbepaling?

Naam: Hannah Oude Ophuis
Studentnummer: 406979
Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans
Rotterdam, juli 2017

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	2
1.1 Aanleiding van het onderzoek.....	2
1.2 Probleemstelling.....	3
1.3 Opzet.....	3
Hoofdstuk 2 Theoretisch kader	4
2.1 Het btw-systeem.....	4
2.2 Neutraliteit.....	5
2.3 Levering van onroerende zaken	6
2.4 Overdrachtsbelasting en samenloopvrijstelling	8
2.5 Het kader van deze scriptie	8
Hoofdstuk 3 Wetsgeschiedenis begrip ‘bouwterrein’	10
3.1 Geschiedenis bouwterrein Wet OB 1968.....	10
3.2 Het ‘oude’ begrip bouwterrein	11
3.3 Bouwterrein in de btw-richtlijn.....	13
3.4 Deelconclusie	15
Hoofdstuk 4 Don Bosco & Maasdriel	16
4.1 Arrest Don Bosco	16
4.2 Arrest Maasdriel	18
4.3 Gevolgen van de arresten Don Bosco & Maasdriel.....	19
4.4 Deelconclusie	21
Hoofdstuk 5 Wetswijziging ‘bouwterrein’	23
5.1 Aanleiding wetswijziging	23
5.2 Richtlijnconforme wetsbepaling	24
5.3 Eventuele consequenties voor Nederland als EU-lidstaat.....	25
5.4 Verboden staatssteun?	27
5.5 Verbetering of verslechtering ten opzichte van het oude begrip bouwterrein.....	29
5.6 Deelconclusie	31
Hoofdstuk 6 Conclusie	33
Literatuurlijst	35

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

Het btw-systeem is niet meer weg te denken uit het Nederlandse belastingstelsel. De Wet op de omzetbelasting 1968 omschrijft het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Het huidige btw-systeem is het gevolg van een geharmoniseerde belasting binnen de Europese Unie. Als lidstaat van de EU is Nederland verplicht om Europese richtlijnen te implementeren in de nationale wettekst. De Europese btw-richtlijn¹ is de basis van de Nederlandse btw-tarieven en btw-vrijstellingen.

Naar aanleiding van het op Prinsjesdag gepresenteerde Belastingplan 2017 is met ingang van het jaar 2017 het begrip 'bouwterrein' gewijzigd in de Wet op de omzetbelasting 1968. De Nederlandse wetsbepaling wordt inzake dit begrip gestroomlijnd met de Europese btw-richtlijn. Uitgangspunt van de richtlijn is dat gebouwen en onbebouwde onroerende goederen worden vrijgesteld van btw-heffing op grond van artikel 135, lid 1, onderdeel j en k van de btw-richtlijn. Echter geldt een uitzondering op de vrijstelling voor nieuwe gebouwen en bouwterreinen op grond van artikel 12, lid 1 Btw-richtlijn. De btw-richtlijn kent een definitie van het begrip bouwterrein². Tot voor kort was de Nederlandse wetsbepaling niet richtlijnconform inzake het begrip bouwterrein. Gebleken is dat de nationale definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is. Dit heeft geleid tot strijdigheid met de Europese richtlijn. Tot 1 januari 2017 konden belastingplichtigen zich beroepen op de Europese richtlijn als zij niet voldeden aan de, onder de nationale wet geldende, voorwaarden van een gekwalificeerd bouwterrein. Een bouwterrein moest volgens de oude nationale wet onbebouwde grond, met het oog op bebouwing, zijn en voldoen aan één van de limitatieve voorwaarden. Belastingplichtigen konden, door zich te beroepen op de richtlijn of op de nationale wet, de fiscaal meest voordelige weg kiezen. Met de nieuwe wetsbepaling is 'cherry picking' niet meer mogelijk.

De vraag is waarom Nederland nu pas de wetsbepaling heeft gewijzigd? Is sprake er geweest van verkapte stimulering van de vastgoedsector door de overheid? Het btw-tarief van 21% is aanzienlijk hoger dan het overdrachtsbelastingtarief van 6%. Door de beperkte definitie volgens de Nederlandse wettekst viel de levering van onbebouwde grond sneller onder de btw-vrijstelling. Het gevolg hiervan was dat 6% overdrachtsbelasting over de verkrijging van onbebouwde grond werd geheven, in plaats van 21% btw-heffing over de levering van diezelfde grond. Zodoende konden belastingplichtigen in de Nederlandse vastgoedsector een belastingvoordeel behalen door zich te beroepen op de nationale wetsbepaling. Belastingplichtigen in concurrerende vastgoedsectoren genoten echter geen dergelijk belastingvoordeel. Kan de Nederlandse wetgever dit rechtvaardigen? Waarom is niet direct gekozen voor een richtlijnconforme wetsbepaling? Wat zijn de eventuele consequenties voor Nederland als lidstaat voor de te late aanpassing van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968?

¹ Richtlijn 2006/112/EG.

² Artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn.

1.2 Probleemstelling

Het begrip bouwterrein is op 11 juli 1997 geïntroduceerd in de nationale wettekst. Sinds het arrest Maasdriel op 17 januari 2013 is al duidelijk dat de nationale wetsbepaling inzake het begrip niet richtlijnconform is. Toch heeft de wetgever pas per 1 januari 2017 gekozen voor een richtlijnconforme wetsbepaling. Om te onderzoeken wat de aanleiding is voor het aanpassen van de nationale definitie van het begrip bouwterrein en wat de eventuele consequenties voor Nederland zijn voor de te late aanpassing, luidt mijn probleemstelling als volgt:

Waarom heeft Nederland pas per 1 januari 2017 gekozen voor een wetsbepaling die in overeenstemming is met de Europese regelgeving inzake het begrip bouwterrein, terwijl dit reeds kon vanaf het arrest Maasdriel? Zijn er consequenties voor Nederland als lidstaat voor het te laat aanpassen van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968?

1.3 Opzet

Om tot een beantwoording van de probleemstelling te komen, worden in deze scriptie zes hoofdstukken behandeld. In hoofdstuk 2 wordt een theoretisch kader van het btw-systeem en van het bijhorende neutraliteitsbeginsel gegeven. Vervolgens wordt ingegaan op heffing over de levering van onroerende zaken, de heffing van overdrachtsbelasting over de verkrijging en de samenloop van btw-heffing en overdrachtsbelasting. In hoofdstuk 3 wordt de wetsgeschiedenis van het begrip bouwterrein tot 1 januari 2017 behandeld. Gekeken wordt naar de kwalificatie van het begrip bouwterrein op nationaal en op Europees niveau. In hoofdstuk 4 worden twee toonaangevende arresten van het Hof van Justitie, de arresten Don Bosco en Maasdriel, besproken. In hoofdstuk 5 wordt als eerste ingegaan op de aanleiding van de wetwijziging per 1 januari 2017. Vervolgens wordt een beschouwing gegeven over de verhouding tussen de richtlijn en de nationale wet. In de twee opvolgende paragrafen is een uiteenzetting gemaakt over wat de eventuele consequenties voor Nederland als lidstaat zijn, wegens de te late implementatie van de richtlijnbe­paling in de nationale wet. Is er sprake geweest van het verlenen van onverenigbare staatssteun door Nederland? Ook wordt de reikwijdte van het nieuwe begrip onder de loep genomen. Geanalyseerd wordt of de nieuwe wetsbepaling leidt tot een verbetering, dan wel een verslechtering ten opzichte van de oude wetsbepaling. Tot slot wordt in hoofdstuk 6 antwoord gegeven op de probleemstelling van deze scriptie.

Hoofdstuk 2 Theoretisch kader

In hoofdstuk 2 wordt het theoretisch kader van het btw-systeem uitgewerkt. Daarna wordt ingegaan op de behandeling van de levering van onroerende zaken binnen het btw-systeem. Tevens wordt de werking van de overdrachtsbelasting en de samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting besproken.

2.1 Het btw-systeem

Sinds 1 januari 1934 kent het Nederlandse belastingstelsel de omzetbelasting. De Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 is het gevolg van het implementeren van de Eerste richtlijn³ en de Tweede richtlijn⁴ in de nationale wettekst. In Nederland is aan de hand van deze richtlijnen per 1 januari 1969 het stelsel van de Belastingheffing over de Toegevoegde Waarde (BTW) geïntroduceerd. Binnen de Europese Unie zijn afspraken gemaakt over een geharmoniseerde btw-heffing. Deze afspraken worden uitgelegd in richtlijnen. Alle EU-lidstaten dienen de richtlijnen te implementeren in hun nationale wettekst. Met ingang van het jaar 2007 is de btw-richtlijn⁵ in de Europese Unie geïntroduceerd, derhalve moeten de lidstaten deze btw-richtlijn omzetten in hun nationale wetgeving⁶.

De omzetbelasting kan gedefinieerd worden als een algemene indirecte verbruiksbelasting die wordt geheven van een ondernemer die de belasting doorberekent aan de gebruiker⁷. Het doel van de overheid is om met een verbruiksbelasting de consumptie van goederen en diensten te belasten. De btw wordt niet rechtstreeks van de eindverbruiker geheven, maar indirect geheven van de ondernemer, die goederen levert en diensten verricht. De eindgebruiker is niet alleen de consument, maar kan ook de overheid zijn. Ondernemers kunnen ook vrijgesteld presteren, als gevolg daarvan zijn zij niet btw-plichtig. Denk hierbij aan banken, verzekeraars, ziekenhuizen, onderwijsinstellingen et cetera⁸. Uiteindelijk drukt de btw op de eindgebruiker en voldoet de ondernemer de btw aan de Belastingdienst. Onderscheid kan worden gemaakt tussen een algemene en bijzondere verbruiksbelasting. Een bijzondere verbruiksbelasting belast slechts specifieke goederen, zoals accijnzen het gebruik van alcohol, tabak en minerale oliën in de heffing betreft. De btw wordt aangemerkt als een algemene verbruiksbelasting die alle goederen en diensten belast.

Iedere lidstaat dient btw te heffen zoals in artikel 1, lid 2 Btw-richtlijn is omschreven. Dit houdt in dat belasting wordt geheven in alle schakels van de bedrijfskolom. Om te voorkomen dat cumulatief belasting wordt geheven, vindt alleen heffing plaats over de toegevoegde waarde. Vanwege dit systeem wordt de belastingdruk niet bepaald door de lengte van de bedrijfskolom.⁹ De toegevoegde waarde van een schakel in de bedrijfskolom wordt bepaald aan de hand van de methode van aftrek van

³ Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

⁴ Tweede Richtlijn 67/228/EEG.

⁵ Richtlijn 2006/112/EG.

⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 40.

⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 8.

⁸ Berkhout & Van der Paardt 2016, p. 15.

⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 28.

voorbelasting¹⁰. Bij de levering van goederen en het verrichten van diensten is een ondernemer btw verschuldigd over de totale omzet. Als de afnemer van de goederen en diensten ook een ondernemer is, kan hij de aan hem in rekening gebrachte btw, de voorbelasting, in aftrek brengen op zijn eigen verschuldigde btw. Door het systeem van aftrek van voorbelasting is de ondernemer slechts btw verschuldigd over de in die schakel aan de goederen en diensten toegevoegde waarde. De btw over de, in een tijdvak verschuldigde, toegevoegde waarde moet de ondernemer voldoen aan de Belastingdienst¹¹. Indien de voorbelasting hoger is dan de verschuldigde btw, kan de belastingplichtige de btw terugvorderen¹².

Ter verduidelijking volgt hier een voorbeeld:

Een timmerman heeft een omzet van €90.000 en dient hier 21% btw over te betalen, wat neerkomt op een bedrag van €18.900. De timmerman heeft ten behoeve van zijn onderneming €75.000 aan gereedschap en dergelijke ingekocht. Ten tijde van de inkoop is aan hem een bedrag van €15.750 aan btw in rekening gebracht. Hij kan de voorbelasting aftrekken van de btw die hij verschuldigd is over de omzet. Uiteindelijk moet de timmerman met aftrek van voorbelasting een bedrag van €3.150 (€18.900- €15.750) voldoen aan de Belastingdienst. De timmerman is slechts btw verschuldigd over de door hem toegevoegde waarde, wat neerkomt op $(€90.000 - €75.000) * 21\%$.

Door dit systeem van aftrek van voorbelasting is er geen cumulatie van btw en drukt de btw op de eindgebruiker, die immers de aan hem in rekening gebrachte belasting niet in aftrek kan brengen.

2.2 Neutraliteit

Het streven is naar een zo neutraal mogelijk belastingsysteem. Een belastingsysteem is echter nooit neutraal, want belastingen beïnvloeden het economisch handelen. Wanneer wordt gesproken over fiscale neutraliteit¹³ gaat het over het relatieve begrip 'neutraliteit', oftewel de invloed van de belasting in bepaalde verhoudingen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie is gebleken dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan de omzetbelasting.

Als wordt gekeken naar de neutraliteit op het gebied van de omzetbelasting, is verschil gemaakt tussen interne en externe neutraliteit. De interne neutraliteit gaat over de neutrale werking van het aantal schakels binnen een bedrijfskolom. Verstoringen in de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers moeten worden voorkomen. Voorts moet de btw-heffing een vast percentage vormen van de consumentenprijs. Uit het arrest Fischer¹⁴ is gebleken dat interne neutraliteit ook toeziet op gelijke behandeling van vergelijkbare goederen en diensten. In deze zaak is geoordeeld dat geen onderscheid mag worden gemaakt in de behandeling van legale en illegale transacties die met elkaar concurreren. Immers mogen gelijke handelingen volgens het neutraliteitsbeginsel niet anders worden behandeld voor de btw.

¹⁰ Artikel 15, lid 1 Wet OB 1968.

¹¹ Artikel 14, lid 1 Wet OB 1968.

¹² Artikel 17 Wet OB 1968.

¹³ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 13.

¹⁴ HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, V-N 1998/39.43 (Fischer).

Externe neutraliteit is van belang in internationale verhoudingen en wordt bereikt wanneer de belastingdruk hetzelfde is voor zowel ingevoerde als binnenlandse goederen en diensten. Buitenlandse en binnenlandse ondernemers moeten een gelijke behandeling krijgen. Om externe neutraliteit te realiseren wordt geen btw geheven bij uitvoer van goederen en diensten, immers geldt het 0%-tarief bij export¹⁵.

Het btw-systeem verloopt zodoende neutraal, omdat de btw wordt pas wordt geheven bij de laatste schakel in een bedrijfskolom, de eindgebruiker. De hoofdregel dat ondernemers recht op aftrek van voorbelasting¹⁶ hebben, kent echter een aantal uitzonderingen. Zo kunnen vrijstellingen¹⁷ zorgen voor een versturende werking en inbreuk doen op de neutraliteit. De ondernemer die vrijgesteld presteert (hierna: vrijgestelde ondernemer) kan immers de voorbelasting niet aftrekken, omdat hij geen btw-belaste handelingen verricht. Dit brengt met zich mee dat de belasting blijft drukken bij de vrijgestelde ondernemer. De btw die aan de vrijgestelde ondernemer in rekening is gebracht, is immers voor hem onderdeel van de kostprijs geworden. Bij de opvolgende levering maakt de btw deel uit van de prijs die de vrijgestelde ondernemer vraagt aan de afnemer. Een vrijstelling binnen een bedrijfskolom kan derhalve leiden tot cumulatie van btw en inbreuk doen op het neutraliteitsbeginsel.

2.3 Levering van onroerende zaken

De Wet op de Omzetbelasting 1968 kent geen definitie van het begrip onroerend goed. In het nationale civiele recht is het begrip goed losgekoppeld van het begrip zaak¹⁸. Conform het uitgangspunt van de Nederlandse wet wordt de term onroerende zaken gebruikt. In artikel 3:3 Burgerlijk Wetboek wordt de term onroerende zaken gedefinieerd. Volgens de definitie in het Burgerlijk Wetboek zijn gebouwen duurzaam verbonden met de grond en niet gemakkelijk te verplaatsen. In de Btw-richtlijn wordt gesproken over onroerende goederen. In de omzetbelasting wordt uitgegaan van het communautaire begrip onroerend goed, omdat de omzetbelasting een Europees karakter kent. Derhalve zijn de nationale civiele definities van lidstaten niet relevant voor de uitleg van het begrip onroerend goed.¹⁹ Uit het arrest Maierhofer²⁰ is gebleken dat onroerend goed vast met de grond verbonden is, als het goed niet eenvoudig te demonteren en te verplaatsen is.

In beginsel geldt een vrijstelling van btw voor de levering van onroerende zaken. De wetgever voorzag met deze vrijstelling cumulatie van btw, omdat onroerende zaken gedurende hun levensduur regelmatig wisselen van eigenaar²¹. Op de hoofdregel van de btw-vrijstelling geldt een tweetal uitzonderingen die zijn opgenomen in de wet²². De eerste uitzondering op de vrijstelling is de levering van een nieuw gebouw voor, op, of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming evenals de levering van een bouwterrein. De tweede uitzondering heeft betrekking op de situatie waarin niet van rechtswege btw

¹⁵ Zie tabel II Wet OB. Het nulprocent tarief wordt gehanteerd bij in- en uitvoer. Binnen de EU gelden de regels van intracommunautair handelsverkeer.

¹⁶ Artikel 15, lid 1 Wet OB 1968.

¹⁷ Artikel 11 Wet OB 1968.

¹⁸ Artikel 3:1 Burgerlijk Wetboek.

¹⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 285.

²⁰ HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00, BNB 2003/123 (Maierhofer).

²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 286.

²² Artikel 11, lid 1 Wet OB 1968.

is verschuldigd. Een ondernemer heeft de mogelijkheid om te opteren voor een btw-belaste levering. Het toepassen van deze tweede uitzondering is een keuze voor de verkoper en koper. Op deze manier kan worden voorkomen dat er geen aftrekrecht is, omdat de levering is vrijgesteld van btw. Om te kunnen opteren voor een btw-belaste levering moet voldaan zijn aan de eisen, die in artikel 11, lid 1, onderdeel a OB zijn omschreven. De verkoper en koper moeten een gezamenlijk verzoek doen en de onroerende zaak moet worden aangewend voor doeleinden waarvoor door de koper ten minste 90% recht op aftrek, op grond van artikel 15 OB, bestaat. Naast het doen van een gezamenlijk verzoek, kan ook in de notariële akte, die voor de levering wordt opgemaakt, de keuze voor een btw-optie worden opgenomen. Doorgaans wordt gekozen voor de optie tot een btw-belaste levering, als het pand vrijgesteld wordt geleverd binnen een herzieningstermijn. Een herzieningstermijn²³ start in het jaar volgend op het jaar van ingebruikname die loopt tot gedurende de volgende negen boekjaren. Als niet wordt geopteerd, moet de verkoper de eventueel in aftrek gebrachte voorbelasting (gedeeltelijk) terugbetalen aan de fiscus. Indien door beide partijen is besloten dat wordt geopteerd voor de btw, wordt de btw die de verkoper verschuldigd is over de verkoop, verlegd naar de koper. Op deze manier wordt de neutraliteit van de btw niet aangetast. Voor de koper gaat voorts een nieuwe herzieningstermijn lopen.

De levering van een bouwterrein is van rechtswege met btw belast. Tot 1 januari 2017 moest het gaan om onbebouwde grond, met het oog bebouwing, die voldeed aan één of meerdere limitatieve voorwaarden. De levering van een bouwterrein wordt nader uitgelegd in hoofdstuk 3. Tevens is van rechtswege btw verschuldigd over de levering van nieuwe gebouwen, die nog niet in gebruik zijn genomen en na de eerste ingebruikneming gedurende een periode van twee jaar. De wet sluit aan bij de eerste ingebruikname die geldt volgens artikel 12 lid 1 van de Btw-richtlijn. Nederland heeft als lidstaat gebruikgemaakt van de mogelijkheid om, door een ander criterium aan te houden dan het tijdstip van eerste ingebruikname, onderscheid te maken tussen nieuwe en oude gebouwen²⁴. De Nederlandse wetgever heeft gekozen om de tweejaarstermijn te hanteren voor het onderscheid tussen nieuwe en oude gebouwen.

Uit artikel 11, lid 3 Wet OB blijkt voorts dat bij de levering van een nieuw vervaardigd goed ook sprake is van 'eerste ingebruikname'. Wanneer een bestaande onroerende zaak dermate ingrijpend verbouwd is, wordt een vervaardigd goed voortgebracht. De eerste ingebruikname van het verbouwde gebouw geldt dan ook als eerste ingebruikname van een gebouw. Met het arrest VOF Dressuurstal Jespers²⁵ is invulling gegeven aan het begrip vervaardigen. Jespers beschouwde de prestaties inzake het africhten en trainen van een paard als het vervaardigen van een goed, omdat als het ware een ander paard zou zijn ontstaan. In deze zaak is geconcludeerd dat alleen bewerkingen en verbouwingen die uiterlijke wijzigingen met zich meebrengen kunnen leiden tot een vervaardigd goed²⁶.

²³ Artikel 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁴ Artikel 12, lid 2 Btw-richtlijn.

²⁵ HvJ EG 1 juni 2006, C-233/05, V-N 2006/42.14 (VOF Dressuurstal Jespers).

²⁶ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.8.

2.4 Overdrachtsbelasting en samenloopvrijstelling

De verkrijger van een in Nederland gelegen onroerende zaak is overdrachtsbelasting verschuldigd, wanneer de juridische en/of de economische eigendom hiervan wordt verkregen²⁷. Het belastbare feit van de overdrachtsbelasting verschilt met die van de omzetbelasting. Het onderscheid ligt in het feit dat overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van onroerende zaken, in plaats van over de levering van onroerende zaken. Daarbij geldt dat btw wordt geheven van de leverancier en overdrachtsbelasting wordt geheven van de verkrijger, die een particulier zou kunnen zijn. Ook de maatstaf van heffing van overdrachtsbelasting en de maatstaf van heffing van omzetbelasting zijn niet aan elkaar gelijk. Op grond van artikel 9 WBR is de waarde in het economische verkeer van toepassing voor de heffing van overdrachtsbelasting, maar die waarde is ten minste gelijk aan de tegenprestatie. Voor de btw geldt dat wordt geheven over de vergoeding die wordt ontvangen als tegenprestatie voor de levering van goederen en diensten²⁸. Er gelden twee verschillende tarieven voor de overdrachtsbelasting, te weten het tarief van 2% voor de verkrijging van woningen en rechten waaraan deze zijn onderworpen. Het tarief bedraagt 6% voor de verkrijging van andere onroerende zaken²⁹.

Bij de overdracht van een onroerende zaak kan cumulatie van belastingheffing ontstaan, wanneer de overdracht zowel onderworpen is aan heffing van btw als aan heffing van overdrachtsbelasting. Ter voorkoming van het samenlopen van beide heffingen heeft de wetgever in artikel 15 lid 1 onderdeel a WBR voorzien in een vrijstelling van overdrachtsbelasting. De samenloopvrijstelling is alleen van toepassing als over de levering van rechtswege btw is verschuldigd³⁰. De vrijstelling geldt niet als cumulatief wordt voldaan aan de volgende twee voorwaarden: het goed is reeds gebruikt als bedrijfsmiddel en de verkrijger heeft in het geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting. Als gevolg hiervan is de vrijstelling altijd van toepassing op de levering voor of op het tijdstip van eerste ingebruikname. Het goed is immers in dit geval nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt. Wanneer wordt geleverd voor of op uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname is de samenloopvrijstelling uitsluitend van toepassing, indien de verkrijger in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting heeft³¹. Het goed is dan per slot van rekening wel reeds als bedrijfsmiddel gebruikt.

De levering van zowel een gebouw voor eerste ingebruikname en tot en met twee jaar na de eerste ingebruikname, als de levering van een bouwterrein voor de eerste ingebruikname is van rechtswege belast met btw. Bij het opteren voor een btw-belaste levering is niet van rechtswege btw verschuldigd en gaat de samenloopvrijstelling derhalve nimmer op.

2.5 Het kader van deze scriptie

Zoals aangegeven in de inleiding, wordt in deze scriptie onderzocht wat de aanleiding is van de aanpassing van de wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein en wat de

²⁷ Artikel 2 WBR.

²⁸ Artikel 8, lid 2 Wet OB 1968.

²⁹ Artikel 14 WBR.

³⁰ Artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB

³¹ Berkhout & Van der Paardt 2016, p. 77

consequenties voor Nederland kunnen zijn voor de te late aanpassing. Uit het theoretische kader is gebleken dat binnen het btw-stelsel vrijstellingen een versturende werking hebben op de fiscale neutraliteit. De vrijstelling die geldt op de levering van onroerende zaken en de uitzondering hierop voor de levering van bouwterreinen zijn zodoende van belang voor de neutrale werking van het btw-systeem.

Nederland is haar communautaire verplichtingen niet nagekomen door een niet-richtlijnconforme wetsbepaling omtrent het begrip bouwterrein in de Wet OB aan te houden. Al sinds het arrest Don Bosco³² is het voor belastingplichtigen mogelijk zich te beroepen op de Europese rechtspraak. Als gevolg hiervan is eerder sprake van een bouwterrein op grond van de btw-richtlijn, dan op grond van de nationale wet. Toch heeft Nederland pas met ingang van het jaar 2017 gekozen voor een richtlijnconforme wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein. In deze scriptie wordt onderzocht waarom Nederland nu pas de wetsbepaling richtlijnconform heeft aangepast en welke gevolgen de nieuwe wetsbepaling heeft. Zijn er consequenties voor Nederland als lidstaat voor het te laat aanpassen van artikel 11, lid 4 Wet OB?

³² Het arrest Don Bosco wordt in §4.1 behandeld.

Hoofdstuk 3 Wetsgeschiedenis begrip ‘bouwterrein’

Het begrip bouwterrein is door de jaren heen veranderd in de Wet OB 1968. In dit hoofdstuk wordt de wetsgeschiedenis van het begrip bouwterrein tot 1 januari 2017 behandeld. Vervolgens wordt gekeken naar de btw-richtlijn, hoe de richtlijn zich verhoudt tot de Nederlandse wetgeving en naar het begrip bouwterrein in de btw-richtlijn. Ook wordt relevante (Europese) jurisprudentie besproken.

3.1 Geschiedenis bouwterrein Wet OB 1968

De Wet op de Omzetbelasting 1968 is inwerking getreden op 1 januari 1969³³. Op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 was de levering van onroerende zaken vrijgesteld met uitzondering van de levering door de ondernemer die het goed heeft vervaardigd en opvolgende leveringen van onroerende zaken waarop de leverancier de voorbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek heeft gebracht³⁴. Het begrip bouwterrein was derhalve nog niet gedefinieerd in de wet.

Per 1 januari 1979 is de nationale wetsbepaling in overeenstemming gebracht met de Zesde Richtlijn³⁵. Op grond van artikel 13B, onderdeel g Zesde Richtlijn is de levering van gebouwen en daarbij behorende terreinen vrijgesteld van btw, met uitzondering van de levering voor eerste gebruik. Op grond van artikel 13B onderdeel h van de Zesde Richtlijn is de levering van onbebouwde terreinen vrijgesteld van btw, met uitzondering van de levering van een bouwterrein. Een bouwterrein wordt beschouwd als, de door lidstaten als zodanig omschreven, al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen. Lidstaten hebben de vrijheid om aan het begrip bouwterrein zelf invulling te geven. De Nederlandse wetgever heeft destijds de wet echter anders weergegeven. Vanaf 1 januari 1979 is de levering van onroerende zaken vrijgesteld van btw, met uitzondering van de levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming van dat goed³⁶. Als gevolg hiervan was de levering van een onbebouwd terrein alleen van de vrijstelling uitgezonderd, indien uitdrukkelijk sprake was van een vervaardigingshandeling.

Tot 11 juli 1997³⁷ is het begrip bouwterrein niet gedefinieerd in de Wet OB 1968. Aanleiding om het begrip bouwterrein destijds te definiëren in de nationale wet is het arrest Sint Oedenrode³⁸ van de Hoge Raad. De Gemeente Sint Oedenrode heeft een stuk grond geleverd, welke aanvankelijk een agrarische bestemming had, aan een particulier ten behoeve van woningbouw. De gemeente heeft in de omgeving van het perceel verscheidene infrastructurele voorzieningen aangelegd, voordat het perceel is verkocht en geleverd. Aan het perceel zelf zijn voor de levering geen bewerkingen verricht. In dit arrest is de Hoge Raad van mening dat geen sprake is van een vervaardigd goed, omdat het perceel zelf voor de levering geen bewerkingen heeft ondergaan. De Hoge Raad acht onbebouwde, maar tot bebouwing bestemde grond pas als een vervaardigd goed, indien

³³ Artikel 55 Wet OB 1968.

³⁴ Kamerstukken II 1967/68, 9324, 2, p. 2.

³⁵ Richtlijn 77/388/EEG.

³⁶ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, 2, p. 4.

³⁷ Stb. 1997, 277.

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

het bouwrijp gemaakte grond betreft. Net als in de zaak BNB 1980/128³⁹ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat onder het bouwrijp maken van grond dient te worden verstaan 'het bewerken van de grond zelf en het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond'. Met enkel de aanleg van infrastructurele voorzieningen in de omgeving kan het perceel niet worden gekwalificeerd als een vervaardigd goed. De levering door de gemeente is derhalve vrijgesteld van btw. Met het arrest Sint Oedenrode is reikwijdte aangegeven van het begrip 'vervaardigd goed'.

In het Bloembollenarrest⁴⁰ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de Nederlandse wetgeving niet in overeenstemming is met de Zesde Richtlijn. De vraag in deze zaak is of de levering van opgespoten landbouwgrond ten behoeve van bloembollenteelt, wordt gekwalificeerd als vervaardigd goed. Het oordeel is bevestigend, hoewel er geen sprake is van een bouwterrein, aangezien het geen bouwrijpe grond betreft. De Hoge Raad heeft geconcludeerd dat de nationale wetsbepaling niet in overeenstemming is met artikel 13B, onderdeel h, van de Zesde Richtlijn. Naar aanleiding van dit arrest is het begrip bouwterrein losgekoppeld van het vervaardigingsbegrip. In de nationale wet zijn conform de richtlijn twee heffingsregimes geïntroduceerd, één voor gebouwen en één voor bouwterreinen. De levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, zoals landbouwgrond die is opgespoten voor bloembollenteelt, is daardoor vrijgesteld van btw.

3.2 Het 'oude' begrip bouwterrein

Het wetsvoorstel dat is aangenomen op 17 juni 1997 inzake de levering van gebouwen en bouwterreinen, heeft ertoe geleid dat in de nationale wet het begrip bouwterrein is gedefinieerd. Op 11 juli 1997 is artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 met de definitie van het begrip bouwterrein in werking getreden. Tot 1 januari 2017 moest volgens deze definitie voldaan zijn aan twee cumulatieve voorwaarden en aan ten minste één van de limitatieve voorwaarden. Een perceel is een gekwalificeerd bouwterrein als het gaat om de levering van (1) onbebouwde grond en (2) dit stuk grond moet bestemd zijn om te worden bebouwd. Hiernaast moeten aan de onbebouwde grond (1) bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden, (2) voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, (3) in de omgeving voorzieningen worden of zijn getroffen of (4) een omgevingsvergunning zijn verleend.

Voordat aan de vier criteria van een bouwterrein kan worden getoetst, moet eerst sprake zijn van de levering van onbebouwde grond en de intentie bestaan om het perceel te bebouwen. In beginsel is alleen sprake van onbebouwde grond als op het stuk grond geen gebouwen staan. In verschillende zaken staat ter discussie wat onder onbebouwde grond moet worden verstaan. Over dit geschil is onder andere uitspraak gedaan in het arrest Don Bosco⁴¹. Uit deze uitspraak van het Hof van Justitie is gebleken dat de intentie van beide partijen om onbebouwde grond te leveren doorslaggevend is, ongeacht in hoeverre de sloopwerkzaamheden zijn gevorderd ten tijde van de levering. Onbebouwde grond kan enkel gekwalificeerd worden als bouwterrein, indien tussen de werkzaamheden die ten behoeve van het perceel verricht worden en de beoogde bebouwing een verband bestaat. Uit het arrest van de Hoge Raad van 24 december

³⁹ HR 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128.

⁴⁰ HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87 (Bloembollenarrest).

⁴¹ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08, BNB 2011/14 (Don Bosco).

2004⁴² is gebleken dat enkel het oogmerk ten tijde van de levering moet worden beoordeeld. In dit arrest is tijdens de levering geen intentie meer om te bebouwen, vanwege het overstromingsgevaar. Omdat op het moment van leveren duidelijk is dat de percelen niet kunnen worden bebouwd, is geen sprake van de levering van een bouwterrein. Indien het perceel zou zijn geleverd, voordat besloten is dat geen bebouwing kan plaatsvinden, kan wel sprake zijn van de levering van een bouwterrein.

Uit de wetsgeschiedenis is gebleken dat bewerkingen worden gekwalificeerd als bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, indien de bewerkingen zijn gedaan op onbebouwde grond⁴³. Het moet gaan om fysieke handelingen, zoals het rooien van bomen en struiken, het dempen van sloten, egaliseren, afgraven en/of ophogen van gronden⁴⁴. De bewerkingen op moment van de levering zijn doorslaggevend en dienen te zijn afgerond of te zijn aangevangen. Met het arrest Don Bosco is vastgesteld dat, indien de leverancier zich tegenover de afnemer verplicht om na de levering bewerkingen uit te voeren, ook sprake kan zijn van een btw-belaste levering van een bouwterrein. De levering en de verrichte bewerkingen vormen immers één gezamenlijke handeling, die als geheel de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft⁴⁵.

Onderdeel b van artikel 11 lid 4 Wet OB betreft de voorwaarde dat voorzieningen moeten worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond. Hier geldt ook weer dat de aanleg van de voorzieningen moet zijn afgerond en indien niet afgerond, wel reeds moet zijn aangevangen. Met de aanleg van slechts één voorziening kan de grond worden aangemerkt als een bouwterrein⁴⁶. Voorbeelden van voorzieningen die worden genoemd in de memorie van toelichting zijn zijaansluitingen op het hoofdriool, leidingen voor gas, water, elektra en kabeltelevisie⁴⁷.

De derde voorwaarde vloeit voort uit het arrest Sint Oedenrode⁴⁸. In dit arrest is bepaald dat het treffen van voorzieningen in de omgeving van het perceel worden gekwalificeerd als voorzieningen die een perceel tot een bouwterrein maken. De voorzieningen in de omgeving moeten nodig zijn om de bebouwing van het perceel te realiseren. Hierbij kan worden gedacht aan algemene voorzieningen en bepaalde gemeenschapsvoorzieningen, zoals de aanleg van een bouwweg en parken. De aanleg van één voorziening in de omgeving is voldoende, mits die voorziening dienstbaar is aan meer dan één perceel⁴⁹. Een duidelijk verband tussen de voorzieningen en de beoogde bebouwing is vereist⁵⁰. Voorzieningen als sportvelden, buurthuizen, zwembaden of brandweerkazernes zijn geen gekwalificeerde voorzieningen, aangezien een dergelijk verband ontbreekt.

Ingevolge artikel 11, lid 4, onderdeel d Wet OB kan eveneens aan de hand van een formele voorwaarde, onbebouwde grond aangemerkt worden als bouwterrein. Dit is het

⁴² HR 24 december 2004, 39 489, BNB 2005/124 (Dijk-arrest).

⁴³ HR 10 augustus 2001, 36.686, BNB 2001/401.

⁴⁴ Kamerstukken II, 1993/94, 23 638, 3, p. 9 (MvT).

⁴⁵ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08, BNB 2011/14, r.o. 44 (Don Bosco).

⁴⁶ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

⁴⁷ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

⁴⁸ Dit arrest is behandeld in paragraaf 3.1.

⁴⁹ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, 3, p. 10 (MvT).

⁵⁰ Zie onder andere Hof Den Bosch 13 december 2002, 00/00268 en Hof Arnhem 8 juni 2010, 09/00361.

geval als een omgevingsvergunning is verleend ten behoeve van een bouwactiviteit in de zin van artikel 2.1, eerste lid, onder a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht. Het aanvragen van een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit kent twee fasen. In de eerste fase worden de ruimtelijke- en welstandstechnische aspecten getoetst. Vervolgens wordt in de tweede fase gekeken naar de bouwtechnische aspecten. Pas als na de tweede fase de omgevingsvergunning wordt verleend, mag de bebouwing van de grond starten en is er sprake van bouwgrond. Aan de voorwaarde van artikel 11, lid 4, onderdeel Wet OB wordt alleen voldaan, als de omgevingsvergunning voor zowel de eerste als de tweede fase is verleend.⁵¹ Een omgevingsvergunning moet zijn verleend ten tijde van de levering. Als de vergunning wordt ingetrokken voor de levering, kan de grond niet worden gekwalificeerd als een bouwterrein. Wanneer de omgevingsvergunning wordt ingetrokken na de levering, heeft dat geen invloed op de behandeling voor de btw. Ten tijde van de levering was immers nog sprake van de levering van een bouwterrein.⁵²

3.3 Bouwterrein in de btw-richtlijn

De Nederlandse wetgeving dient in overeenstemming te zijn met de Europese richtlijnen. In 1967 zijn de Eerste en Tweede richtlijn geïntroduceerd ter bevordering van de harmonisatie van de omzetbelasting. In de Eerste richtlijn is gereguleerd dat alle lidstaten verplicht zijn om een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in te voeren⁵³. De Tweede richtlijn is het resultaat van het ingevoerde btw-stelsel⁵⁴. Deze richtlijnen vormen nog steeds de basis voor het huidige btw-systeem. In 1977 is de Zesde richtlijn in de plaats getreden van de Tweede richtlijn. In de Zesde richtlijn zijn wetten opgesteld inzake het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen. Per 1 januari 2007 is de btw-richtlijn in de plaats van de Zesde richtlijn getreden. De btw-richtlijn is een geactualiseerde, vereenvoudigde en beter leesbare regelgeving geworden ten opzichte van de Zesde richtlijn⁵⁵. De richtlijnbevestigingen moeten door alle lidstaten van de Europese Unie in de nationale wet worden geïmplementeerd. Sommige bepalingen kunnen worden aangevuld door de lidstaten zelf. De aanvullingen op de uniforme regel zijn toegestaan, omdat er geen uniforme regeling kan worden geconstrueerd. De aanvullingen in de nationale wet mogen niet in strijd zijn met de Europese richtlijnbevestigingen. Door het ontstaan van afwijkingen tussen de nationale wet en Europese regelgeving, mogen belastingplichtigen beroep doen op de voor hen gunstiger uitwerkende richtlijnbevestiging⁵⁶. Om rechtstreeks beroep te kunnen doen op de richtlijnbevestiging moet wel aan drie voorwaarden, die worden gesteld in de jurisprudentie van het Hof van Justitie, worden voldaan⁵⁷.

Het begrip bouwterrein in de Europese regelgeving is niet direct met de invoering van de richtlijnen ontstaan. In de Tweede richtlijn is het begrip bouwterrein nog niet gedefinieerd. Artikel 5, lid 2, onderdeel e Tweede Richtlijn kent slechts de term 'werk in onroerende staat'. In de toelichting bij deze richtlijn is beschreven wat met deze term is

⁵¹ Besluit van 14 juli 2009, Stcrt. 2009, 11140, §4.2.3.

⁵² Hof Arnhem 14 juli 2006, 04/00417.

⁵³ Eerste Richtlijn 67/227/EEG.

⁵⁴ Tweede Richtlijn 67/228/EEG.

⁵⁵ Kamerstuk II 2006/07, 31121, 3, p. 2 (MvT).

⁵⁶ HvJ EG 1 februari 1977, 51/76, BNB 1978/18.

⁵⁷ Deze voorwaarden worden toegelicht in §5.2

bedoeld. In 1977 is met de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn het begrip bouwterrein in de Europese regelgeving geïntroduceerd. In artikel 4, lid 3, onderdeel b Zesde Richtlijn is het begrip bouwterrein omschreven, zoals het begrip nu nog steeds in de btw-richtlijn wordt aangeduid.

Op grond van artikel 135, lid 1, onderdeel j jo. k Btw-richtlijn zijn de levering van gebouwen en bijbehorende terreinen en de levering van onbebouwde onroerende goederen vrijgesteld van btw. Doel van de vrijstelling is dat geen cumulatie van btw optreedt bij de overgang van een ondernemer naar een particulier, en andersom⁵⁸. Als geen vrijstelling zou gelden, maakt de btw deel uit van de prijs van dezelfde onroerende zaak bij elke opvolgende levering. In artikel 12, lid 1, onderdeel a jo. b Btw-richtlijn wordt de levering van een gebouw voor eerste ingebruikname en de levering van een bouwterrein expliciet uitgezonderd van de vrijstelling. Het beginsel van neutraliteit speelt hierin een belangrijke rol. Aan de hand van de methode van aftrek van voorbelasting kan de btw op de kosten ter zake van de investering in aftrek worden gebracht op de verschuldigde btw. Als gevolg hiervan maakt de btw-heffing geen onderdeel uit van de prijs van elke levering tot aan de eerste ingebruikneming.

De levering van een bouwterrein is van rechtswege belast met btw. Artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn geeft een omschrijving wat onder het begrip bouwterrein dient te worden verstaan. Lidstaten hebben op grond van dit artikel de vrijheid 'al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen' zelf nader in te vullen. De vraag of lidstaten in de praktijk daadwerkelijk de vrijheid hebben om het begrip bouwterrein zelf te definiëren, is bevestigd in de zaak Gemeente Emmen⁵⁹. De Gemeente Emmen levert acht bouwkvavels waarover btw is verschuldigd, omdat volgens de inspecteur sprake is van een vervaardigd goed. Voorafgaand aan de levering zijn rioleringen en straten aangelegd en verschillende nutsvoorzieningen getroffen. De Gemeente Emmen stelt een beroep in, omdat volgens de gemeente geen sprake is van een vervaardigd goed. Naar aanleiding hiervan stelt het Hof Leeuwarden prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie inzake de uitleg van 'al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen' in de zin van de Zesde richtlijn. In het arrest Sint Oedenrode⁶⁰ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vervaardigd goed alleen van rechtswege is belast met btw, indien het bouwrijp gemaakte grond betreft. De Hoge Raad is van mening dat onder bouwrijp maken van grond moet worden verstaan 'het bewerken van de grond voor de verbouwing of voorzieningen treffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan die grond'⁶¹.

Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat lidstaten zelf invulling mogen geven aan het begrip bouwterrein. Lidstaten bepalen zelf, in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet worden gemaakt om de grond aan te merken als bouwterrein. Het Hof van Justitie overweegt dat 'uit het gebruik van de woorden *al dan niet* blijkt dat de bewerkingen die de betrokken terreinen eventueel hebben ondergaan, niet van belang zijn'⁶². Lidstaten dienen bij het omschrijven van het begrip bouwterrein het doel van de vrijstelling te eerbiedigen. Slechts de levering van onbebouwde terreinen, die

⁵⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 285.

⁵⁹ HvJ EG 28 maart 1996, C-468/93, V-N 1996/1545 (Gemeente Emmen).

⁶⁰ HR 21 november 1990, 26 362, BNB 1991/19 (Sint Oedenrode).

⁶¹ HR 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128.

⁶² HvJ EG 28 maart 1996, C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 24 (Gemeente Emmen).

niet bestemd zijn als ondergrond voor een opstal, moeten worden vrijgesteld van btw.⁶³ De vrijheid van de lidstaten om zelf het begrip te definiëren wordt dus enigszins beperkt.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de wetsgeschiedenis van het nationale en Europeesrechtelijke begrip bouwterrein beschreven. Sinds de wetswijziging van 11 juli 1997 is het begrip bouwterrein gedefinieerd in de Wet OB 1968. Voor deze wetswijziging gold dat een onbebouwd terrein slechts is vrijgesteld van btw, indien uitdrukkelijk sprake is van een vervaardigingshandeling. Het arrest Sint Oedenrode is uiteindelijk de aanleiding geweest om het begrip bouwterrein te definiëren in de nationale wettekst. Met de inwerkingtreding van de wetswijziging wordt onderscheid gemaakt tussen gebouwen en onbebouwde terreinen. Krachtens het oude begrip bouwterrein, als bedoeld in artikel 11 lid 4 Wet OB, moest zijn voldaan aan ten minste één van de limitatieve voorwaarden. Bovendien moest sprake zijn van zowel onbebouwde grond als de intentie om de grond te bebouwen.

Sinds de Tweede richtlijn in 1977 is vervangen door de Zesde Richtlijn, wordt het begrip bouwterrein gedefinieerd in de Europese regelgeving. De btw-richtlijn is met ingang van het jaar 2007 inwerking getreden en hanteert nog steeds dezelfde definitie van het begrip bouwterrein. Volgens de btw-richtlijn is de levering van een bouwterrein uitgezonderd van de vrijstelling en van rechtswege belast met btw. Op grond van artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn mogen lidstaten zelf bepalen wat moet worden verstaan onder 'al dan niet bouwrijp gemaakt terreinen'. In de zaak Gemeente Emmen heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat lidstaten zelf daadwerkelijk invulling mogen geven aan het begrip bouwterrein. Zij worden echter wel enigszins beperkt, in die zin dat ze het doel van de vrijstelling dienen te eerbiedigen.

⁶³ HvJ EG 28 maart 1996, C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 25 (Gemeente Emmen).

Hoofdstuk 4 Don Bosco & Maasdriel

Per 1 januari 2017 is de Nederlandse wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein richtlijnconform aangepast. De wetswijziging is een reactie op de verschillende opvattingen volgens de Europese jurisprudentie en de Nederlandse wettekst. Uit de arresten Don Bosco⁶⁴ en Maasdriel⁶⁵ is gebleken dat het begrip bouwterrein in de Nederlandse Wet OB niet in overeenstemming is met de uitleg van het Hof van Justitie. Uit de uitspraken van deze arresten volgt dat de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is. In dit hoofdstuk worden daarom de arresten Don Bosco en Maasdriel behandeld. Vervolgens wordt ingegaan op de consequenties die volgen uit de arresten voor de nationale wetgeving.

4.1 Arrest Don Bosco

Feiten en geschil

Don Bosco onroerende goed BV (hierna: Don Bosco) heeft in 1998 een perceel met twee oude schoolgebouwen gekocht. Don Bosco zou de oude panden slopen en nieuwe kantoorpanden op het perceel bouwen. De verkoper is verantwoordelijk voor het aanvragen van de sloopvergunning en het aangaan van de sloopovereenkomst met de aannemer. De kosten van de sloop zou de verkoper aan hem in rekening laten brengen. Don Bosco draagt echter uiteindelijk de kosten door een hogere koopsom te betalen. Ten tijde van de levering zijn de sloopwerkzaamheden aangevangen. Nadat het perceel is geleverd, zijn de sloopwerkzaamheden voltooid en zijn vervolgens nieuwe kantoorpanden gebouwd. De inspecteur is van mening dat sprake is van een vrijgestelde levering en legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. Don Bosco gaat vervolgens in beroep met het argument dat de levering in casu van rechtswege belast is met btw, omdat met de aanvang van de sloopwerkzaamheden een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht in de zin van artikel 11, derde lid, Wet OB. Derhalve kan op grond van artikel 15, lid 1, onderdeel a WBR beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling. Het Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat geen sprake is van de vervaardiging van een goed, omdat de sloopwerkzaamheden tot een zodanig ondergeschikte wijziging hebben geleid. Daarnaast heeft het Hof geoordeeld dat geen sprake is van de levering van een bouwterrein, omdat geen onbebouwde grond is geleverd.⁶⁶ De zaak is vervolgens bij de Hoge Raad beland.

Hof van Justitie

De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie gesteld over de uitleg van de vrijstelling volgens de Zesde richtlijn⁶⁷. Van belang is dat Don Bosco en de verkoper zijn overeengekomen dat de verkoper verantwoordelijk is voor de aanvraag van de sloopvergunning en de verplichting tot slopen voor zijn rekening neemt. Het Hof van Justitie buigt zich over de vraag of de sloopwerkzaamheden en de levering van de onroerende zaak moeten worden aangemerkt als twee zelfstandige handelingen, dan wel als één gezamenlijke handeling. Doorgaans moet elke levering of prestatie als zelfstandige handeling worden beschouwd⁶⁸. Indien de prestaties die door de verkoper

⁶⁴ HvJ EU 19 november 2009, C- 461/08, BNB 2011/14 (Don Bosco).

⁶⁵ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85 (Maasdriel).

⁶⁶ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, 03/1746.

⁶⁷ HR 3 oktober 2008, 41510, BNB 2009/25, V-N 2008/48.18.

⁶⁸ Artikel 2 Zesde richtlijn.

worden verricht zo nauw met elkaar verbonden zijn, moeten zij objectief worden gezien als één samengestelde prestatie die uit meerdere elementen bestaat. Volgens het Hof van Justitie is het kunstmatig om één enkele economische ondeelbare handeling te splitsen. De sloopwerkzaamheden en de levering van het perceel hebben immers het uiteindelijke doel om een onbebouwd terrein te leveren met het oog op bebouwing. Aldus het Hof van Justitie geldt dat de levering van een terrein, waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt om in plaats daarvan een nieuw bouwwerk op te richten en de sloop is aangevangen voor die levering, niet onder de btw-vrijstelling valt, als bedoeld in artikel 13B, onderdeel g Zesde richtlijn. De handeling heeft tot voorwerp de levering van een onbebouwd terrein, ongeacht in hoeverre de sloopwerkzaamheden ten tijde van de levering zijn gevorderd.⁶⁹

Tot slot, heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het aan de nationale rechter is om te beslissen of er sprake is van de levering van een bouwterrein in de zin van artikel 4, lid 3, onderdeel b Zesde richtlijn. Uit het arrest Gemeente Emmen is gebleken dat de lidstaten zelf invulling mogen geven aan het begrip, voor zover zij het doel van de vrijstelling eerbiedigen⁷⁰.

Conclusie A-G Van Hilten

Advocaat-Generaal van Hilten (hierna: A-G) heeft in de zaak Don Bosco⁷¹ geconcludeerd dat sprake is van belastingverstremgeling. In onderhavige geval gaat het om de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting die is opgelegd aan Don Bosco, omdat volgens de inspecteur de samenloopvrijstelling niet van toepassing is. De A-G gaat in op de vraag of sprake is van een bouwterrein als bedoeld in de nationale wet. Immers is een beroep op de samenloopvrijstelling alleen gegrond, indien van rechtswege btw is verschuldigd op grond van de nationale wet. Derhalve moet het perceel worden gekwalificeerd als een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel a Wet OB. Door de strikte voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB kent de nationale wet een beperktere definitie van het begrip dan het communautaire recht. Hetzelfde onbebouwde terrein kan tegelijkertijd op grond van de richtlijn wel worden gekwalificeerd als bouwterrein en op grond van de nationale wet niet. Volgens Van Hilten heeft de wetgever met de Nederlandse definitie niet willen afwijken van de definitie volgens de richtlijn. In beide gevallen moet immers de intentie bestaan om de onbebouwde grond te bebouwen. De A-G komt tot de conclusie dat het terrein van Don Bosco als bouwterrein in de zin van de nationale wet moet worden beschouwd en de levering derhalve van rechtswege is belast met btw. Dientengevolge is het beroep van de belanghebbende geslaagd.

Einduitspraak

De Hoge Raad verwijst de zaak naar het Hof Den Haag. De inspecteur heeft zijn opvattingen over levering bij het Hof herzien. Volgens de inspecteur is de levering van het perceel, gelet op de omstandigheden waarin het perceel is geleverd, de levering van een bouwterrein als bedoeld in artikel 11, lid 4 Wet OB, derhalve is over de levering van rechtswege btw verschuldigd. Op grond hiervan heeft Don Bosco recht op de samenloopvrijstelling en wordt de naheffingsaanslag overdrachtsbelasting vernietigd.⁷²

⁶⁹ HvJ EU 19 november 2009, C- 461/08, BNB 2011/14, r.o. 44 (Don Bosco).

⁷⁰ Enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, worden van btw vrijgesteld.

⁷¹ Conclusie A-G Van Hilten, 17 juni 2010, nr. 41510bis, V-N 2010/46.9 (Don Bosco).

⁷² Hof Den Haag 2 maart 2012, nr. 11/00384, V-N 2012/29.16.

4.2 Arrest Maasdriel

Feiten en geschil

De Gemeente Maasdriel (hierna: verkoper) heeft in 2006 aan Woningstichting Maasdriel een perceel met daarop een oud gebouw en een parkeerterrein verkocht. De sloop van het gebouw en de verwijdering van de bestrating van het parkeerterrein zou voor rekening van de verkoper komen. In de koopovereenkomst is overeengekomen dat het perceel in bouwrijpe staat, met het oog op nieuwe bebouwing, wordt geleverd aan de woningstichting. Op moment van de levering is het gebouw gesloopt. De bestrating van het parkeerterrein is echter nog niet verwijderd. Ten tijde van de levering hebben aan het perceel nog geen bewerkingen plaatsgevonden en is er nog geen omgevingsvergunning verleend. Volgens de Woningstichting is sprake van de levering van een bouwterrein en is de levering derhalve van rechtswege belast met btw. De woningstichting heeft beroep gedaan op de samenloopvrijstelling, waardoor geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. Volgens de inspecteur is de btw-vrijstelling van toepassing, aangezien geen sprake is van de levering van een bouwterrein.

Gerechtshof Arnhem

Het Gerechtshof Arnhem⁷³ heeft met de verwijzing naar het arrest Don Bosco geoordeeld dat een onbebouwd terrein is geleverd, maar het perceel niet als een bouwterrein kan worden aangemerkt, omdat niet aan de voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB wordt voldaan. Ter zake van de verkrijging is derhalve overdrachtsbelasting verschuldigd.

Hoge Raad

Volgens de Hoge Raad zijn sloopwerkzaamheden geen bewerkingen aan een onbebouwd terrein in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB, ongeacht of de intentie bestaat om te bebouwen. Eerder heeft de Hoge Raad dit geconcludeerd in de zaak van 10 augustus 2001⁷⁴. Op grond van de nationale wet is in deze zaak derhalve geen sprake van een bouwterrein. De Hoge Raad heeft aan het Hof van Justitie een prejudiciële vraag gesteld over de Nederlandse uitleg van het begrip bouwterrein⁷⁵.

"Moet artikel 135, lid 1, letter k, van de Btw-Richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 12, leden 1 en 3, van die richtlijn, zo worden uitgelegd dat in elk geval niet van btw mag zijn vrijgesteld de levering van een onbebouwd terrein dat is ontstaan door sloop van daarop staande bebouwing, welke sloop is verricht met het oog op nieuwbouw?"

Hof van Justitie

Het verschil in vergelijking met de zaak Don Bosco is dat de sloopwerkzaamheden van de bestrating van het parkeerterrein nog niet zijn aangevangen. In deze zaak is het de vraag of alleen de intentie om te bebouwen voldoende is om het perceel aan te merken als bouwterrein. Net als in de arresten Don Bosco en Gemeente Emmen is het Hof van Justitie van mening dat bij de invulling van het begrip bouwterrein de doelstelling van de vrijstelling in acht moet worden genomen⁷⁶. Dit houdt in dat enkel de levering van een onbebouwd terrein dat niet als ondergrond voor een opstal is bestemd, van btw

⁷³ Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, 09/00361, NTFR 2010/1703.

⁷⁴ HR 10 augustus 2001, 36.686, BNB 2001/401.

⁷⁵ HR 9 september 2011, 10/02888, BNB 2012/143.

⁷⁶ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, r.o. 30 (Maasdriel).

moet worden vrijgesteld. Volgens het Hof dienen alle onbebouwde terreinen, die bestemd zijn om te worden bebouwd, te worden gekwalificeerd als bouwterrein. De fiscale neutraliteit benadrukt immers dat soortgelijke terreinen niet anders mogen worden behandeld voor de btw, omdat anders een ongewenst concurrentievoordeel kan ontstaan. Het Hof heeft geoordeeld dat de levering van het onbebouwde terrein na de sloop van het gebouw aan Woningstichting Maasdriel niet onder de btw-vrijstelling valt. Er moet rekening worden gehouden met de wilsverklaring van beide partijen die zijn betrokken bij de levering. Ten tijde van de levering moet de intentie van beide partijen om de grond daadwerkelijk te bebouwen blijken uit objectieve gegevens.⁷⁷ Het is geen vereiste dat na de sloop handelingen in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB worden verricht voor de kwalificatie van een bouwterrein. Uit het oordeel van het Hof van Justitie blijkt dat de Nederlandse definitie van het begrip te beperkt is en niet in overeenstemming is met de richtlijn.

Einduitspraak

De Hoge Raad heeft in het eindarrest⁷⁸ geconcludeerd dat de Nederlandse wetsbepaling is afgeleid van artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn. Zodoende moet de wetsbepaling zoveel mogelijk in overeenstemming met de Europese jurisprudentie worden uitgelegd. Bij de levering van een bouwterrein moet de intentie van beide partijen ondersteund worden door objectieve gegevens. Het Hof van Justitie heeft uitdrukkelijk aangegeven dat het verrichten van bewerkingen, het treffen van voorzieningen of het verkrijgen van een omgevingsvergunning niet meer noodzakelijk zijn om te voldoen aan de voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB. Aan de hand van sloopwerkzaamheden kan de intentie van partijen blijken om het terrein te bebouwen.⁷⁹ De levering aan Woningstichting Maasdriel is aan te merken als de levering van een bouwterrein, aangezien de intentie bestaat om na de sloop het perceel te bebouwen. Derhalve is van rechtswege btw verschuldigd en is het beroep op de samenloopvrijstelling gegrond.

4.3 Gevolgen van de arresten Don Bosco & Maasdriel

In het arrest Don Bosco is vastgesteld dat de samengestelde prestatie, zijnde de levering van een terrein met een oud gebouw en de sloopwerkzaamheden die reeds zijn aangevangen voor de levering en die voor rekening van de verkoper komen, de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft. Dit is ongeacht in hoeverre de sloop van het oude gebouw ten tijde van de levering van het terrein is gevorderd.⁸⁰ Van belang is in welke staat en onder welke omstandigheden het terrein door de verkoper uiteindelijk aan de koper wordt opgeleverd⁸¹. Voor dit arrest moesten de sloopwerkzaamheden zijn voltooid, voordat sprake kon zijn van de levering van een onbebouwd terrein.

In het arrest Don Bosco worden de kosten van de sloop in rekening gebracht aan de verkoper. De vraag is of ook sprake van een btw-belaste levering kan zijn, indien de kosten in rekening worden gebracht aan de koper. De gezamenlijke prestatie bestaat dan immers uit twee afzonderlijke handelingen: de levering van het perceel met opstallen en de sloop voor rekening van de koper. Toch kan in beide gevallen de intentie

⁷⁷ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, r.o. 36 (Maasdriel).

⁷⁸ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174.

⁷⁹ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, r.o. 33 (Maasdriel).

⁸⁰ HvJ EU 19 november 2009, C-461/08, BNB 2011/14, r.o. 44 (Don Bosco).

⁸¹ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, r.o. 36 (Maasdriel).

om het perceel te bebouwen hetzelfde zijn. Bovendien drukken de kosten van de sloop, in het geval dat de kosten in rekening worden gebracht aan de verkoper, ook op de koper door een hogere koopsom te vragen, waarin de kosten worden doorberekend. Zodoende maakt het naar mijn mening feitelijk niet uit of de kosten in rekening worden gebracht aan de verkoper of aan de koper.

Uit eerdere rechtspraak van de Hoge Raad⁸² is gebleken dat de sloophandelingen zelf geen bewerkingen zijn aan de grond als bedoeld in artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB. Dit is ook niet het geval als de sloop is verricht ten behoeve van latere nieuwbouw. Van kwalificerende bewerkingen is slechts sprake als de bewerkingen na de sloop van de opstallen aan de grond zijn verricht. Uit het arrest Maasdriel is gebleken dat de wilsverklaring van beide partijen van belang is, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De sloopverplichting die door de verkoper is aangegaan is een voorbeeld van een dergelijk gegeven. Derhalve kan door enkel de sloophandelingen een bouwterrein ontstaan, indien het terrein ten tijde van de levering daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd.⁸³

A-G Van Hilten heeft in haar conclusie⁸⁴ geconstateerd dat met een richtlijnconforme interpretatie het terrein van Don Bosco een bouwterrein is in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB. Het Hof van Justitie heeft immers geoordeeld dat de lidstaten alle voor bebouwing bestemde terreinen dienen te beschouwen als bouwterreinen. Door de arresten Don Bosco en Maasdriel is gebleken dat de Nederlandse wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein niet in overeenstemming is met het Europeesrechtelijke begrip bouwterrein. Wanneer een onbebouwd terrein wordt gekwalificeerd als bouwterrein op grond van de Europese regelgeving, is het de vraag of het onbebouwde terrein op basis van het nationale recht ook wordt gekwalificeerd als bouwterrein. Het punt hierbij is dat de samenloopvrijstelling alleen van toepassing is, indien een onbebouwd terrein onder het bereik van artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB valt. De overdrachtsbelasting is immers niet een op basis van het Europese recht geharmoniseerde belasting, maar een Nederlandse belastingheffing.

Als gevolg van het beleidsbesluit van 14 juli 2009 van de Staatssecretaris van Financiën⁸⁵ kunnen belastingplichtigen kiezen om zich te beroepen op het beleidsbesluit of op het Europees recht. De staatssecretaris neemt in dit besluit het standpunt in dat een terrein met opstallen, die pas na de levering worden gesloopt en worden vervangen door nieuwbouw, ten tijde van de levering geen onbebouwde grond is. Derhalve is geen sprake van de btw-belaste levering van een bouwterrein. Het standpunt van de staatssecretaris is niet gestroomlijnd met de uitspraken van de arresten Don Bosco en Maasdriel. Een belastingplichtige kan door zich op dit besluit te beroepen, vrijgesteld leveren. Het beroep doen op het beleidsbesluit is gunstig, indien de belastingplichtige een particulier of een vrijgestelde ondernemer is. Zij hebben immers geen recht op aftrek van voorbelasting. De meest gunstige weg kan op deze manier door de belastingplichtige worden gekozen.

⁸² HR 10 augustus 2001, 36 686, BNB 2001/401, V-N 2001/44.18. HR 14 november 2008, nr. 43246, BNB 2009/31, V-N 2008/56.26.

⁸³ Besluit van 19 september 2013, Stcrt. 2013, 26851, §4.3.2.

⁸⁴ Conclusie A-G Van Hilten, 17 juni 2010, 41510bis, V-N 2010/46.9.

⁸⁵ Besluit van 14 juli 2009, Stcrt. 2009, 11140.

Het besluit van 19 september 2013⁸⁶ is een actualisering van het vorige besluit. De staatssecretaris is in dit besluit van mening dat alleen sprake kan zijn van een bouwterrein als wordt voldaan aan één van de voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB. Op basis van het arrest Maasdriel is de intentie van beide partijen om de bouwgrond te bebouwen, mits ondersteund door objectieve gegevens, doorslaggevend. Volgens de staatssecretaris is enkel de intentie van beide partijen niet voldoende voor de kwalificatie van een bouwterrein op grond van de nationale wet. In voetnoot 17 van het besluit geeft hij echter aan dat wel sprake kan zijn van een bouwterrein als bedoeld in de richtlijn. De staatssecretaris hanteert zodoende tegelijkertijd twee verschillende begrippen 'bouwterrein'. Bovendien impliceert hij met dit standpunt dat de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is. Desondanks voelt de wetgever niet de noodzaak om de wet aan te passen en in overeenstemming te brengen met de richtlijn.

In de zaak van 17 december 2015 heeft de rechtbank Zeeland-West-Brabant⁸⁷ geoordeeld dat beroep kan worden gedaan op de vrijstelling van overdrachtsbelasting als een bouwterrein alleen kwalificeert op grond van het Europees recht. Volgens de rechtbank moet om recht te doen aan doel en strekking van de samenloopvrijstelling, de vrijstelling ook van toepassing zijn op de verkrijging van een bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn. Naar aanleiding van deze uitspraak keurt de staatssecretaris in zijn besluit van 2 juni 2016⁸⁸ goed dat de verkrijgers van een bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn beroep kunnen doen op de samenloopvrijstelling. De staatssecretaris stelt wel drie voorwaarden, die in het besluit nader worden benoemd, aan de toepassing van de samenloopvrijstelling.

4.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn naast de arresten Don Bosco en Maasdriel ook de gevolgen van de arresten besproken. In de zaak Don Bosco heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat rekening moet worden gehouden met de door de verkoper verrichte prestaties. Het is van belang dat de verrichte handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één economische ondeelbare handeling vormen. Voor dit arrest moesten de sloopwerkzaamheden zijn voltooid, voordat sprake kon zijn van de levering van een onbebouwd terrein. Na de uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest Don Bosco is niet meer van belang, in hoeverre de sloopwerkzaamheden ten tijde van de levering zijn gevorderd. Beslissend is dat de sloop moet zijn aangevangen voor de levering en dat de sloop voor rekening komt van de verkoper.

In het arrest Maasdriel heeft de Hoge Raad een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie over de uitleg van het begrip bouwterrein. Uit eerdere rechtspraak is gebleken dat lidstaten de vrijheid hebben om het begrip bouwterrein zelf te definiëren, mits zij de doelstelling van de richtlijn eerbiedigen. Alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn als ondergrond voor een opstal en zodoende bestemd zijn om te worden bebouwd, dienen onder het bereik van het begrip bouwterrein te vallen. In het arrest Maasdriel is bepaald dat de intentie van beide partijen om het terrein te bebouwen, moet blijken uit objectieve gegevens. Aan deze eis wordt voldaan, indien sloopwerkzaamheden worden verricht met het oog bebouwing. Derhalve zijn

⁸⁶ Besluit van 19 september 2013, Stcrt. 2013, 26851.

⁸⁷ Rb. Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, AWB 146545, RN 2016/69.

⁸⁸ Besluit van 2 juni 2016, Stcrt. 2016, 29598.

bewerkingen, voorzieningen of het verkrijgen van een omgevingsvergunning geen vereiste meer voor de kwalificatie van een bouwterrein.

Als gevolg van de strenge voorwaarden, die worden gesteld in artikel 11, lid 4 Wet OB, kan een onbebouwd terrein op grond van het nationaal recht niet en op grond van het Europees recht wel worden gekwalificeerd als bouwterrein. Voor de verkrijging van een onbebouwd terrein is het van belang dat als bouwterrein wordt gekwalificeerd op grond van de nationale wet. Wanneer geen sprake is van een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1° Wet OB, kan geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling.

De staatssecretaris hanteert in zijn besluit van 19 september 2013 twee verschillende begrippen bouwterrein. Pas in zijn laatste besluit van 2 juni 2016 keurt de staatssecretaris expliciet goed dat beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling als alleen op basis van het Europees recht sprake is van een bouwterrein. De discrepantie tussen de wetsbepalingen van de nationale wet en het Europees recht is door de staatssecretaris al erkend in zijn besluit van 19 september 2013. De wetgever heeft echter naar aanleiding hiervan geen actie ondernomen. De wetsbepaling is destijds niet richtlijnconform aangepast. In plaats van de aanpassing van artikel 11, lid 4 Wet OB in een richtlijnconforme wetsbepaling, treedt op 2 juni 2016 het nieuwe besluit van de staatssecretaris inwerking.

Hoofdstuk 5 Wetswijziging ‘bouwterrein’

Na de uitspraken van het Hof van Justitie en de Hoge Raad is duidelijk dat de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is. Dit is het gevolg van de strenge voorwaarden, die worden gesteld in het oude artikel 11, lid 4 Wet OB, aan de kwalificatie van een bouwterrein. De discrepantie tussen de nationale wettekst en de Europese regelgeving leidt tot strijdigheid. Daarom is de wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein met ingang van 1 januari 2017 gewijzigd en in lijn gebracht met de btw-richtlijn. Als eerste wordt in dit hoofdstuk de aanleiding van de nieuwe wetsbepaling behandeld. Daarna wordt ingegaan op wat een communautair begrip inhoudt en wat de invloed van Europese regelgeving op de nationale wetgeving is. In de derde paragraaf is een analyse gemaakt van de eventuele consequenties voor Nederland, omdat de wetsbepaling te laat is aangepast. Ook wordt gekeken naar de vraag of Nederland verboden staatssteun heeft verleend aan de nationale vastgoedsector. Ten slotte wordt de reikwijdte van het nieuwe begrip onder de loep genomen en de vraag beantwoord of er een verbetering dan wel verslechtering is ten opzichte van het oude begrip bouwterrein.

5.1 Aanleiding wetswijziging

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Maasdriel bepaald dat alle onbebouwde terreinen, die bestemd zijn als ondergrond voor een opstal en zodoende bestemd zijn om te worden bebouwd, onder de nationale definitie van het begrip bouwterrein dienen te vallen. De intentie van beide partijen om op de datum van de levering het terrein daadwerkelijk te bebouwen, moet blijken uit objectieve gegevens.

De beperktere definitie van het begrip bouwterrein in de zin van de nationale wet resulteert ertoe dat een bouwterrein wordt gekwalificeerd als bouwterrein op grond van de btw-richtlijn, maar niet op grond van de nationale wet. De uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest Maasdriel heeft ertoe geleid dat belastingplichtigen de keuze hebben om een rechtstreeks beroep te doen op de btw-richtlijn voor de ruime definitie of op de nationale wet voor de beperkte definitie. Dientengevolge kan de belastingplichtige de meest voordelige weg kiezen. Door beroep te doen op de nationale wet, valt de levering van onbebouwde grond onder de btw-vrijstelling. De levering kan zodoende zonder btw-heffing geschieden. De verkrijging is dan belast met overdrachtsbelasting. Op gelijke wijze kan door beroep te doen op de btw-richtlijn, btw-belast worden geleverd. Indien beroep wordt gedaan op de btw-richtlijn, is het de vraag of de samenloopvrijstelling van toepassing is. In de praktijk komt het regelmatig voor dat inspecteurs van mening zijn dat de samenloopvrijstelling niet van toepassing is, omdat geen sprake is van een bouwterrein in de zin van de nationale wet⁸⁹. Als gevolg van de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant op 17 december 2015⁹⁰ heeft de staatssecretaris in zijn het beleidsbesluit⁹¹ goedgekeurd, dat de samenloopvrijstelling onder voorwaarden kan worden toegepast bij de levering van een bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn.

⁸⁹ Merckx, WFR 2016/195, p. 8.

⁹⁰ Rb. Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, AWB 146545, RN 2016/69.

⁹¹ Besluit van 2 juni 2016, Stcrt. 2016, 29598.

De keuze tussen de btw-vrijstelling en de btw-heffing hangt af van de btw-positie van de afnemer. Beroep doen op de btw-richtlijn en derhalve op de btw-heffing is gunstig, indien de afnemer (gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting heeft. Wanneer de afnemer geen recht op aftrek heeft, is een beroep op de nationale wet (btw-vrijstelling) gunstiger. De niet-aftrekbare btw-heffing van 21% over de levering is immers hoger dan de heffing van overdrachtsbelasting van 6% over de verkrijging. Per 1 januari 2017 is die keuze en het beroep op het beleidsbesluit niet meer mogelijk voor belastingplichtigen. Vanaf 2017 luidt artikel 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.”

Met deze wetwijziging heeft het kabinet de ruime definitie volgens het Europees recht omgezet in de nationale wetsbepaling. Nederland moet immers als EU-lidstaat de btw-richtlijn implementeren in haar nationale wetgeving.⁹² In paragraaf 5.4 wordt dieper ingegaan op de reikwijdte van de nieuwe wetsbepaling.

5.2 Richtlijnconforme wetsbepaling

Een communautair begrip is een begrip dat in de btw-richtlijn is opgenomen. Het begrip 'bouwterrein' is een communautair begrip. Alle lidstaten moeten dezelfde uitleg van het communautaire begrip hanteren als bedoeld in de richtlijn. In artikel 288, derde alinea VWEU is vastgesteld dat EU-richtlijnen moeten worden omgezet in de nationale wetgeving van lidstaten en bindende kracht hebben ten aanzien van het te bereiken resultaat. De nationale overheden mogen zelf bepalen hoe zij, binnen de in de richtlijn aangegeven termijn, een richtlijn omzetten in hun nationale wetgeving. Richtlijnen hebben derhalve geen rechtstreekse werking en hoeven niet letterlijk te worden overgenomen in de nationale wettekst.⁹³ In het arrest *Marleasing*⁹⁴ heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de nationale rechter, ondanks een onderscheid in formulering, de nationale wet zoveel mogelijk dient uit te leggen in overeenstemming met de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde hiermee uitvoering te geven aan de communautaire verplichtingen.

Wanneer de nationale wetsbepaling door de werking van de richtlijn anders dan voorheen wordt geïnterpreteerd, treedt het zogenoemde 'kameleoneffect' op⁹⁵. Het nationale begrip verschiet als het ware van kleur doordat het begrip de kleur krijgt van de richtlijnbeepaling. De Hoge Raad legt in zo'n geval de wetsbepaling richtlijnconform uit. Indien een richtlijnconforme interpretatie niet mogelijk is, zijn de richtlijnbeepaling en de nationale wetsbepaling expliciet met elkaar in strijd. Dit is het geval als de richtlijnbeepaling niet, niet correct of te laat is geïmplementeerd in de nationale wet. De belastingplichtige kan dan een rechtstreeks beroep doen op de voor hem voordeliger uitwerkende richtlijnbeepaling. Wel moet aan de volgende eisen, die worden gesteld door het Hof van Justitie, zijn voldaan⁹⁶:

⁹² Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3, p. 35 (MvT).

⁹³ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 40.

⁹⁴ HvJ EG 13 november 1990, C-106/89 (*Marleasing*).

⁹⁵ HR 16 mei 1984, 22 246, BNB 1984/212.

⁹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 41.

- *de in de richtlijn aangegeven implementatietermijn is verstreken;*
- *de desbetreffende richtlijnbe­paling is niet, niet tijdig of niet correct omgezet in het nationale recht.*
- *de richtlijnbe­paling moet onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn of rechten aan particulieren verlenen.*

Indien aan de voorwaarden is voldaan, ontstaat er voor de belastingplichtige een keuzerecht. In het arrest *Kolpinghuis*⁹⁷ is bepaald dat een richtlijn geen directe verplichtingen aan particulieren kan opleggen. De richtlijn kan uitsluitend rechten aan particulieren toekennen. De richtlijn heeft derhalve geen *contra legem*⁹⁸ werking. Het kan voorkomen dat onduidelijk is, hoe een richtlijnbe­paling geïnterpreteerd moet worden. In dat geval moet de nationale rechter eerst bij de jurisprudentie van het Hof van Justitie te rade gaan. Als er dan nog steeds twijfel bestaat, kan de nationale rechter het Hof van Justitie vragen om uitspraak te doen bij prejudiciële beslissing. In sommige gevallen is de nationale rechter verplicht een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof.⁹⁹ In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op deze procedure.

5.3 Eventuele consequenties voor Nederland als EU-lidstaat

Lidstaten zijn volgens de gemeenschapstrouw¹⁰⁰ verplicht om alle maatregelen te nemen die nodig zijn om hun communautaire verplichtingen na te komen. De Europese Commissie kan een inbreukprocedure starten tegen een lidstaat die niet voldoet aan zijn communautaire verplichtingen. Een dergelijk geval doet zich voor als de implementatietermijn van de richtlijn is verstreken of de richtlijnbe­paling niet correct is geïmplementeerd in de nationale wet. Op grond van artikel 258 VWEU kan de Europese Commissie met een inbreukprocedure een lidstaat aansprakelijk stellen voor deze ‘inbreuk’ op het Europees recht. Voordat een inbreukprocedure gestart kan worden, moet de betreffende lidstaat eerst op de hoogte zijn gebracht van de inbreuk en moet de lidstaat de mogelijkheid hebben gekregen om de inbreuk ongedaan te maken¹⁰¹. Wanneer de betreffende lidstaat alsnog geen actie heeft ondernomen of het niet eens is met de Commissie, kan de Commissie de zaak voorleggen bij het Hof van Justitie. Indien het gaat om een zaak waar een lidstaat de uitvoering van het arrest van het Hof in gebreke is gebleven, is de lidstaat verplicht maatregelen te nemen op grond van artikel 260 VWEU. Als het gaat om een zaak waar een lidstaat de Europese regelgeving niet tijdig heeft geïmplementeerd, kan het Hof direct een boete en/of dwangsom opleggen. De Commissie geeft dan aan welke geldelijke sanctie zij passend acht.¹⁰²

Uit het arrest *Francovich*¹⁰³ is gebleken dat lidstaten aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de schade die zij toebrengen aan particulieren, indien zij de richtlijnen niet, niet correct of te laat hebben geïmplementeerd. Het Hof heeft de volgende drie voorwaarden gesteld aan de aansprakelijkheidsstelling van lidstaten:

⁹⁷ HvJ EG 8 oktober 1987, 80/86, NJ 1988, 1029 (*Kolpinghuis*).

⁹⁸ Richtlijnconforme interpretatie tegen de wet in is niet toegestaan, zie ook HvJ EG, 16 juni 2005, C-105/03, r.o. 24 (*Pupino*).

⁹⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 44.

¹⁰⁰ Artikel 4, lid 3 VEU.

¹⁰¹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 45.

¹⁰² Barents & Brinkhorst 2003, p. 205.

¹⁰³ HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, AB 1994, 482 (*Francovich*).

- *Het door de richtlijn voorgeschreven resultaat beoogt particulieren rechten toe te kennen.*
- *Op basis van de richtlijnbevestigingen kan de inhoud van die rechten bepaald worden.*
- *De geleden schade is toe te rekenen aan de niet-nakoming van de verplichting om de richtlijn te implementeren in de nationale wet.*

Wordt aan deze voorwaarden cumulatief voldaan, dan is die lidstaat op grond van de gemeenschapstrouw verplicht tot schadevergoeding. In het arrest Francovich is de lidstaat Italië in gebreke gebleven een richtlijnbevestiging te implementeren in de nationale wet. De richtlijnbevestiging zag toe op de vorming van waarborgfondsen om onvervulde loonaanspraken van werknemers te kunnen betalen. De betreffende werknemers wilden toekenning van hun rechten. Zij kregen hun rechten echter niet toegekend door de betrokken lidstaat. Het is aan de nationale rechter om de door de niet-omzetting van de richtlijn geleden schade te vergoeden op basis van het nationale aansprakelijkheidsrecht. De afwikkeling van de vergoeding moet daadwerkelijk gebeuren en mag niet minder gunstig zijn dan soortgelijke schadevergoedinggevallen¹⁰⁴. Deze toekenning van rechten aan particulieren ziet vooral toe op richtlijnen in de sfeer van de sociale zekerheid die niet, niet correct of te laat zijn geïmplementeerd¹⁰⁵.

In het kader van deze scriptie is de uitleg van het begrip bouwterrein van belang. Wanneer twijfel bestaat inzake de uitleg van een communautair begrip, kan de nationale rechter prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie. In artikel 267 VWEU is bepaald dat de hoogste rechter gehouden is tot het stellen van prejudiciële vragen, indien twijfel bestaat over de uitleg van een communautair begrip en een beslissing hierover essentieel wordt geacht. Het Hof geeft vervolgens uitsluitend antwoord op de vraag over de interpretatie van het communautaire begrip. In het arrest Maasdriel heeft de situatie zich voorgedaan dat een prejudiciële vraag is gesteld omtrent de uitleg van het begrip bouwterrein. Sinds de uitspraak van het Hof van Justitie in deze zaak is duidelijk dat de Nederlandse definitie te beperkt is. De uitspraak door het Hof van Justitie is gedaan op 17 januari 2013. De Nederlandse wetsbevestiging inzake het begrip is echter pas gewijzigd per 1 januari 2017. Naar mijn mening kan geconcludeerd worden dat Nederland als lidstaat haar communautaire verplichtingen niet is nagekomen, aangezien zij de nationale wetsbevestiging te laat heeft aangepast.

Vrijstellingen vormen een inbreuk op de fiscale neutraliteit. Derhalve dienen vrijstellingen beperkt te worden uitgelegd. Bovendien moet de nationale vrijstelling in overeenstemming zijn met de doelstelling van de communautaire vrijstelling. De doelstelling van de communautaire vrijstelling voor onbebouwde onroerende goederen is dat enkel de levering van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal zijn bestemd, moet worden vrijgesteld van btw. Hieruit volgt dat alle onbebouwde terreinen die zijn bestemd om te worden bebouwd, onder de definitie van "bouwterrein" moeten vallen.¹⁰⁶ Het is primair aan de Nederlandse wetgever om deze doelstelling in de nationale wet vast te leggen. De Europese Commissie moet Nederland erop wijzen, indien de nationale wetsbevestiging in strijd is met de richtlijnbevestiging. De Commissie

¹⁰⁴ HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, AB 1994, 482, r.o. 43 (Francovich).

¹⁰⁵ HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, AB 1994, 482, m.nt. F.H. van der Burg (Francovich).

¹⁰⁶ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, m.nt. B.G. van Zadelhoff (Maasdriel).

geeft haar vervolgens de mogelijkheid om de wetsbepaling aan te passen naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie.

In onderhavige geval heeft Nederland artikel 11, lid 4 Wet OB aangepast naar een richtlijnconforme wetsbepaling. Deze aanpassing heeft echter niet tijdig plaatsgevonden. De Europese Commissie kan op grond van artikel 258 VWEU een inbreukprocedure starten tegen Nederland wegens de te late aanpassing van de wetsbepaling. De Commissie geeft in haar voorstel aan wat voor een geldelijke sanctie zij passend vindt¹⁰⁷. Zij moet zich houden aan bepaalde voorwaarden die worden gesteld aan de hoogte van het bedrag¹⁰⁸. Het Hof van Justitie kan Nederland vervolgens direct die geldelijke sanctie opleggen voor het niet tijdig implementeren van de Europese regelgeving. In de zaak van 12 juli 2005¹⁰⁹ is bepaald dat het voorstel van de Commissie niet bindend is voor het Hof van Justitie. Uit deze zaak volgt dat het Hof de geldelijke sanctie vaststelt aan de hand van de omstandigheden, de omvang van de inbreuk en de draagkracht van de lidstaat, maar niet hoger dan de Commissie heeft vermeld in haar voorstel.

Zoals hierboven is aangegeven, kunnen lidstaten aansprakelijk worden gesteld voor de door particulieren geleden schade als aan drie voorwaarden is voldaan. Naar mijn mening is deze aansprakelijkheidsstelling voor Nederland niet van toepassing op de te late implementatie van de richtlijnbeepaling. Aan de drie voorwaarden is immers niet voldaan: artikel 12, lid 1, onderdeel b Btw-richtlijn beoogt geen rechten toe te kennen aan particulieren. Dit artikel betreft enkel de uitzondering op de vrijstelling van onbebouwde onroerende goederen in de zin van artikel 135, onderdeel k Btw-richtlijn (1). Op basis van artikel 12, lid 1, onderdeel b Btw-richtlijn wordt de levering van een bouwterrein in de heffing betrokken. Het recht op de vrijstelling wordt hiermee teniet gedaan. Een particulier heeft als het ware recht op btw-heffing. Particulieren hebben geen recht op aftrek, derhalve zullen zij het recht op btw-heffing als nadelig ervaren (2). Er bestaat geen causaal verband tussen de geleden schade en de te late implementatie van de richtlijnbeepaling, aangezien geen schade kan worden toegerekend die is geleden door particulieren. Particulieren genieten geen recht op aftrek van voorbelasting, derhalve hebben zij door de te late aanpassing van de wetsbepaling geen schade geleden. Door de wetwijziging valt de levering van een bouwterrein nu eerder onder de btw-heffing. Dit betekent dat particulieren voor de aanpassing juist een voordeel hebben genoten, omdat zij voorheen onder de btw-vrijstelling vielen en derhalve slechts 6% overdrachtsbelasting over de verkrijging waren verschuldigd (3). Na toetsing aan de voorwaarden, die worden gesteld in het arrest Francovich, kan geconcludeerd worden dat Nederland niet verplicht is tot schadevergoeding aan particulieren voor de te late aanpassing van het begrip bouwterrein in de nationale wet.

5.4 Verboden staatssteun?

Heeft Nederland door een niet-richtlijnconforme wetsbepaling aan te houden verboden staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU verleend? Gesteld kan worden dat Nederland de nationale vastgoedsector heeft bevoordeeld door de wetsbepaling inzake het begrip bouwterrein niet-richtlijnconform aan te passen. Vanaf het arrest Maasdriel is al duidelijk dat Nederland de wetsbepaling moet aanpassen. Nederland heeft dit echter

¹⁰⁷ Artikel 260, lid 3 VWEU.

¹⁰⁸ Mededeling van de Europese Commissie over de uitvoering van artikel 260, lid 3 VWEU.

¹⁰⁹ HvJ EG 12 juli 2005, C-304/02, r.o. 103.

pas per 1 januari 2017 gedaan. De vraag is zodoende of Nederland gedurende de periode van 17 januari 2013 tot 1 januari 2017 verboden staatssteun heeft verleend. Van verboden staatssteun is volgens de Europese Commissie sprake als cumulatief aan de volgende criteria wordt voldaan¹¹⁰:

1. *iedere vorm van een voordeel dat met staatsmiddelen is bekostigd en toerekenbaar is aan de staat;*
2. *de steunmaatregel is aan bepaalde ondernemingen of producties toegekend;*
3. *door de steunmaatregel wordt de mededinging op de interne markt vervalst of dit dreigt te gebeuren;*
4. *mogelijk ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen EU-lidstaten.*

Indien aan de criteria wordt voldaan, moet de lidstaat de steunmaatregel verplicht melden bij de Europese Commissie. De Europese Commissie beslist dan of sprake is van onverenigbare staatssteun. In dat geval verbiedt de Commissie de steunmaatregel. Sommige steunmaatregelen zijn verenigbaar met de interne markt, hiervoor geldt een uitzondering op het verbod¹¹¹. Dergelijke verenigbare steunmaatregelen moeten ook bij de Europese Commissie worden gemeld. In het kader van deze scriptie wordt aan de hierboven genoemde criteria getoetst om vast kunnen te stellen of sprake is van verboden staatssteun met betrekking tot het aanhouden van de niet-richtlijnconforme wetsbepaling.

Onder het begrip staatssteun valt iedere maatregel die begunstigend werkt. In onderhavige geval heeft Nederland gedurende een periode van ongeveer vier jaar een belastingvoordeel toegekend aan de nationale vastgoedsector, omdat de Nederlandse wetgever de wetsbepaling te laat heeft aangepast. De levering van een bouwterrein is op grond van de nationale wet eerder vrijgesteld, derhalve is over die levering geen btw verschuldigd. Het voordeel is bekostigd met staatsmiddelen, omdat de overheid belastinginkomsten heeft misgelopen. In het arrest van het Hof van Justitie op 23 oktober 2014¹¹² is bepaald dat de toerekenbaarheid van de steunmaatregel automatisch wordt toegerekend aan de staat, indien de maatregel is verleend door een staatsorgaan, ongeacht welke rol dat orgaan binnen de organisatie van de staat heeft. Aan de tweede voorwaarde wordt voldaan, indien een selectief voordeel wordt verleend aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Volgens Hof van Justitie is ook sprake van selectiviteit in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, indien de steunmaatregel een gehele economische sector betreft¹¹³. De Nederlandse overheid heeft de nationale vastgoedsector bevoordeeld door een beperkte definitie van het begrip bouwterrein te hanteren. Derhalve is voldaan aan de eerste twee criteria.

Bij de beoordeling van vervalsing van de mededinging wordt gekeken naar de concurrentiepositie van de sector vóór het verlenen van de steun en ná het ontvangen van de steun¹¹⁴. De concurrentiepositie moet zijn verbeterd door het verlenen van de steunmaatregel. Hiervan is sprake als door de steunmaatregel binnen een sector, waar in concurrentie wordt getreden, een voordeel wordt genoten. Bij geringe beïnvloeding van de mededinging wordt al aan dit criterium voldaan. Voor de ongunstige

¹¹⁰ Mededeling van de Europese Commissie 19 juli 2016, C 262/01.

¹¹¹ Artikel 107, lid 2 en lid 3 VWEU.

¹¹² HvJ EU 23 oktober 2014, C-242/13, r.o. 65/66 (Commerz Nederland NV).

¹¹³ HvJ EU 19 maart 2015, C-672/13, r.o. 49 (OTP Bank).

¹¹⁴ HvJ EG 2 juli 1974, C-173/73.

beïnvloeding van het handelsverkeer tussen EU-lidstaten is het niet vereist dat de begunstigde sector zelf deelneemt aan het intracommunautaire handelsverkeer. Van belang is dat de begunstigde actief is op een markt, waar grensoverschrijdende handel plaatsvindt. De beïnvloeding van het handelsverkeer wordt geacht, indien de positie van de sector ten opzichte van andere concurrerende sectoren wordt versterkt.¹¹⁵ In onderhavige geval is aan de Nederlandse vastgoedsector een belastingvoordeel toegekend ten opzichte van concurrerende vastgoedsectoren binnen de EU. Belastingplichtigen in deze concurrerende vastgoedsectoren genieten immers geen dergelijk belastingvoordeel.

Na toetsing aan de criteria van verboden staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, kan gesteld worden dat Nederland gedurende een periode van ongeveer vier jaar onverenigbare staatssteun heeft verleend aan een gehele economische sector. Nederland is verplicht om de steunverlening te melden aan de Europese Commissie¹¹⁶, maar zij heeft dit niet gedaan. Zodoende rijst de vraag op waarom Nederland onverenigbare staatssteun heeft verleend? Particulieren en vrijgestelde ondernemers hebben in de Nederlandse vastgoedsectoren een belastingvoordeel genoten. Nederland had ten tijde van het arrest Maasdriel de wetbepaling moeten aanpassen, maar in plaats daarvan heeft zij de nationale vastgoedsector gestimuleerd door een belastingvoordeel toe te kennen. Op grond van artikel 108, lid 3 VWEU moet een lidstaat elk voornemen tot steunverlening tijdig aangeven bij de Commissie. Zonder goedkeuring van de Commissie mag de steunmaatregel niet worden uitgevoerd. Indien de steunmaatregel toch wordt verleend, is die steunmaatregel onrechtmatig en verboden. Over die periode waarin de Commissie geen goedkeuring heeft verleend, kan de genoten steun worden teruggevorderd. In dit geval heeft Nederland de steunmaatregel niet aangemeld, maar wel uitgevoerd. Indien de Europese Commissie oordeelt dat de steunmaatregel onverenigbaar is, moet de genoten staatssteun, inclusief alle genoten rentevoordelen, door de lidstaat worden teruggevorderd. Een lidstaat kan alleen verweer tegen de terugvordering aanvoeren, als het terugvorderen volkomen onmogelijk is. Dit kan het geval zijn als door de terugvordering verstoring van de openbare orde optreedt en de lidstaat met de tot hem ter beschikking staande middelen niet het hoofd kan bieden¹¹⁷.

5.5 Verbetering of verslechtering ten opzichte van het oude begrip bouwterrein

De nationale wetbepaling inzake het begrip bouwterrein is door aanpassing richtlijnconform geworden. Het begrip heeft een nieuwe reikwijdte gekregen ten opzichte van het oude begrip. Er is sprake van een kwalificerend bouwterrein, indien het volgende geldt: *(i) onbebouwde grond die (ii) kennelijk (iii) bestemd is om te worden bebouwd (iv) met één of meer gebouwen*. Om te kunnen meten of sprake is van een verbetering dan wel verslechtering ten opzichte van de oude wetbepaling, wordt in deze paragraaf eerst ingegaan op de reikwijdte van het nieuwe begrip.

¹¹⁵ HvJ EU 19 maart 2015, C-672/13, r.o. 54/55 (OTP Bank).

¹¹⁶ Artikel 108, lid 3 VWEU.

¹¹⁷ HvJ EU 9 juli 2015, C-63/14.

Wanneer is sprake van onbebouwde grond?

Uit de memorie van toelichting blijkt dat voor de kwalificatie van een bouwterrein aan de eis van onbebouwde grond ook wordt voldaan, indien op de grond nog een oude opstal staat, maar waarbij de volledige sloop van de opstal voor rekening komt van de verkoper.¹¹⁸ Blijkens de uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest Don Bosco volgt dat de sloopwerkzaamheden en de levering van de onroerende zaak als één samengestelde prestatie moeten worden beschouwd. Deze samengestelde prestatie dient tot voorwerp de levering van een onbebouwd terrein te hebben.¹¹⁹

Wat wordt bedoeld met het woord kennelijk?

Met het woord kennelijk is aansluiting gezocht bij het arrest Maasdriel. Uit alle omstandigheden die bestaan op moment van levering moet blijken dat op de datum van de levering, de grond daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. Daarbij kan de bedoeling van de toekomstige eigenaar voldoende zijn, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.¹²⁰

Wanneer wordt voldaan aan objectieve gegevens waaruit blijkt dat de grond op het moment van levering bestemd is om te worden bebouwd?

Objectieve gegevens kunnen in ieder geval blijken als aan ten minste één van de limitatieve voorwaarden als bedoeld in de oude wetsbepaling wordt voldaan. Het Hof heeft in de zaak Maasdriel vastgesteld dat als bewijsmiddel kan worden aangedragen: de staat van vordering van de verbouwing door de verkoper op het tijdstip van de levering, de voltooiing van de sloop door verkoper vóór de datum van levering met het oog op toekomstige bebouwing of de verplichting van de verkoper om sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op toekomstige bebouwing¹²¹. In de memorie van toelichting worden voorbeelden genoemd die ook aangemerkt worden als objectieve gegevens: een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architectkosten met het oog op bebouwing van de betreffende grond¹²².

Wanneer is sprake van bebouwing?

Volgens het kabinet is sprake van bebouwing als uitsluitend één of meer gebouwen of een deel van een gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, onderdeel a, Wet OB in de toekomst worden gebouwd¹²³. Uit de parlementaire stukken blijkt dat het begrip 'gebouw' ruim moet worden uitgelegd. Zo worden een straat, brug of kunstgrasveld ook onder het begrip gebouw verstaan¹²⁴.

De reikwijdte van het nieuwe begrip is gestroomlijnd met de doelstelling van het begrip bouwterrein in de zin van artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn. Belastingplichtigen hoeven nu geen beroep meer te doen op de btw-richtlijn voor de ruimere definitie. Dientengevolge hoeven belastingplichtigen ook geen beroep meer te doen op het beleidsbesluit van de staatssecretaris¹²⁵ om de samenloopvrijstelling van toepassing te laten zijn. Het keuzerecht tussen de btw-heffing en btw-vrijstelling is verdwenen voor

¹¹⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3, p. 36 (MvT).

¹¹⁹ HvJ EG 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco).

¹²⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3, p. 87 (MvT).

¹²¹ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85, r.o. 33 (Maasdriel).

¹²² Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3, p. 87 (MvT).

¹²³ Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3, p. 87 (MvT).

¹²⁴ Kamerstukken II 1995/96, 24703, 3, p. 4 (MvT).

¹²⁵ Besluit van 2 juni 2016, Stcrt. 2016, 29598.

belastingplichtigen. Zodoende is op dit punt de Wet OB 1968 strikter geworden. Naar mijn mening is een striktere wetsbepaling een verbetering, aangezien de bepaling richtlijnconform is geworden. De levering van een onbebouwd terrein kan nu alleen als bouwterrein worden gekwalificeerd op grond van de nationale wet. De mogelijkheid om beroep te doen op de voor de belastingplichtige meest voordelige bepaling is door de wetswijziging verdwenen.

Het gevolg voor de praktijk is dat de levering van een onbebouwd terrein eerder onder btw-heffing zal vallen, waardoor van rechtswege btw is verschuldigd. Voor particulieren en ondernemers die (gedeeltelijk) vrijgesteld presteren is dit ongunstig, aangezien zij geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting hebben. Voor de wetswijziging behaalden zij een belastingvoordeel, aangezien zij in plaats van 21% btw-heffing over de levering, slechts 6% overdrachtsbelasting over de verkrijging verschuldigd waren. De vraag is echter, of een dergelijk belastingvoordeel kan worden gerechtvaardigd tegenover in het buitenland opererende particulieren en vrijgestelde ondernemers, aangezien zij geen belastingvoordeel genieten. Nederland heeft door de niet-richtlijnconforme wetsbepaling aan te houden een belastingvoordeel ten behoeve van de nationale vastgoedsector gecreëerd, die niet kan worden gerechtvaardigd. Elke lidstaat dient immers de richtlijnbevestigingen tijdig en correct om te zetten in de nationale wetgeving. Op dit punt ben ik van mening dat ook sprake is van een verbetering ten opzichte van de oude wetsbepaling, omdat geen ongerechtvaardigde belastingvoordelen meer worden behaald door belastingplichtigen in de nationale vastgoedsector. De vraag is of Nederland onverenigbare staatssteun heeft verleend, door een ongerechtvaardigd belastingvoordeel toe te kennen in de periode van 17 januari 2013 tot 1 januari 2017. Het is aan de Europese Commissie om te beslissen of sprake is van onverenigbare staatssteun en terugvordering van de genoten staatssteun mogelijk is.

5.6 Deelconclusie

Tot 1 januari 2017 was de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein te beperkt en niet in overeenstemming met artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn. Uiteindelijk heeft de uitspraak in het arrest Maasdriel ertoe geleid, dat Nederland de wetsbepaling heeft aangepast. Uit de Europese rechtspraak is gebleken dat, ondanks een onderscheid in formulering, de nationale wet zoveel mogelijk moet worden uitgelegd in overeenstemming met de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde hiermee uitvoering te geven aan de communautaire verplichtingen. Wanneer Nederland als EU-lidstaat haar communautaire verplichtingen niet nakomt, kan de Europese Commissie een inbreukprocedure starten bij het Hof van Justitie. In onderhavige geval kan gesteld worden dat Nederland haar communautaire verplichtingen niet is nagekomen, omdat Nederland de richtlijnbevestiging inzake het begrip bouwterrein niet tijdig heeft geïmplementeerd in de nationale wet. Indien de Europese Commissie een inbreukprocedure start, kan het Hof van Justitie Nederland een geldelijke sanctie opleggen voor het niet tijdig implementeren van de Europese regelgeving.

Door de wetswijziging heeft het begrip bouwterrein een nieuwe reikwijdte gekregen, die in overeenstemming is met de Europese regelgeving. Als gevolg hiervan kunnen belastingplichtigen zich niet meer beroepen op de btw-richtlijn om onder de btw-heffing te vallen. Een bouwterrein kan nu alleen worden gekwalificeerd op grond van de nationale wet, derhalve is het keuzerecht voor belastingplichtigen verdwenen. In de

praktijk valt de levering van een onbebouwd terrein nu eerder onder de btw-heffing. Voor particulieren en vrijgestelde ondernemers is dit nadelig, aangezien zij geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Voorheen behaalden zij een belastingvoordeel, omdat volgens de nationale wet de levering van een onbebouwd terrein eerder onder de btw-vrijstelling viel. Zij waren in dat geval slechts 6% overdrachtsbelasting verschuldigd over de verkrijging, in plaats van 21% btw-heffing over de levering. Naar mijn mening is het genieten van een dergelijk belastingvoordeel in de nationale vastgoedsector ongerechtvaardigd. Nederland heeft het communautaire begrip bouwterrein niet tijdig omgezet in de nationale wet, als gevolg hiervan is sprake geweest van verkapte stimulering van de nationale vastgoedsector. Nederland is als lidstaat verplicht om de steunverlening te melden aan de Europese Commissie. Nederland heeft dit echter niet gedaan. De Europese Commissie kan beslissen of sprake is geweest van onverenigbare staatssteun en wat de mogelijke gevolgen hiervan zijn voor Nederland. Aan de hand van bovenstaande motieven kan derhalve gesteld worden, dat de aanpassing van de wetsbepaling tot een verbetering heeft geleid.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de probleemstelling van deze scriptie. De probleemstelling luidde als volgt:

Waarom heeft Nederland pas per 1 januari 2017 gekozen voor een wetsbepaling die in overeenstemming is met de Europese regelgeving inzake het begrip bouwterrein, terwijl dit reeds kon vanaf het arrest Maasdriel? Zijn er consequenties voor Nederland als lidstaat voor het te laat aanpassen van artikel 11, lid 4 Wet OB?

Sinds het arrest Maasdriel op 17 januari 2013 is gebleken dat de Nederlandse definitie van het begrip bouwterrein te beperkt is. Artikel 11, lid 4 Wet OB is echter pas per 1 januari 2017 aangepast naar een richtlijnconforme wetsbepaling. Voorheen konden belastingplichtigen zich beroepen op de btw-richtlijn om de ruime definitie van het begrip van toepassing te laten zijn. Als gevolg hiervan ontstond een keuzerecht voor de belastingplichtige tussen heffing van btw op grond van de btw-richtlijn of vrijstelling van btw op grond van de nationale wet. Voor particulieren en vrijgestelde ondernemers is het voordeliger om zich te beroepen op de nationale wet, aangezien zij geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Zij zijn dan in plaats van 21% btw-heffing over de levering, slechts 6% overdrachtsbelasting over de verkrijging verschuldigd. De vraag is waarom Nederland niet direct met de uitspraak in het arrest Maasdriel de nationale wetsbepaling richtlijnconform heeft aangepast. Nederland heeft gedurende een periode van ongeveer vier jaar een ongerechtvaardigd belastingvoordeel toegekend aan de nationale vastgoedsector. Particulieren en vrijgestelde ondernemers in de Nederlandse vastgoedsector hebben in deze periode vrijgesteld onbebouwde terreinen geleverd, omdat deze onbebouwde terreinen niet als bouwterrein werden gekwalificeerd in de zin van de nationale wet. Zodoende is de concurrentiepositie van de Nederlandse vastgoedsector versterkt ten opzichte van de positie van andere concurrerende vastgoedsectoren binnen de EU. Gevolg van een dergelijke steunmaatregel kan zijn dat de mededing dreigt te vervalsen en het intracommunautaire handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed. De Europese Commissie beoordeelt of sprake is van het verlenen van onverenigbare staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU. Zij kan dan besluiten om terugvordering van de genoten staatssteun, inclusief de genoten rentevoordelen, te gelasten. Nederland kan alleen verweer tegen de terugvordering aanvoeren, als het terugvorderen volkomen onmogelijk is. Naar mijn mening lijkt terugvorderen niet haalbaar, aangezien het genoten voordeel dan terug moet worden gevorderd van alle particulieren en vrijgestelde ondernemers, aan wie gedurende de betreffende periode een bouwterrein vrijgesteld is geleverd.

Een andere consequentie voor Nederland kan zijn, dat de Europese Commissie een inbreukprocedure start op grond van artikel 258 VWEU wegens de te late aanpassing van de wetsbepaling. Wanneer een lidstaat een richtlijnbeepaling niet, niet tijdig of niet correct heeft geïmplementeerd in de nationale wet, voldoet die lidstaat niet aan zijn communautaire verplichtingen. Nederland heeft pas per 1 januari 2017 de wetsbepaling richtlijnconform aangepast, terwijl de wetsbepaling al sinds 17 januari 2013 uitdrukkelijk in strijd was met de richtlijnbeepaling. Nederland is derhalve het nakomen van haar communautaire verplichtingen in gebreke gebleven. Aan de hand hiervan kan het Hof van Justitie Nederland een geldelijke sanctie opleggen voor de inbreuk op het Europees recht.

Naar verhouding tot de consequentie van het terugvorderen van de genoten staatsteun, lijkt mijns inziens Nederland een geldelijke sanctie opleggen reëler. De uitvoering van een geldelijke sanctie kan immers daadwerkelijk en op korte termijn plaatsvinden. De vraag is echter of deze sanctie voldoende straffend is. Nederland kan als lidstaat niet zonder consequente gevolgen onverenigbare staatsteun verlenen. Zij heeft de Nederlandse vastgoedsector gestimuleerd door gedurende een periode van ongeveer vier jaar een ongerechtvaardigd belastingvoordeel toe te kennen aan particulieren en vrijgestelde ondernemers. Door deze steunmaatregel is de concurrentiepositie van de nationale vastgoedsector versterkt ten opzichte van de concurrentiepositie van andere lidstaten. Zodoende zou een terugvordering van de genoten staatssteun, inclusief de genoten rentevoordelen, door Nederland naar mijn mening meer passend zijn. Het is aan de Europese Commissie om te bepalen of sprake is van onverenigbare staatsteun en welke sanctie zij voor Nederland passend acht.

Literatuurlijst

Boeken

- R. Barents & L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Deventer: Kluwer 2003.
- T.M. Berkhout & R.N.G. Van der Paardt, *Basisboek vastgoed fiscaal*, Naarden/Zeist: Infotax 2016.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Artikelen

- M.M.W.D. Merkx, 'Belastingplan 2017: vereenvoudiging en reparatie in de omzetbelasting', *WFR 2016/195*.

Nederlandse rechtspraak

- Hof Den Bosch 13 december 2002, 00/00268.
- Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, 03/1746.
- Hof Arnhem 14 juli 2006, 04/00417.
- Hof Arnhem 8 juni 2010, 09/00361, NTFR 2010/1703.
- Hof Den Haag 2 maart 2012, 11/00384, V-N 2012/29.16.
- Rb. Zeeland-West-Brabant 17 december 2015, AWB 146545, RN 2016/69.

Hoge Raad

- HR 12 maart 1980, 19 239, BNB 1980/128.
- HR 16 mei 1984, 22 246, BNB 1984/212.
- HR 21 november 1990, 26 362, BNB 1991/19 (Sint Oedenrode).
- HR 7 december 1994, 29 153, BNB 1995/87 (Bloembollenarrest).
- HR 10 augustus 2001, 36.686, BNB 2001/401.
- HR 24 december 2004, 39 489, BNB 2005/124 (Dijk-arrest).
- HR 3 oktober 2008, 41510, BNB 2009/25, V-N 2008/48.18.
- HR 14 november 2008, nr. 43246, BNB 2009/31, V-N 2008/56.26.
- HR 9 september 2011, 10/02888, BNB 2012/143.
- HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, BNB 2013/174.

Hof van Justitie

- HvJ EG 2 juli 1974, C-173/73.
- HvJ EG 1 februari 1977, 51/76, BNB 1978/18.
- HvJ EG 8 oktober 1987, 80/86, NJ 1988, 1029 (Kolpinghuis).
- HvJ EG 13 november 1990, C-106/89 (Marleasing).
- HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, AB 1994, 482 (Francovich).
- HvJ EG 28 maart 1996, C-468/93, V-N 1996/1545 (Gemeente Emmen).
- HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, V-N 1998/39.43 (Fischer).
- HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00, BNB 2003/123 (Maierhofer).
- HvJ EG, 16 juni 2005, C-105/03 (Pupino).
- HvJ EG 12 juli 2005, C-304/02.
- HvJ EG 1 juni 2006, C-233/05, V-N 2006/42.14 (VOF Dressuurstal Jespers).
- HvJ EG 19 november 2009, C-461/08, BNB 2011/14 (Don Bosco).
- HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11, BNB 2013/85 (Maasdriel).
- HvJ EU 23 oktober 2014, C-242/13 (Commerz Nederland NV).
- HvJ EU 19 maart 2015, C-672/13 (OTP Bank).

Conclusies

- Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, 09/02220.
- Conclusie A-G Van Hilten, 17 juni 2010, 41510bis, V-N 2010/46.9 (Don Bosco)

Kamerstukken/ Staatsblad

- Kamerstukken II 1967/68, 9324, 2.
- Kamerstukken II 1977/78, 14 887, 2.
- Kamerstukken II, 1993/94, 23 638, 3 (MvT).
- Kamerstukken II 1995/96, 24703, 3 (MvT).
- Stb. 1997, 277.
- Kamerstuk II 2006/07, 31121, 3 (MvT).
- Kamerstukken II 2016/17, 34552, 3 (MvT).

Besluiten

- Besluit van 14 juli 2009, Stcrt. 2009, 11140.
- Besluit van 19 september 2013, Stcrt. 2013, 26851.
- Besluit van 2 juni 2016, Stcrt. 2016, 29598.

Europees recht

- Mededeling van de Europese Commissie over de uitvoering van artikel 260, lid 3 VWEU, *Communication from the Commission*, C(2015) 5511 final.
- Mededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, 2016/C 262/01.