ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

4 september 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Verkoop van een terrein waarop op het tijdstip van de levering een gebouw staat – Kwalificatie – Artikelen 12 en 135 – Begrip ‚bouwterrein' – Begrip ‚gebouw' – Beoordeling van de economische en commerciële realiteit – Beoordeling van de objectieve gegevens – Bedoeling van de partijen"

In zaak C-71/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) bij beslissing van 24 januari 2018, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2018, in de procedure

Skatteministeriet

tegen

KPC Herning,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 januari 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– KPC Herning, vertegenwoordigd door K. Bastian en T. Frøbert, advokater,

– de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Nymann-Lindegren en M. Wolff als gemachtigden, bijgestaan door S. Horsbøl Jensen, advokat,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en N. Gossement als gemachtigden, bijgestaan door H. Peytz, advokat,

* Procestaal: Deens.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 maart 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 12 en 135 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Skatteministerium (ministerie van Belastingen, Denemarken) en de vennootschap naar Deens recht KPC Herning A/S over de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die moet worden voldaan over de levering van een onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel 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 aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

[...]”

4 Artikel 12 van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

b) de levering van een bouwterrein.

2. Voor de toepassing van lid 1, onder a), wordt als ‚gebouw’ beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚bijbehorend terrein’ bepalen.

[...]

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

5 Artikel 135 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering;

k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein;

[...]"

Deens recht

6 De Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gepubliceerd), zoals gewijzigd bij wet nr. 520 van 12 juni 2009 en op 21 juni 2016 gecodificeerd onder nr. 760 (hierna: „btw-wet"), bepaalt in § 13, lid 1, punt 9:

„1. De volgende goederen en diensten zijn van belasting vrijgesteld:

[...]

9) de levering van een onroerend goed. Van de vrijstelling zijn echter uitgesloten:
   a) de levering van een nieuw gebouw of van een nieuw gebouw en het terrein waarop het gebouw staat;
   b) de levering van een bouwterrein, al dan niet bouwrijp gemaakt, en in het bijzonder de levering van een bebouwd terrein."

7 § 13, lid 3, van die wet luidt:

„De minister van Belastingen kan nadere regels vaststellen met betrekking tot de definitie van , onroerend goed' als bedoeld in lid 1, punt 9."

8 Bij bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (besluit nr. 1370 tot wijziging van het besluit inzake de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 2 december 2010 heeft de minister van Belastingen van de machtiging in § 13, lid 3, van de btw-wet gebruikgemaakt om te omschrijven welke handelingen aan de btw zijn onderworpen. De bepalingen van dat besluit, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, zijn overgenomen in bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (besluit nr. 808 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 30 juni 2015 (hierna: „btw-besluit"). § 54, lid 1, van dat besluit bepaalt:

„Onder het begrip ‚gebouw' als bedoeld in § 13, lid 1, punt 9, onder a), van de btw-wet wordt verstaan, een vast met de grond verbonden bouwwerk dat overeenkomstig zijn bestemming is voltooid. De levering van een gedeelte van een gebouw wordt ook aangemerkt als de levering van een gebouw."

9 § 56, lid 1, van het btw-besluit luidt:

„Onder het begrip ‚bouwterrein' als bedoeld in § 13, lid 1, punt 9, onder b), van de btw-wet wordt verstaan, een onbebouwd terrein dat krachtens de wet ruimtelijke ordening of op grond daarvan vastgestelde regelingen bestemd is voor doeleinden die de bouw van gebouwen mogelijk maken als bedoeld in § 54 van dit besluit."

10 Punt 2.2 van de Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (instructie van het ministerie van Belastingen inzake de btw over de verkoop van nieuwe gebouwen en bouwterreinen) luidt:

„De levering van een gebouw en het terrein waarop het staat, is niet onderworpen aan de btw indien het gebouw niet nieuw is.

Indien de levering gebeurt met het oog op de bouw van een nieuw gebouw, wordt de levering echter aangemerkt als de levering van een bouwterrein.

[...]

Indien is overeengekomen dat het gebouw door de verkoper wordt gesloopt of indien uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt, is er sprake van de verkoop van een bouwterrein.

In andere gevallen kan de bedoeling van de koper niet beslissend zijn voor de beoordeling of er sprake is van de levering van een bouwterrein.

De criteria die, afzonderlijk of tezamen, in aanmerking kunnen worden genomen voor de vaststelling of er sprake is van de levering van een bouwterrein, zijn bijvoorbeeld de in de koopovereenkomst vastgelegde prijs in vergelijking met de gebruikelijke waarde van soortgelijke goederen, de aard van het bouwwerk (‚schuur'), het niet voorhanden zijn van publieke/commerciële voorzieningen, het gebruik van het onroerend goed in het verleden en de aard van het bouwwerk (bijvoorbeeld een ‚loods' voor opslag die niet voldoet aan zeer basale voorwaarden voor toekomstig gebruik).

Indien de conclusie wordt getrokken dat de levering is geschied met het oog op de bouw van een nieuw gebouw, wordt de levering aangemerkt als de levering van een bouwterrein.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 De Deense vennootschap KPC Herning is als projectontwikkelaar en bouwonderneming in Denemarken actief in vastgoedprojecten en bouwwerkzaamheden op basis van turnkeycontracten.

12 In mei 2013 hebben KPC Herning en Boligforeningen Kristiansdal, een woningcorporatie, beslist sociale woningen voor jongeren te bouwen op een terrein dat eigendom was van Odense Havn (haven van Odense, Denemarken), waarbij dat project de naam „Finlandkaj 12" kreeg. Over dat project zijn besprekingen gevoerd met de stad Odense en de haven van Odense.

13 In de herfst van 2013 heeft KPC Herning van de haven van Odense het terrein „Finlandkaj 12" gekocht, samen met het bestaande pakhuis dat op dat terrein was opgericht. Aan de verkoopovereenkomst waren meerdere voorwaarden gekoppeld, zoals de voorwaarde dat KPC Herning een overeenkomst met een woningcorporatie sloot om op dat terrein een vastgoedproject voor sociale woningen voor jongeren te ontwikkelen.

14 Op 5 december 2013 heeft KPC Herning het terrein „Finlandkaj 12" samen met het pakhuis verkocht aan Boligforeningen Kristiansdal. De overeenkomsten die daarbij tussen de partijen zijn gesloten, vormen één contractueel geheel waarbij als voorwaarde voor de verkoop gold dat KPC Herning zich ertoe verbond op dat terrein sociale woningen voor jongeren te ontwerpen, te bouwen en op te leveren op turnkeybasis.

15 Met name was bedongen dat Boligforeningen Kristiansdal het pakhuis dat op het terrein „Finlandkaj 12" was opgetrokken, gedeeltelijk diende te slopen, waarbij enkel het middendeel van de gevelspits en enkele delen van de technische installaties werden behouden. Bovendien waren de partijen overeengekomen dat KPC Herning een volledig afgewerkt woningcomplex op dat terrein moest opleveren. Boligforeningen Kristiansdal heeft op eigen kosten en voor eigen risico het pakhuis gedeeltelijk gesloopt.

16 Vast staat dat op datum van de opeenvolgende overdrachten van het terrein en het pakhuis dat pakhuis volledig in bedrijf was.

17 Op 10 december 2013 heeft KPC Herning de Skatterådet (nationale fiscale raad, Denemarken) gevraagd of de verkoop van het terrein „Finlandkaj 12" en van het pakhuis door de haven van Odense alsmede de wederverkoop van datzelfde onroerend goed waren vrijgesteld van de btw. In zijn antwoord van 24 juni 2014 heeft deze raad ontkennend op die vraag geantwoord.

18 Op het bezwaar dat KPC Herning heeft gemaakt, heeft de Landsskatteret (nationale administratieve beroepsinstantie in belastingzaken, Denemarken) bij besluit van 9 december 2015 geoordeeld dat er geen reden was om het betrokken goed te kwalificeren als een bouwterrein waarvan de verkoop aan btw zou zijn onderworpen aangezien op het tijdstip van de twee verkopen zich daarop een gebouw bevond. Bovendien werd beslist dat aangezien de sloopwerkzaamheden door Boligforeningen Kristiansdal waren uitgevoerd na de verkoop tussen de haven van Odense en KPC Herning, er evenmin reden was om aan te nemen dat de twee laatstgenoemde partijen één enkele transactie waaronder de sloop hadden verricht, zoals het geval was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Bij verzoekschrift van 9 maart 2016 heeft het ministerie van Belastingen beroep tegen het besluit van de Landsskatteret ingesteld bij de Ret i Herning (rechter in eerste aanleg Herning, Denemarken), die de zaak heeft doorverwezen naar de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) daar principiële vragen rezen.

20 In de procedure bij de verwijzende rechter heeft het ministerie van Belastingen aangevoerd dat overeenkomstig het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punt 43), het aan de lidstaten staat om het begrip „bouwterrein" te definiëren. Deze bevoegdheid moet worden uitgeoefend binnen de perken die voortvloeien uit de vrijstellingen van artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112 voor onroerende goederen die bestaan uit een gebouw en het bijbehorende terrein en voor de onbebouwde onroerende goederen die niet bestemd zijn voor een gebouw.

21 Naar Deens recht ziet het begrip „bouwterrein" op een onbebouwd terrein, waarbij de economische realiteit en dus de vraag of het onroerend goed bestemd is voor een nieuw gebouw in dit opzicht van doorslaggevend belang zijn. Deze uitlegging doet niet af aan het wezen van artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 aangezien zij niet ertoe leidt dat elke levering van een bestaand gebouw en het bijbehorende terrein wordt aangemerkt als een levering van een bouwterrein. Bovendien is zij in lijn met het arrest van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 23), volgens hetwelk de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt.

22 Bijgevolg moeten de handelingen die zijn verricht door de haven van Odense en KPC Herning, worden aangemerkt als leveringen van een bouwterrein. Het feit dat het pakhuis dat op het terrein staat, niet volledig is gesloopt, heeft geen invloed op deze kwalificatie aangezien het niet-gesloopte deel ervan niet kan worden aangemerkt als een „gebouw" in de zin van artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112.

23 KPC Herning heeft daarentegen aangevoerd dat een terrein waarop een gebouw staat, niet kan worden aangemerkt als een bouwterrein, tenzij is voldaan aan de specifieke voorwaarden van het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), hetgeen in casu niet het geval is. In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, was de verkoper belast met de sloop van een bestaand gebouw teneinde in het kader van een samengestelde transactie een niet-bouwrijp gemaakt terrein te leveren.

24 Voorts heeft KPC Herning aangevoerd dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de levering van een gebouw en de levering van een onbebouwd onroerend goed in de zin van artikel 12, lid 2, respectievelijk artikel 135, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112. De in die bepalingen gehanteerde begrippen moeten autonoom worden uitgelegd zonder dat zij hun effect verliezen, hetgeen wordt bevestigd in de rechtspraak van het Hof (arresten van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 48; 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punt 15, en 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 25).

25 Overeenkomstig artikel 12, lid 3, juncto artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112 vormen bouwterreinen een subcategorie van de onbebouwde onroerende goederen. Bijgevolg hebben de lidstaten op grond van richtlijn 2006/112 enkel de bevoegdheid om te beslissen of en onder welke voorwaarden onbebouwde onroerende goederen kunnen worden aangemerkt als „bouwterreinen”.

26 Bovendien moeten, volgens de rechtspraak van het Hof, de nationale autoriteiten bij de beoordeling van een handeling uit het oogpunt van richtlijn 2006/112 afgaan op de objectieve aard van de handeling en niet op de subjectieve bedoeling van de partijen (arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 39).

27 In casu vloeit uit deze beginselen voort dat de twee betrokken verkooptransacties zouden moeten worden aangemerkt als leveringen van een terrein waarop een oud gebouw staat.

28 In deze context heeft de Vestre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is het met artikel 135, lid 1, onder j), en artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2, enerzijds en met artikel 135, lid 1, onder k), en artikel 12, lid 1, onder b), en lid 3, anderzijds van [richtlijn 2006/112] verenigbaar dat een lidstaat, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, de levering van een terrein waarop op het tijdstip van de levering een gebouw staat, als een aan btw onderworpen verkoop van een bouwterrein beschouwt, wanneer het de bedoeling van de partijen was dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

29 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 12, lid 1, onder a) en b), en leden 2 en 3, alsmede artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een handeling bestaande in de levering van een terrein waarop op de datum van die levering een gebouw staat, kan worden aangemerkt als de levering van een „bouwterrein” wanneer het de bedoeling van de partijen was dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

30 De verwijzende rechter wenst dus uit te maken welke btw-regeling geldt voor de twee in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkooptransacties tussen, enerzijds, de haven van Odense en KPC Herning en anderzijds KPC Herning en Boligforeningen Kristiansdal. Beide handelingen zien op hetzelfde onroerend goed, bestaande uit een terrein en een pakhuis dat op dit terrein staat.

31 Blijkens de verwijzingsbeslissing staat vast dat het pakhuis door de haven van Odense werd geëxploiteerd vóór de betrokken verkooptransacties en dat het volledig in bedrijf was op de datum van levering aan KPC Herning en vervolgens aan Boligforeningen Kristiansdal. Tevens staat vast dat in de verschillende overeenkomsten die daaromtrent werden gesloten, als voorwaarde voor deze verkooptransacties was bedongen dat KPC Herning als projectontwikkelaar op het betrokken terrein sociale woningen zou bouwen.

32 Ter terechtzitting voor het Hof waren KPC Herning, de Deense regering en de Europese Commissie van mening dat voor de kwalificatie van de twee opeenvolgende verkooptransacties en dus om uit te maken aan welke btw-regeling zij onderworpen zijn, deze transacties los van elkaar moeten worden beoordeeld. Daarentegen zijn zij het oneens over de uitlegging die van richtlijn 2006/112 zou moeten worden gegeven en zij stellen drie verschillende kwalificaties voor deze handelingen voor. Terwijl voor KPC Herning elke handeling moet worden aangemerkt als een „levering van een oud gebouw" in de zin van artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn, is de Deense regering van mening dat zij moeten worden gekwalificeerd als een „levering van een bouwterrein" in de zin van artikel 12, lid 1, onder b), van deze richtlijn. De Commissie maakt een onderscheid tussen de twee betrokken handelingen en meent dat de eerste handeling de levering van een oud gebouw betreft, terwijl de tweede handeling niet neerkomt op een gewone verkoop, maar tevens de bouw van nieuwe gebouwen omvat. Bijgevolg moet deze handeling worden aangemerkt als de „levering van een gebouw en het bijbehorende terrein" vóór de eerste ingebruikneming in de zin van artikel 12, lid 1, onder a), van diezelfde richtlijn.

33 Deze uiteenlopende uitleggingen zijn het gevolg van het feit dat KPC Herning, de Deense regering en de Commissie het niet erover eens zijn welk belang moet worden gehecht aan de contractbedingen en de daaruit af te leiden wil van de partijen met het oog op de btw-rechtelijke kwalificatie van een handeling in een situatie waarin de projecten en de werkzaamheden die contractueel samenhangen met de verkoop van een goed, nog niet zijn uitgevoerd op het tijdstip van de levering van dat goed. In casu is het dus van belang uit te maken of en in welke mate rekening moet worden gehouden met de bedoeling om het bestaande pakhuis op het terrein „Finlandkaj 12" gedeeltelijk te slopen om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

34 Dus rijst allereerst de vraag in welke omstandigheden verschillende opeenvolgende prestaties, zoals de verkoop van een gebouw met het terrein waarop het staat, de sloop van dat gebouw en vervolgens de bouw van een nieuw gebouw, btw-rechtelijk moeten worden gekwalificeerd als zelfstandige handelingen dan wel als één enkele handeling die bestaat uit verschillende prestaties die onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn.

35 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat (arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punt 29).

36 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 blijkt dat elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat een handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald, daar anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast (arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punt 30).

37 Bijgevolg moeten in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende elk als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn (arrest van 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 32).

38 Een prestatie moet als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen zodat het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arrest van 28 februari 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punt 30). Dit is ook het geval wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arrest van 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 34).

39 Om te bepalen of de verrichte prestaties meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn. Nochtans bestaat geen absolute regel om de omvang van een handeling uit het oogpunt van de btw te bepalen en moet voor het bepalen van de omvang van een handeling bijgevolg rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling is verricht (arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32).

40 Bij deze algehele beoordeling van de omstandigheden moet rekening worden gehouden met de wilsverklaring van de partijen met betrekking tot de btw-behandeling van een handeling, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (arrest van 12 juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 33).

41 Aangaande de kwalificatie van de verkoop van een terrein met een bestaand gebouw dat geheel of gedeeltelijk zal worden gesloopt, heeft het Hof reeds herhaaldelijk aanwijzingen gegeven over welke objectieve gegevens dienaangaande relevant kunnen zijn.

42 Zo heeft het Hof in het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punten 39, 40 en 44), allereerst vastgesteld dat het door de verkoper en de koper van het onroerend goed nagestreefde economische doel bestond in de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. Het Hof heeft opgemerkt dat de verkoper daartoe was belast met de sloop van het gebouw dat op het betrokken terrein stond, en dat de kosten voor de sloop ten minste gedeeltelijk werden gedragen door de koper. Ook heeft het Hof opgemerkt dat op de datum van levering van het onroerend goed al begonnen was met de sloop van het gebouw. Gelet op deze omstandigheden heeft het Hof de levering van het betrokken onroerend goed alsmede de sloop van het bestaande gebouw aangemerkt als één enkele handeling bestaande in de levering van een onbebouwd terrein.

43 Volgens de rechtspraak van het Hof behoren tot de relevante objectieve gegevens waarmee rekening moet worden gehouden voor de btw-rechtelijke kwalificatie van een bepaalde handeling, bovendien de staat van vordering, op de datum van levering van een onroerend goed bestaande uit een terrein en een gebouw, van de sloopwerkzaamheden of de verbouwingswerkzaamheden die de verkoper uitvoert, het gebruik van dat onroerend goed op dezelfde datum en de verplichting voor de verkoper om sloopwerkzaamheden uit te voeren met het oog op toekomstige bebouwing (zie in die zin arresten van 12 juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 34, en 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 33).

44 Voorts heeft het Hof in zijn arrest van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punten 12 en 15), bij de beantwoording van de vraag of de levering van een bouwterrein en de daaropvolgende bouw, op dit terrein, van een nieuw gebouw, zoals gestipuleerd in een kaderovereenkomst, moesten worden beschouwd als één enkele handeling, rekening gehouden met de omstandigheid dat de handeling betreffende het terrein enerzijds en de goederenleveringen en de diensten anderzijds juridisch gezien onderscheiden handelingen vormden die door verschillende ondernemers werden verricht. Gelet op deze gegevens heeft het Hof geoordeeld dat, ondanks het economisch verband tussen elk van de

betrokken handelingen en hun gemeenschappelijke doel, dat bestond in de oprichting van een gebouw op het verkregen terrein, er in de omstandigheden van die zaak geen reden was om de handelingen aan te merken als één enkele handeling.

45 In het hoofdgeding is met betrekking tot de eerste verkooptransactie, waarbij KPC Herning van de haven van Odense een onroerend goed heeft aangekocht bestaande uit een terrein en een pakhuis, in punt 31 van het onderhavige arrest reeds opgemerkt dat dit pakhuis op de datum van levering volledig in bedrijf was. Blijkens de verwijzingsbeslissing was geen van de partijen bij deze verkoopovereenkomst belast met de sloop van dat pakhuis, nu dat pakhuis overigens pas is gesloopt na de aankoop van het betrokken goed door Boligforeningen Kristiansdal.

46 In deze omstandigheden dient te worden geoordeeld dat een handeling als deze eerste verkooptransactie een onderscheiden en zelfstandige handeling vormt ten opzichte van de latere handelingen die zijn verricht door KPC Herning en Boligforeningen Kristiansdal en met name ten opzichte van de gedeeltelijke sloop van het betrokken pakhuis.

47 Het feit alleen dat als voorwaarde voor de verkoop die was bedongen in de overeenkomst tussen de haven van Odense en KPC Herning gold dat KPC Herning een overeenkomst sloot met een woningcorporatie om op het betrokken goed sociale woningen te bouwen, kan tussen de verschillende handelingen geen zodanig verband legen dat zij kunnen worden beschouwd als één niet te splitsen economische prestatie, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.

48 In het kader van de tweede in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkooptransactie heeft Boligforeningen Kristiansdal van KPC Herning het terrein en het pakhuis gekocht dat de haven van Odense eerder aan die laatste vennootschap had verkocht. Zoals blijkt uit de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt, kon het pakhuis bij levering ervan aan Boligforeningen Kristiansdal nog steeds daadwerkelijk worden gebruikt. Na deze levering was de verkoper, te weten KPC Herning, op geen enkele wijze betrokken bij de gedeeltelijke sloop van het pakhuis. De koper heeft op eigen kosten en voor eigen risico een derde onderneming belast met de nodige werkzaamheden. Dus blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat de sloop van het pakhuis een handeling is die losstaat van de verkoop ervan en niet samen met die verkoop economisch gezien één enkele prestatie vormt.

49 Weliswaar gold als voorwaarde voor de verkoop van het terrein met het pakhuis dat de verkoper, met behoud van bepaalde bestaande delen van het oude gebouw, een nieuw gebouw optrok, maar deze omstandigheid kan, zoals is uiteengezet in punt 47 van dit arrest, op zich geen zodanig verband tussen de verschillende handelingen leggen dat zij één niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.

50 Zoals ook door de advocaat-generaal in de punten 31 en 32 van zijn conclusie is opgemerkt, kunnen verkooptransacties als de twee in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen bijgevolg niet worden geacht één en hetzelfde geheel te vormen en moeten zij voor de toepassing van de btw afzonderlijk worden beoordeeld.

51 Thans rest nog de vraag of deze handelingen kunnen worden gekwalificeerd als „levering van een bouwterrein” in de zin van artikel 12, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112.

52 Volgens artikel 12, lid 3, van deze richtlijn worden voor de toepassing van lid 1, onder b), als „bouwterrein” beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

53 De lidstaten moeten bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterreinen" moeten worden aangemerkt, de doelstelling in acht nemen van artikel 135, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, dat alleen de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt (arrest van 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30).

54 Zoals de advocaat-generaal in punt 59 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de beoordelingsmarge van de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein" eveneens beperkt door de draagwijdte van het begrip „gebouw", dat door de Uniewetgever in artikel 12, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 zeer ruim is omschreven als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden".

55 Bovendien voorziet artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 in een btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder a), daarvan bedoelde levering. Laatstgenoemde bepaling ziet op de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming ervan.

56 Deze bepalingen, gelezen in hun onderlinge samenhang, maken dus een onderscheid tussen oude gebouwen en nieuwe gebouwen, in die zin dat de verkoop van een oud gebouw in beginsel niet aan btw wordt onderworpen (arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 30).

57 De ratio legis van die bepalingen moet worden gezocht in het feit dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. De verkoop van een gebouw nadat het de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, levert immers geen toegevoegde waarde van betekenis op en dus dient die verkoop in beginsel te worden vrijgesteld (arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 31).

58 In casu blijkt noch de eerste verkoop, noch de tweede verkoop van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerend goed de economische waarde van dat goed te hebben verhoogd, zodat geen van beide handelingen een zodanige toegevoegde waarde van betekenis heeft gegenereerd dat zij aan de btw worden onderworpen, overeenkomstig de in de vorige punten van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

59 Indien de verkoop van een pakhuis dat volledig in bedrijf is, zoals het pakhuis dat bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties is verkocht, kon worden gekwalificeerd als de levering van een bouwterrein en niet als de levering van een oud gebouw en het bijbehorende terrein enkel en alleen op basis van de bedoeling van de partijen bij de verkoopovereenkomst, zou dit afbreuk doen aan de beginselen van richtlijn 2006/112 en zou het gevaar ontstaan dat de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn in haar wezen wordt aangetast.

60 Een dergelijke uitlegging zou in strijd met deze bepaling zijn. De uitlegging van de begrippen die zijn gebruikt ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 135, lid 1, van richtlijn 2006/112, moet immers in overeenstemming zijn met de daarmee nagestreefde doelstellingen en de vereisten van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen. Deze begrippen kunnen bijgevolg niet aldus worden uitgelegd dat deze vrijstellingen geen effect meer sorteren (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punten 39 en 40).

61 Zoals voortvloeit uit de arresten van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), en 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), wordt de verkoop van een onroerend goed bestaande uit een terrein en een gebouw waarvan het de bedoeling is dat het wordt gesloopt, bovendien slechts beschouwd als één enkele handeling betreffende de levering van een onbebouwd terrein en niet als de levering van een gebouw en het bijbehorende

terrein wanneer bepaalde objectieve omstandigheden zich voordoen, zoals de omstandigheden waarvan sprake in de punten 42 en 43 van dit arrest, waaruit blijkt dat de verkoop zo nauw verbonden is met de sloop van het gebouw dat het kunstmatig zou zijn om die uit elkaar te halen.

62 Bijgevolg kan een handeling bestaande in de levering van een terrein waarop reeds een gebouw staat dat volledig in bedrijf is, zoals enerzijds de verkoop van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerend goed door de haven van Odense aan KPC Herning en anderzijds de wederverkoop van dat goed door KPC Herning aan Boligforeningen Kristiansdal, die economisch gezien zelfstandige handelingen zijn en niet samen met andere prestaties één enkele handeling vormen, niet worden gekwalificeerd als de verkoop van een bouwterrein, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter.

63 Uit alle voorgaande overwegingen volgt dat op de prejudiciële vraag dient te worden geantwoord dat artikel 12, lid 1, onder a) en b), en leden 2 en 3, alsmede artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een handeling bestaande in de levering van een terrein waarop op de datum van die levering een gebouw staat, niet kan worden aangemerkt als de levering van een „bouwterrein" wanneer deze handeling economisch gezien zelfstandig is ten opzichte van andere prestaties en niet samen met die prestaties één enkele handeling vormt, ook al was het de bedoeling van de partijen dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 12, lid 1, onder a) en b), en leden 2 en 3, alsmede artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat een handeling bestaande in de levering van een terrein waarop op de datum van die levering een gebouw staat, niet kan worden aangemerkt als de levering van een „bouwterrein" wanneer deze handeling economisch gezien zelfstandig is ten opzichte van andere prestaties en niet samen met die prestaties één enkele handeling vormt, ook al was het de bedoeling van de partijen dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

ondertekeningen