
Slopen

Zijn we dichterbij het neutraliteitsbeginsel?

Naam: Ashanti Eustace

Studentennummer: 328364

Begeleider: R. van der Paardt

Rotterdam, 13 december 2017

Inhoudsopgave

Inleiding	4
Probleemstelling:	7
Plan van aanpak	7
Afbakening	8
Hoofdstuk 2 De omzetbelasting	9
2.1 Btw-richtlijn	9
2.2 Omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting	10
2.2.1 Ondernemerschap	11
2.2.2 Belastbare prestaties	14
2.2.3 Aftrek op voorbelasting	16
2.2.3.1 Neutraliteitsbeginsel	17
2.4 Vrijstellingen	20
Hoofdstuk 3 Onroerende goederen	22
3.1 Levering onroerende goederen in de Btw-richtlijn	22
3.2 Levering onroerende goederen in de Nationale wetgeving	22
3.2.1 Relevante begrippen	23
3.2.1.1 Onroerende goederen	23
3.2.1.2 Bijhorend terrein	24
3.2.1.3 Eerste ingebruiksneming	25
3.3 Overdrachtsbelasting en de Samenloopvrijstelling	26
Hoofdstuk 4 Bouwterrein	28
4.1 Bouwterrein Btw-richtlijn	28
4.2 Bouwterrein Wet OB 1968	29
4.2.1 Voorwaarden tot 1 januari 2017	32
4.2.1.1 Onbebouwde grond	32
4.2.1.2 Met oog op bebouwing	33
4.2.1.3 Bewerkingen aan de grond	33
4.2.1.4 Voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn	34
4.2.1.5 Voorzieningen in de omgeving	34
4.2.1.6 Omgevingsvergunningen	34
4.2.2 Per 1 januari 2017	35
Hoofdstuk 5 Sloopwerkzaamheden	36
5.1 Nederlandse regelgeving	37

5.1.2 Jeugdhonk arrest : volledige sloop	37
5.1.2 Garage arrest :gedeeltelijk slopen/levering tijdens sloop	39
5.2 Europese jurisprudentie	41
5.2.1 Don Bosco deels gesloopt.....	41
5.2.2 J.J Komen en Zonen Beheer: gedeeltelijk slopen	46
5.2.3 Woningstichting Maasdriel: volledige sloop	50
Hoofdstuk 6 Nationaal vs Europees	56
6.1 Richtlijn conforme uitleg of toch strijdigheid?	56
6.1.2 Nederlandse rechtspraak vs BTW-richtlijn	57
6.1.2.1 Besluit na het Jeugdhonk arrest en BNB 2003/193.....	58
6.1.3 Nederlandse wettekst vs Europese jurisprudentie	58
6.2 Bevinding	60
6.2.1 Besluit BLKB2013/1686	61
6.2.1 Na 1 januari 2017	62
Conclusie	63
Literatuurlijst	66

Inleiding

In het eerste artikel van de omzetbelasting wordt aangegeven dat het doel van de omzetbelasting, een indirecte belasting, is om het verbruik van alle goederen en diensten in de heffing te betrekken.¹ Hoewel dat de bedoeling van de omzetbelasting is, was het in het verleden altijd duidelijk dat de levering van onroerende zaken een inbreuk² op de hoofdregel van artikel 1 Wet OB 1968 vormt, omdat de levering van onroerende zaken van btw is vrijgesteld. Maar sinds 2009, door de komst van het Don Bosco arrest,³ is het leveren van onroerende zaken technisch een wat ingewikkelder kwestie geworden. Is er nog steeds geen omzetbelasting verschuldigd omdat er sprake is van oude gebouwen die geleverd worden? Of is er sprake van een belaste levering? In casu werd er niet geoordeeld of er wel of niet sprake was van een belaste levering maar had het HvJ EU geoordeeld dat de sloopwerkzaamheden en de levering van een perceel als een gecombineerde prestatie moet worden gezien.

Tot op heden is het leveren van onroerende zaken binnen de Wet OB 1968 een complexe aangelegenheid. Wat ook tot veel commotie leidt, is het leveren van bouwterreinen. In principe wordt het leveren van bouwterreinen in de heffing betrokken,⁴ maar omdat er nog steeds onduidelijkheden rondom het begrip bouwterrein bestaan, kan het voorkomen dat het in sommige gevallen niet duidelijk is of er wel of geen sprake is van een belaste levering. Zowel de levering van onroerende zaken als de levering van bouwterrein veroorzaken tot op heden veel publicaties van verschillende auteurs. Daarom is het van belang om bij het leveren van deze twee zaken na te gaan onder welke omstandigheden gesproken kan worden van levering van een onroerend goed of van een bouwterrein. Is het een gebouw dat wordt geleverd? Wordt er een nieuw gebouw of een al bestaande gebouw geleverd? Kan er gesproken worden van levering van een bouwterrein? Wanneer wordt een onbebouwd terrein gekwalificeerd als een bouwterrein? Welke handelingen dragen bij tot het ontstaan van een bouwterrein? In deze scriptie zal ik het voornamelijk over deze laatste dimensie hebben.

Levering van een gebouw of een gedeelte van het gebouw met het erbij behorend terrein wordt krachtens artikel 135 lid 1 onderdeel j van de Btw-richtlijn, alsmede artikel 11, lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 van de heffing vrijgesteld. Op basis van artikel 12 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, juncto artikel 135 lid 1 onderdeel k Btw-richtlijn en artikel 11, lid 1 onderdeel a sub 1 Wet OB 1968 vormen nieuwbouw en bouwterreinen een uitzondering op de hoofdregel. Krachtens laatstgenoemde artikel is bij het leveren van een bouwterrein en nieuwbouw 21% omzetbelasting verschuldigd. In de omzetbelasting kan van een levering van nieuwbouw worden gesproken wanneer levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste in gebruikneming plaatsvindt. Dit wordt ook een nieuw vervaardigd goed genoemd. De vraag die nu rijst, is wanneer er sprake is van de tweede uitzondering: namelijk een bouwterrein. Hoewel dit een belangrijk begrip blijkt te zijn, is er tot op heden in de Europese regelgeving

¹ Artikel 1, lid a Wet OB 1968

² Artikel 11, lid 1a Wet OB 1968

³ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17

⁴ Artikel 11, lid 1a 1 Wet Ob 1968

geeneens een luidende definitie van een bouwterrein te vinden. Er wordt slecht aangegeven dat *“als bouwterrein wordt beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”*⁵ Uit de richtlijn⁶ blijkt dat de invulling van het begrip "bouwterrein" aan de lidstaten moet worden overgelaten. Dit is nogmaals aangegeven in het Gemeente Emmen arrest.⁷ Het is natuurlijk voor te stellen dat niet iedere lidstaat dezelfde omschrijving zal hebben, maar dat zij wel binnen de grenzen van gemeenschapsrecht zal moeten blijven. In de Wet OB 1968 staat de voorwaarde in artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 opgenomen die getoetst dient te worden om een terrein als bouwterrein te kwalificeren. Op moment van levering⁸ moet geëvalueerd worden of aan de eisen is voldaan.⁹ Is eenmaal sprake van een bouwterrein of nieuw vervaardigd goed, dan wordt dit belast met omzetbelasting omdat het dan nog in de bouw-en handelfase bevindt.¹⁰

Uit de parlementaire behandeling ter introductie van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 en uit de jurisprudentie blijkt dat het niet altijd duidelijk is wat voor effecten sloopwerkzaamheden hebben op de fiscale kwalificatie van onroerende zaken en bouwterreinen. Leiden de sloopwerkzaamheden er toe dat een gebouw overgaat naar de bouw-en handelfase? Of heeft het slopen van gebouwen geen effect op de bouw-en handelfase en blijft zodoende de hoofdregel gelden dat (oude) gebouwen en bijhorend terrein vrijgesteld zijn van belastingheffing? Kunnen sloopwerkzaamheden ook leiden tot een bouwterrein?

Voor het Don Bosco¹¹ arrest werd door het Jeugdhonk arrest¹² aangenomen, dat het ontstaan van een bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 niet het gevolg kan zijn van slechts sloopwerkzaamheden. Er kan hooguit gesproken worden van het ontstaan van een onbebouwd terrein als een gebouw volledig wordt gesloopt. In casu was het slopen van het gebouw niet bedoeld voor latere bebouwing, maar werd slechts uitgevoerd om de bestaande bebouwing weg te halen. Om het stuk terrein als bouwterrein te kwalificeren moesten verdere bewerkingen met het oog op bebouwing plaatsvinden. In een later arrest BNB 2003/193¹³ werd ook aangegeven dat slechts het verrichten van sloopwerkzaamheden niet kan leiden tot een nieuw vervaardigd onroerend goed. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw kan niet aangemerkt worden als een nieuw vervaardigd onroerend goed, omdat het op moment van levering het goed geen andere functie in het maatschappelijk heeft verkregen. Tevens concludeert het arrest dat het gedeeltelijk slopen van onroerende goederen niet kan leiden dat een bouwterrein wordt ontstaan.¹⁴ Voor de belasting vormt grond waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw bestaat nog steeds bebouwde grond. Er zijn nog steeds op of in de grond aanwezige constructies. En om sprake te zijn van een bouwterrein dient er allereerst

⁵ Artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn

⁶ Artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn

⁷ Hof van Justitie EU, 28 maart 1996, zaak C-468/93, V-N 1996/1545

⁸ In dit kader kan er gedacht worden aan de voorwaarden oogmerk criterium en bewerkingen. Kamerstukken II, 1996-1997, 24703, nr 212c, p. 1 HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124

⁹ M.P. Bongard, Leidraad overdrachtsbelasting, Deventer, 2009, par. 94-95, p 106-107.

¹⁰ M.D.J van der Wulp, "Bouwterrein: land voor paradoxen", Tribuut oktober 2008, p.6-10

¹¹ HvJ EU, 19 november 2009, nr. C-461/08, V-N 2009/59.17.

¹² Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

¹³ Hoge Raad, 14 november 2008, nr. 42.860 en 43.246 BNB 2003/193

¹⁴ Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140

onbebouwd grond te bestaan.¹⁵ Hiermee is artikel 11, eerste lid, letter a, ten eerste van de wet OB 1968 niet van toepassing.

Het Don Bosco arrest bracht grote commotie rondom de heffing van omzetbelasting bij het leveren van onroerende zaken. Belanghebbende was voornemens om op de vrijgekomen grond kantoorpanden te bouwen. Hier werd het leveren van de onroerend goed als het leveren van een onbebouwd terrein gezien. De intentie van de partijen achtte het HvJ EU van belang. Uiteindelijk werd er geen duidelijke aanwijzing gegeven op de vraag of sloopwerkzaamheden tot een bouwterrein zal leiden, omdat het HvJ EU de vraag alleen had geherformuleerd. Dit kwam doordat het leveren van een onroerend goed samen met de sloopwerkzaamheden als een gecombineerde prestatie gezien moest worden. Of sprake was van een levering van een bouwterrein werd aan de Hoge Raad overgelaten. Of slopen tot het leveren van een belaste levering kan leiden, heeft het HvJ EU uiteindelijk in het Komen en Zonen¹⁶ arrest beoordeeld. In tegenstelling tot het Don Bosco arrest was hier geen sprake van onbebouwde grond, omdat tijdens de verbouwing en levering een winkel altijd open was gebleven. Het pand is namelijk nooit verdwenen om van een onbebouwd perceel te kunnen spreken. Doordat een winkel altijd open was gebleven, werd het standpunt ingenomen dat de sloopwerkzaamheden niet hebben geleid tot een nieuw gebouw en was de hoofdregel van toepassing.¹⁷ Een andere arrest dat nieuw licht werpt voor het wel of niet leveren van bouwterreinen was de zaak Woningstichting Maasdriel.¹⁸ In het eindoordeel had het HvJ EU net als in het Don Bosco arrest de intentie van de partijen in acht genomen. Hieruit blijkt dat de intentie van de partijen een doorslaggevende factor kan zijn. Als op moment van levering blijkt dat het terrein bestemd is om te worden bebouwd, is er sprake van een bouwterrein. Dit moet aannemelijk worden gemaakt door objectieve gegevens, zoals gegevens uit het contract. Uit de zaak Woningstichting Maasdriel blijkt dat het Nederlandse gehanteerde begrip “*bouwterrein*” beperkter wordt uitgelegd dan in de Btw-richtlijn.

Het is evident dat slopen een belangrijke invloed kan hebben op de kwalificatie van een onroerend goed en een bouwterrein. Maar de vraag is nu onder welke omstandigheden dit het geval is. Want onder dezelfde belasting leidt slopen de ene keer tot het leveren van een bouwterrein, waardoor omzetbelasting verschuldigd is en de andere keer hebben de sloopwerkzaamheden geen verandering op de fiscale kwalificatie van een gebouw, waardoor er sprake is van leveren van een bestaande gebouw. En op basis van artikel 11 lid 1 Wet OB 1968 is het leveren van een bestaande gebouw van de heffing vrijgesteld. Daarnaast kan slopen uitsluitend tot een onbebouwd terrein leiden. Hierdoor vraag ik me af of sloopwerkzaamheden die het leveren van een onroerend goed soms wel en soms niet aanmerkt als belaste levering, niet in strijd is met het neutraliteitsbegrip.

Het neutraliteitsbeginsel speelt een fundamentele rol in de omzetbelasting.¹⁹ Hoewel het beginsel van belang is, is in de wetgeving geen definitie te vinden. In beginsel dient een

¹⁵ Artikel 11. Lid 4 Wet OB 1968

¹⁶ HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838

¹⁷ HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 38

¹⁸ HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85

¹⁹ HvJ EU, 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739, r.o. 10

ondernemer geheel ontlast te worden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Hierdoor is in de Wet²⁰ “het aftrekrecht opgenomen.” Gezien het feit dat vrijgestelde levering geen aftrek van voorbelasting aan de ondernemer geeft, doet over het algemeen leveren van onroerende goederen en onbebouwd terrein geen recht aan het neutraliteitsbeginsel. Daarnaast komt met behulp van de rechtspraak²¹ en literatuur²² het neutraliteitsbeginsel erop neer, dat de belastingheffing de concurrentiepositie van de ondernemer niet mag verstoren. Concurrerende ondernemers die handelen in soortelijke diensten en of goederen, moeten gelijk worden behandeld.

Probleemstelling:

Artikel 11, lid 1 onderdeel a, sub 1 Wet OB 1968 geeft aan dat indien vóór, op of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikneming van een onroerend goed het onroerend goed wordt geleverd, dit onder de heffing valt. Dit artikel geeft ook aan dat omzetbelasting verschuldigd is bij het leveren van een bouwterrein. Omdat er telkens prejudiciële vragen aan het HvJ EU worden gesteld over de gratie van onroerende zaken, blijkt dat uit de wet en jurisprudentie het nog steeds niet eenduidig is wanneer er wel of geen sprake is van nieuw vervaardigd goed c.q. bouwterrein. Dit is mede te danken aan sloopwerkzaamheden die grote fiscale gevolgen kan hebben voor de levering van gebouwen. In deze scriptie onderzoek ik wanneer sloopwerkzaamheden tot een belaste levering leiden. Dit zal gedaan worden door te onderzoeken wat een onroerend goed is, wanneer er sprake is van een nieuw gebouw, een onbebouwd terrein en een bouwterrein. Aan de hand van de Europees regelgeving en de Nederlands regelgeving wordt aandacht besteed aan de verschillende opvattingen over deze begrippen. Alleen de levering van nieuw onroerend goed en bouwterreinen wordt namelijk belast met btw. Dit brengt mij tot de volgende probleemstelling:

In hoeverre leidt slopen van een onroerend goed tot een belaste levering in de zin van de Wet OB 1968 en is artikel 11 lid 4 Wet OB door de wetwijziging van 1 januari 2017 wel in lijn met de Btw-richtlijn?

Sub onderdelen

- Btw-Richtlijn
- De werking van het omzetbelasting
- Neutraliteitsbeginsel
- Hoe worden onroerende goederen in de omzetbelasting behandeld en wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigd goed.
- Hoe worden bouwterreinen in de omzetbelasting behandeld en wanneer is er sprake van bouwterrein?
- Wat zijn de fiscale gevolgen van sloopwerkzaamheden?

Plan van aanpak

Om tot een antwoord op deze probleemstelling te komen zal de scriptie in 7 hoofdstukken verdeeld worden. Allereerst zal na de inleiding in hoofdstuk 2 de Btw-richtlijn en het systeem

²⁰ Artikel 15, lid 1 Wet OB 1968

²¹ HvJ EU, 21 juni 1988 commissie/Ierland

²² K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer Deventer, 2002, onderdeel 4.5

van de omzetbelasting worden besproken. In hoofdstuk 3 zal ik de fiscale gevolgen van de levering van een onroerend goed behandelen. Dit zal aan de hand van literatuur en rechtspraak gebeuren. In hoofdstuk 4 wordt het begrip bouwterrein onder de loep genomen. Dit zal voornamelijk ook aan de hand van literatuur en jurisprudentie gebeuren. Hoofdstuk 3 en 4 worden zowel op Europees als op nationale niveau behandeld. In hoofdstuk 5 zal onderzocht worden wat voor invloed sloopwerkzaamheden hebben op de fiscale kwalificatie van onroerende zaken en bouwterreinen. Daarin zal ik onder ander de arresten Jeugdhonk, BNB 2003/193, Don Bosco, J.J. Komen & Zonen en Wooningstichting Maasdriel uiteen zetten. In hoofdstuk 6 wordt vervolgens het nationale invulling van het begrip bouwterrein getoetst aan de Btw-Richtlijn. Tot slot wordt de scriptie beëindigd met een conclusie in hoofdstuk 7.

Afbakening

In artikel 11, lid 1 onderdeel a, sub 2 Wet OB 1968 wordt een optie belaste levering genoemd. Onder bepaalde voorwaarden kan worden gekozen voor een btw-belaste levering van onroerend goed. Gezien de probleemstelling die wordt onderzocht, wordt aan deze optie in deze thesis verder geen aandacht geschonken.

Hoofdstuk 2 De omzetbelasting

2.1 Btw-richtlijn

De uitvinders van de omzetbelasting zijn de Grieken.²³ Al snel werd deze vorm van belastingheffing door andere landen overgenomen omdat het een snelle en eenvoudige wijze was om de schatkist te vullen. Vanwege geldnood had Nederland in 1934, midden in de crisistijd, de omzetbelasting in de vorm van een fabrikantenbelasting geïntroduceerd.²⁴ Er werd een eenmalige heffing van 4% bij het produceren en invoer van goederen geheven.²⁵ Door de prijsverhoging was de overheid van mening dat de uiteindelijke belastingdruk op de consumenten drukte.²⁶ Ondanks het feit dat het als een tijdelijke belasting werd geïntroduceerd, bleef de omzetbelasting van kracht omdat het behoorlijke inkomsten voor de overheid genereerde. Nadat Nederland op 17 december 1940 het Besluit op de Omzetbelasting 1940 van Duitsland had overgenomen, werden er ook diensten belast met omzetbelasting.²⁷ Kenmerkend van dat stelsel was dat er geen aftrekrecht bestond en hierdoor werd hierdoor een cumulatieve stelsel gecreëerd. Vanwege dat effect was de omzetbelasting niet neutraal genoeg en werd in 1955 aangesloten bij het Belgische systeem, waardoor er een aantal aanpassingen werd ingevoerd zodat de heffing van omzetbelasting meer neutraal werd.²⁸

Echter wilde de Europese Economische Gemeenschap, door de komst van de gemeenschappelijke markt,²⁹ een geharmoniseerde omzetbelastingstelsel voor de lidstaten. Daarom werd onder de leiding van Reugebrink³⁰ een werkgroep opgericht die de mogelijke omzetbelastingstelsels moest bestuderen. Uiteindelijk werd de Europese BTW ontworpen die gebaseerd was op het Franse btw-stelsel. De BTW die werd ontworpen heeft als doel om alle verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Zo werd er in 1967 de Eerste en Tweede Richtlijn ontwikkeld waar de lidstaten als opdracht kregen om voor 1970 hun stelsel te vervangen door het nieuwe Btw-stelsel. De Eerste Richtlijn³¹ geeft het belangrijkste doel van de Europese Economische Gemeenschap aan; namelijk het creëren van een interne markt, waarin gezonde mededinging bestaat. Lidstaten moeten over de toegevoegde waarde van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting heffen waardoor er een neutrale behandeling plaatsvindt. In de woorden van Bijl en van Hilten³² moet concurrentievervalsing worden voorkomen. De Tweede richtlijn³³ geeft de structuur van het stelsel aan en bepaalde

²³ R.E.C.M. Niessen, 'Inleiding tot het Nederlands belastingrecht', Deventer: Kluwer, 2010, p.9

²⁴ T. Pfeil, 'Op gelijke voet: De geschiedenis van de Belastingdienst', Deventer: Kluwer, 2009, p. 268

²⁵ Prof. dr. H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, MBB nummer 5, mei 2006.

²⁶ T. Pfeil, Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst, Deventer: Kluwer 2009, p. 264

²⁷ Besluit op de omzetbelasting 1940, Staatsblad S431, 17 december 1940

²⁸ Wet op de omzetbelasting van 9 december 1954, Sb. 533

²⁹ Verdrag van Rome

³⁰ <https://www.trouw.nl/home/koos-reugebrink-1930-2008~a9458ead/>

³¹ Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967

³² D.B. Bijl, M.E. van Hilten, D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer Kluwer 2001, blz. 3

³³ Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967

de wijze van heffing. De lidstaten konden zelf bepalen wat voor tarieven er toegepast zouden worden. Logischerwijs hebben de lidstaten gebruik gemaakt van deze bevoegdheid wat tot ruim verschil in interpretatie leidde. Vanwege dit feit werd de Tweede Richtlijn op 17 mei 1977 door de Zesde Richtlijn vervangen.³⁴ Omdat het stelsel tot een uniforme belastinggrondslag richtte werden begrippen zoals het belastbare feit, maatstaf van heffing en vrijstellingen opgenomen. De grondslag van de btw geldt als maatstaf voor de bijdrage aan de Europese Unie. Dankzij de Zesde Richtlijn werden wettelijke uitgangspunten wat helder en werd het stelsel meer neutraal. Echter werd vanwege de verschillende aanpassingen gedurende de jaren de Zesde Richtlijn in 2007 ook ingetrokken, en door de huidige Btw-Richtlijn vervangen.³⁵

De basis van de omzetbelasting is dus de Btw-richtlijn die in de Nederlandse wet is geïmplementeerd. Deze richtlijn moet voor harmonisatie tussen de lidstaten zorgen zodat geen grote verschillen tussen de lidstaten bestaan voor wat betreft de wetgeving. Door te omschrijven hoe de heffing van omzetbelasting moet lopen, wordt de heffing binnen Europese Unie geharmoniseerd. Iedere lidstaat van de Europese Unie dient de Btw-richtlijn in hun nationale wetgeving te implementeren zodat er onder ander neutraliteit bereikt kan worden.³⁶ Ondanks dat de Zesde Richtlijn werd geïntroduceerd om tot een geharmoniseerde belastinggrondslag te komen, is tot op heden geen volledige neutraliteit bereikt omdat lidstaten niet verplicht zijn om de richtlijnen letterlijk in hun nationale wetgeving over te nemen. Nederland heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt waardoor de Nederlandse omzetbelasting afwijkt van de BTW-richtlijn. De reden dat het is toegestaan om van de richtlijn af te wijken is vanwege de kern-bepalingen.

2.2 Omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting

Omdat lidstaten verplicht werden om voor 1970 hun toenmalige omzetbelastingstelsel door het btw-stelsel te vervangen, kent Nederland sinds 1969 de huidige omzetbelasting. Iedere belasting heeft zijn eigen rechtskarakter. Het rechtskarakter van de wet zijn de eigenschappen van de belasting waaraan juridische gevolgen kunnen worden verbonden.³⁷ Het drukt kort gezegd uit op wie en ter zake waarvan de belasting bedoeld is te drukken.³⁸ In dit kader kan worden gedacht aan de andere termen van de omzetbelasting zoals verkeerbelasting, productiebelasting, verbruiksbelasting, bestedingsbelasting en consumptiebelasting. Voor de Nederlandse omzetbelasting is hierover geen twijfel.³⁹ Het uitgangspunt van de BTW is dat

³⁴ Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, nr. 77/388/EEG, vastgesteld op 17 mei 1977, PbEG 1977, nr. L 145

³⁵ Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

³⁶ D.B. Bijl, D.G. van Vliet & M.E. van Hilten, Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting; De EG- richtlijnen inzake OB en hun betekenis voor de Nederlandse praktijk, Deventer: Kluwer 2001, p. 2

³⁷ J.J.P Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW, Centrale drukkerij Universiteit van Amsterdam, 2000, p.1

³⁸ K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002, p. 3.

³⁹ HvJ EU, 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), V-N 2003/13.18

het een algemene verbruiksbelasting is,⁴⁰ waarbij het consumptieve verbruik⁴¹ van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken. Het kan verdeeld worden in twee aspecten: algemeenheid en verbruik. De algemeenheid houdt in beginsel in dat de overheid door middel van een verbruiksbelasting al het verbruik van goederen en diensten in de heffing wenst te betrekken.⁴² Hierop vormen de vrijstellingen een uitzondering.⁴³ Het tweede aspect, verbruik, is wat complexer omdat de btw geen betrekking heeft op het fysieke gebruik. In dit kader kan worden gedacht aan goederen die defect zijn of kwijt zijn geraakt, maar die ook belast worden. De bedoeling is inderdaad om het consumptief verbruik te belasten, maar dit is alleen haalbaar door de besteding als maatstaf te gebruiken. Omdat de besteding als maatstaf wordt gebruikt om de consumptie te belasten wordt er ook gesproken van een bestedingsbelasting.⁴⁴ De besteding is het heffingsobject voor de omzetbelasting.

2.2.1 Ondernemerschap

De omzetbelasting die wordt geheven, is een indirecte kostprijsverhogende belasting. Indirect omdat degene die het goed of dienst consumeert niet degene is die de belasting afdraagt aan de belastingdienst. Dit betekent dat degene die het belasting betaalt niet degene is op wie de belasting drukt. Dit systeem leidt zeker tot administratieve verlichting voor de overheid. In plaats dat miljoenen consumenten telkens een aangifte moeten doen voor hun consumptie, kan worden volstaan met een aangifte door een ondernemer. Het is kostprijsverhogend in de zin dat de ondernemer de belasting op de consument afwentelt.

De systematiek van de omzetbelasting is dat het een algemene verbruiksbelasting is die als doel heeft om al de bestedingen door consumenten in de heffing te betrekken. Dit wordt bereikt door bij de ondernemer en niet bij de consument te heffen. Het is de bedoeling van de wetgever dat de consument degene is die de belasting moet dragen, maar de consument is echter niet de belastingplichtige.⁴⁵ Dit wordt in artikel 1 Wet OB 1968 omschreven waar de omzetbelasting van een handelende ondernemer onder bezwarende titel wordt geheven voor zover die belaste prestaties verricht. Hierdoor is de ondernemer de belastingplichtige voor de omzetbelasting. Omdat de verbruiksbelasting op de consumenten moet drukken, is het vanuit het oogpunt van de neutraliteit bezien niet wenselijk dat de ondernemer veel moeite moet doen bij het innen en afdragen van de omzetbelasting.⁴⁶ Ondanks dat de btw alleen op de consument moet drukken, heffen ondernemers bij elkaar eerst de btw, die vervolgens bij de fiscus wordt voldaan. Zodoende kan de belastingdienst het verloop van de btw heffing doorzichtig en controleerbaar houden. Iedereen betaalt in eerste instantie gewoon de belasting en vervolgens bepaalt de belastingdienst, op basis van de wetgeving,⁴⁷ wie teruggaaf krijgt.

⁴⁰ Artikel 2, lid 1 Eerste Richtlijn-Richtlijn

⁴¹ HvJ EU, 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), V-N 1996, p. 1648, r.o. 19-20 en HvJ EU, 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden- Agrardienste GmbH & Co. KG), V-N 1998/5.17, r.o. 23.

⁴² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, p. 10.

⁴³ K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002, p. 47

⁴⁴ L.F. Ploeger, Het verbruik in de omzetbelasting, WR 1972/5109 en -5110

⁴⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2012, p. 5

⁴⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer, 2012, p. 13. Inwendige neutraliteit

De heffing vindt plaats bij ondernemers bij wie de consument zijn bestedingen doet. Vanwege het feit dat er wordt geheven op het moment dat het goed overgaat naar de consumptieve sfeer, wordt aangesloten bij de besteding in plaats van de feitelijke consumptie. Dit is in lijn met het doel van de btw, consumptie wordt namelijk belast door middel van de besteding door de consument. Het zal echt onhandig en oncontroleerbaar zijn als de consument belastingplichtige is, waardoor hij dan de btw rechtstreeks aan de belastingdienst zou moeten afdragen. Iedereen zal telkens bij elke aankoop de belastingdienst op de hoogte moeten brengen van zijn aankoop en vervolgens de btw moeten afdragen. Dit is logischerwijs onhaalbaar in de praktijk. Daarom functioneert de ondernemer als het ware als een doorgeefluik. Gezien het doel van de omzetbelasting is het van belang dat het begrip ondernemer zo ruim mogelijk wordt gedefinieerd.⁴⁸ In de Btw-richtlijn wordt het begrip aangegeven als belastingplichtige. *“Belastingplichtige is ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”*⁴⁹ De Hoge Raad benadrukt dat het Nederlandse ondernemersbegrip hetzelfde inhoudt als de term belastingplichtige van de Btw-richtlijn.⁵⁰

Bij het begrip ondernemer valt op te merken dat het in zeker mate verschilt van de ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. In tegenstelling tot de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting is het voor de omzetbelasting niet vereist om naar winst te streven. De economische activiteit moet tegen een vergoeding of onder bezwarende titel gebeuren.⁵¹ Dit is wel logisch gezien het feit dat de omzetbelasting de consumptie beoogt te belasten en niet de winst. Een andere verschil met de inkomstenbelasting is dat in tegenstelling tot de inkomstenbelasting niet de maten afzonderlijk in de heffing worden betrokken, maar de maatschap als een entiteit voor de heffing wordt gezien.⁵² Het is wel vereist dat de entiteit als eenheid naar buiten treedt.

Een ieder

Door het ruime ondernemersbegrip - met de term een ieder- te gebruiken wordt voorkomen dat het aantal subjecten dat in de heffing wordt betrokken vrij beperkt is. Het is de bedoeling om aan te sluiten bij de juridische verschijningsvorm. Niet alleen natuurlijke -en rechtspersonen⁵³ kunnen als ondernemer worden aangemerkt, maar ook samenwerkingsverbanden die in het maatschappelijke verkeer werkzaam zijn.⁵⁴ De samenwerkingsverbanden worden als één belastingplichtige aangemerkt indien de samenwerkende leden als één entiteit naar buiten toe treden.⁵⁵ Daarnaast is de woon-en vestigingsplaats van de ondernemer niet van belang, omdat zowel binnen als buiten Nederland gevestigde ondernemers in de heffing kunnen worden betrokken.

⁴⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2012, blz. 59, Dit wordt ook door het belastingneutraliteit vereist.

⁴⁹ Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn

⁵⁰ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

⁵¹ HvJ EU 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), Jur. 1981, p. I-0445

⁵² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, p. 62

⁵³ HvJ EU, 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297

⁵⁴ HR, 5 januari 1983, nr. 20808, BNB 1983/76, m.nt. L.F. Ploeger

⁵⁵ TC 28 november 1977, nr. 11 177 0'68, BNB 1978/89

Economische activiteit

Uit de tekst van de Btw-Richtlijn blijkt dat economische activiteiten een belangrijk onderdeel is om als belastingplichtige aangemerkt te worden. In de Btw-Richtlijn wordt het omschreven als “Alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.”⁵⁶ Daarnaast meldt artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn dat ook sprake is van economische activiteit wanneer zowel lichamelijk als onlichamelijke zaken worden geëxploiteerd om duurzame opbrengst uit te verkrijgen. Dit komt overeen artikel 7 lid 2 Wet OB 1968.⁵⁷ Het meest voor de hand liggende voorbeeld hiervan is het verhuur van onroerende zaken.

Door het HvJ EU⁵⁸ is een ruime uitleg aan het begrip economische activiteiten toegekend die aansluit bij de Btw-richtlijn.⁵⁹ De Btw-Richtlijn geeft aan dat een prestatie onder bezwarende titel moet worden verricht om aan de heffing van btw te worden onderworpen.⁶⁰ De term onder bezwarende titel wordt in paragraaf 4.1 uiteengezet. Het is van belang dat naar omzet⁶¹ wordt gestreefd. Daarom werd in het Hong Kong Trade Development⁶² arrest bepaald dat deze ruime uitleg niet onbeperkt is. Daarin werd geoordeeld dat niet gesproken kan worden van een economische activiteit, indien geen vergoeding verkregen wordt voor de verrichte handelingen.

Bedrijf

Een andere voorwaarde die in de Wet⁶³ en niet in de Btw-richtlijn, is opgenomen is het uitoefenen van een bedrijf. Dit begrip wordt echter niet in de Wet gedefinieerd, maar uit de rechtspraak blijkt dat de Nederlandse wetgever geen andere definitie wilde toekennen dan het begrip economische activiteiten dat in artikel 9 lid 1 van de Btw-Richtlijn is opgenomen.⁶⁴ Op grond van de jurisprudentie wordt onder bedrijf verstaan: “Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om door duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.” Dit is wel deels verouderd aangezien de Hoge Raad in BNB 1992/173 had geoordeeld dat voor het uitoefenen van een beroep het niet noodzakelijk is dat dit door middel van kapitaal en arbeid gebeurt.⁶⁵

⁵⁶ Artikel 9 lid 1 Btw-Richtlijn

⁵⁷ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

⁵⁸ HvJ EU, 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld). 40 HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rompelman), 4 HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO)

⁵⁹ “Alle”

⁶⁰ Artikel 2 lid 1 Btw-Richtlijn

⁶¹ Er moet omzet gegenereerd worden en niet perse wint. Om maximale neutraliteit in de omzetbelasting te bereiken dient de groep dat aangemerkt wordt als belastingplichtige zo ruim mogelijk te zijn. Daarom gaf artikel 4 Tweede Richtlijn aan dat slechts het genereren van omzet al voldoende is.

⁶² HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, C-89/81

⁶³ Artikel 7 lid 1 Wet OB 1968

⁶⁴ HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, BNB 1985/316, r.o. 3.3.

⁶⁵ Hoge Raad 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173

Zelfstandigheid

Het zelfstandigheidscriterium is in de Btw-Richtlijn en Wet opgenomen om te voorkomen dat werknemers voor de omzetbelasting als ondernemers worden aangemerkt. Voor zover er enige juridische band bestaat, zoals voor personen die onder een gezagsverhouding hun werkzaamheden uitvoeren, zorgt het zelfstandigheidscriterium dat ze niet als ondernemer voor de btw worden gekwalificeerd.⁶⁶ Deze personen treden op in de economische verkeer namens hun werkgever en kunnen daardoor niet als zelfstandig aangemerkt worden in de productie en handelsketen

2.2.2 Belastbare prestaties

Artikel 1 Wet OB 1968 geeft aan dat *“onder de naam “omzetbelasting” wordt een belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel wordt verricht.”* Artikel 1 Wet OB 1968 geeft aan dat er aan 3 cumulatieve eisen moet worden voldaan voor de heffing van omzetbelasting.

- Leveren van goederen of diensten
- Verricht door als zodanig ondernemer
- Onder bezwarende titel

Is eenmaal geconstateerd dat voor de omzetbelasting de persoon een ondernemer is, is het van belang na te gaan of sprake is van een heffingsobject. Er kan pas aan heffing worden toegekomen, indien een object wordt vastgelegd.

De belangrijkste heffingsobjecten zijn de in artikel 3 en 4 Wet OB 1968 opgesomde belastbare handelingen. Het gaat voornamelijk⁶⁷ om het verrichten van diensten en het leveren van goederen. Van belang is dat deze handelingen in Nederland plaatsvinden. De omzetbelasting maakt een onderscheid tussen het leveren van goederen en het verrichten van diensten omdat goederen zichtbaar zijn en diensten onzichtbaar.

Wat onder de categorie van levering van goederen valt, wordt in artikel 3 Wet OB 1968 bepaald. De essentie is dat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken aan een andere moet worden overgedragen. Artikel 14 van de Btw-richtlijn geeft ook aan dat als levering van goederen wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Hiermee is de Nederlandse omzetbelasting in lijn met het Europese recht.⁶⁸

Het volgende belastbare feit voor de omzetbelasting is het verrichten van diensten. Artikel 4, lid 1 Wet OB 1968 dat overeenkomt met artikel 24 van de Btw-richtlijn definieert het begrip levering van diensten als volgt: *“Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.”* Diensten vormen eigenlijk een soort restcategorie. Wordt een prestatie tegen een vergoeding verricht die niet onder de levering van goederen valt, dan

⁶⁶ Art. 10 Btw-richtlijn

⁶⁷ Naast de levering van goederen en het verrichten van diensten ken de omzetbelasting nog twee andere belastbare feiten. Dit zijn de invoer van goederen en intracommunautaire verwervingen.

⁶⁸ Artikel 14 Btw richtlijn

valt het automatisch onder het verrichten van diensten. Het is een begrip dat bijzonder ruim is, wat in lijn is met het doel van de omzetbelasting. De consumptie zoveel mogelijk belasten.

Bezwarende titel

Zowel uit de Wet⁶⁹ en uit de Btw-Richtlijn⁷⁰ kan worden afgeleid dat indien er geheven wil worden, de handeling onder bezwarende titel moet gebeuren. Uit het Tolsma⁷¹ arrest kan worden ontleend onder welke voorwaarden een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. In dat arrest was er sprake van een orgeldraaier die kleingeld van zijn voorbijgangers ontving. Hierdoor was de inspecteur van mening dat de heer Tolsma belastingplichtige voor de omzetbelasting was. Echter, waren deze vergoeding volstrekt vrijwillig en niet bedongen. Het HvJ EU besliste in het voordeel van de heer Tolsma en bevestigde dat de vergoeding bedongen moet zijn indien aan de heffing kan worden toegekomen.

“.....een dienst enkel „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst”⁷²

Het arrest geeft aan dat het van belang is dat de vergoeding die tegenover de prestatie staat, bedongen moet zijn. De hoogte van de vergoeding moet bepaald of bepaalbaar zijn. Is dit niet het geval, dan is er geen tegenprestatie en zal er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaan.⁷³

Maatstaf

Om het doel van de omzetbelasting te bereiken, het belasten van het consumptief verbruik, wordt de besteding als maatstaf gebruikt.⁷⁴ De besteding is echter ongeschikt om als aangrijpingspunt voor de heffing te dienen.⁷⁵ Daarom wordt aangesloten bij de vergoeding van de consumptie. Door de vergoeding als maatstaf te gebruiken wordt dus uiteindelijk de bedoeling van de omzetbelasting, het belasten van het consumptieve verbruik, behaald. Dit staat tevens in artikel 8 Wet OB 1968 vermeld “de belasting wordt berekend over de vergoeding.”⁷⁶

In de Btw-Richtlijn wordt het begrip vergoeding aangegeven als alles wat de dienstverrichter of leverancier voor zijn goederenlevering of dienstverrichting als tegenprestatie ontvangt.⁷⁷ Wat allemaal onder vergoeding valt, staat in artikel 8, lid 2 Wet OB 1968 vermeld. Het kan voorkomen dat de tegenprestatie niet in geld, maar in natura is. Indien het in natura wordt vervangen moet de tegenprestatie in geldwaarde worden uitgedrukt zodat geheven kan

⁶⁹ Artikel 1 Wet OB 1968

⁷⁰ Artikel 2.1 Richtlijn

⁷¹ HvJ EU 3 maart 1994, Tolsma, nr. C-16/93, BNB 1994/27

⁷² HvJ EU 3 maart 1994, Tolsma, nr. C-16/93, BNB 1994/27, r.o. 14

⁷³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer, Fed 2012, blz. 47

⁷⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer, Fed 2012, blz. 9.

⁷⁵ H.W.M. van Kesteren, fiscale rechtswil, (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, blz. 72

⁷⁶ Artikel 8 lid 1 Wet OB 1968

⁷⁷ Artikel 73 Btw-Richtlijn

worden. Bij geen ontvangst van een vergoeding, wordt dit aangegeven als ‘om niet.’ Een belangrijk arrest hierover is het al eerder genoemde Hong Kong Trade Development⁷⁸ arrest. Om handel tussen Hong Kong en andere landen (o.a. Nederland) te bemoedigen is in 1982 de Hong Kong Trade Development Council opgericht. Omdat de werkzaamheden, geven van voorlichting over de handelsmogelijkheden, gratis werden verricht was de inspecteur van mening dat de organisatie geen ondernemer was voor de btw, waardoor ze derhalve geen recht had op aftrek van voorbelasting. Als eind antwoord hierop had het HvJ EU aangegeven dat door het gemeenschappelijke btw-stelsel er geen recht is op aftrek van voorbelasting indien men aan het eind van de transactieketen is gekomen. De belasting wordt dan geheven van de eindverbruiker die het bedrag niet op een andere kan afwentelen.⁷⁹ Omdat iemand gratis prestaties verricht is er geen tegenprestatie. Er ontbreekt een heffingsgrondslag waardoor dit gelijkgesteld moet worden aan een eindverbruiker.⁸⁰ Hieruit kan worden opgemaakt dat iemand pas als belastingplichtige voor de omzetbelasting kan worden aangemerkt, indien hij een tegenprestatie voor zijn werkzaamheden ontvangt.

2.2.3 Aftrek op voorbelasting

Het belang van de omzetbelasting en in het bijzonder om als ondernemer voor de omzetbelasting te kwalificeren, ligt bij de bevoegdheid om de voorbelasting af te trekken. De aftrek van voorbelasting staat in artikel 2 Wet OB 1968 vermeldt en luidt als volgt *“Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.”* Verder is het recht op aftrek van voorbelasting in artikel 15 en 16 Wet OB 1968 nader uitgewerkt. Deze aftrekregels vinden hun basis in de artikelen 167 tot en met 192 van de Btw-Richtlijn. Er valt niets anders op te merken dan dat het recht op aftrek van voorbelasting alleen wordt toegekend aan ondernemers en voor zover ze belaste prestaties verrichten. Dit zijn cumulatieve eisen.

Werkwijze

Aangezien de Btw een indirecte belasting is,⁸¹ drukt de belasting niet op degene die de belasting betaalt. Indirect, via de ondernemers, wordt de belasting geheven en aan de fiscus afgedragen. De Btw staat voor belasting op toegevoegde waarde. Via een subtractieve methode wordt alleen over de toegevoegde waarde belasting geheven.⁸² Het is de bedoeling dat de Btw uitsluitend op de uiteindelijke afnemer drukt. Om dit te bewerkstelligen is er een aftrekrecht van voorbelasting in de wet opgenomen. Allereerst dienen ondernemers over de omzet die gegenereerd wordt in het kader van hun onderneming 21%⁸³ af te dragen.⁸⁴

⁷⁸ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, C-89/81

⁷⁹ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, C-89/81, r.o. 9

⁸⁰ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, C-89/81, r.o. 10

⁸¹ S.T.M. Beelen e.a., Cursus Belastingrecht omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007

⁸² Artikel 1, tweede lid, Btw-richtlijn, per 1 januari 2007 is dit wel vervangen door de Zesde Btw-Richtlijn Richtlijn 2006/112/EG

⁸³ Artikel 9 lid 1 Wet Ob 1968

⁸⁴ Er is nog een tarief van 6% en een van 0%.

Volgens artikel 167 Btw-Richtlijn is dit het moment waarop het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat, namelijk het moment dat de belasting verschuldigd is. De aan de ondernemer in rekening gebrachte belasting, voor zijn verrichte diensten en geleverde goederen, mag hij van zijn verschuldigde belasting aftrekken. De voorafgaande schakels, die aan de Btw zijn onderworpen, zijn vanwege het aftrekrecht geen btw verschuldigd. Hierdoor wordt bewerkstelligd dat er geen cumulatie plaatsvindt en dat de btw op de eindafnemer drukt. De feitelijke heffing vindt dan plaats op moment dat de afnemer, de consument, de betaalde btw niet in aftrek kan brengen. Dit is wel anders wanneer de eindverbruiker een ondernemer is die de kosten kan toerekenen aan zijn belaste prestaties en dus recht heeft op aftrek van voorbelasting.⁸⁵ In dit geval drukt de belasting niet op de ondernemer. In artikel 16 en 26 Btw-Richtlijn is er een fictiebepaling opgenomen die deze probleem oplost. Deze wordt in de volgende paragraaf behandeld.

Het is ook voorstelbaar dat er sprake is van situaties waar de afnemer een ondernemer is die de btw niet gedeeltelijk in aftrek kan brengen. In dit kader kan worden gedacht aan vrijgestelde prestaties,⁸⁶ waar de btw dan op de ondernemer blijft drukken. Als ze presteren aan andere ondernemers zal de niet aftrekbare belasting vanzelfsprekend worden doorberekend in de prijs⁸⁷. Bij vrijgestelde prestaties wordt er geen recht gedaan aan het gedachte dat de btw een belasting op toegevoegde waarde is. Er kan geen beroep worden gedaan op de aftrek van voorbelasting waardoor cumulatie optreedt. Dit is in strijd met het basisbeginsel van de omzetbelasting, namelijk het neutraliteitsbeginsel.

2.2.3.1 Neutraliteitsbeginsel

Door de komst van de Eerste⁸⁸ en Tweede⁸⁹ Richtlijn werd het neutraliteit voor het eerst omschreven. Zowel uit de Btw-richtlijn⁹⁰ als uit de jurisprudentie⁹¹ blijkt dat het neutraliteitsbeginsel een fundamentele rol speelt. De considerans van de Btw-Richtlijn geeft aan dat de heffing van de Btw op een zo neutraal mogelijke manier plaats moet vinden.⁹² Hoewel de Btw-richtlijn en het HvJ EU aangeeft dat het neutraliteitsbeginsel een belangrijke positie in de omzetbelasting inneemt, is in de wetgeving geen definitie te vinden. Daarom moet het HvJ EU zich vaak over de invulling van dit verschijnsel uitspreken.⁹³ Het blijkt dat het HvJ EU vaak de invulling van de Btw-richtlijn wilt ontlenen. Het voornaamste doel voor het invoeren van het Btw-stelsel was, om binnen Europa een gemeenschappelijke markt te creëren zonder concurrentievervalsing: *“Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting*

⁸⁵ idem

⁸⁶ Artikel 11 Wet OB 1968

⁸⁷ Wanneer ze aan andere ondernemers presteren

⁸⁸ Considerans 5 en 8

⁸⁹ Considerans 3 en 4

⁹⁰ Artikel 1, lid 2 Btw-Richtlijn

⁹¹ HvJ EU 19 september 2000, nr. C-454/98, V-N 2000/47.16, r.o. 59 (Schmeink & Strobel), en HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/07, V-N 2008/25.20, r.o. 25 (Ampliscentifica). HvJ EU, 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739, r.o. 10

⁹² Overweging 5 van Considerans bij de Btw-richtlijn

⁹³ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (Fiscale Monografieën nr. 133) 7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw, Deventer: Kluwer 2012

*worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (...) de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of communautair niveau zouden kunnen vervalsen zoveel mogelijk uit te schakelen.”*⁹⁴

Het begrip neutraliteitsbeginsel was voor het eerst in het Hong Kong Trade Development arrest⁹⁵ geïntroduceerd en kent sindsdien verschillende vormen. Hierin werd aangegeven dat:

*“..... hierin wordt gesproken van de noodzaak een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen, welke ten doel heeft de factoren die de mededingingsvoorwaarden zouden kunnen vervalsen, uit te schakelen om aldus te komen tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”*⁹⁶

*“Om dit doel te verwezenlijken bepaalt artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn dat het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.”*⁹⁷ Uit dit arrest kan worden geconcludeerd dat het neutraliteitsbeginsel ervoor moet zorgen dat binnen elk land de belastingdruk op soortelijke goederen gelijk moet zijn. De belastingdruk moet niet afhankelijk zijn van de hoeveelheid schakels dat in het distributieketen bestaat. Zodoende wordt de belastingheffing in de lidstaten geharmoniseerd en ontstaat daardoor geen concurrentievervalsing.

In het Ofrey arrest werd het aangegeven als een beginsel van gelijke behandeling. Het HvJ EU had aangegeven dat het een *“specifieke uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling op het niveau van het afgeleide Unierecht”*⁹⁸ is. *“Aldus verzet het beginsel van fiscale neutraliteit,, zich tegen dat soortelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit oogpunt van de btw verschillend worden behandeld en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld op het gebied van de btw-heffing.”*⁹⁹ Hieruit volgt dat eveneens tussen de lidstaten een gelijke behandeling moet zijn. De fiscale neutraliteit vergt dat binnen specifieke sectoren vergelijkbare situaties gelijk worden behandeld, en ongelijke gevallen ongelijk behandeld worden mits dit objectief gerechtvaardigd is.

⁹⁴ Overweging 4 considerans van de Zesde Richtlijn

⁹⁵ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, nr.C-89/81

⁹⁶ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, nr.C-89/81, r.o 6

⁹⁷ HvJ EU, 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development, nr.C-89/81, r.o 7

⁹⁸ HvJ EU, 19 december 2012, Orfey, nr.C-549/11, r.o.33

⁹⁹ HvJ EU, 19 december 2012, Orfey, nr.C-549/11, r.o.34

Van Doesem¹⁰⁰ maakt een onderscheid tussen juridisch en economisch neutraliteit. Juridische neutraliteit houdt in dat concurrerende ondernemers die handelen in soortelijke diensten en of goederen, gelijk behandeld moeten worden.¹⁰¹ Indien soortelijke goederen bij andere ondernemers aanwezig zijn, zou het niet uit moeten maken bij welke ondernemer een consument zijn goederen aanschaft. De omzetbelasting dient bij iedere ondernemer gelijk te zijn. Het kan worden gezien als een verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel. moet de hoogte van de belastingdruk niet afhangen van de lengte van de productieketen.¹⁰² Deze vorm wordt ook wel interne neutraliteit genoemd.¹⁰³ De belasting dient strikt evenredig te zijn aan de prijs van goederen of diensten. Het is een evenredigheidsbeginsel waar de belasting slechts op de eindverbruiker mag drukken en geen cumulatie mag optreden.

Bij economische neutraliteit mag de belastingheffing de optimale allocatie van productiemiddelen niet verstoren en moet dus zo efficiënt mogelijk geheven worden. Echter, zal de omzetbelasting de economische neutraliteit beïnvloeden, omdat het tarief niet gelijk is. De belastingheffing mag dus de optimale allocatie van productiemiddelen niet verstoren. Efficiëntie wordt mede bereikt door de aftrekmogelijkheid dat in artikel 15 Wet OB 1968 is opgenomen. Aan de hand van het Rompelman arrest¹⁰⁴ kan dit duidelijker worden gemaakt. In het Rompelman arrest werd aangenomen dat

*“Uit bovengenoemde kenmerken valt af te leiden, dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.”*¹⁰⁵

Hierdoor kan er worden aangenomen dat aan het neutraliteitsbeginsel recht wordt geleend door de aftrekmogelijkheid van voorbelasting. In beginsel dient een ondernemer geheel ontlast te worden van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde belasting. Hierdoor is er in de Wet¹⁰⁶ de aftrekmogelijkheid opgenomen.¹⁰⁷ Bepalingen waarbij geen gebruik gemaakt kan worden van recht op aftrek van voorbelasting, die de neutraliteit van deze belasting waarborgt, moeten strikt uitgelegd worden.¹⁰⁸ Elke beperking van deze bevoegdheid (zoals vrijstellingen) heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk. Daarom moeten ze in alle lidstaten min of meer op gelijke wijze worden

¹⁰⁰ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de Btw, Deventer: Kluwer 2009, p. 31-34.

¹⁰¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012, p. 15.

¹⁰² HvJ EU, 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20.

¹⁰³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Fed Fiscale Studieresie nr.6, Fed Deventer, twaalfde druk 2010, p. 23

¹⁰⁴ HvJ EU, 14 februari 1985, Rompelman, C-268/83

¹⁰⁵ HvJ EU, 14 februari 1985, Rompelman, C-268/83, r.o. 19.

¹⁰⁶ Artikel 2 Wet OB 1968

¹⁰⁷ Gezien het feit dat vrijgestelde levering geen aftrek van voorbelasting aan de ondernemer verleent, doet over het algemeen vrijgestelde prestaties geen recht aan het neutraliteitsbeginsel.

¹⁰⁸ HvJ EU, 8 januari 2002, Metropol Treuhand, nr- C 409/99

toegestaan. Afwijkingen zijn dus alleen toegestaan wanneer de Btw-Richtlijn daar stellig in voorziet.¹⁰⁹

Uiteindelijk komt er door de rechtspraak¹¹⁰ en literatuur¹¹¹ op neer dat het neutraliteitsbeginsel de belastingheffing de concurrentiepositie van de ondernemer niet mag verstoren. Swinkels geeft aan dat het belastingneutraliteit in vier categorie verdeeld kan worden. Namelijk: cumulatie van de belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, eindverbruikers en transacties.¹¹² Cumulatie wordt voorkomen met het recht van aftrek van voorbelasting.¹¹³ In het kader van neutraliteit tussen belastingplichtigen kan worden gedacht aan het feit dat het niet moet uitmaken bij welke ondernemer soortelijke goederen gekocht of diensten verricht worden. Er dient een gelijke fiscale behandeling te zijn tussen ondernemers.¹¹⁴ Neutraliteit tussen eindverbruikers speelt een rol bij ondernemers die goederen naar privé onttrekken. In dit geval zal de ondernemer een belastingvoordeel creëren omdat de btw van de aangekochte goederen in aftrek gebracht kan worden, terwijl de normale consument niet gebruik kan maken van artikel 15 Wet OB 1968. Hierdoor ontstaat een verschil tussen twee eindverbruikers (de ondernemer als eindverbruiker en de consument als eindverbruiker). Dit wordt wel opgelost met een fictie bepaling in de Btw-Richtlijn.¹¹⁵ Om neutraliteit tussen transacties te bereiken moet geen onderscheid gemaakt worden tussen legale en illegale transacties. Illegale transacties dienen daarom ook in de heffing te worden betrokken.¹¹⁶

2.4 Vrijstellingen

Nadat geconstateerd is dat de ondernemer een economische activiteit heeft verricht, is het van belang om na te gaan of het een belastbare of vrijgestelde prestatie is. De Zesde-richtlijn gaf aan dat er vanwege politieke overwegingen en omdat de lidstaten al over vrijstellingen voorzagen, in de wet vrijstellingen zijn opgenomen.¹¹⁷ De vrijstellingen die in artikel 11 Wet OB 1968 zijn te vinden, zijn op artikel 131 t/m 137 van de Btw-richtlijn gebaseerd. Een vrijstelling houdt in dat de wetgever bepaalde prestaties buiten de heffing van de btw laat. Door alle goederen en diensten in de heffing te betrekken wordt er zo dicht mogelijk gesloten bij het neutraliteitsbeginsel dat de basis is voor de Btw. Dit wordt in considerans bij de Btw-richtlijn aangegeven.

¹⁰⁹ Idem

¹¹⁰ HvJ EU, 21 juni 1988 commissie/Ierland, nr. C 416/85, Jur. 1988, p.03097 en HvJ EU, 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle eV, C-430/04, r.o. 24

¹¹¹ K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer Deventer, 2002, onderdeel 4.5

¹¹² J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, p. 32

¹¹³ HvJ EU 19 september 2000, C-177/99 (Ampafrance SA) r.o. 58

¹¹⁴ HvJ EU, 1 februari 1977, nr. C- 51/76 (VNO)

¹¹⁵ Artikel 16 en 26 van de Btw-Richtlijn

¹¹⁶ HvJ EU 29 juni 1999, nr. C-158/98 (Coffeeshop Siberië)

¹¹⁷ Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, V-N 15 september 1973, nr. 18 A

*“Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat”*¹¹⁸

Daarom moeten zo min mogelijke vrijstellingen in de wet worden opgenomen. Doordat vrijstellingen in de wet zijn genomen is, het niet meer mogelijk om de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting te categoriseren.

Als een prestatie onder de vrijstelling valt, wordt ter zake van de verrichte prestatie geen btw in rekening gebracht aan de afnemer. Als keerzijde dat geen btw wordt geheven heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Doordat het recht op aftrek alleen toepasbaar is op belaste prestaties blijft de btw dus drukken op degene die de vrijgestelde prestatie verricht. De aan hem in rekening gebrachte btw treft hem als extra kosten die hij zeer waarschijnlijk in zijn verkoopprijs zal verwerken.¹¹⁹ Van Hilten geeft aan dat de btw een spookbelasting is die het neutraliteitsbeginsel schendt.¹²⁰ Er wordt namelijk geen btw in rekening gebracht door de vrijgestelde presterende ondernemer, maar toch wordt de prijs verhoogd. Hierdoor kan cumulatie optreden en is de btw-heffing niet meer strikt evenredig aan de prijs van de prestatie, waardoor inbreuk wordt gedaan op het Europese recht. Het Europese recht geeft aan dat *“Het gemeenschappelijke BTWstelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond. Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder af trek van het bedrag van de BTW waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”*¹²¹

Daarnaast hebben vrijstellingen als gevolg dat twee gelijke prestaties¹²² verschillend behandeld kunnen worden indien een wel onder de heffing van btw valt en de andere niet. De juridische neutraliteit¹²³ eist dat ondernemers die gelijke activiteiten verricht gelijk behandeld moeten worden voor de heffing van btw. Om deze reden is het aantal vrijstellingen dat in artikel 11 Wet OB 1968 opgenomen zeer beperkt.

Vrijstelling moet niet verward worden met het nultarief. In vergelijking met vrijstelling bestaat bij toepassing van het nultarief wel recht op aftrek van voorbelasting.

¹¹⁸ Overweging 5 Considerans van de Btw-Richtlijn

¹¹⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2012, blz. 238.

¹²⁰ M.E. Van Hilten, Vrijstellingen: hoe eng is strikt?, WFR 2009/1328.

¹²¹ Artikel 1, lid 2 Btw-richtlijn

¹²² Slopen

¹²³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2012, blz. 15

Hoofdstuk 3 Onroerende goederen

3.1 Levering onroerende goederen in de Btw-richtlijn

Artikel 14 lid 1 Btw-richtlijn geeft aan dat de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, als het leveren van een goed aangemerkt dient te worden. Op het uitgangspunt dat de omzetbelasting alle verbruik van goederen en diensten in de heffing beoogt te betrekken, vormt de levering van onroerende goederen een uitzondering. Dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld blijkt uit artikel 135, lid 1, letter j Btw-richtlijn. Niet alleen gebouwen of een gedeelte van een gebouw zijn vrijgesteld maar ook het bijhorend terrein.¹²⁴ Hierop vormen de in artikel 12, lid 1 Btw-Richtlijn onderdeel a bedoelde leveringen een uitzondering. Dit zijn handelingen verricht in verband met de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. De ratio hierachter is dat onroerende goederen een lange levensduur hebben waardoor ze en kunnen hierdoor vaak van eigenaar kunnen veranderen. Soms vallen ze in de ondernemingsfeer en de andere keer in de particuliere sfeer.¹²⁵ Daarom dient een onderscheid te worden gemaakt tussen zakelijk en privé gebruik. Zo wordt voorkomen dat de belastingdruk maar beperkt blijft tot het gedeelte van de investeringen van onroerende goederen die kortstondig gebruikt worden voor belaste prestaties en die vervolgens geleverd worden aan afnemers, die de belasting niet in aftrek kan brengen. Om cumulatie te ontlopen heeft de wetgever gekozen om alleen de levering van onroerende zaken en bijbehorend terrein in de bouw- en handelfase met btw te belasten. Op grond van artikel 135, lid 1, sub j Btw-richtlijn juncto art. 12, lid 1, sub a Btw-richtlijn loopt deze termijn van begin van het bouw tot het eerste ingebruikneming. Er is belasting verschuldigd bij *“de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming.”*¹²⁶ Na afloop van die periode is de vrijstelling van toepassing.¹²⁷

3.2 Levering onroerende goederen in de Nationale wetgeving

Op basis van artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 wordt de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterrein, als een levering van goederen aangemerkt. Daarnaast wordt op basis van artikel 3 lid 2 Wet OB 1968 ook het leveren van rechten waaraan de onroerende zaken zijn onderworpen als levering van goederen gezien.¹²⁸ In de nationale wetgeving wordt in beginsel de levering van onroerende zaken vrijgesteld op grond van artikel 11 lid 1 Wet OB 1968. Dit betekent dat er geen aftrekmogelijkheid bestaat. De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijhorend terrein worden niet belast met btw. Gezien het feit dat vrijgestelde levering geen aftrek van voorbelasting aan de ondernemer verleent,

¹²⁴ Artikel 135, lid 1, letter j Btw-richtlijn

¹²⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2012, blz. 277.

¹²⁶ Artikel 12, lid 1 Btw-richtlijn (richtlijn 2006/112/ EEG)

¹²⁷ S.T.M. Beelen e.a., Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting, Studenteneditie 2011-2012, Kluwer: Deventer 2011, blz. 197

¹²⁸ Hypotheek en grondrente zijn hiervan uitgezonderd

doet over het algemeen leveren van onroerende goederen geen recht aan het neutraliteitsbeginsel. Net als in de Btw-richtlijn is voor de Nederlandse wetgeving het leveren van een nieuw vervaardigde onroerende goed belast met btw. In de omzetbelasting kan van levering van nieuwbouw worden gesproken, wanneer een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van “eerste ingebruikneming” wordt geleverd. Dit wordt ook een nieuw vervaardigd goed genoemd. Na afloop van deze bouw-en handelfase, die twee jaar tot na eerste ingebruiksneming duurt, is de vrijstelling van artikel 11 lid 1 Wet OB 1968 van toepassing.¹²⁹ Deze regeling brengt met zich mee dat elke gebouw een belaste fase heeft.¹³⁰ Hierdoor is onze nationale wetgeving in overeenstemming met de BTW-richtlijn.

3.2.1 Relevante begrippen

Een paar essentiële begrippen voor de belastingheffing bij de levering van onroerende zaken zijn omschreven in artikel 11, derde en vierde lid Wet OB 1968. Het gaat om de begrippen *gebouw*, *bijbehorend terrein*, *eerste ingebruikneming* bij een verbouwing die tot het vervaardigen van een (gedeelte van een) gebouw leidt en *bouwterreinen*.¹³¹ Deze begrippen worden in de volgende paragrafen uiteengezet.

3.2.1.1 Onroerende goederen

Vanwege vaste rechtspraak¹³² is het duidelijk dat vrijstellingen unierechtelijk moet worden uitgelegd. Aangezien onroerende goederen niet aan de heffing zijn onderworpen, is het van belang dat dit begrip ook een gemeenschappelijke definitie kent. Echter, is er in de Btw-richtlijn en in de Wet geen definitie te vinden. Elke lidstaat is wel verplicht om de btw unierechtelijk toe te passen. Het HvJ EU gaf aan dat de uitleg van onroerende goederen niet afhankelijk mag zijn van het burgerlijke recht van een lidstaat en dient de context en doelstelling van de wettelijke bepaling onderzocht te worden.¹³³ Voor dit arrest sloot de Nederlandse wetgever zich aan de nationale rechtspraak en werd het civiele recht gevolgd.¹³⁴ Alhoewel in de Btw-Richtlijn over onroerende goederen wordt gesproken en in de omzetbelasting van onroerende zaken, heeft het HvJ EU aangegeven dat hetzelfde wordt beoogd.

Omdat er geen eenduidige uitleg is van het begrip onroerende goederen kan min of meer uit de btw-richtlijn en uit vaste rechtspraak ontleend worden wanneer er wel of geen sprake is van onroerende goederen. Artikel 135 lid 2 Btw-richtlijn geeft aan dat onroerende goederen onder andere blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, safeloketten en parkeerruimtes voor voertuigen zijn. Artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geeft aan dat het leveren van een gebouw aangemerkt wordt als een onroerend goed transactie en in het tweede lid van het onderhavige

¹²⁹ S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Studenteneditie 2011-2012, Kluwer: Deventer 2011, blz. 197

¹³⁰ D.B. Bijl, *Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer: Deventer 2015, blz. 31

¹³¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, V-N 2013/54.15

¹³² HvJ EU, 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 25

¹³³ HvJ EG, 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 26

¹³⁴ Commentaar Soltysik, art. 11 lid 3 Wet OB

artikel wordt bouwwerken die vast met de grond zijn verbonden ook als een gebouw gezien. Verder valt uit artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn af te leiden dat ook de levering van bouwterreinen onder transacties van onroerende goederen vallen.

Uit vaste rechtspraak kan worden geconcludeerd dat onroerende goederen diverse vormen kunnen aannemen. Het arrest Heger¹³⁵ geeft enige aanwijzing wanneer van een onroerend goed kan worden gesproken. Onroerende goederen dienen vast met de grond te zijn verbonden. In het arrest Maierhofer¹³⁶ werd geoordeeld dat het niet een vereiste moet zijn dat de constructies onlosmakelijke met de grond zijn verbonden. Het is van belang om na te gaan of de constructies makkelijk gedemonteerd en verplaatst kunnen worden. Verder kunnen gronden op zichzelf ook aangemerkt worden als onroerende goederen,¹³⁷ indien de grond wordt gebruikt om boten te stallen. Nog een belangrijke arrest was het arrest Leichenich,¹³⁸ waar een woonboot als onroerend goed werd aangemerkt, omdat het een functioneel en economische eenheid vormt met de delen waaruit de ligplaats bestaat. In dit arrest werd er door het HvJ EU¹³⁹ aangegeven dat onroerende goederen zichzelf onder water kunnen bevinden. Maar in het Leichenich arrest werd door het HvJ EU geoordeeld dat roerende goederen zoals woonboten en portocabins ook als onroerende zaken beschouwd kunnen worden, -mits zij niet eenvoudig losgemaakt kunnen worden- en als ze op verschillende nutsvoorzieningen zijn aangesloten. Roerende goederen zijn dus zaken die relatief gemakkelijk en zonder veel kosten kunnen worden verplaatst. In dit kader kan worden gedacht aan zaken die zonder veel inspanning kunnen worden verplaatst. Voor een definitie van het begrip onroerende zaken heeft de Staatssecretaris van Financiën zich bij het Leichenich arrest aangesloten en werd hierdoor het begrip onroerende zaken in het Besluit aangepast.¹⁴⁰ In het huidige besluit overdrachtsbelasting en omzetbelasting samenloop¹⁴¹ is het begrip onroerende goederen niet aangepast waardoor nog steeds naar het besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M wordt verwezen.

3.2.1.2 Bijhorend terrein

In beginsel zijn niet alleen onroerende goederen, maar ook de daarbij behorende terreinen vrijgesteld van btw. Ondanks dat dit ook een communautaire begrip is¹⁴² hebben lidstaten zelf de bevoegdheid om de omschrijving van bijhorend terrein te bepalen.¹⁴³ Op grond van artikel 11 lid 3 onderdeel c Wet OB 1968 wordt in Nederland een bijhorend terrein als volgt omschreven: *“ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.”* Uit de parlementaire behandeling blijkt dat feiten en omstandigheden hier doorslaggevend zijn om te bepalen als er sprake is van een erbij

¹³⁵ HvJ EU, 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger)

¹³⁶ HvJ EU, 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123,

¹³⁷ HvJ EU, 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Marselisborg), V-N 2005/15.10

¹³⁸ HvJ EU, 15 november 2012, nr. C-532/11 (Leichenich), NTFR 2012/2810

¹³⁹ HvJ EU, 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Marselisborg), V-N 2005/15.10, r.o. 33

¹⁴⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, V-N 2013/54.15.

¹⁴¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 16 maart 2017, nr. 2017-51500

¹⁴² HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), V-N 2000/43.17, r.o. 48

¹⁴³ Artikel 12, lid 2 Btw-richtlijn

behorend terrein.¹⁴⁴ De Staatssecretaris van Financiën gaf aan dat het leveringscontract een belangrijke aanwijzing kan geven. Datgene wat samen geleverd wordt, zal hoogwaarschijnlijk bij elkaar behoren.¹⁴⁵

Van Hilten en Kesteren¹⁴⁶ geven aan dat wanneer er gesproken wordt over een “bijhorend terrein” gedacht moet worden aan een terrein dat op zichzelf niet als een gebouw kan functioneren. Vereist is dat het terrein zelf geen eigen functie in het maatschappelijke verkeer kan vervullen. Om te bepalen of een terrein¹⁴⁷ voldoende zelfstandigheid bezit, wordt er naar de “fysieke” onderdelen gekeken. Uit de rechtspraak¹⁴⁸ kan geconcludeerd worden dat sprake is van één onroerend goed indien de onderdelen niet zelfstandig kunnen worden gebruikt. Onroerende zaken die uit een complex bestaan, worden als aparte zaken aangemerkt indien ze fysiek gescheiden zijn. Door het zelfstandigheidvereiste vormen parkeerterreinen een ingewikkelde kwestie. In eerste instantie lijkt het dat het een bijhorend terrein is, maar het kan ook zo zijn dat het op zichzelf voldoende zelfstandigheid bezit, om zodoende een eigen functie in de maatschappij te vervullen.

Uitzondering op de vrijstelling van onroerende zaken

3.2.1.3 Eerste ingebruiksneming

De hoofdregel is dat “*de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen*”¹⁴⁹ van belasting is vrijgesteld. Hierop vormt “de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming”¹⁵⁰ een uitzondering omdat die wel aan de btw-heffing is onderworpen.

Om onroerende zaken in de heffing te betrekken, wordt aangesloten bij de eerste ingebruiksneming. Dit is ook een unierechtelijk begrip aangezien het conform de corresponderende Btw-richtlijn bepaling uitgelegd moet worden.¹⁵¹ Deze periode wordt aan de hand van feiten en omstandigheden bepaald. Zoals zojuist is aangegeven kunnen lidstaten aan de hand van artikel 12 Btw-Richtlijn zelf bepalen welke norm er wordt toegepast voor het bepalen van het heffingsmoment. Zolang deze periode niet korter dan 2 jaar of tot 5 jaar na de oplevering duurt. Nederland heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt door een periode van 2 jaar te hanteren na de eerste ingebruikneming. Deze periode is van belang om zodoende een onderscheid te maken tussen nieuwe en oude onroerende zaken.¹⁵²

Om te bepalen wanneer het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt moet naar de objectieve bestemming worden gekeken. Van een eerste ingebruikneming kan worden

¹⁴⁴ Kamerstukken II, 1995-1996, 24 703, nr. 3 (MvT), blz. 5.

¹⁴⁵ Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140

¹⁴⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012, blz. 282.

¹⁴⁷ C.q. terreinen

¹⁴⁸ HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, BNB 2006/65 & HR 25 april 2008, nr. 41 798, BNB 2008/181.

¹⁴⁹ Artikel 11 lid 1 Wet OB 1968

¹⁵⁰ Artikel 11 lid 1 sub a Wet OB 1968

¹⁵¹ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

¹⁵² P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15

gesproken wanneer een onroerende zaak feitelijk en op een duurzame¹⁵³ wijze voor het eerst wordt gebruikt waarvoor deze bestemd is.¹⁵⁴ Indien een nieuw kantoorpand voor het eerst als opslagplaats wordt gebruikt kan niet worden gesproken van een eerste ingebruiksneming.¹⁵⁵ Het pand is immers bestemd om als kantoor te worden gebruikt. De datum van eerste ingebruiksneming kan worden aangetoond door bijvoorbeeld energiefacturen en de datum waarop wordt verhuisd.¹⁵⁶ Artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 geeft aan dat sprake is van eerste ingebruiksneming wanneer bij een verbouwing van een gebouw een nieuwe vervaardigd goed is voortgebracht. Bij het moment van eerste ingebruiksneming verlaat het onroerend goed de bouw- en handelsfase. Dit komt doordat het onroerend goed de productiesfeer verlaat en in de consumentensector terecht komt.

Nog een uitzondering op de vrijstellingen van artikel 11 Wet OB 1968 zijn bouwterreinen. Deze worden in het volgende hoofdstuk behandeld.

3.3 Overdrachtsbelasting en de Samenloopvrijstelling

De Nederlandse Overdrachtsbelasting is geregeld in de Wet op belasting van rechtsverkeer (hierna BRV). Op basis van artikel 2, lid 1 BRV wordt *“een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.”* In tegenstelling tot de omzetbelasting is de overdrachtsbelasting een directe belasting omdat de belastingplichtige dezelfde is als degene die de belasting aan de fiscus dient te betalen.¹⁵⁷

Er wordt 6%¹⁵⁸ overdrachtbelasting geheven ter zake van de verkrijging van een onroerende zaak en niet vanwege de levering.¹⁵⁹ Zowel de verkrijging van het juridische eigendom als het economische eigendom¹⁶⁰ wordt als een belastbare feit gekwalificeerd. Daarnaast is ook de levering van een gebouw en daarbij behorend terrein op of voor twee jaar na het tijdstip van de eerste ingebruikname met btw belast.¹⁶¹ Hierdoor kan het voorkomen dat de levering van onroerende zaken dubbel wordt belast, omdat zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting over hetzelfde onroerend goed wordt geheven. Dit achtte de wetgever ongewenst en is daarom met een samenloopvrijstelling gekomen. Deze vrijstelling is in artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV geregeld en bewerkstelligt dat indien een samenloop van omzetbelasting en overdrachtbelasting is, er van overdrachtbelasting kan worden afgezien.

Of overdrachtsbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de vraag of de levering wel of niet belast is met omzetbelasting. Om gebruik te kunnen maken van de samenloopvrijstelling dient

¹⁵³ Hof 's-Hertogenbosch 27 september 1999, nr. 96/1430, V-N 2000/11.13

¹⁵⁴ Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën, Infobulletin 87/175, VN 1987/908.

¹⁵⁵ Hoge Raad 24 december 1975, nr. 17 794, BNB 1976/41

¹⁵⁶ Hof Den Bosch 3 oktober 2008, nr. 04/02218, VN 2009/17.19. r.o. 44

¹⁵⁷ M. dr. Yves Gassler MRE MRICS, mr. dr. Thil van Kempen, mr. Jan Verbaan, Studenteneditie belastingrecht overdrachtsbelasting, Kluwer: 2015

¹⁵⁸ Bij woningen wordt 2% geheven

¹⁵⁹ Artikel 16 Wet BRV

¹⁶⁰ Artikel 2, lid 2 Wet BRV,

¹⁶¹ Artikel 11, lid 1a sub 1° Wet OB 1968

aan twee voorwaarden te worden voldaan. Allereerst moet de levering van rechtswege belast zijn met BTW.¹⁶² Dit houdt dan in dat de levering voor, op of binnen twee jaar na eerste ingebruikneming moet plaatsvinden. Indien gekozen wordt voor de optie belaste levering, kan nooit gebruik worden gemaakt van de samenloopvrijstelling, want er wordt niet van rechtswege met btw belast. Als tweede voorwaarde geldt dat de verkoper de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel mocht gebruiken. Wordt de onroerende zaak toch als bedrijfsmiddel gebruikt is er toch een mogelijkheid om het samenloopvrijstelling in te roepen. Dit is het geval wanneer de verkrijger de BTW in het geheel niet in aftrek kan brengen.

Liever BTW of BRV?

Soms kan de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV een ongewenste effect leveren. Heeft de koper de voorkeur om 6% BRV te betalen of wil die liever 21% Btw aan de fiscus betalen? Dit hangt af of de kopende partij wel of geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.¹⁶³ Wanneer de koper van het onroerend goed recht heeft op aftrek van voorbelasting, zal de voorkeur uitgegaan naar een 21% BTW belaste levering. Dit komt doordat de omzetbelasting die in rekening wordt gebracht van de verkoopprijs wordt afgetrokken en geen kostenpost vormt. De samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV wordt dan profijtelijker. Indien de koper een particulier is of een vrijstelde prestatie verricht wordt, de voorkeur gegeven aan een verkrijging die belast wordt met overdrachtsbelasting. Hier heeft de koper geen recht op aftrek van voorbelasting en zou de omzetbelasting tot een kostprijsverhogende belasting leiden. Door de verkrijging met overdrachtbelasting te belasten wordt er een lagere belastingdruk gecreëerd, omdat het tarief maar 6% is in plaats van 21%.

¹⁶² Artikel 15 lid 1 a Wet BRV

¹⁶³ M.A. Broekman en D.J.M. Westerhof, Tijdschrift voor bouwrecht, 12 december 2013

Hoofdstuk 4 Bouwterrein

4.1 Bouwterrein Btw-richtlijn

Dat bouwterrein zijn eigen regime binnen de Btw heeft, bleek al uit de voorganger van de Btw-richtlijn. Artikel 13B Zesde-richtlijn gaf aan dat onroerende goederen vrijgesteld zijn van btw. Lid g en h gaf aan dat het om levering van gebouwen, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3 Zesde richtlijn en levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen als bedoeld in art. 4, lid 3, onderdeel b Zesde richtlijn moest gaan. Tegenwoordig wordt dit door artikel 135, lid 1 letter k van de Btw-Richtlijn geregeld. Het is evident dat een bouwterrein zijn eigen plaats in de Btw heeft. Sinds 2007 wordt de levering van een bouwterreinen door middel van artikel 12 lid 1, letter b Btw-richtlijn in de heffing betrokken. Ondanks het feit dat bouwterreinen hun eigen regime binnen de btw kennen, is echter geen definitie van het begrip in de Btw-richtlijn omschreven. In de Btw-richtlijn wordt slechts aangegeven dat *“als bouwterrein wordt beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”*¹⁶⁴ Echter blijkt dat de uitleg niet onbeperkt is, want in artikel 135, lid 1, onderdeel k, BTW-richtlijn wordt enige voorwaarden aangegeven. Het onderhavige artikel geeft aan dat de levering van een bouwterrein uitgezonderd is van de vrijstelling van bebouwde onroerende goederen. Hiermee kan worden geconcludeerd dat bij een bouwterrein er allereerst sprake moet zijn van onbebouwde onroerende goederen.

Aangezien het een communautaire begrip is en geen eenduidige definitie is, is het niet ondenkbaar dat er meerdere malen prejudiciële vragen hierover aan het HvJ EU zijn gesteld. Dat het begrip bouwterrein een communautaire begrip is, werd in de zaak Emmen¹⁶⁵ bevestigd. In 1992 leverde de gemeente Emmen acht onbebouwde gronden voor woningbouw bestemde kavels. Voor die levering had de gemeente bepaalde werkzaamheden verricht waardoor er tot een bedrag van 67542 gulden aan omzetbelasting werd voldaan. De verkavelde terreinen waren voorzien van straten en riolering. De kavels werden onder andere op het water, gas en elektriciteitsnet aangesloten. De gemeente had beroep ingesteld, omdat zij in tegenstelling tot de inspecteur van mening was dat de werkzaamheden niet tot een nieuw vervaardigd goed hadden geleid. Volgens de belastingdienst was wel omzetbelasting verschuldigd, omdat net als in het arrest Sint Oedenrode¹⁶⁶ dienstbare voorzieningen en bewerkingen hadden plaatsgevonden, waardoor er sprake was van een vervaardigd nieuw goed. Naar aanleiding hiervan werden prejudiciële vragen aan het HvJ EU gesteld met betrekking tot het begrip “bouwrijp gemaakt terrein”, ondanks het feit dat de Hoge Raad al in BNB 1980/128 duidelijk heeft gemaakt wanneer sprake is van een bouwterrein. Dit is het geval wanneer een onbebouwde grond die bestemd voor bebouwing is, bouwrijp wordt gemaakt.¹⁶⁷ In de zaak Emmen wenst de Hoge Raad te voornemen of er voorzieningen getroffen moeten worden die uitsluitend dienstbaar aan het terrein zijn, of de grond bewerkt

¹⁶⁴ Artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn

¹⁶⁵ HvJ EU 28 maart 1996, nr. C-468/93, V-N 1996/1545

¹⁶⁶ HR 21 november 1990, BNB 1991/19

¹⁶⁷ Hoge Raad, 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19

moet zijn en of er ten tijde van de levering een bestemmingplan moet zijn om een terrein bouwrijp te maken.¹⁶⁸ De bewerkingen en -of het treffen van voorzieningen in de omgeving van de grond moeten uitsluitend aan die grond dienstbaar zijn.¹⁶⁹

In haar reactie hierop stelt het HvJ EU dat de Europese Raad de invulling van de vrijstelling juist heeft overgelaten aan de lidstaten. “...Daaruit volgt dat het aan de Lid-Staten staat om te omschrijven, welke terreinen zowel voor de toepassing van deze bepaling als voor de toepassing van artikel 13 B, sub h, gelet op de daarin vervatte verwijzing, als bouwterrein moeten worden aangemerkt.”¹⁷⁰ Lidstaten zijn vrij om te bepalen aan welke voorwaarden voldaan moet worden om een onbebouwd terrein als bouwrijp gemaakte grond te kwalificeren. Dat de invulling zelf door de lidstaten ingevuld moet worden, werd verder benadrukt door “... Uit het gebruik van de woorden „al dan niet” blijkt dat voor deze bepaling de bewerkingen die de betrokken terreinen eventueel hebben ondergaan, niet van belang zijn. De uitdrukking doelt dus op terreinen die, al dan niet bouwrijp gemaakt, door de Lid-Staten worden omschreven als voor bebouwing bestemde terreinen. Deze uitlegging vloeit in het bijzonder voort uit de in de Nederlandse versie van de Zesde richtlijn gebezigde zinsnede „als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen”,.....”¹⁷¹ Met de woorden ‘al dan niet’ geeft het HvJ EU aan dat niet alleen bouwrijp gemaakte grond, maar ook terreinen die niet bouwrijp zijn gemaakt en die aan bepaalde voorwaarden voldoen als bouwterreinen kunnen worden gekwalificeerd.¹⁷² Het is van belang dat bij de beschrijving de lidstaten het doel en strekking van de Btw-richtlijn in acht is genomen.

Door de zaak Gemeente Emmen is geen omschrijving gegeven van wat onder het begrip bouwterrein valt. Met de uitspraak werd slechts aangegeven dat het niet aan het HvJ EU is om te omschrijven in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet worden gemaakt, om als bouwterrein in de zin van de richtlijn te worden gekwalificeerd, maar dat deze bevoegdheid aan de lidstaten is overgelaten zolang ze binnen het doel en strekking van de Btw-richtlijn blijven. Kort gezegd werd in dit arrest bepaald dat lidstaten de vrijheid hebben om het begrip bouwterrein te definiëren, maar dat deze vrijheid zijn grenzen kent.

4.2 Bouwterrein Wet OB 1968

Op grond van artikel 11 lid 1a Wet OB 1968 worden bouwterreinen in de Nederlandse heffing betrokken. De drijfveer van deze criteria was het St.Oedenrode arrest.¹⁷³ De essentie van deze zaak was of de levering van een onbebouwde tot bebouwing bestemde grond in de heffing kon worden betrokken omdat “bouwrijp gemaakte grond” als een vervaardigd nieuw goed kwalificeerde. De gemeente St.Oedenrode leverde een stuk grond aan een particulier ten behoeve van woningbouw. In de omgeving van de te leveren grond waren voorzieningen aangelegd die niet alleen dienstbaar waren aan de grond in kwestie. Aan de grond die geleverd werd had zelf geen bewerking plaatsgevonden. Ten aanzien van deze levering had

¹⁶⁸ HvJ EU, 28 maart 1996, C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 13

¹⁶⁹ Hoge Raad, 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128

¹⁷⁰ HvJ EU, 28 maart 1996, nr. C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 21

¹⁷¹ HvJ EU, 28 maart 1996, nr. C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 24

¹⁷² HvJ EU, 28 maart 1996, nr. C-468/93, V-N 1996/1545, r.o. 23

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

St.Oedenrode geen omzetbelasting in rekening gebracht. Hiermee was de inspecteur het niet mee eens en had een naheffingsaanslag opgelegd. De Hoge Raad oordeelde dat een onbebouwde, maar tot bebouwing bestemde grond, slechts als een vervaardigd goed in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, Wet OB 1968 kan worden aangemerkt, indien het bouwrijp gemaakte grond betreft. Voor wat onder bouwrijp gemaakte grond geldt, werd verwezen naar HR 12 maart 1980, BNB 1980/128. Daarin is aangegeven dat pas sprake is van bouwrijp gemaakte grond, indien bewerkingen aan de grond zelf plaatsvinden, en als er voorzieningen zijn getroffen die alleen dienstbaar zijn aan de grond. Hierdoor werd de grond in casu dus niet als een nieuw vervaardigd goed in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste Wet OB aangemerkt, omdat aan geen van beide criteria werden voldaan. Er hadden geen bewerkingen aan de grond zelf plaatsgevonden en de voorzieningen waren niet uitsluitend dienstbaar aan de grond. Hierdoor was de levering vrijgesteld.¹⁷⁴ Door de uitspraak van het St.Oedenrode arrest was een nieuw wetvoorstel nodig. De invulling van het begrip vervaardigen werd in het arrest enger uitgelegd dan wat de wetgever had beoogd en het was dus noodzakelijk om dit te herstellen met een wetwijziging.¹⁷⁵ In het Markerink arrest,¹⁷⁶ had de Hoge Raad aangegeven dat voor de invulling van het begrip bouwrijp gemaakte grond de cumulatieve eisen niet meer nodig waren. Het woordje ‘en’ was immers vervangen door ‘dan wel’. Het treffen van slechts een voorziening die uitsluitend dienstbaar is aan de grond, was genoeg om de grond bouwrijp te maken.

In het wetvoorstel¹⁷⁷ van 1994 probeerde de Staatssecretaris ook het begrip vervaardigen c.q. bouwterrein duidelijker te maken. Er werden criteria aangegeven wanneer er wel of geen sprake was van een belaste levering van onroerende goederen.¹⁷⁸ Echter was met dit voorstel het begrip bouwterrein nog niet in de Wet gedefinieerd, wat eigenlijk een verplichting op grond van de Richtlijn is. Kort na het St.Oedenrode arrest kwam het Bloembollen arrest.¹⁷⁹ In het Bloembollen arrest hadden 4 broers in 1987 een stuk grasveld gekocht van B BV en verhuurden het vervolgens aan B BV zelf. In de koopovereenkomst stond dat de verkoper het stuk grond uiterlijk op 1 december 1987 cultuurtechnisch gereed zou maken, zodat het geschikt zou zijn voor bloembollenteelt. Over de koopsom had de verkoper btw in rekening gebracht. Van belang is, of sprake is van een nieuw vervaardigd goed zodat het van rechtswege met btw is belast. Belanghebbende was van mening dat een beroep op de samenloopvrijstelling kon worden gedaan omdat de levering van rechtswege is belast met omzetbelasting. Het grasveld was immers geschikt gemaakt voor bloembollenteelt. *“Tenslotte verklaarde verkoper dat ter zake van deze overdracht omzetbelasting is verschuldigd, aangezien het bij deze verkochte door haar verkoper, als ondernemer is vervaardigd en zij het bij deze verkochte niet als bedrijfsmiddel heeft gebruikt, zodat mitsdien de overdracht krachtens artikel 15 lid 1 sub a van de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer is vrijgesteld*

¹⁷⁴ Hoge Raad, 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19, r.o. 4.8

¹⁷⁵ MvT, Kamerstukken II, 1995/96, 24 703, nr. 3

¹⁷⁶ Hoge Raad, 24 juni 1994, nr. 15396, BNB 1995/100

¹⁷⁷ Voorstel tot wijziging van de Wet op de Omzetbelasting, nr. 23 638, 8 maart 1994, V-N 1994, p. 989

¹⁷⁸ Mr. Drs. R. Brouwer en W.A. Rouwhorst FB, Het wetvoorstel inzake bouwrijpe grond, 1-01-1994, WFR 1994/639

¹⁷⁹ HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995, 87c

*van overdrachtsbelasting.”*¹⁸⁰ In tegenstelling tot de belanghebbende had de inspecteur het standpunt ingenomen dat ten tijde van levering er geen sprake kon zijn van een vervaardigd goed zoals bedoeld in *”artikel 11, lid 1, letter a, sub 1e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet), zodat ter zake van de levering van de grond geen omzetbelasting verschuldigd was, en derhalve de in artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer genoemde vrijstelling van overdrachtsbelasting niet van toepassing was op de verkrijging van de grond. Op grond van dit standpunt heeft de Inspecteur aan belanghebbende en zijn drie broers naheffingsaanslagen opgelegd over een totale verkrijging...”*¹⁸¹

Als reactie hierop verwijst de Hoge Raad allereerst naar BNB 1991/19 waarin hij aangeeft dat de levering van bouwterreinen met btw is belast en dat van een nieuw vervaardigd goed kan worden gesproken indien het een bouwrijpe grond betreft. In r.o 3.3 en 3.4 geeft de Hoge Raad aan dat de levering als een nieuw vervaardigd goed aangemerkt moet worden ondanks het feit dat het geen bouwterrein kan zijn, omdat er geen sprake is van bouwrijp gemaakte grond. Dat de grond niet bouwrijp was gemaakt, en dus niet als bouwterrein valt aan te merken, doet er niet aan toe om het toch als een vervaardigd goed werd aan te merken. De wet was op dit punt ruimer dan artikel 4, lid 3 Zesde Richtlijn en aangezien een belanghebbende de keuze¹⁸² heeft om de gunstigere regeling te kiezen, kon de belanghebbende zich beroepen op de mogelijkheid dat de levering van rechtswege belast was met omzetbelasting. Nu dat de levering van rechtswege met omzetbelasting was belast konden de broers een beroep doen op artikel 15 eerste lid, aanhef en letter a, Wet BRV.

Doordat de Nederlandse wetgeving niet in lijn was met het Zesde-richtlijn¹⁸³ door aan te haken bij het begrip vervaardigen heeft de Staatssecretaris van Financiën het begrip bouwterrein losgemaakt van vervaardigen. Uiteindelijk werd er dan op 11 juli 1997¹⁸⁴ een nieuwe regime voor de levering van onroerende zaken ingevoerd die meer in overeenstemming was met de Zesde richtlijn. Er werden 2 heffingcriteria vastgelegd, namelijk één voor gebouwen en één voor onbebouwde grond die bestemd is voor bebouwing. Voor de wetswijziging die in 1997 heeft plaatsgevonden werd geen onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde grond. Om in de belaste sfeer te vallen was het van belang of sprake was van vervaardigingshandelingen aan de onbebouwde grond. Door het Bloembollen arrest is het oogmerk criterium geïntroduceerd. Alleen de levering voor bebouwing bestemde grond, wordt in de heffing van omzetbelasting betrokken.

¹⁸⁰ HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87, r.o. 3.1

¹⁸¹ idem

¹⁸² Een overheid kan zich niet op een bepaling van de Richtlijn beroepen indien dit ten nadele van de belastingplichtige komt, indien de nationale wet een gunstiger regeling inhoudt.

¹⁸³ Artikel 13B, onder h, van de Zesde Richtlijn.

¹⁸⁴ Wetswijziging van 11 juli 1997, Wet van 19 juni 1997, houdende wijziging van de wet van 19 juni 1997, Stb. 276, tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting, Stb.1997/277

4.2.1 Voorwaarden tot 1 januari 2017

Het begrip bouwterrein heeft dus in 1997 gestalte gekregen.¹⁸⁵ In de Nederlandse wettekst was er viertal voorwaarden opgenomen waardoor bepaald kan worden wanneer er sprake is van een bouwterrein. Deze voorwaarden stonden in het voormalige artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 vermeld en geven aan dat van een bouwterrein sprake is als een onbebouwde terrein:

“a.) waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;

b). ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;

c.) in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen;

d.) ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend;

met het oog op de bebouwing van de grond.”¹⁸⁶

Uit de jurisprudentie en wetgeving blijkt het dat het dus om cumulatieve eisen¹⁸⁷ ging. Er moest (1) sprake te zijn van een onbebouwde grond (2) met het oog op bebouwing en (3) er moet sprake zijn van één van de 4 hierboven genoemde eisen. Op moment van levering¹⁸⁸ moest worden geëvalueerd of aan de cumulatieve eisen werd voldaan.¹⁸⁹

4.2.1.1 Onbebouwde grond

Zoals al eerder is vermeld waren de voorwaarden om een stuk grond als bouwterrein te kwalificeren in artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 omschreven. Uit de wettekst bleek dat onbebouwde grond de basisvereiste¹⁹⁰ is voor een bouwterrein. Hoewel het de basisvereiste is, is in de wettekst en richtlijn geen definitie opgenomen. In mijn optiek is in beginsel sprake van een onbebouwde grond in het geval waar geen bebouwing op de grond staat. Tijdens de parlementaire behandeling ter introductie van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 is dit begrip

¹⁸⁵ Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 276 Wet van 19 juni 1997 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 196

¹⁸⁶ Artikel 11 lid 4 Wet OB 1968

¹⁸⁷ Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

¹⁸⁸ In dit kader kan er gedacht worden aan de voorwaarden oogmerk criterium en bewerkingen. In de Kamerstukken II, 1996-1997, 24703, nr 212c, p. 1 had de Staatssecretaris aangegeven dat moment van levering doorslaggevend is. Indien bewerkingen hadden plaatsgevonden en daarna worden ze ongedaan is er geen sprake meer van een bouwterrein. Daarnaast werd er in HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124 ook geoordeeld dat op moment van levering er aan het oogmerk criterium voldaan moet worden. De percelen hebben in de jaren zestig een aantal bewerkingen ondergaan met het oog voor bebouwing. Daarna stonden ze tot 1998 voor de levering braak. Door overstromingen had de overheid besloten om niet meer door met de bebouwing te gaan waardoor op moment van levering er niet aan de oogmerk criterium werd voldaan. Door de zaak Gemeente Emmen had de HR geoordeeld dat de objectieve criterium doorslaggevend was. Er gaat niet meer gebouwd worden waardoor de percelen de hoedanigheid van bouwterrein verliezen.

¹⁸⁹ Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140.

¹⁹⁰ G.H. van Doorn en J. Rakhan, Het begrip 'bouwterrein' in de steigers?, Vastgoed fiscaal en civiel 2007/3, p.23-27

grondig onderzocht, waar slopen als een essentiële rol werd gezien.¹⁹¹ Leidt het volledig slopen van een gebouw tot onbebouwde grond of was gedeeltelijke slopen al voldoende om een stukje grond als onbebouwde grond te kwalificeren?¹⁹² Van belang was het overgangsmoment van een bebouwde grond naar onbebouwde grond. In het volgende hoofdstuk komen de sloopwerkzaamheden uitgebreid aan bod.

4.2.1.2 Met oog op bebouwing

Als gevolg van het Bloembollenarrest is het vereiste oogmerk tot bebouwing in de wettekst vastgelegd. Dat de aangegeven voorwaarden in de zin van artikel 11 lid 4 onderdeel a t/m d Wet OB 1968 niet automatisch tot een bouwterrein leidde, bleek uit de slotzin van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968. De handelingen moeten verricht zijn met het oog op bebouwing van de grond. De achterliggende gedachte van deze voorwaarde was om te voorkomen dat onbebouwde grond die onder ander bestemd was om gewassen op te telen¹⁹³ en waaraan bewerkingen hadden plaatsgevonden onder de vrijstelling te laten vallen. Het is de bedoeling dat het stuk grond een heel andere functie in de maatschappij krijgt. De invulling van het begrip mag niet zo uitgebreid zijn dat onbebouwde gronden waarvan voorzieningen in de zin van artikel 11 lid 4 onderdeel c zijn getroffen ook in de heffing worden betrokken terwijl het niet de bedoeling is om erop te gaan bouwen.¹⁹⁴ Het is dus van belang dat tussen de fysieke handeling en de bebouwing een verband bestaat.

De BTW-richtlijn geeft expliciet aan dat onbebouwde terreinen die niet bestemd zijn om te worden bebouwd onder de vrijstelling van de Btw dienen te vallen.¹⁹⁵ Om de doelstelling van de richtlijn na te leven is het van belang om de invulling van “bouwterrein” af te bakenen. Uit de Kamerstukken van de Tweede Kamer valt te concluderen dat voor het oogmerk criterium de wetgever een subjectieve criterium hanteert.¹⁹⁶

4.2.1.3 Bewerkingen aan de grond

Volgens artikel 11 lid 4 onderdeel a Wet OB 1968 was er sprake van een bouwterrein indien een onbebouwde grond met oog op bebouwing *bewerkingen* onderging. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat vrij snel sprake is van een bewerking. Verder had de Staatssecretaris aangegeven dat het om fysieke bewerkingen moet gaan.¹⁹⁷ Het egaliseren van de gronden, rooien van bomen en struiken en het dempen van sloten zijn voldoende om een kavel als bouwterrein te kwalificeren. Zelfs als sprake is van geringe bewerkingen, is dat voldoende om het perceel als bouwterrein aan te merken, zolang het plaats heeft gevonden met het oog op bebouwing.¹⁹⁸ Er was ook niet vereist dat de bewerking voltooid moest zijn, de aanvang van de bewerkingen was genoeg.¹⁹⁹

¹⁹¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3

¹⁹² Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3 p.5.

¹⁹³ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, p. 11.

¹⁹⁴ HR 7 december 1994, Nr. 29 153, BNB 1995/87

¹⁹⁵ Art. 135, lid 1, onderdeel k, BTW-richtlijn

¹⁹⁶ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 6, p. 4 en nr. 7, pag. 8

¹⁹⁷ Kamerstukken II 1993/94, nr. 23638, nr.3

¹⁹⁸ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 263

¹⁹⁹ MvT, Kamerstukken II, 1993/94, 23 638, nr. 3, pagina 5

4.2.1.4 Voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn

Uit onderdeel b van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 moesten voorzieningen aangetroffen zijn die uitsluitend dienstbaar waren aan het perceel. Dit kwam overeen met het oordeel van de Hoge Raad in BNB 1980/128 waar voorzieningen uitsluitend aan de grond dienstbaar moesten zijn om een perceel bouwrijp te maken. In dit kader kan worden gedacht aan de zij-aansluiting op een hoofdriool, elektriciteits- en/of waterleiding.²⁰⁰ Het was niet van belang of de voorzieningen in de kavel of tot aan de kavel waren gebracht, zo bleek uit de parlementaire behandeling.²⁰¹ Net als de vorige voorwaarde heeft de Hoge Raad besloten dat de hoeveelheid en aanvang van de voorzieningen ook niet van belang was.²⁰²

4.2.1.5 Voorzieningen in de omgeving

In tegenstelling tot de tweede voorwaarde gaf de derde voorwaarde in onderdeel c aan dat de voorzieningen niet uitsluitend dienstbaar aan het terrein hoeft te zijn. De voorzieningen moesten in de omgeving van het perceel zijn getroffen en moesten eveneens met het oog op bebouwing zijn getroffen. Het zijn voorzieningen die niet alleen dienstbaar zijn aan een perceel, maar aan meerdere percelen. Deze voorwaarde was eigenlijk in het St. Oedenrode arrest verworpen, maar is toch in de Wet opgenomen, omdat het voor zou kunnen komen dat geen sprake was van bouwterrein als de voorzieningen in de omgeving werden getroffen. Voorbeelden hiervan zijn algemene voorzieningen die passen in het bestemmingsplan of in een bepaalde bouwfase zoals openbare groene gemeenschapsvoorzieningen, verkeersvoorzieningen en wegen (trottoirs, pleinen en bruggen). Er moest echter een duidelijke verband bestaan tussen de voorziening en de toekomstige bebouwing.²⁰³ Hierdoor kunnen brandweerkazerne, gemeenschapscentrums zoals zwembaden en sporthal niet als voorzieningen in de zin van artikel 11 lid 4 onderdeel c Wet OB 1968 gelden.²⁰⁴

4.2.1.6 Omgevingsvergunningen

Het laatste criterium was de bouwvergunning die in de zin van artikel 2.1, lid 1, onderdeel a Wet algemene bepaling omgevingsrecht werd verleend. Eenmaal een omgevingsvergunning is afgegeven zijn de andere criteria irrelevant, omdat de kans echt klein is dat er daadwerkelijk niet gebouwd gaat worden. Deze voorwaarde werd in het leven geroepen voor een gelijke omzetbelastingstatus van percelen die tot een complex behoren. Indien een perceel tot een complex behoort, kan het voorkomen dat dat stuk perceel bestemd is voor bebouwing, maar dat er nog geen fysieke bewerkingen hebben plaatsgevonden en dus niet als bouwterrein kon worden gekwalificeerd. Dit terwijl andere tot datzelfde behorende complex wel in de heffing van btw werden betrokken, omdat die wel als bouwterrein werden gekwalificeerd (door onder ander een bewerkingen). Artikel 11, lid 4 onderdeel d Wet OB 1968 zorgde ervoor dat de kavel al in een vroeg stadium als vervaardigd²⁰⁵ werd gezien. Zo werd voorkomen dat sommige kavels wel en sommige kavels niet in de heffing werden betrokken. Onbebouwde

²⁰⁰ HR 22 april 1998, nr. 33 328, BNB 1998/273

²⁰¹ Kamerstukken II 1993/94, nr. 23638, nr.3

²⁰² HR 24 juni 1994, nr. 15 396, BNB 1995/100

²⁰³ Hof Den Haag 15 november 2002, nr. 01/02211, V-N 2003/29.23

²⁰⁴ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, p. 11

²⁰⁵ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, p. 11-12.

grond kon zo in de heffing worden betrokken zonder enige bewerking te ondergaan of voorziening te treffen.

4.2.2 Per 1 januari 2017

Tijdens het schrijven van mijn scriptie is de regelgeving op het gebied van bouwterrein aangepast. Het begrip bouwterrein luidt sinds 2017 in de Nederlandse wetgeving als volgt: *Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.* De aanpassing²⁰⁶ van de wet was een reactie van het Woningstichting Maasdriel²⁰⁷ arrest. Op basis van de toenmalige wettekst kan een onbebouwd terrein pas als een bouwterrein kwalificeren indien er werd voldaan aan een of meer van de limitatieve vereisten. Daartegen kon volgens het Europese rechtspraak een bouwterrein worden aangemerkt, *wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd.*²⁰⁸ De Nederlandse wettekst was dus niet in lijn met het Europese wetgeving.

Omdat het is toegestaan om een rechtstreeks beroep te doen op het Europese recht als dit ten gunste van de belastingplichtige is, kon nog met de wetgeving worden gespeeld. Echter, sinds aanpassing van de wet is het niet meer mogelijk om de krenten uit de pap te halen door steeds het meest gunstige route te kiezen

De aanpassing brengt met zich mee dat terreinen nu eerder als bouwterrein kwalificeren en zodoende zal er eerder sprake zijn van een belaste levering. Volgens de toelichting is de definitie vrij breed en zal door het woord kennelijk op moment van levering naar alle omstandigheden moeten worden gekeken. Zolang ze objectief onderbouwd worden, moeten de intentie van partijen in acht genomen worden, hetgeen ook objectief kenbaar moet zijn.. Daarnaast zal de verkrijger nu eerder een beroep kunnen doen op de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting. In hoofdstuk 6 zal ik de gevolgen voor de aanpassing uitgebreid uiteenzetten.

²⁰⁶ Het is immers de taak van de nationale wetgever om ervoor te zorgen dat de EU-richtlijnen correct is omgezet in de nationale rechtsorde.

²⁰⁷ Wordt uitgebreid in de volgende hoofdstuk uiteengezet

²⁰⁸

Hoofdstuk 5 Sloopwerkzaamheden

Op de hoofdregel dat “*de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze aan de btw-heffing zijn onderworpen*”²⁰⁹ van belasting zijn vrijgesteld, vormt “*de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein*”²¹⁰ een uitzondering, omdat die wel aan de btw-heffing zijn onderworpen. Indien er sloopwerkzaamheden zijn verricht, kan dit tot veel discussie leiden. Naast het slopen van een gebouw, nadat het is geleverd, kan een gebouw ook tijdens de sloopfase worden geleverd. Is de levering dan te bestempelen als een levering van een oud gebouw of is er dan al sprake van een onbebouwd terrein? Waar ligt de scheidslijn tussen bebouwd en onbebouwd terrein? Op welk moment is het voor de belastingheffing levering van een gebouw, levering van een nieuw vervaardigd goed, een onbebouwd terrein of een bouwterrein.

Zoals reeds in hoofdstuk 4 is aangegeven was er tijdens de introductie van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 veel aandacht besteed aan sloopwerkzaamheden. Tijdens de parlementaire behandeling²¹¹ werd er veel gesproken over het ontstaan van een onbebouwd terrein. Hier werd onderscheid gemaakt tussen het geheel slopen van een gebouw, slopen van een gedeelte van het gebouw of het gedeeltelijk slopen van een gebouw. Is de intentie om te slopen en om daarna op het terrein te bouwen al voldoende om het stuk grond als bouwterrein te kwalificeren? Of moet er persé na de sloopwerkzaamheden feitelijk niks meer op de grond staan? Belangrijk was wanneer het overgangsmoment plaatsvindt. Uit de memorie van toelichting was te begrijpen dat de Staatssecretaris het standpunt heeft aangenomen dat er sprake was van onbebouwd terrein, indien er zoveel sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden dat het gebouw zijn functie als gebouw niet meer kan vervullen.²¹² Met deze woorden concludeer ik dat toentertijd dus niet volledig gesloopt moest worden voor het ontstaan van een onbebouwd terrein, zodat er vervolgens sprake kan zijn van het ontstaan van een bouwterrein.²¹³

Echter was dit standpunt door latere jurisprudentie niet meer van toepassing. Hierdoor werd door de jaren heen het besluit telkens geactualiseerd om zo dicht mogelijk aan te sluiten bij de Btw-richtlijn. Deze besluiten zullen aan bod komen in het volgende hoofdstuk. Aan de hand van de jurisprudentie zal ik de fiscale gevolgen van sloopwerkzaamheden uiteenzetten om tot een conclusie te komen wat de huidige stand van zaken is voor wat betreft de belastingheffing bij sloopwerkzaamheden. Voor het bepalen van de btw-gevolgen van sloophandelingen is considerabel om inzicht te hebben in de situatie die aan de orde is. Voor wat betreft slopen is er onderscheid te maken in de mate waarin een gebouw wordt gesloopt.

²⁰⁹ Artikel 11 lid 1 Wet OB 1968

²¹⁰ Artikel 11 lid 1 sub a Wet OB 1968

²¹¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3

²¹² Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 5, vierde alinea

²¹³ Indien er aan de voorwaarden van artikel 11 lid 4, Wet OB 1968 wordt voldaan

5.1 Nederlandse regelgeving

5.1.2 Jeugdhonk arrest : volledige sloop

Een belangrijk arrest m.b.t. slopen is het Jeugdhonk arrest.²¹⁴ Volgens dit arrest werd in de praktijk aangenomen, indien er opstappels werden gesloopt, met het oog op bebouwing, dit vrijwel tot een bouwterrein zou leiden.²¹⁵ Maar sinds het Jeugdhonk arrest blijkt dat slopen immers geen bewerking aan het grond in de zin van artikel 11, lid 4 onderdeel a Wet OB 1968 kan zijn.

De feiten en het geschil

In het Jeugdhonk arrest ging het om een stuk grond met twee opstallen die in 1996 door de gemeente Krimpen aan den IJssel aan BV C werd geleverd. De opstallen zijn in 1997 door brand beschadigd, waardoor ze onherstelbaar waren. Vanuit veiligheidsoverwegingen heeft de verkopende partij alvorens de levering, de bestaande opstallen verwijderd. Hierdoor ontstonden er gaten in de grond, die de verkopende partij met zand had gevuld. Belanghebbende was van het standpunt uitgegaan dat de levering van onbebouwde grond betrof, waardoor er geen omzetbelasting, maar overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn. In geschil was of het volledig slopen van opstallen als bewerkingen in de zin van artikel 11 lid 4 onderdeel a Wet OB 1968 werden gekwalificeerd, waardoor er sprake van een levering van bouwterrein zou zijn.

Hof Den Haag

De zaak werd eerst naar het Hof Den Haag²¹⁶ verwezen, waar er werd geoordeeld dat er geen sprake was van levering van een bouwterrein. Dit standpunt had het Hof genomen omdat door de sloopwerkzaamheden er slechts onbebouwde grond is ontstaan. Door de wetsgeschiedenis²¹⁷ kon er niet anders geoordeeld worden, dan dat indien gebouwen geheel worden gesloopt, dat als gevolg heeft, dat op dat stuk grond geen bebouwing meer zou zijn die de functie van een gebouw kon vervullen. Vervolgens moest beoordeeld worden of de onbebouwde grond tot een belaste levering leidt. Om te beoordelen of de levering van deze onbebouwde grond aan de heffing is onderworpen, dient het als een bouwterrein te worden aangemerkt. Dit werd bereikt door dit te toetsen aan de toenmalige voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968. Hieraan werd echter niet voldaan, aangezien de sloopwerkzaamheden niet verricht waren met het oog op bebouwing, maar verricht om veiligheidsredenen. Daarom konden ze volgens het Hof niet aangemerkt worden als bouwterrein. *“Naar 's Hofs oordeel voldoet de onderwerpelijke onbebouwde grond, gelet op de vastgestelde feiten en*

²¹⁴ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

²¹⁵ D.B. Bijl, Onroerend goed, omzetbelasting en overdrachtsbelasting, 6e druk, 2015, p. 54, M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, 2005, blz. 248 "Een bijzonder geval van bewerking is het slopen van een opstal. Wanneer een opstal volledig wordt gesloopt zal onbebouwde grond ontstaan. Van die grond moet worden beoordeeld of het bouwterrein is. Dat is het geval als de sloop plaatsvindt met het oog op de bebouwing van de grond."

²¹⁶ Hof Den Haag 6 oktober 2000, nr. 99/0575, V-N 2001/15.2.3.

²¹⁷ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 5

omstandigheden, niet aan het bepaalde in artikel 11, lid 4, van de Wet, nu de bewerkingen niet zijn verricht met het oog op de bebouwing van de grond. Deze werkzaamheden zijn naar 's Hofs oordeel uitsluitend verricht met het oog op het slopen van de opstallen, dat wil zeggen gericht op het tot stand brengen van onbebouwde grond. Het met zand vullen van de door de sloopwerkzaamheden ontstane gaten in het perceel heeft het Hof in dit verband gezien als (de laatste) sloophandelingen”²¹⁸

De levering was dus vrijgesteld van omzetbelasting. Hierdoor kan ik dus concluderen dat het Hof aangeeft dat het subjectieve sloopoordeel beslissend is. Indien de sloopwerkzaamheden werden verricht met het oog op bebouwing zou dit er wel toe hebben geleid dat er bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4 wet OB 1968 hebben plaatsgevonden. Om de terrein in casu te kwalificeren als bouwterrein moesten er verdere bewerkingen hebben plaatsgevonden. Maar de opvulling van de gaten met zand waren echter de laatste sloophandelingen.

De Hoge Raad

De Staatssecretaris van Financiën was het niet eens met het oordeel van het Hof en had beroep ingesteld tegen deze uitspraak. In tegenstelling tot de Staatssecretaris van Financiën sluit de Hoge Raad zich aan bij het oordeel van het Hof. Volgens de Hoge Raad zijn sloopwerkzaamheden slechts een overgang van gebouw naar onbebouwde grond. *“Is (...) sprake van het geheel slopen van een gebouw (...) dan ontstaat onbebouwde grond. Op dat moment vindt een overgang plaats naar het regime voor bebouwde gronden naar dat voor onbebouwde gronden. Bij de levering of oplevering van die onbebouwde grond is belastingheffing ingevolge artikel 11 slechts aan de orde indien die grond een bouwterrein is, dat wil zeggen voldoet aan het bepaalde in het vierde lid van artikel 11.”* (Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz 5).

Hieruit moet worden afgeleid dat de levering van door sloop van de aanwezige opstallen tot stand gekomen onbebouwde grond ten aanzien waarvan vervolgens geen handelingen zijn verricht als bedoeld in artikel 11, lid 4, letters a tot en met d, van de Wet, niet uitgezonderd is van de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet.”²¹⁹

Uit de rechtspraak en literatuur blijkt dat de uitleg van het Jeugdhuuk arrest verdeeld is. De eerste stroming is dat de Hoge Raad had aangegeven dat het ontstaan van een bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 niet het gevolg kan zijn van slechts sloopwerkzaamheden. Er kan hooguit worden gesproken van het ontstaan van een onbebouwd terrein. Het slopen van het gebouw levert dus slechts onbebouwde grond op. Van de ontstane onbebouwde grond moet vervolgens worden beoordeeld of het als een bouwterrein kan worden aangemerkt.²²⁰ Om het stuk terrein als bouwterrein te kwalificeren moeten er na de sloopwerkzaamheden verdere bewerkingen met het oog op bebouwing plaatsvinden. In dit kader kan worden gedacht aan het zuiveren van puin of egalisatie van de grond.

²¹⁸ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401, r.o 3.2

²¹⁹ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401, r.o 3.4

²²⁰ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, 2012

Daarnaast kan ook het subjectieve sloop oogmerk doorslaggevend zijn. De sloopwerkzaamheden werden niet met oog op bebouwing gedaan, maar uit veiligheidsoverwegingen waardoor die bewerkingen nooit als bewerkingen in de zin van artikel 11 lid 4, onderdeel a Wet OB 1968 kunnen worden gezien. Waren de sloopwerkzaamheden gedaan met het oog op bebouwing dan zouden de bewerkingen wel als bewerkingen in de zin van artikel 11 lid 4, onderdeel a Wet OB 1968, gekwalificeerd kunnen worden, waardoor de levering wel als bouwterrein aangemerkt zou kunnen worden.²²¹

Er kan dus door het Jeugdhonkarrest worden geconcludeerd dat sloopwerkzaamheden niet tot een belaste levering in de zin van artikel 11 lid 1a Wet OB 1968 of in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 leiden. Sloopwerkzaamheden kunnen dus geen kwalificerende bewerkingen zijn voor de Nederlandse wetgeving.

5.1.2 Garage arrest :gedeeltelijk slopen/levering tijdens sloop

Zoals reeds in paragraaf 5.1 werd opgemerkt is er een verschil tussen (1) een gebouw helemaal slopen, en (2) een gedeelte van een gebouw slopen en (3) een gebouw gedeeltelijk slopen. Bij het laatste moet worden opgemerkt dat een gedeelte van het gebouw blijft bestaan na de sloopwerkzaamheden. Er resteert nog bebouwing en kan er dus over een bebouwde grond worden gesproken. Om de werking van levering tijdens de sloop te illustreren wordt BNB 2003/193 ²²² gebruikt. Hiermee wordt er geïllustreerd of sloopwerkzaamheden tot vervaardiging van een nieuw onroerend goed leiden.

De feiten en het geschil

Op 13 juni 1997 en 3 februari 1999 werden koopcontracten ondertekend, waardoor op 5 februari 1999 twee complexen onroerende zaken (winkelpand en garagecomplex) aan belanghebbende, X BV, werden geleverd. Om de grond geschikt te maken voor bouwprojecten, die X BV wilde uitvoeren, werden saneringswerkzaamheden in 1997 en 1998 uitgevoerd. X BV had de twee complexen gekocht met het oog op een nieuwbouwproject, dat uit winkels, kantoorruimte, bankgebouw, parkeergarage, sportschool en woonappartementen zou bestaan. Na de verkrijging zijn er, in opdracht van de koper, verdere sloopwerkzaamheden uitgevoerd en is er ook een bouwvergunning verkregen. Volgens X BV is er sprake van een vervaardigd gebouw waardoor ter zake van de levering, omzetbelasting is verschuldigd en waardoor een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling.²²³ Belanghebbende beriep zich op het Dijk's Boekhuis²²⁴ arrest, waar werd aangegeven dat functiewijziging een belangrijke rol speelt. *“Er is een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden (...).”*²²⁵ X BV geeft aan dat door de sanering en sloopwerkzaamheden er naar maatschappelijke opvatting geen sprake meer kon zijn van een garage complex, diens gevolg is de functie gewijzigd. Hiermee was de inspecteur het echter niet mee eens.

²²¹Hof Arnhem 5 december 2002, nr. 00 1748, BNB 2005/124, r.o. 4.1.

²²² Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193

²²³ Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193, r.o. 3.2

²²⁴ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 NB 1985/335

²²⁵ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 NB 1985/335, r.o. 22

In geschil was of er sprake was van een levering van een nieuw vervaardigd onroerend goed in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1 Wet OB 1968. Heeft het onroerend goed ten tijde van de levering een zodanige bewerking ondergaan dat een vervaardigd nieuw onroerend goed is geleverd, zodat het van rechtswege belast is met omzetbelasting? Als dat het geval is, dan dient de samenloopvrijstelling van artikel 15, lid 1 onderdeel a BRV toegepast te worden.

Hof Den Haag²²⁶

Volgens het Hof kan er ten tijde van levering niets anders worden geconcludeerd dan dat het verkregen onroerend goed als een nieuw vervaardigd onroerend goed aangemerkt dient te worden. *“Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat te dezen ervan moet worden uitgegaan dat de door belanghebbende verkregen onroerende zaken ten tijde van de levering op 5 februari 1999 als nieuw vervaardigd in de zin van artikel 11, eerste lid, letter a, ten eerste van de wet OB dienen te worden aangemerkt. Dit betekent dat ter zake van deze levering omzetbelasting is verschuldigd en voor deze verkrijging op de voet van artikel 15, eerste lid, letter a van de WBR een vrijstelling voor overdrachtsbelasting geldt.”²²⁷*

Net als belanghebbende is het Hof tot het oordeel gekomen dat er een functiewijziging heeft plaatsgevonden. Deze conclusie vloeit voort uit het feit dat de koper een proces in gang heeft gezet dat moest leiden tot een nieuw vervaardigd goed, dat een andere functie zou hebben.²²⁸ De bouwvergunning en sloopwerkzaamheden hadden niets anders als doel dan om een nieuw goed te doen ontstaan. Volgens het Hof zijn de handelingen die na de levering plaatsvinden ook cruciaal voor de fiscale kwalificatie, omdat de handelingen ten tijde en na de levering als een complex van handelingen gezien moet worden. Het Hof stelt belanghebbende in gelijk, dat er sprake is van een nieuw vervaardigd goed en kan er dus een beroep op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, letter a BRV worden gedaan.²²⁹

Hoge Raad

Net als de Staatsecretaris die beroep in cassatie heeft gesteld, was de Hoge Raad het hier niet mee eens. In cassatie werd aangegeven dat feiten en omstandigheden die hebben plaatsgevonden na de levering niet in aanmerking moeten worden genomen voor de fiscale aanduiding van die levering.

“3.4. Het middel strekt ten betoge dat 's Hofs oordelen blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting, en dat op 5 februari 1999 (nog) geen sprake was van een vervaardigd goed dat tevoren niet bestond, doch slechts van een ontruimd (garage)complex waarvan de vloer en de niet-dragende muren waren verwijderd, waarin de vervuilde grond was afgegraven, een schone grondlaag was aangebracht en wellicht asbestsanering reeds had plaatsgevonden, en met de bouwkundige sloop waarvan voorzichtig een begin was gemaakt.

²²⁶ Hof Den Haag 12 juli 2001, nr. 99/2059, VN 2002/22.23.

²²⁷ Hof Den Haag 12 juli 2001, nr. 99/2059, VN 2002/22.23, r.o. 7.1

²²⁸ Hof Den Haag 12 juli 2001, nr. 99/2059, VN 2002/22.23, r.o. 7.2

²²⁹ Hof Den Haag 12 juli 2001, nr. 99/2059, VN 2002/22.23, r.o. 7.3

3.5. *Het middel is gegrond. Door mede feiten en omstandigheden die hebben plaatsgevonden na de levering, in aanmerking te nemen heeft het Hof een onjuiste maatstaf aangelegd.*²³⁰

De Hoge Raad maakt duidelijk dat het moment van levering beslissend is voor de status. Volgens de Hoge Raad dienen alleen handelingen, die op het moment van levering al uitgevoerd waren in aanmerking te worden genomen. Op het moment van levering is het gebouw gedeeltelijk gesloopt, waardoor er nog sprake is van een oud gebouw.

Verder geeft de Hoge Raad aan, dat het alleen van belang is om te beoordelen of sprake van een nieuw vervaardigd goed bij verbouwingen en dat sloopwerkzaamheden niet aangemerkt kunnen worden als een verbouwing. *“Het uitvoeren van sloopwerkzaamheden aan een gebouw kan niet worden aangemerkt als het verrichten van een verbouwing. Derhalve kan het enkele uitvoeren van sloopwerkzaamheden aan een gebouw dat in gebruik is of in gebruik is geweest, niet tot gevolg hebben dat het gebouw tijdens of na die werkzaamheden als zodanig voor het eerst in gebruik kan worden genomen in de zin van artikel 11, lid 1, letter a, 1?, van de Wet, ongeacht of de werkzaamheden meer of minder ingrijpend zijn en ongeacht of deze gericht zijn op volledige afbraak dan wel de aanzet zijn tot een verbouwing in de zin van artikel 11, lid 3, letter a, van de Wet.”*²³¹ Het ontstaan van een nieuw gebouw kan dus slechts door verbouwing ontstaan, wat niet het geval was?.

Uit het arrest van 7 maart 2003 kan worden geconcludeerd dat handelingen, die na de levering zijn verricht niet in aanmerking moeten worden genomen voor de fiscale status van een gebouw. Daarnaast kan slechts het verrichten van sloopwerkzaamheden niet leiden tot een nieuw vervaardigd onroerend goed. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw kan dus niet aangemerkt worden als een nieuw vervaardigd onroerend goed. Wat ook geconcludeerd wordt met dit arrest, is dat het gedeeltelijk slopen van onroerende goederen niet leidt tot het ontstaan van een bouwterrein.²³² Voor de belasting vormt grond, waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw bestaat, nog steeds bebouwde grond. Er zijn nog steeds op of in de grond aanwezige constructies. En om sprake te zijn van een bouwterrein dient allereerst onbebouwd grond te bestaan.²³³ Hiermee is artikel 11, eerste lid, letter a, ten eerste van de wet OB 1968 niet van toepassing. Omdat het van rechtswege niet belast wordt met omzetbelasting kan geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting. In dit geval leiden de sloopwerkzaamheden dus niet tot een belaste levering. Er is geen sprake van een belaste levering in de zin van artikel 11 lid 1a of van een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968.

5.2 Europese jurisprudentie

5.2.1 Don Bosco deels gesloopt

De feiten en het geschil

²³⁰ Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193, r.o. 3.4 en 3.5

²³¹ Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193, r.o.3.6.3

²³² Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140

²³³ Artikel 11. Lid 4 Wet OB 1968

Een belangrijk arrest om te bepalen of op Europees niveau sloopwerkzaamheden tot een levering van een bouwterrein leiden, c.q. tot belaste levering leiden is het Don Bosco arrest. Dit arrest ging ook over de levering van een deels gesloopt gebouw.

Een stichting had in 1998 een terrein aan belanghebbende, Don Bosco onroerend goed BV., verkocht. Op dat terrein bevonden zich twee oude panden. Belanghebbende was voornemens de twee panden te slopen om vervolgens op het vrijgekomen terrein kantoorpanden te bouwen. Daarom werd met de stichting afgesproken dat zij een sloopvergunning zouden aanvragen, een aannemer in de hand zouden nemen en dat de kosten van de sloopwerkzaamheden voor rekening van de stichting zouden komen. Vlak voor de levering waren de sloopwerkzaamheden met oog op bebouwing begonnen. Op het tijdstip dat de onroerende zaken werden geleverd, was een deel van de bestrating tussen de gebouwen verwijderd. Daarnaast was een gedeelte van de muur van één gebouw op het terrein door een hydraulische kraan ingedrukt. De ramen, kozijnen en metselwerk waren beschadigd en verwijderd. Hierdoor had Don Bosco beroep ingesteld tegen de uitspraak van de inspecteur omdat die van mening was dat door de sloopwerkzaamheden sprake was van een nieuw vervaardigd goed in de zin van artikel 11, lid 1 Wet OB 1968. Daarom zou de levering van rechtswege belast zijn met omzetbelasting, waardoor zij mitsdien ingevolge artikel 15, lid 1, sub a Wet BRV vrijgesteld is van overdrachtsbelasting.²³⁴

Hof Amsterdam²³⁵

Het Hof gaat bij benadering mee met de inspecteur. Er werd geoordeeld dat bij de levering van onroerende zaken er geen omzetbelasting verschuldigd is. Dit standpunt baseert het Hof op het feit dat de reeds voorafgaande sloopwerkzaamheden zeer ondergeschikt waren. De sloopwerkzaamheden hebben tot een ondergeschikte wijziging van de onroerende zaak geleid, waardoor er niet gesproken kan worden van een vervaardigd nieuw onroerend goed in de zin van artikel 11, lid 3, onderdeel b Wet OB 1968.²³⁶ Het maakt niet uit dat het de bedoeling was om de gebouwen volledig te slopen om er daarna kantoorpanden op te bouwen. Dit arrest staat in lijn met BNB 2003/193 waar slopen nauwelijks iets aan het gebouw had veranderd en waar de toekomstige werkzaamheden ook irrelevant zijn.²³⁷

Daarnaast had belanghebbende ook het standpunt ingenomen dat er sprake was van een bouwterrein.²³⁸ Hierop had het Hof aangegeven dat er geen sprake kon zijn van een bouwterrein als bedoeld in artikel 11, lid 4, Wet OB 1968 aangezien er geen onbebouwde grond geleverd is. Op het stukje perceel stonden duidelijk nog twee gebouwen die bovendien hun functie niet hebben verloren en uit de jurisprudentie dient er duidelijk sprake te zijn van onbebouwd terrein om een levering als bouwterrein te kwalificeren.²³⁹ Aangezien er niet van rechtswege belast is met omzetbelasting is er terecht overdrachtsbelasting geheven. Het Hof

²³⁴ Hof van Justitie EG, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17, r.o. 17

²³⁵ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, VN 2005/6.1.14.

²³⁶ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, VN 2005/6.1.14. r.o. 3.2

²³⁷ Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193

²³⁸ Hof Amsterdam, 18 oktober 2004, nr. 03/1746, VN 2005/6.1.14. r.o. 5.8

²³⁹ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 3.2

verklaart het beroep ongegrond en houdt de naheffingsaanslag van overdrachtsbelasting in stand.

Hoge Raad²⁴⁰

De koper was het niet eens met de uitspraak van het Hof en gaat in hoger beroep bij de Hoge Raad. Het geschil was of de levering van een gedeeltelijk gesloopt gebouw, met het oog op vervanging door een nieuw gebouw met omzetbelasting is wordt belast. Heeft de stichting aan Don Bosco uiteindelijk een gedeeltelijk gesloopt gebouw geleverd (met oog op nieuwbouw), welke levering plaatsvond vóór de eerste ingebruikneming van het nieuw te realiseren gebouw c.q. (onbebouwd) terrein? Of wordt er een oud gebouw geleverd, dat reeds meer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik werd genomen?²⁴¹ Het is de bedoeling dat lidstaten bij de levering van een gebouw tijdens de bouw-en handelfase in de heffing worden betrokken.²⁴² Omdat de lidstaten de vrijheid hebben om te bepalen wanneer het “eerste tijdstip” is in de zin van artikel 4, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn van een gebouw en het bijhorend terrein, was het onmogelijk voor de Hoge Raad om een uitspraak te doen.²⁴³ De Hoge Raad twijfelt over hoe de toenmalige Zesde richtlijn moest worden geïnterpreteerd. Het is met name van belang om opheldering te krijgen vanwege het neutraliteitsaspect in de omzetbelasting. Daarom werd er bij het beantwoorden van deze vragen de neutraliteit van de omzetbelasting en het doel van artikel 4, lid 3, letters a en b van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk in acht genomen.

In het kader van de neutraliteit dient te worden opgemerkt dat elke btw die in rekening wordt gebracht ten aanzien van de sloopwerkzaamheden afgetrokken kan worden, indien het gebouw tussen de periode van de sloopwerkzaamheden en de eerste ingebruikneming wordt geleverd.²⁴⁴ Zo wordt elke levering in de bouw-en handelfase geschoond van btw. Indien de levering van een terrein met een geheel of gedeeltelijk gesloopt gebouw onder de vrijstelling valt is de btw van de sloopwerkzaamheden niet aftrekbaar. Dit resulteert in een kostprijsverhoging van de nieuwbouw. Zodoende wordt er cumulatie bereikt, wat in strijd is met het doel van de neutraliteit die ten grondslag ligt aan de omzetbelasting. Ten aanzien van de neutraliteit had de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.4.8 aangegeven dat:

“Opgemerkt moet worden dat het aspect van de neutraliteit minder of in het geheel niet aan de orde is, indien niet de verkoper (de leverende belastingplichtige) opdracht geeft tot de sloop en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen, maar de koper. Dit geldt temeer indien niet de verkoper, maar de koper de plannen tot de nieuwbouw heeft ontwikkeld. In een dergelijk geval lijkt het eerder voor de hand te liggen dat de verkoper in feite het oude gebouw levert. Aan de andere kant valt niet goed in te zien dat artikel 4, lid 3, van de Zesde

²⁴⁰ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25

²⁴¹ HvJ EU, 19 november 2009, nr. C-461/08

²⁴² Artikel 11, lid 1 sub a Wet OB 1968

²⁴³ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 3.4.3

²⁴⁴ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 3.4.5

richtlijn van iets anders uitgaat dan uitsluitend de objectieve kenmerken (verschijningsvorm) van het gebouw: er moet objectief gezien sprake zijn van nieuwbouw.”²⁴⁵

In de woorden van Zijlstra²⁴⁶ gaat het er om dat de Hoge Raad om opheldering vraagt vanwege het feit dat het niet duidelijk is wanneer de bouw- en handelsfase begint. Welke feiten en omstandigheden zijn van belang om de levering in de bouw- en handelsfase te plaatsen? Moet het gebouw bij de levering helemaal gesloopt zijn? Of is elke levering in de sloop-en bouwfase een levering? Indien de levering wordt aangemerkt als een vervaardigd nieuw goed dan is deze van rechtswege belast met omzetbelasting. Wordt het gezien als de levering van een oud gebouw dan is terecht naheffingsaanslag van overdrachtsbelasting opgelegd.

Hof van Justitie EU

Teneinde opheldering te krijgen over de bovengenoemde onduidelijkheid werd er door de Hoge Raad de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie gesteld:

“1. Moet artikel 13, B, sub g, in samenhang met artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat [met btw] belast is de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw?

2. Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen, met dien verstande dat de levering alleen dan belast is als de verkoper de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen?

3. Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld, met dien verstande dat de levering alleen dan belast is indien de verkoper de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld?

4. Zo het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, is dan belast elke levering die plaatsvindt na het tijdstip waarop de sloopwerkzaamheden feitelijk een aanvang nemen dan wel na enig later tijdstip, in het bijzonder het tijdstip waarop de sloop substantieel is gevorderd?”²⁴⁷

De verwijzende rechter wenst onder ander te vernemen of artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn juncto artikel 4, lid 3, sub a, zo moet worden uitgelegd dat een terrein, dat wordt geleverd en waarop een gebouw staat dat moet worden gesloopt om vervolgens op die vrijgekomen plaats te bouwen, en waarvan de sloop al vóór deze levering is begonnen, van btw is vrijgesteld.²⁴⁸

²⁴⁵ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 3.4.8

²⁴⁶ P.F. Zijlstra, ‘Levering onroerende zaak getoetst aan Don Bosco-criteria’, NTFR 2010-2007

²⁴⁷ HR 3 oktober 2008, nr. 41510, BNB 2009/25, r.o. 4

²⁴⁸ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 24

Echter werden de vragen door het HvJ EU hervormd en is het HvJ EU vanuit een handelsgericht oogpunt uitgegaan.²⁴⁹ Het HvJ EU wenst te vernemen of de ondernemer heeft gepresteerd. Het HvJ EU gaat er niet vanuit dat er een gebouw met-ingedrukte-voorpui wordt geleverd, maar van een ondernemer die twee prestaties heeft verricht. De levering van het terrein en de sloopwerkzaamheden die als een dienst moeten gelden. Beoordeeld dient te worden of deze handelingen, vanuit het oogpunt van de btw, als twee zelfstandige handelingen moeten worden gezien of dat ze als een samengestelde handeling met verschillende elementen wordt gezien.²⁵⁰

In rechtsoverweging 29 en 40 werd er aangegeven “.....dat het terrein het hoofdbestanddeel van de levering is, terwijl de bestaande opstal slechts een puur ondergeschikt bestanddeel van de levering vormt. Vanaf het begin is het immers de intentie geweest om de opstal te slopen, en dus om een terrein te leveren met het doel op die plaats een nieuw gebouw op te richten.”²⁵¹

“.....dienen de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt om op de plaats ervan een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop reeds is aangevangen vóór de levering, en de sloop van dit gebouw, in de door de verwijzende rechter beschreven omstandigheden, vanuit het oogpunt van de btw, als één handeling te worden beschouwd, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft.”²⁵²

Het HvJ EU geeft aan dat deze twee handelingen als één handeling aangemerkt moeten worden. Zowel de levering van het grond als de sloopwerkzaamheden, die als één dienst gelden, zijn samengestelde prestaties. Door deze handelingen te verrichten was het altijd de bedoeling om een onbebouwd terrein te leveren.

Ter beantwoording van de prejudiciële vragen geeft het HvJ EU als uiteindelijke oordeel aan dat “artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde btw-vrijstelling valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de btw, één handeling, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.”²⁵³

Het slopen van het gebouw en het leveren van het terrein worden als een samengestelde prestatie gezien, waarbij het de bedoeling is om een voor bebouwing gereed gemaakt terrein

²⁴⁹ Conclusie A-G van Hilten, 10 juni 2010, nr. 41510, V-N 2010/46.9, r.o. 4.4

²⁵⁰ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 34

²⁵¹ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 29

²⁵² Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 40

²⁵³ idem

te leveren. Deze handelingen zijn zo nauw met elkaar verbonden dat ze niet kunstmatig uit elkaar kunnen worden gehaald, waardoor objectief gezien sprake is van een ondeelbare economische handeling.²⁵⁴ Dit was echter niet de vraag die de Hoge Raad aan het HvJ EU had gesteld, zodat er toch wat onduidelijkheden bleven bestaan. Er wordt slechts aangegeven dat zulke gecombineerde handelingen onder het regime van onbebouwde grond vallen.²⁵⁵

Het HvJ EU geeft aan dat zowel de verkoper als koper van plan waren om grond te leveren c.q. te krijgen die bestemd was voor nieuwbouw. Het was altijd de intentie om een terrein te leveren en niet twee bestaande gebouwen. Het blijkt dus dat de intentie van partijen bij de levering van belang is.²⁵⁶ Zolang het de bedoeling van partijen is om grond te leveren en waarbij ze het bijhorende pand voor lief nemen, is dit aan te merken als een levering van een onbebouwd terrein. Vervolgens geeft het HvJ EU aan dat het niet uitmaakt in hoeverre de sloopwerkzaamheden zijn gevorderd, zolang het de intentie is om een onbebouwd terrein te leveren.²⁵⁷ Er is dus volgens het HvJ EU sprake van een onbebouwd terrein dat wordt geleverd. Of dit terrein als bouwterrein wordt gekwalificeerd, dient door de verwijzende rechter te worden beoordeeld en met in achtneming van het doel van de wet. Hoewel lidstaten hierin vrij zijn om te bepalen wat wel of niet onder bouwterrein valt, werd in het Gemeente Emmen arrest²⁵⁸ beoordeeld dat alleen de levering van onbebouwde grond, die niet bestemd is voor nieuwbouw, vrijgesteld is van BTW.

Concluderend in de einduitspraak is dat geen vrijstelling van toepassing is, het een terrein betreft, waarop een oud gebouw staat en de sloopwerkzaamheden al reeds voor de levering zijn begonnen, zodat nieuwe bebouwing in de toekomst kan worden gerealiseerd. In het besluit BLKB2013/1686M geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat ter beantwoording van de vraag wanneer er sprake is van de levering van een bouwterrein het niet van belang is hoeverre de sloopwerkzaamheden aan het gebouw zijn verricht. Beslissend zijn de bijzonderheden waaronder het terrein op den duur door de verkoper aan de koper wordt geleverd.

5.2.2 J.J. Komen en Zonen Beheer: gedeeltelijk slopen

De feiten en het geschil

Net als bij het Don Bosco arrest²⁵⁹ staat in deze zaak de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1a Wet BRV centraal. Echter is deze zaak wel afwijkend²⁶⁰ van het Don Bosco arrest. Omdat uit het Don Bosco arrest bleek dat de intentie van de partijen van belang is, wenst de Hoge Raad te vernemen of dat in dit arrest ook doorslaggevend is. Hierdoor besloot de Hoge Raad om toch prejudiciële vragen aan het HvJ EU te stellen.

²⁵⁴ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o.37

²⁵⁵ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 41

²⁵⁶ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o.39

²⁵⁷ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 41

²⁵⁸ Hof van Justitie EU, 28 maart 1996, zaak C-468/93, V-N 1996/1545, r.o 20 en 25

²⁵⁹ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17

²⁶⁰ Bij Don Bosco ging het om bouwterrein en in bij J.J. Komen ging het immers over een vervaardigd nieuw gebouw.

In de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (hierna: Komen en Zonen) ging het om de levering van een winkelpassage en de appartementsrechten op de winkelruimtes. Voordat de belanghebbende, Komen en Zonen, het winkelcentrum had verkregen, waren er al een aantal sloopwerkzaamheden aan de onroerende zaak begonnen. Deze sloopwerkzaamheden waren in opdracht en voor rekening van de verkoper verricht met het oog op bebouwing.²⁶¹ Het was de bedoeling van de belanghebbende om het winkelcentrum tot een nieuw gebouw te verbouwen. Na de verkrijging van het gebouw waren de renovatie- en verbouwingswerkzaamheden door en voor rekening van de belanghebbende voortgezet. Het was de bedoeling dat alle werkzaamheden, zowel die van de verkoper als die van de belanghebbende, tot een nieuw gebouw zouden leiden. Er dient te worden opgemerkt dat op geen enkele moment onbebouwd grond is ontstaan en dat tijdens het slopen een deel van het pand in gebruik is gebleven. Het bestaande pand is dus nooit geheel verdwenen.²⁶² De inspecteur neemt het standpunt in dat de vrijstelling van btw van toepassing is, waardoor er overdrachtsbelasting verschuldigd is voor het verkrijgen van het pand en legt dus een naheffingaanslag van overdrachtsbelasting op. In tegenstelling tot de inspecteur is belanghebbende van mening dat er van rechtswege btw belastbaar is. Volgens Komen en Zonen is hier sprake van het leveren van een nieuw vervaardigd goed in de zin van artikel 11 lid 3 Wet OB 1968 en maakt daarom bezwaar tegen de naheffingaanslag. Nadat het bezwaarschrift is ingediend, heeft de inspecteur de naheffing gehandhaafd en heeft belanghebbende daarna beroep ingesteld bij de Rechtbank.²⁶³

Rechtbank Haarlem²⁶⁴

De Rechtbank verklaart het beroep ongegrond omdat de Rechtbank Komen en Zonen op geen van de aangevoerde standpunten kon volgen. Het eerste standpunt van de belanghebbende was dat ten tijde van de levering al zoveel renovatie en sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden dat de panden hun functie hebben verloren, waardoor er sprake is van een nieuw vervaardigd goed.²⁶⁵ Aangezien ten tijde van de levering het winkelcentrum toegankelijk was gebleven voor publiek, kon de Rechtbank niet met de belanghebbende meegaan dat de sloopwerkzaamheden tot een vervaardigd nieuw goed hebben geleid.²⁶⁶ Vervolgens beroept de belanghebbende zich op het vertrouwensbeginsel,²⁶⁷ omdat uit de koopovereenkomst blijkt dat de levering aan omzetbelasting zou zijn onderworpen. Op dit standpunt acht de rechtbank niet dat bij J.J. Komen en Zonen vertrouwen is opgewekt. De aangetoonde koopovereenkomst bevat te weinig informatie en relevante gegevens voor een juist beeld van de toestand waarin het registergoed zich ten tijde van de levering zou

²⁶¹ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 10

²⁶² Hoge Raad, 10 juni 2011, nr. 08/02791, BNB 2012/142

²⁶³ Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396

²⁶⁴ Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396

²⁶⁵ Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396, r.o.4.3

²⁶⁶ Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396, r.o. 4.4

²⁶⁷ De vertrouwensbeginsel houdt in geval van koopovereenkomsten in dat de wil en verklaring van partijen overeen dienen te komen. De kopende partij moet kunnen vertrouwen op de verklaring van de verkopende partij. Indien er een verklaring wordt afgelegd zal deze partij niet snel van zijn verplichtingen worden bevrijd.

bevinden, waardoor J.J. Komen niet kon concluderen dat het registergoed van rechtswege met btw zou worden belast.²⁶⁸

Hof Amsterdam²⁶⁹

Vervolgens komt de zaak bij het Hof Amsterdam. Het Hof stelt de belanghebbende in het ongelijk. Net als de inspecteur is het Hof van mening dat ten tijde van de levering sprake is van een oud gebouw dat al eerder in gebruik was. Hierdoor kan geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling doordat oude gebouwen niet van rechtswege belast zijn met btw. Door de gepleegde werkzaamheden aan het pand is er geen nieuw gebouw vervaardigd.²⁷⁰ Door aan te geven dat “*dat in alle gevallen overdrachtsbelasting verschuldigd is bij de verkoop van deze kantoorappartementen in de huidige staat*”²⁷¹ geeft het Hof aan dat ter zake van de levering van het pand omzetbelasting uitsluitend verschuldigd zou zijn in de situaties waar de werkzaamheden zijn voltooid.

Hoge Raad²⁷² **en Hof van Justitie EU**²⁷³

Hiermee gaat belanghebbende echter niet mee akkoord, waardoor de zaak bij de Hoge Raad terecht komt. Uiteindelijk stelt de Hoge Raad prejudiciële vragen over deze kwestie aan het HvJ EU. “*Moet artikel 13, B, letter g, in samenhang met artikel 4, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat niet is vrijgesteld van btw de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering daarvan door de verkoper verbouwwerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw, welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid?*”²⁷⁴

Met deze vraagstelling wenst de Hoge Raad dus de facto te vernemen of een onroerend goed op het moment van levering als vervaardigd nieuw goed wordt aangemerkt, indien de verbouwwerkzaamheden pas na de levering zijn afgerond. Wordt de levering in de zin van de omzetbelasting als een “oud” of “nieuw” pand gezien, als op het moment van levering de verbouwing reeds is begonnen en met het oog op het vervaardigen van een nieuw onroerend goed wordt gedaan? Er moet dus worden onderzocht wat de fiscale status is van een gebouw die gedurende de periode waarin het wordt verbouwd als een nieuw gebouw wordt geleverd.

Volgens de AG moet net als in het Don Bosco arrest de intentie van de partijen in de beoordeling worden aanvaard.²⁷⁵ Het HvJ EU geeft aan dat deze zaak afwijkt van het Don Bosco arrest omdat het allereerst in het Don Bosco arrest over het leveren van een bouwterrein ging en in deze zaak gaat het om het leveren van een nieuw vervaardigd goed. Daarnaast heeft in tegenstelling tot dit arrest de verkoper van het Don Bosco arrest zich ertoe verbonden om de kosten van de sloopwerkzaamheden te dragen. Hierdoor kwam het HvJ EU

²⁶⁸ Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396, r.o. 4.6

²⁶⁹ Hof Amsterdam, 19 mei 2008, nr. 06/00470

²⁷⁰ Hof Amsterdam, 19 mei 2008, nr. 06/00470, r.o. 2.6.4

²⁷¹ Hof Amsterdam, 19 mei 2008, nr. 06/00470, r.o. 2.6.8

²⁷² Hoge Raad 10 juni 2011, nr.08/02791, NTFR 2011-1481

²⁷³ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838

²⁷⁴ Hoge Raad 10 juni 2011, nr.08/02791, NTFR 2011-1481, r.o. 4

²⁷⁵ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 17

tot de conclusie dat de levering in werkelijkheid betrekking had op het leveren van een bouwterrein.²⁷⁶ In deze zaak heeft de verkoper zich niet verbonden om de volledige sloopwerkzaamheden te dragen. De totale kosten van sloop-en renovatiewerkzaamheden komen ten koste van zowel de koper als de verkoper.

Ter beantwoording van de vraag geeft het HvJ EU aan dat vrijstellingen uit de Btw-richtlijn strikt moeten worden genomen en dat ze met het doel en strekking van de wet overeen moeten komen. De voorwaarden om het wel of niet onder de vrijstelling te laten vallen, kunnen op grond van artikel 4 lid 3 sub 1 Zesde richtlijn²⁷⁷ door de lidstaten zelf worden bepaald. In de Nederlandse wetgeving staat dat nieuw vervaardigde gebouwen uitgezonderd zijn van de vrijstelling.²⁷⁸ Daarom is het van belang om na te gaan hoe gebouwen in de periode van verbouwing tot een nieuw gebouw moeten worden behandeld. De Nederlandse regering voert aan dat hier sprake is van levering van een oud bestaand gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt. Zolang de laatste steen niet verwijderd is, wat het geval is in het hoofdgeding, is er nog steeds sprake van een oud bestaand gebouw, dat onder de vrijstelling valt.²⁷⁹ Van belang was, dat ook werd aangegeven dat de constructies tot nieuwbouw pas na de levering van het pand waren begonnen. Volgens Komen en Zonen is het niet van belang in hoeverre de werkzaamheden op moment van levering zijn voltooid, aangezien de werkzaamheden voor de levering zijn begonnen en het immers het doel was om een nieuw goed te vervaardigen.²⁸⁰

Het HvJ EU geeft aan dat *“de gemeenschappelijke intentie van de partijen, namelijk om door verbouwing een nieuw gebouw te vervaardigen, eveneens in aanmerking dient te worden genomen, moet erop worden gewezen dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening moet worden gehouden met de wilsverklaring van partijen met betrekking tot de btw-behandeling, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens”*²⁸¹ In het kader van objectieve gegevens kan worden gedacht aan: in hoeverre de werkzaamheden zijn gevorderd op het moment van levering en of het pand wel of niet in gebruik was op moment van levering.

*“In casu komt uit het verwijzingsarrest naar voren dat de werkzaamheden door de verkoper slechts tot gedeeltelijke sloop van het geleverde gebouw hebben geleid, en blijkt dat het oude gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is op het tijdstip van de levering althans gedeeltelijk in gebruik was, daar de winkelpassage nog toegankelijk was voor het publiek en ten minste één winkel open was.”*²⁸²

“Dienaangaande moet worden opgemerkt dat een levering onder omstandigheden waarin de oude onroerende zaak op het tijdstip van de levering ervan kennelijk slechts gedeeltelijk is gesloopt door de verkoper en de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik is, terwijl de eigenlijke constructiewerkzaamheden om de onroerende zaak, in voorkomend geval, te

²⁷⁶ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17, r.o. 39

²⁷⁷ Artikel 137, lid 1 sub b jo. Artikel 12, lid 1 sub a Btw-richtlijn

²⁷⁸ Artikel 11 lid 3 Wet OB 1968

²⁷⁹ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 27

²⁸⁰ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 29

²⁸¹ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 33

²⁸² Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 37

verbouwen tot een nieuwe onroerende zaak na die levering in hun geheel door de koper zullen worden uitgevoerd, niet kan worden gekwalificeerd als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming in de context van een verbouwing van een onroerende zaak in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn.”²⁸³

Er is dus volgens het HvJ EU geen sprake van het leveren van een nieuw gebouw, waardoor dit niet van rechtswege met btw is belast. Dit concludeert het HvJ EU, omdat op het moment van levering het gebouw gedeeltelijk was gesloopt en nog toegankelijk was voor het publiek. Het HvJ EU gaf aan dat de intentie van de partijen inderdaad bij de beoordeling moet worden meegenomen, maar voegde eraan toe dat ze ondersteund moet worden door objectieve gegevens. Wat hier niet het geval was. Wat het HvJ EU van belang achtte, was dat de verbouwingskosten na de sloop door de koper zullen worden betaald en dat de kosten niet door de verkoper zijn betaald. Onder deze omstandigheden kan er niet worden gesproken van een belaste levering in de zin van de omzetbelasting, ondanks het feit dat het de intentie van partijen was om een nieuw vervaardigd goed te leveren. Dit komt pas ter sprake wanneer de verbouwingen zo ver zijn gevorderd dat in feite een ander gebouw is ontstaan, dat kan worden gebruikt. Net als het HvJ EU is van Zadelhoff²⁸⁴ van mening dat indien de totale renovatiekosten voor rekening van de verkoper zouden komen, er sprake zou zijn van levering van een nieuw vervaardigd goed. Steun voor dit standpunt ontleent hij aan het Don Bosco arrest.

Het is van belang om op te merken dat de Europese Commissie in het J.J Komen arrest had aangegeven, dat er slechts sprake kan zijn van een nieuw onroerend goed op het moment dat de verbouwingswerkzaamheden gereed zijn of dat ze tenminste zo ver zijn gevorderd dat al een ander pand is ontstaan dat in gebruik kan worden genomen.²⁸⁵ Verder acht het HvJ EU van belang dat “*dat in geval van een bebouwd terrein verbouwingswerkzaamheden die uitmonden in de vervaardiging van een nieuw gebouw normaliter sloopwerkzaamheden omvatten*”²⁸⁶

5.2.3 Woningstichting Maasdriel: volledige sloop

De feiten en het geschil

Een andere zaak die nieuw licht werpt op de voorwaarden van een bouwterrein was het arrest Woningstichting Maasdriel. Ter beoordeling stond voor het HvJ EU of de levering van een onbebouwd terrein, na de sloop van het zich op dat terrein bevindende pand, van Btw is vrijgesteld, ook al is het de bedoeling om op het terrein te gaan bouwen. Net als in de zaak Don Bosco hadden partijen onderling afgesproken dat de verkoper de aanwezige bebouwing op zijn kosten zal laten slopen en was het de intentie van partijen om op het terrein te gaan bouwen. Echter stond hier, in tegenstelling tot het Don Bosco arrest, niet ter beoordeling of er sprake was van een samengestelde prestatie, maar stond ter beoordeling of het Nederlandse begrip bouwterrein wel in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.

²⁸³ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 38

²⁸⁴ In zijn noot C-326/11, NTFR 2012/1838

²⁸⁵ HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 31

²⁸⁶ HvJ EU, 12 juli 2012, C-326/11, NTFR 2012/1838, r.o. 32

Door de gemeente Maasdriel werd er op 13 november 2006 een koopovereenkomst gesloten omtrent de verkoop van een perceel aan de Woningstichting. Op die datum stond nog op het stuk perceel een gebouw dat als bibliotheek werd gebruikt. Naast het gebouw stond een openbaar parkeerterrein. In de koopovereenkomst werd afgesproken dat het terrein in bouwrijpe staat zou worden geleverd. Het was de intentie van de belanghebbende om op het stuk perceel woningen, in combinatie met kantoor en parkeerfaciliteiten, te gaan bouwen. Er werd overeengekomen dat de gemeente zorg zou dragen voor de sloopwerkzaamheden aan het gebouw en het parkeerterrein. Begin 2007 werd er opdracht gegeven aan een sloopbedrijf om met de sloopwerkzaamheden te starten en in maart werd het gebouw opgeleverd. Op dat moment was het parkeerterrein nog steeds door het publiek in gebruik en was de bestrating nog niet verwijderd. Op dat moment had belanghebbende voor zijn ontwikkelde bouwplannen nog geen bouwvergunning gekregen. Na de levering was er in de opdracht en voor rekening van belanghebbende het stukje perceel, waar eerder het gebouw stond, geëgaliseerd.

Ter zake van deze levering werd door de inspecteur een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd voor het jaar 2007. Volgens de inspecteur wordt hier een oud gebouw geleverd waardoor de vrijstelling²⁸⁷ van toepassing is. Ten tijde van de levering is er sprake van een bebouwd terrein (parkeerterrein) en een onbebouwd terrein (waar de voormalige bibliotheek stond). In tegenstelling tot de inspecteur was belanghebbende van mening dat hier sprake was van een levering in de zin van artikel 11, lid 1, letter a, aanhef en onder 1, van de Wet OB 1968. Aangezien voor hem sprake was van een bouwterrein, was deze van rechtswege belast met Btw waardoor hij zich had beroepen op de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting. Op het ingediende bezwaarschrift van belanghebbende had de inspecteur de naheffingsopslag gehandhaafd, waardoor belanghebbende in beroep is gegaan bij de Rechtbank Arnhem. De Rechtbank Arnhem heeft het beroep ook ongegrond verklaard en is belanghebbende vervolgens bij het Gerechtshof Arnhem terecht gekomen.

Gerechtshof Arnhem²⁸⁸

In geschil is of de samenloopvrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel a, van de WBR van toepassing is op de onderhavige verkrijging. Dit zou het geval zijn als de levering als een levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 4, van de Wet OB 1968 wordt gekwalificeerd.

Belanghebbende beroept zich in deze zaak op het Don Bosco arrest waar het HvJ EU heeft aangegeven dat indien een handeling uit een reeks van handeling en elementen bestaat, er rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het uit één of meerdere handelingen bestaat.²⁸⁹ Om te kunnen bepalen of de levering met Btw is belast, om zich zodoende op de

²⁸⁷ Artikel 11, lid 1 onderdeel a Wet OB 1968

²⁸⁸ Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703

²⁸⁹ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o.38

samenloopvrijstelling te kunnen beroepen, moet er rekening worden gehouden met de bijkomende prestaties van de verkoper.²⁹⁰

Het Hof komt tot de conclusie dat onbebouwde grond wordt geleverd. Hij baseert zijn oordeel op het feit dat de bibliotheek volledig werd gesloopt en dat het puin eveneens was verwijderd. Daarnaast staat het vast dat de kosten om het parkeerterrein te verwijderen ten laste van de gemeente kwamen. Op basis van het Don Bosco arrest moet er rekening worden gehouden met deze bijkomende prestatie en is het dus niet van belang of het parkeerterrein ten tijde van de levering nog bestond en of er in de grond nog heiplaten waren.²⁹¹ Hieruit concludeer ik dat het feit dat de gemeente de kosten van de sloopwerkzaamheden dragen en dat de intentie van de partijen doorslaggevend is. Het was namelijk de intentie van partijen om onbebouwde grond te leveren. Belanghebbende geeft aan dat bewerkingen in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 hebben plaatsgevonden zodat er sprake is van een bouwterrein. Volgens Woningstichting Maasdriel zijn de verwijdering van het puin, de verwijdering van heipalen en de opvulling van de gaten als bewerkingen in de zin van artikel 11 lid 4, onderdeel a, Wet OB 1968 aan te merken. Echter, naar het oordeel van het Hof is dit niet juist. Ook geeft het Hof aan dat de bestaande voorzieningen voor nieuwbouw in de omgeving van het perceel geen voorzieningen zijn, zoals belanghebbende stelt, in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel c Wet OB.²⁹² Hierdoor wordt het hoger beroep van belanghebbende ongegrond verklaard. Er is geen sprake van een bouwterrein in de zin van omzetbelasting en is dus overdrachtsbelasting verschuldigd.

Hoge Raad²⁹³

De cassatiemiddelen van belanghebbende richten zich tegen de uitspraak van de Gerechtshof te Arnhem; namelijk dat er geen levering van een bouwterrein is. De Hoge Raad²⁹⁴ geeft aan dat het vaste rechtspraak is dat slechts het slopen van een gebouw niet tot een bouwterrein kan leiden. Er kan hooguit worden gesproken van een onbebouwd terrein. Nadat een gebouw helemaal is gesloopt, dienen na sloopse handelingen, met het oog op bebouwing, plaats te vinden om het onbebouwde terrein als bouwterrein te kwalificeren. Volgens jurisprudentie kan slopen niet aangemerkt worden als bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4, letter a Wet OB 1968, ook niet als dit verricht wordt met oog op bebouwing op de vrij gekomende grond.²⁹⁵

Aangezien er in het Gemeente Emmen arrest²⁹⁶ uitdrukkelijk werd aangegeven dat lidstaten, met in achtneming van het doel en de strekking van de richtlijnbevestiging, vrij zijn om het begrip bouwterrein in te vullen, vraagt de Hoge Raad zich af of deze vrijheid zo ver gaat, dat onder het begrip bouwterreinen ook sloopwerkzaamheden met het oog op bebouwing vallen. Het doel van de Btw-richtlijn is dat alleen terreinen die niet bestemd zijn om te worden

²⁹⁰ Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703, r.o. 4.1

²⁹¹ Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703, r.o. 4.3

²⁹² Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703, r.o. 4.6

²⁹³ Hoge Raad, 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143

²⁹⁴ Hoge Raad, 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 3.4.3

²⁹⁵ Er dient nasloopse handelingen verricht te worden om het terrein als bouwterrein te kwalificeren.

²⁹⁶ Hof van Justitie EG, 28 maart 1996, zaak C-468/93, V-N 1996/1545

bebouwd van Btw zijn vrijgesteld.²⁹⁷ Volgens de nationale wetgeving zou de situatie in het onderhavige arrest niet tot een bouwterrein leiden. De Hoge Raad geeft aan dat volgens de Nederlandse wetgeving sloopwerkzaamheden aan gebouwen en verwijdering van bestratingen geen bewerkingen zijn in de zin van artikel 11, lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB 1968. Dat het de intentie van de partijen was om op de onbebouwde grond te gaan bouwen doet er niets aan af.²⁹⁸

Dit doet de vraag rijzen of deze opvatting in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Nu op een aantal punten onduidelijkheid bestaat in hoeverre de lidstaten bevoegd zijn om het begrip bouwterrein te definiëren, heeft de Hoge Raad besloten om een prejudiciële vraag aan het HvJ EU voor te leggen.

“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?”²⁹⁹

Hof van Justitie EU³⁰⁰

De verwijzende rechter wenst te vernemen of “.....artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een onbebouwd terrein, zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, na de sloop van het op dat terrein staande gebouw, onder de in eerstgenoemde bepaling voorziene btw-vrijstelling valt, zelfs indien er op de datum van die levering nog geen voorzieningen zijn getroffen voor voornoemd terrein, anders dan bovenvermelde sloop, maar dat het terrein bestemd was om te worden bebouwd.”³⁰¹ De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat de intentie van de belanghebbende echt niet doorslaggevend moet zijn.

Het HvJ EU geeft allereerst aan dat het uit vaste rechtspraak blijkt dat vrijstelling strikt genomen moet worden, aangezien zij een afwijking is van het neutraliteitsbeginsel die ten grondslag ligt aan de Btw.³⁰² Deze uitlegging dient ook overeen te komen met het doel van de vrijstelling en moet stroken met de eisen van het neutraliteitsbeginsel. Om de fiscale neutraliteit te waarborgen dient de levering van soortelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, niet verschillend te worden behandeld. Eveneens dienen marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de Btw-heffing gelijk te worden behandeld. Dit brengt met zich mee dat alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd, aangemerkt moet worden als bouwterrein. Deze terreinen concurreren immers met elkaar en uit het oogpunt van de Btw-heffing zou het niet verenigbaar zijn als ze verschillend zouden worden behandeld.

²⁹⁷ Artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn

²⁹⁸ Hoge Raad, 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 3.4.3

²⁹⁹ Hoge Raad, 9 september 2011, nr 10/02888, BNB 2012/143, r.o. 4

³⁰⁰ HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85

³⁰¹ HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85 r.o 22

³⁰² HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85 r.o 25

In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, rekening gehouden moet worden met de wilsverklaring van partijen, indien ze ondersteund worden door objectieve gegevens.³⁰³ In dit kader kan worden gedacht aan onder andere het aanvragen van een bouwvergunning of gemaakte architect kosten die betrekking hebben op het optrekken van een gebouw. Wat twijfels doen rijzen in deze zaak, is dat drie jaar na de overdracht van het gebouw er nog geen bouwvergunning was verleend en dat het parkeerterrein nog steeds in gebruik was. Dus hier kon de zaak niet door objectieve gegevens, zoals dat het geval was in het Don Bosco arrest, worden onderbouwd (dat het bestemd was voor nieuwbouw). Echter, geeft het HvJ EU aan dat op geen enkel moment betwist werd dat er op het moment van levering al sloopwerkzaamheden aan het gebouw waren verricht en dat het ook de bedoeling was dat het parkeerterrein zou worden bebouwd. Aangezien op het moment van levering de nationale rechter alle in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen (of daarmee gepaard gaande) in de beoordeling van de omstandigheden verplicht is mee te nemen, dient aldus rekening te worden gehouden met de intentie van de partijen, mits ze onderbouwd worden door objectieve gegevens.

*Uiteindelijk concludeert het HvJ EU dat "gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een onbebouwd terrein, zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, na de sloop van het op dat terrein staande gebouw, niet onder de in eerstgenoemde bepaling voorziene btw-vrijstelling valt, zelfs indien er op de datum van die levering nog geen voorzieningen zijn getroffen voor dit terrein, anders dan bovenvermelde sloop, wanneer uit een globale beoordeling van de omstandigheden waarmee de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling gepaard ging en die heersten op de datum van "objectieve gegevens – blijkt dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat."*³⁰⁴

De levering van het terrein werd aangemerkt als levering van een bouwterrein en valt dus niet onder de btw vrijstelling. Onbebouwde gronden, die ontstaan na de sloop, en die bestemd zijn voor bebouwing vallen niet onder de vrijstelling, ook als ten tijde van de levering nog geen bewerkingen aan het terrein zijn verricht met het oog op de bebouwing.

Samengevat verklaart de Hoge Raad³⁰⁵ in navolging van het HvJ EU dat er door de bestaande bebouwing (parkeerterrein) wordt heen gekeken. Er werd niet veel waarde toegevoegd aan het feit dat het parkeerterrein nog in gebruik was ten tijde van de levering. Voor de kwalificatie van de fiscale status beziet hij wat de partijen beogen als doorslaggevend. En aangezien het de intentie van de partijen is om nieuwbouw te realiseren, concludeert het HvJ EU dat de omstandigheden van dit specifieke geval daarom niet onder de Btw-vrijstelling mag vallen. Dat geen andere voorzieningen voor de kavel zijn aangetroffen, zijn niet van belang voor de betiteling van een terrein als bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968.

³⁰³ HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85 r.o 32

³⁰⁴ HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85 r.o 36

³⁰⁵ Hoge Raad, 7 juni 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85

Op grond van artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn hebben lidstaten de bevoegdheid om het begrip bouwterrein te definiëren, waar ze wel rekening met het doel en strekking van de richtlijn moeten houden. Echter, blijkt uit de zaak Woningstichting Maasdriel dat de Nederlandse gehanteerde definitie van bouwterreinen beperkter wordt aangeduid dan in de Btw richtlijn. Waar, naar Europese maatstaven alle omstandigheden moeten worden meegenomen om te kunnen bepalen of het gaat om bouwterrein of een nieuw onroerend goed, hield de Nederlandse tekst zich vast aan vier opgesomde situaties. Het arrest Maasdriel geeft aan dat de voorwaarden zoals deze door Nederlandse wetgever in artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 waren gesteld, niet limitatief mogen zijn. Hierdoor is er een nieuw besluit gekomen.³⁰⁶

³⁰⁶ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

Hoofdstuk 6 Nationaal vs Europees

Om vast te stellen in hoeverre onze heersende rechterlijke opvatting in overeenstemming is met de Europese regelgeving, is het belangrijk om na te gaan in welke mate de regeling in de Btw-richtlijn is gecodificeerd. Hoewel bouwterrein een belangrijk begrip is, kan er geen definitie hiervan in de richtlijn worden gevonden. In de Btw-richtlijn wordt slechts aangegeven dat de lidstaten enige vrijheid hebben om het begrip in te vullen.³⁰⁷ Dit werd later ook in het Gemeente Emmen arrest bevestigd.³⁰⁸ Deze vrijheid is echter niet onbeperkt, omdat de lidstaten bij deze invulling rekening dienen te houden met het doel³⁰⁹ en de strekking van deze bepaling. Derhalve geeft het HvJ EU aan dat bouwterrein een communautaire begrip is. Het doel van de richtlijn is om alleen onbebouwde gronden, die voor bebouwing bestemd zijn, in de heffing te betrekken. Onbebouwde gronden die bestemd zijn voor een opstal vallen dus onder de vrijstelling.

Door alle goederen en diensten in de heffing te betrekken wordt er zo dicht mogelijk aangesloten bij het neutraliteitsbeginsel dat de basis is voor de Btw. Hierdoor moeten er zo min mogelijke vrijstellingen in de wet worden opgenomen en dienen de genoemde vrijstellingen eng te worden uitgelegd. Met in achtneming van het neutraliteitsbeginsel is het dan verplicht om vrijstellingen op dezelfde wijze in de Nationale wetgeving op te nemen. Aangezien bouwterreinen wel onder de heffing vallen, dienen deze zo ruim mogelijk te worden uitgelegd. Tot dusverre lijkt het er in eerste instantie op dat de Nederlandse regelgeving omtrent bouwterreinen geen problemen oplevert, aangezien dit belastbare feit stilzwijgend in artikel 11, lid 1 onderdeel a sub 1 Wet OB 1968 is opgenomen.

Uit het vorige hoofdstuk blijkt dat de vrijstelling te ruim in de Nederlandse wetgeving wordt uitgelegd. Verder wordt het begrip bouwterrein te beperkt uitgelegd door de Nationale rechtspraak. Daarom zal er in dit hoofdstuk onderzocht worden of ons nationaal begrip bouwterrein conform de richtlijn wordt uitgelegd of dat er inderdaad enige strijdigheid bestaat. Indien gesteld wordt dat er inderdaad sprake is van strijdigheid, zullen er in mijn optiek aanpassing(en) aan artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 gewenst zijn.

6.1 Richtlijn conforme uitleg of toch strijdigheid?

Het is goed om in ogenschouw te nemen dat niet iedere beperking automatisch tot enige strijdigheid leidt. Gelet op hetgeen eerder is behandeld, is het opmerkelijk dat de Nederlandse wetgeving in tegenstelling tot de Europese regelgeving enkele voorwaarden hanteerde voor de kwalificatie van een bouwterrein. In de nationale wetgeving moest een terrein aan zes (6) voorwaarden worden getoetst voordat een terrein als bouwterrein kon worden gekwalificeerd. Op moment van levering³¹⁰ moest worden beoordeeld of aan deze cumulatieve eisen was voldaan. Cumulatieve eisen in de volgende zin; (I) er moet sprake zijn van een onbebouwd terrein dat aan (II) een van de voorwaarden in artikel 11 lid 4, onderdeel a t/m d Wet OB 1968

³⁰⁷ Artikel 12, lid 3 Btw-Richtlijn

³⁰⁸ Hof van Justitie EU, 28 maart 1996, zaak C-468/93, V-N 1996/1545

³⁰⁹ Artikel 135, lid 1 letter k Btw-Richtlijn

³¹⁰ Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140.

heeft voldaan en (III) al deze handelingen moeten verricht zijn met het oog op bebouwing. Door deze restrictieve eisen kan ik me wel voorstellen dat er voor sommige ondernemers onnodig beperkingen waren opgesteld.

6.1.2 Nederlandse rechtspraak vs BTW-richtlijn

Jeugdhonk arrest: Een belangrijk arrest voor de bepaling of op Nederlandse niveau strijdigheid bestond was het Jeugdhonk arrest. Hetgeen uit het Jeugdhonk³¹¹ arrest geconcludeerd kan worden, is dat slopen immers geen bewerking aan de grond in de zin van het toenmalige artikel 11, lid 4 onderdeel a Wet OB 1968. Om het terrein als bouwterrein te doen gelden, moesten er nasloopse handelingen worden verricht. De reden waarom de levering toch onder de vrijstelling viel, was omdat niet aan de cumulatieve eisen van de Nederlandse wetgeving werd voldaan. Na het volledig slopen was er wel sprake van (I) een onbebouwd terrein en (II) waren er bewerkingen aan de grond verricht,³¹² maar deze bewerkingen waren niet verricht met het oog op bebouwing. De opstallen werden slechts uit veiligheidsoverwegingen verwijderen. Uiteindelijk kwam uit dit arrest naar voren dat de subjectiviteit van de ondernemer niet van belang is. De redenen voor het verrichten van de sloopwerkzaamheden zijn niet van belang. Het slopen is immers geen bewerking in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968. Dit is echter strijdig met het Europese recht, omdat het doel van de richtlijn is om alleen onbebouwde gronden, die voor bebouwing bestemd zijn, in de heffing te betrekken. Dus indien slopen verricht werden met het oog op bebouwing moest dit een belaste levering zijn

BNB 2003/193: Dat de nationaal tekst doorslaggevend en strijdig met de BTW-Richtlijn was kan naar mijn oordeel in het arrest BNB 2003/193 worden bevestigd. Met dit arrest kan worden geconcludeerd dat het gedeeltelijk slopen van onroerende zaken niet tot het ontstaan van een bouwterrein leidt. Belastingtechnisch is grond, waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw staat nog steeds bebouwde grond. Er zijn nog steeds op of in de grond aanwezige constructies. Om een bouwterrein te hebben dient allereerst onbebouwde grond te bestaan.³¹³ In dit geval leiden de sloopwerkzaamheden dus niet tot een belaste levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968.

Om als eis te stellen dat er volledige sloopwerkzaamheden verricht moet worden, zodat er sprake kan zijn van een onbebouwd terrein, is mijns inziens te vergaand. Derhalve acht ik dit niet in overeenstemming met het doel en de strekking van de richtlijn. In het Jeugdhonk arrest was dit toevallig positief voor belanghebbende uitgepakt, maar over het algemeen lijkt het mij dat dit niet het geval was voor de meeste ondernemers. In dit arrest had het goed voor belanghebbende uitgepakt, aangezien deze geen recht op aftrek van voorbelasting had; een belastbare handeling zou immers kostprijsverhogend zijn. Zodoende wordt er liever met overdrachtsbelasting geheven. Het is immers het doel van de richtlijn om onbebouwde gronden, die bestemd zijn voor bebouwing, in de heffing te betrekken. Indien iedere ondernemer eerst alle bebouwingen weg zouden moeten halen, zodat onbebouwde terreinen

³¹¹ Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³¹² Artikel 11, lid 4, onderdeel a Wet OB 1968

³¹³ Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968

kunnen ontstaan, om deze gronden vervolgens als bouwterreinen te doen kwalificeren, doet mij vermoeden dat er wel degelijk enige strijdigheid bestond. In zo verre vielen deze strikt ogende voorwaarden van artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 niet binnen het kader van het gestelde doel van de Btw-richtlijn.

6.1.2.1 Besluit na het Jeugdhonk arrest en BNB 2003/193

Tijdens de parlementaire behandeling ter introductie van het begrip bouwterrein in de Nederlandse wetgeving was te begrijpen dat de Staatssecretaris van Financiën het standpunt had ingenomen dat er sprake was van onbebouwd terrein, indien zoveel sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden dat het gebouw zijn functie als gebouw niet langer zou kunnen vervullen.³¹⁴ Er dient dus niet volledig gesloopt te worden voor het ontstaan van een onbebouwd terrein, om het dan als bouwterrein te doen gelden.³¹⁵ Dit standpunt hield echter niet langer stand, waardoor een actualisering van het toenmalige besluit nodig was. Met name naar aanleiding van het Jeugdhonk³¹⁶ arrest en BNB 2003/193 arrest werd er op 14 juni 2009 een nieuwe besluit gepubliceerd.³¹⁷ In het besluit van 14 juni 2009 gaf de Staatssecretaris van Financiën aan dat bij gedeeltelijk slopen van een gebouw geen sprake kan zijn van een onbebouwd terrein,³¹⁸ aangezien er nog steeds op of in de grond aanwezige constructies zijn.. Belastingtechnisch vormt grond waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw staat nog steeds bebouwde grond. Het gedeeltelijk slopen van onroerende goederen kan dus niet leiden tot het ontstaan van een bouwterrein. Er werd geen waarde meer aan de functiewijziging gehecht. Van belang was dat er werd aangegeven, dat bij de beoordeling hiervan de subjectiviteit van de ondernemer geen rol speelt.

6.1.3 Nederlandse wettekst vs Europese jurisprudentie

Don Bosco: Conform vaste rechtspraak kan alleen het slopen van een gebouw niet als een bewerking ervan worden gekwalificeerd, waardoor er geen sprake kan zijn van het ontstaan van een bouwterrein. Met het Don Bosco arrest kwam er echter enige nuancering hierin en werd er weer bevestigd dat de Nederlandse tekst in strijd is met het BTW-richtlijn. Als gevolg van laatstgenoemd arrest was het niet langer noodzakelijk om eerst volledig te slopen opdat eerst onbebouwd grond zou ontstaan. Conform het HvJ EU geldt, dat zolang het de bedoeling van partijen is om onbebouwd grond te leveren en waarbij zij het bijhorende pand voor lief nemen, dit aan te merken is als een levering van een onbebouwd terrein. Vervolgens geeft het HvJ EU aan dat het niet uitmaakt in hoeverre de sloopwerkzaamheden zijn gevorderd, zolang het de intentie van partijen is om een onbebouwd terrein te leveren.³¹⁹ Dit arrest was aanleiding voor aanwijzingen dat de subjectiviteit toch een belangrijke rol kan spelen. Zij het dat van belang is dat verkoper zich contractueel verplicht moet hebben de sloop te (doen) realiseren en een bouwterrein aan de koper (op) te leveren.

³¹⁴ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 5, vierde alinea

³¹⁵ Indien er aan de voorwaarden van artikel 11 lid 4, Wet OB 1968 wordt voldaan

³¹⁶ Hoge Raad 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³¹⁷ Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140

³¹⁸ Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140

³¹⁹ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 41

De voornemens van partijen werden in acht genomen, waardoor toekomstige sloopwerkzaamheden tevens werden genomen. Door het oordeel van het HvJ EU in het Don Bosco³²⁰ arrest, wordt een ruimere bouw- en handelsfase aan het begrip toegekend. Er wordt sneller gesproken van een onbebouwd terrein dat als bouwterrein gekwalificeerd kan worden. Zodoende zal er sneller sprake zijn van een belaste levering in de zin van de Btw-richtlijn. Hierdoor wordt aangesloten bij het rechtskarakter van de omzetbelasting, zijnde de algemene verbruiksbelasting. Er worden meerdere leveringen in de heffing betrokken. Daarnaast is de ruimere bouw- en handelsfase ook te rechtvaardigen, aangezien aangesloten wordt bij het neutraliteitsbeginsel dat de basis vormt van de omzetbelasting. Gezien het feit dat deze levering geplaatst kan worden in de bouw- en handelsfase, waar de belastingdruk niet gewenst is, wordt recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel. In de bouw- en handelsfase kan namelijk recht op aftrek van voorbelasting verleend worden. Voor zover een ondernemer belaste prestaties verricht, wordt aan hem het recht op aftrek toegekend.³²¹ Aangezien in de bouw- en handelsfase de levering met btw is belast, heeft de ondernemer recht op aftrek bij de levering. Hierdoor wordt ook bewerkstelligd dat geen cumulatie plaatsvindt.

J.J.Komen en Zonen: Dat de Nederlandse wettekst in strijd was met de Btw-richtlijn werd duidelijk aangegeven in het J.J. Komen en Zonen³²² arrest. Hetgeen in deze zaak geconcludeerd kan worden, is dat bouwterreinen kunnen ontstaan zonder dat aan het eerste stadium, onbebouwd terrein, is toegekomen. Voordat het pand werd geleverd, waren in opdracht en voor rekening van de leverancier een serie sloophandelingen verricht met het oog op de verbouwing. Na de levering van het gebouw, waren de werkzaamheden voortgezet voor rekening van de koper. Uiteindelijk heeft het geheel van de aan het winkelcentrum, door de verkoper en koper, verrichte werkzaamheden tot een nieuw gebouw geleid, zonder dat op enig moment onbebouwde grond is ontstaan.

Hoewel dit arrest bedoeld was om antwoord te geven omtrent nieuw vervaardigde goederen, kan ik steun voor de invulling van het begrip bouwterrein hieraan ontleen. Om een nieuw gebouw te krijgen moet dit bebouwd worden. Dit wordt immers gedaan op een terrein dat onbebouwd is, of zelfs deels bebouwd is. In deze zaak ontstond (uiteindelijk)³²³ een nieuwe verbouwing zonder dat op enig moment onbebouwde grond was ontstaan, terwijl artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 eiste dat het eerste stadium van een bouwterrein, een onbebouwd terrein moet zijn. Ingevolge de Europese regelgeving zou immers een belaste levering zijn ontstaan (een verbouwingen die zo ver is gevorderd dat in feite een ander gebouw is ontstaan dat gebruikt kan worden) zonder dat op enig moment onbebouwd terrein ontstaan, wat echter wel nodig zou zijn op nationaal niveau. Wanneer dezelfde regelgeving voor bouwterreinen zou worden toegepast, zou dus door de Europese regelgeving ook een bouwterrein zijn ontstaan. Hierdoor werden door de Nederlandse wetgeving restricties opgelegd die duidelijk niet in overeenstemming waren met het doel van de richtlijn. Alle terreinen die bestemd zijn voor

³²⁰ HvJ EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17

³²¹ Artikel 15 Wet OB 1968

³²² HvJ EU, 12 juli 2012, nr. C-326/11, BNB 2012/289

³²³ Let op: Er was in de arrest geen sprake van een belaste levering

bebouwing, moeten in de heffing worden betrokken.³²⁴ Indien in casu de intentie was om bouwterrein te leveren, moest dit ook mogelijk zijn zonder dat eerst onbebouwd terrein moest ontstaan.

Maasdriel: Toen de Nederlandse wetgeving aan het Maasdriel arrest werd getoetst, bleek dat daar nog steeds enig strijdigheid bestaat met het Europese recht. Naar Nederlandse maatstaven³²⁵ moesten immers bepaalde bewerkingen aan het perceel hebben plaatsgevonden, niet zijnde sloopwerkzaamheden,³²⁶ om het terrein als bouwterrein te kunnen bestempelen. Verder werd ook geen rekening gehouden met de intentie van de partijen. Het standpunt van het Maasdriel arrest is dat slopen met het oog op toekomstige bebouwing een bouwterrein kan doen ontstaan. Dit is het geval wanneer het terrein op het moment van levering feitelijk bestemd is om te worden bebouwd. Onder verwijzing naar het J.J Komen en Zonen arrest, geeft het HvJ EU aan dat bij de globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, ook rekening moet worden gehouden met de intentie van partijen, voor zover ze ondersteund worden door objectieve gegevens. Eveneens hetgeen in het Don Bosco arrest is uitgesproken, wordt hier aangegeven dat de intentie van de partijen in acht moet worden genomen bij de fiscale kwalificaties. Naar mijn mening geeft het HvJ EU aan dat de subjectiviteit van de partijen eigenlijk doorslaggevend is, wat eigenlijk niet strookt met het objectieve karakter van de omzetbelasting. Maar dit zal wel in overeenstemming zijn met de Europese recht, aangezien het doel van de richtlijn is om alle terreinen die bestemd zijn voor bebouwing in de heffing te betrekken.

6.2 Bevinding

Ingevolge de Europese Commissie en het oordeel van het HvJ EU blijkt dat de nationale voorwaarden om een terrein als bouwterrein te kwalificeren te restrictief waren. Uit het Jeugdhonk³²⁷ arrest bleek dat slechts het slopen van een gebouw niet als bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4 onderdeel a Wet OB 1968 gekwalificeerd kan worden. Zelfs niet als het verricht werd met het oog op bebouwing. In tegenstelling hiermee werd in het Maasdriel³²⁸ arrest wel geconcludeerd dat sloopwerkzaamheden wel bewerkingen kunnen zijn waardoor het terrein als bouwterrein voor de btw gekwalificeerd kon worden, mits deze verricht werden met het oog op bebouwing. Door het Gemeente Emmen arrest moeten lidstaten, bij het uitoefenen van hun vrijheid om terreinen als bouwterreinen te kwalificeren, artikel 125, lid 1, onderdeel k Btw-richtlijn in acht nemen. Hierdoor worden terreinen die alleen bestemd zijn voor bebouwing als bouwterreinen gekwalificeerd. Dientengevolge acht ik de nationale wetgeving geldend voor 1 januari 2017 niet in lijn met de Europese regeling. Het kan voorkomen dat sloopwerkzaamheden verricht worden voor toekomstige bebouwingen. Wanneer aansluiting werd gezocht bij de nationale tekst werden deze situaties benadeeld. Derhalve om nog te eisen dat er nasloopse handelingen verricht moeten worden voor de kwalificatie van een bouwterrein, acht ik een stuk te vergaand.

³²⁴ Artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn

³²⁶ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³²⁷ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³²⁸ HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, NTFR 2013/1287

Door het neutraliteitsbeginsel, dat ten grondslag ligt aan de omzetbelasting, dient de belastingheffing de concurrentiepositie van de ondernemer niet te benadelen. Het moet niet uitmaken bij welke ondernemer soortelijke goederen gekocht of diensten verricht worden. Er dient dus een gelijke fiscale behandeling te zijn tussen ondernemers.³²⁹ Om de fiscale neutraliteit te waarborgen dient de levering van soortelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, niet verschillend te worden behandeld. Eveneens dienen marktdeelnemers, die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de Btw-heffing gelijk behandeld te worden. Dit brengt met zich mee dat alle onbebouwde terreinen, die bestemd zijn om bebouwd te worden, als bouwterreinen moeten worden aangemerkt. Deze terreinen concurreren immers met elkaar en uit het oogpunt van de Btw-heffing zou het niet verenigbaar zijn als ze verschillend behandeld zouden worden. De ene keer leiden sloopwerkzaamheden niet tot belaste leveringen en andere keren wel.

Uit de bovengenoemde zaken blijkt dat het door de Nederlandse wetgeving gehanteerde begrip “*bouwterrein*” beperkter werd uitgelegd dan in de Btw-richtlijn waardoor de Staatssecretaris van Financiën dit in het besluit van 19 september 2013 heeft aangepast.³³⁰ Wat ook merkwaardig van deze arresten zijn, is de leidraad die het HvJ EU aanlegt voor de kosten van de sloopwerkzaamheden. Hij acht namelijk van belang op wie deze kosten drukken. Ik kan echter niet begrijpen wat voor waarde deze leidraad heeft. Ik veronderstel dat dit als een objectief gegeven gezien dient te worden om de intentie van partijen te (kunnen) onderbouwen. Zowel in het Don Bosco arrest als in de zaak Woningstichting Maasdriel was afgesproken dat de kosten van de sloopwerkzaamheden volledig ten laste van de verkoper zouden komen. In tegenstelling tot deze arresten was dit echter niet het geval in de zaak J.J. Komen en Zonen. In laatstgenoemde zaak werden zowel koper als verkoper verplicht om de kosten van de verrichte handelingen te vergoeden. Door het Don Bosco arrest c.q. het Woningstichting Maasdriel arrest en het J.J. Komen en Zonen arrest maakt het HvJ EU onderscheid in de personen die de kosten van de sloopwerkzaamheden moeten dragen. De eerste situatie is die waar de koper de verplichting tot het vergoeden van de verrichte kosten op zich heeft genomen. Daarnaast maakt het HvJ EU ook een onderscheid in de situatie waar de kosten zowel op de koper als op de verkoper worden verhaald. Indien de verkoper zich ten tijde van de levering heeft verbonden om de kosten van de sloopwerkzaamheden te dragen, acht het HvJ EU dit een aanwijzing om te concluderen dat er inderdaad sprake moet zijn van een bouwterrein.³³¹ In de Komen en Zonen zaak heeft de verkoper zich niet verbonden om de kosten van de volledige sloopwerkzaamheden te dragen. De totale kosten van de sloop-en renovatiewerkzaamheden komen ten laste van zowel de koper als de verkoper, waardoor er niet gesproken kan worden van een nieuw vervaardigd goed c.q. een bouwterrein.

6.2.1 Besluit BLKB2013/1686

De uitleg van kwalificatie omtrent onroerende zaken en bouwterreinen houdt de gemoederen echter bezig gezien de recente zaken, waardoor er wederom een actualisering van het besluit nodig werd geacht. Per 20 september 2013 werd het besluit van 14 juli 2009, nr.

³²⁹ HvJ EU, 1 februari 1977, nr. C- 51/76 (VNO)

³³⁰ Besluit van de Staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

³³¹ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17, r.o. 39

CPP2008/137M ingetrokken, waardoor het besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M officieel van kracht werd. Daarin had de Staatssecretaris van Financiën de beoordeling van zowel het Don Bosco arrest als het Woonstichting Maasdriel arrest meegenomen. Uit paragraaf 4.3.3 van het besluit blijkt dat naar aanleiding van het Woningstichting Maasdriel arrest³³² sloopwerkzaamheden wel tot een bouwterrein kunnen leiden, indien het stuk kavel bestemd is om te worden bebouwd. Het besluit BLKB2013/1686M van de Staatssecretaris van Financiën brengt met zich mee dat de uitwerking van het nationale begrip bouwterrein dichter bij de richtlijn kwam te liggen. Dit bracht met zich mee dat er een keuzeregeling ontstond. Men kon zich beroepen op (I) de Nederlandse wetgeving waardoor er dan geen sprake van bouwterrein zou zijn en dus geen BTW, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is. Of was er ook de mogelijkheid om (II) op de richtlijn en besluit te beroepen, waardoor er dan wel BTW verschuldigd zal zijn en geen overdrachtsbelasting. Het was dus mogelijk om de krenten uit de pap te halen door steeds op de meest voordelige route te kiezen. Dit achtte de wetgever niet wenselijk en heeft hierdoor de wet aangepast.

6.2.1 Na 1 januari 2017

Per 1 januari 2017 luidt artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 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.*

Door het woord kennelijk concludeer ik dat de Nederlandse wettekst vanaf deze laatste codificatie wel in overeenstemming is met het Europese recht. De wetwijziging implementeert een ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationaal regelgeving. Met deze globale beoordeling zal er rekening worden gehouden met alle omstandigheden die op moment van levering kan aantonen dat het terrein daadwerkelijk is om te worden bebouwd, zoals de intentie van partijen. Met het woord *kennelijk* wordt er aangegeven dat de intentie van de partijen bij de beoordeling in acht zal worden genomen, welke intenties ook kenbaar moeten zin.. Omdat het HvJ EU aangeeft dat de intentie van *partijen* van belang is concludeer ik dat zowel de intentie van de verkoper als die van koper van belang is. De intentie van partijen moeten worden bewezen door objectieve gegevens zoals gemaakte architectkosten en aangevraagde omgevingsvergunning. De BTW-richtlijn geeft aan dat terreinen die bestemd zijn voor bebouwing, als bouwterrein aangemerkt moeten worden. Zodoende voldoet artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 nu wel aan de richtlijn. Niet alleen door middel van sloopwerkzaamheden, maar over het algemeen zullen terreinen (eerder dan voorheen) die bestemd zijn voor bebouwing in de heffing betrokken worden, waardoor er aangesloten wordt bij het neutraliteitsbeginsel.

³³² HvJ EU, 17 januari 2013, nr. C-543/11, BNB 2013/85

Conclusie

De uitleg van kwalificatie omtrent onroerende zaken en bouwterreinen houdt de gemoederen al lang bezig. Op basis van artikel 12 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, juncto artikel 135 lid 1 onderdeel k Btw-richtlijn en artikel 11, lid 1 onderdeel a sub 1 Wet OB 1968 vormen nieuwbouw en bouwterreinen een uitzondering op de hoofdregel dat de levering van onroerend goed is vrijgesteld van btw. Om onroerende zaken in de heffing te betrekken, wordt aangesloten bij het al dan niet vervaardigd zijn van een onroerende zaak, waarbij het kan gaan om een gebouw maar ook om bouwterrein.. Bouwterreinen worden in de Btw richtlijn als volgt omschreven *“als bouwterrein wordt beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”*³³³ Uit de richtlijn³³⁴ blijkt dat de invulling van het begrip "bouwterrein" aan de lidstaten moet worden overgelaten, maar dat dit niet onbeperkt is. In artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 staan de voorwaarden in opgenomen die getoetst dient te worden om te beoordelen of een terrein als bouwterrein kwalificeert. Op moment van levering³³⁵ moet geëvalueerd worden of aan de eisen is voldaan.³³⁶ Is eenmaal sprake van een bouwterrein of nieuw vervaardigd goed, dan wordt de levering van een dergelijk goed belast met omzetbelasting..³³⁷

Om cumulatie te voorkomen heeft de wetgever gekozen om alleen de levering van onroerende zaken en bijbehorend terrein in de bouw- en handelfase met btw te belasten. Na afloop van die periode is de vrijstelling van toepassing.³³⁸ Het belang om cumulatie te voorkomen ligt namelijk bij het neutraliteitsbeginsel, die ten grondslag ligt aan het Btw-richtlijn. Het neutraliteitsbeginsel houdt in dat de belastingheffing de concurrentiepositie van de ondernemer niet mag verstoren. Neutraliteit houdt ook in dat het niet moet uitmaken bij welke ondernemer soortelijke goederen gekocht of diensten verricht worden. Er dient een gelijke fiscale behandeling te zijn tussen ondernemers.³³⁹ Om de fiscale neutraliteit te waarborgen dient de levering van soortelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, niet verschillend te worden behandeld. Eveneens dienen marktdeelnemers, die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de Btw-heffing gelijk behandeld te worden. Dit brengt met zich mee dat alle onbebouwde terreinen, die bestemd zijn om bebouwd te worden, als bouwterreinen moeten worden aangemerkt. Deze terreinen concurreren immers met elkaar en uit het oogpunt van de Btw-heffing zou het niet verenigbaar zijn als ze verschillend behandeld zouden worden. Daarom is het van belang om bij het leveren van onroerende zaken en bouwterreinen na te gaan onder welke omstandigheden er een belaste prestatie is of een vrijstelling.

Uit deze scriptie ben ik tot de conclusie gekomen dat vóór de wetwijziging van 1 januari 2017 de nationale wettekst niet in overeenstemming was met de Btw-richtlijn, hetgeen bleek uit

³³³ Artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn

³³⁴ Artikel 12, lid 3 Btw-richtlijn

³³⁵ In dit kader kan er gedacht worden aan de voorwaarden oogmerk criterium en bewerkingen. Kamerstukken II, 1996-1997, 24703, nr 212c, p. 1 HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124

³³⁶ M.P. Bongard, Leidraad overdrachtsbelasting, Deventer, 2009, par. 94-95, p 106-107.

³³⁷ M.D.J van der Wulp, "Bouwterrein: land voor paradoxen", Tribuut oktober 2008, p.6-10

³³⁸ S.T.M. Beelen e.a., Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting, Studenteneditie 2011-2012, Kluwer: Deventer 2011, blz. 197

³³⁹ HvJ EU, 1 februari 1977, nr. C- 51/76 (VNO)

Europese jurisprudentie. Onder deze wetgeving moest er aan een paar cumulatieve eisen³⁴⁰ voldaan worden. Er moest (1) sprake te zijn van een onbebouwde grond (2) met het oog op bebouwing en (3) er moest sprake zijn van één van de 4 eisen die in artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 was neergelegd. In de Nederlandse rechtspraak werd er aangegeven³⁴¹ dat slechts het slopen niet als bewerkingen in de zin van artikel 11, lid 4 onderdeel a Wet OB 1968 kan worden gezien. Zelfs niet als het verricht werd met het oog op bebouwing. In tegenstelling hiermee werd in het Maasdriel³⁴² arrest door het HvJ EU geconcludeerd dat sloopwerkzaamheden wel bewerkingen kunnen zijn waardoor het terrein als bouwterrein voor de btw gekwalificeerd kon worden, mits deze verricht werden met het oog op bebouwing.

Door BNB 2003/193 gaf de Nederlandse wettekst aan dat gedeeltelijk slopen van onroerende zaken niet tot het ontstaan van een bouwterrein kan leiden, omdat belastingtechnisch is grond, waarop een gedeeltelijk gesloopt gebouw staat nog steeds bebouwde grond. Om een bouwterrein te hebben dient allereerst onbebouwde grond te bestaan.³⁴³ Dit was strijdig met het Europese jurisprudentie. De Don Bosco en Maasdriel geven aan dat bouwterreinen kunnen ontstaan zonder dat aan het eerste stadium, onbebouwd terrein, is toegekomen. Het maakt niet uit in hoeverre de sloopwerkzaamheden zijn gevorderd, zolang het de intentie van partijen is om een onbebouwd terrein te leveren.³⁴⁴ De subjectiviteit van de partijen spelen toch een belangrijke rol. Dat de nationale tekst als eis stelt dat er eerst onbebouwd terrein moest zijn acht ik niet in overeenstemming met het doel en strekking van de Btw-richtlijn. Alle terreinen die bestemd zijn voor bebouwing dienen in de heffing te worden betrokken.

Uit de arresten die ik in deze scriptie heb onderzocht blijkt dat het door de Nederlandse wetgeving gehanteerde begrip “*bouwterrein*” beperkter is dan in de Btw-richtlijn onder bouwterrein kan worden begrepen. Wat ik ook merkwaardig van deze arresten vind, is de leidraad die het HvJ EU aanlegt voor de kosten van de sloopwerkzaamheden. Hij acht namelijk van belang op wie deze kosten drukken. Ik kan echter niet begrijpen wat voor waarde van deze leidraad heeft. Ik veronderstel dat dit als een objectief gegeven gezien dient te worden om de intentie van partijen te (kunnen) onderbouwen. Door het Don Bosco arrest c.q. het Wooningstichting Maasdriel arrest en het J.J Komen en Zonen arrest maakt het HvJ EU onderscheid in de personen die de kosten van de sloopwerkzaamheden moeten dragen. Indien de verkoper zich ten tijde van de levering heeft verbonden om de sloop te laten plaatsvinden en de kosten van de sloopwerkzaamheden te dragen, acht het HvJ EU dit een aanwijzing om te concluderen dat er inderdaad sprake moet zijn van een bouwterrein.³⁴⁵ In de Komen en Zonen zaak heeft de verkoper zich niet verbonden om de sloop en vernieuwbouw geheel te realiseren en de kosten van de volledige sloop- en renovatiewerkzaamheden te dragen. De totale kosten van de sloop-en renovatiewerkzaamheden komen maar deels ten laste van de koper en de sloop en renovatiekosten komen voor rekening van verkoper,

³⁴⁰ Hoge Raad, 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³⁴¹ HR 10 augustus 2001, nr. 36 686, BNB 2001/401

³⁴² HR 7 juni 2013, nr. 10/02888bis, NTFR 2013/1287

³⁴³ Artikel 11, lid 4 Wet OB 1968

³⁴⁴ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17 r.o. 41

³⁴⁵ Hof van Justitie EU, 19 november 2009, zaak C-461/08, V-N 2009/59.17, r.o. 39

waardoor er niet gesproken kan worden van de levering van een nieuw vervaardigd goed door koper aan verkoper.

Door deze zaken werd het besluit opnieuw geactualiseerd. Sloopwerkzaamheden kunnen wel tot een bouwterrein kunnen leiden, indien het kavel bestemd is om te worden bebouwd. Het besluit BLKB2013/1686M brengt met zich mee dat de uitwerking van het nationale begrip bouwterrein dichter bij de richtlijn kwam te liggen. Hierdoor ontstond er een keuzeregeling. Men kon zich beroepen op (I) de Nederlandse wetgeving waardoor er dan geen sprake van bouwterrein zou zijn en dus geen BTW, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is. Of was er ook de mogelijkheid om (II) op de richtlijn en besluit te beroepen, waardoor er dan wel BTW verschuldigd zal zijn en geen overdrachtsbelasting. Het was dus mogelijk om de krenten uit de pap te halen door steeds op de meest voordelige route te kiezen. Dit achtte de wetgever niet wenselijk en heeft hierdoor de wet aangepast.

Per 1 januari 2017 luidt artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 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.*

Door het woord kennelijk concludeer ik dat de Nederlandse wettekst vanaf deze laatste codificatie wel in overeenstemming is met het Europese recht. De wetwijziging implementeert een ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetgeving. Met deze globale beoordeling zal er rekening worden gehouden met alle omstandigheden die op moment van levering kan aantonen dat het terrein daadwerkelijk is om te worden bebouwd, zoals de intentie van partijen. Met het woord kennelijk wordt er aangegeven dat de intentie van de partijen bij de beoordeling in acht zal worden genomen. Omdat het HvJ EU aangeeft dat de intentie van partijen van belang is concludeer ik dat zowel de intentie van de verkoper als die van koper van belang is. De intentie van partijen moeten blijken uit objectieve gegevens zoals gemaakte architectkosten en aangevraagde omgevingsvergunning. De Btw-richtlijn geeft aan dat terreinen die bestemd zijn voor bebouwing, als bouwterrein aangemerkt moeten worden. Zodoende voldoet artikel 11, lid 4 Wet OB 1968 nu wel aan de richtlijn. Niet alleen door middel van sloopwerkzaamheden, maar over het algemeen zullen terreinen (eerder dan voorheen) die bestemd zijn voor bebouwing in de heffing betrokken worden, waardoor er aangesloten wordt bij het neutraliteitsbeginsel.

Literatuurlijst

- HR, 24 december 1975, nr. 17 794, BNB 1976/41
- HR, 12 maart 1980, nr 19 239, BNB 1980/128
- HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268 83 (Rompelman), FED 1985/251
- HvJ EU 14 mei 1985, nr. 13984, BNB 1985/335
- HR 22 april 1998, nr. 33 328, BNB 1998/273
- HR 21 november 1990, BNB 1991/19
- HR, 24 juni 1994, nr. 15396, BNB 1995/100
- HR, 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995, 87c
- HvJ EU 28 maart 1996, nr. 468/93 (Gemeente Emmen), V-N 1996/1545
- Hof 's-Hertogenbosch 27 september 1999, nr. 96 1430, V-N 2000/11.13
- HvJ 8 juni 2000, nr. 400 98 (Breitsohl), V-N 2000/43.17
- HvJ EU 19 september 2000, nr. 454 98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/ 47.16
- Hof Den Haag 6 oktober 2000, nr. 99 0575, V-N 2001/15.2.3.
- Hof Den Haag 12 juli 2001, nr. 99 2059, VN 2002/22.23
- HR 10 augustus 2001, nr. 36 686 (Jeugdhonk), BNB 2001/401
- HvJ EU, 10 september 2002, nr. 141 00, Kügler
- Hof Arnhem 5 december 2002, nr. 00 1748, BNB 2005/124
- HvJ EU, 16 januari 2003, nr. 315 00 (Maierhofer), BNB 2003/123
- HR, 7 maart 2003, nr. 37.525, BNB 2003/193
- HR 24 december 2004, nr. 39 489, BNB 2005/124
- HvJ EU, 3 maart 2005, nr. 428 02 (Marselisborg), V-N 2005/15.10
- HvJ EU 5 juli 2005, nr. 259 11 (DTZ Zadelhoff), BNB 2012/311
- HR, 14 oktober 2005, nr. 41 015, BNB 2006/65
- HvJ EU, 7 september 2006, nr. 66 05 (Heger)
- Rechtbank Haarlem, 26 september 2006 nr. AWB 05/3396
- Hof Den Bosch 3 oktober 2008, nr. 04 02218, VN 2009/17.19.
- HR, 25 april 2008, nr. 41 798, BNB 2008/181
- Hof Amsterdam, 19 mei 2008, nr. 06 00470
- HR, 14 november 2008, nr. 42.860 en 43.246 BNB 2003/193
- HvJ EU 19 november 2009, nr. 461 08 (Don Bosco), BNB 2011/14
- Gerechtshof Arnhem 8 juni 2010, nr. 09/00361, NTFR 2010/1703
- HR 10 juni 2011, nr. 08 02791 (Komen en Zonen), V-N 2011/32.17
- Hoge Raad, 9 september 2011, nr 10 02888, BNB 2012/143
- HvJ EU, 12 juli 2012, nr. 326 11, NTFR 2012/1838
- HvJ EU, 27 september 2012, nr. 392 11 (Field Fisher Warehouse), BNB 2013/4
- HvJ EU, 17 januari 2013, nr. 543 11 (Woningstichting Maasdriel) BNB 2013/85
- HR, 7 juni 2013, nr. 10 02888bis, NTFR 2013/1287
- HvJ EU, 28 november 2013, nr. 319 12, MDDP

Boeken

- A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer: Kluwer 2009.
- B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde, Deventer: Kluwer 1992

- D.B. Bijl, Onroerend goed, omzetbelasting en overdrachtsbelasting, 6e druk, 2015
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten, D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer Kluwer 2001
- K.M. Braun, AJ van Doesum, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2016
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012
- M. dr. Yves Gassler MRE MRICS, mr. dr. Thil van Kempen, mr. Jan Verbaan, Studenteneditie belastingrecht overdrachtsbelasting, Kluwer: 2015
- M.P. Bongard, *Leidraad overdrachtsbelasting*, Deventer, 2009
- Y.E. Gassler, M.L.M van Kempen en J. Verbaan, *Cursus belastingrecht Overdrachtsbelasting*, Deventer : Kluwer 2014
- R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015

Artikelen

- A.H.S. Bouwman, 'BTW bij de levering van een deels gesloopt pand, een hoofdbreker', TFO 2009.
- G.H. van Doorn en J. Rakhan, Het begrip 'bouwterrein' in de steigers?, *Vastgoed fiscaal en civiel* 2007/3
- R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015
- M.A. Broekman en D.J.M. Westerhof, *Tijdschrift voor bouwrecht*, 12 december 2013
- M.D.J van der Wulp, "Bouwterrein: land voor paradoxen", *Tribuut* oktober 2008
- Mededeling van de Staatssecretaris van Financiën, *Infobulletin* 87/175, VN 1987/908
- Mr. Drs. R. Brouwer en W.A. Rouwhorst FB, Het wetvoorstel inzake bouwrijpe grond, 1-01-1994, *WFR* 1994/639
- P.F. Zijlstra, 'Levering onroerende zaak getoetst aan Don Bosco-criteria', *NTFR* 2010-2007
- Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 276 Wet van 19 juni 1997 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3
- Kamerstukken II, 1995-1996, 24 703, nr. 3 (MvT), blz. 5.
- Kamerstukken II, 1996-1997, 24 703, nr 212c, p. 1
- Wetswijziging van 11 juli 1997, Wet van 19 juni 1997, houdende wijziging van de wet van 19 juni 1997, Stb. 276, tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting, Stb.1997/277

Besluiten

- Besluit van 14 juni 2009, nr. CPP2009/137M Stcrt. 2009, 11140
- Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, V-N 2013/54.15.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën, 16 maart 2017, nr.2017-51500

Overige

A-G van Hilten, 10 juni 2010, nr. 41510, V-N 2010/46.9