ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

17 januari 2013*

„Belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3 — Onbebouwde grond — Bouwterrein — Begrippen — Sloopwerkzaamheden met oog op toekomstige bebouwing — Btw-vrijstelling”

In zaak C-543/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 9 september 2011, ingekomen bij het Hof op 24 oktober 2011, in de procedure

Woningstichting Maasdriel

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: E. Jarašiūnas, kamerpresident, C. Toader (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 november 2012,

gelet op de opmerkingen van:

— Woningstichting Maasdriel, vertegenwoordigd door H. de Kat, advocaat,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. Langer en C. Wissels als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en P. Van Nuffel als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Nederlands.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Woningstichting Maasdriel (hierna: „Woningstichting") en de Staatssecretaris van Financiën, inzake de vrijstelling van overdrachtsbelasting over de verkrijging van een onroerende zaak, welke vrijstelling volgens het Nederlandse recht afhangt van de vraag of deze handeling onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 12, leden 1 en 3, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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:

[...]

b) de levering van een bouwterrein.

[...]

3. Voor de toepassing van lid 1, sub b, worden als ‚bouwterrein' beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen."

4 Artikel 135, lid 1, sub k, van deze richtlijn bepaalt:

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

[...]

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

[...]"

Nederlands recht

5 Artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB") van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), in de in het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt:

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:

1°. 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;

[...]

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

a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;

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

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

d. ter zake waarvan een bouwvergunning is verleend;

met het oog op de bebouwing van de grond.

[...]"

6 Artikel 2, lid 1, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer bepaalt dat „[o]nder de naam overdrachtsbelasting [...] een belasting [wordt] geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen".

7 Ingevolge artikel 15, lid 1, sub a, van bovengenoemde wet is, onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden van de overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging „krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet [OB] [...] ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet [OB] geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen".

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Op 13 november 2006 heeft de Woningstichting met de gemeente Maasdriel (hierna: „verkoper") een overeenkomst gesloten inzake de verkoop van een perceel grond. Op die datum stond op het perceel een gebouw dat als bibliotheek in gebruik was geweest (hierna: „bestaand gebouw"). Naast het bestaande gebouw bevond zich op het perceel een openbaar, bestraat parkeerterrein.

9 In de koopovereenkomst werd bepaald dat de „feitelijke levering van het verkochte zal geschieden in bouwrijpe staat", met het oog op het voornemen van de Woningstichting op het perceel woningen te doen bouwen, eventueel in combinatie met kantoren met parkeerfaciliteiten. Partijen kwamen overeen

dat de verkoper zorg zou dragen voor de sloop van het bestaande gebouw, alsmede voor de verwijdering van de bestrating van het parkeerterrein. De overeengekomen prijs voor het perceel bedroeg 1 380 000 EUR (exclusief btw), te vermeerderen met de kosten van de sloop, geraamd op een bedrag van 22 000 EUR (exclusief btw).

10 In de maanden januari en februari 2007 heeft de verkoper het bestaande gebouw doen slopen en het slooppuin doen afvoeren.

11 De levering van het perceel aan de Woningstichting geschiedde op het moment waarop de eigendom werd overgedragen. Deze eigendomsoverdracht vond plaats bij notariële acte van 2 maart 2007. Op die datum was het parkeerterrein nog steeds in gebruik, was de bestrating nog niet verwijderd en was voor de door de Woningstichting ontwikkelde bouwplannen (in de vorm van bouwtekeningen) op het perceel nog geen bouwvergunning verleend.

12 Naar Nederlands recht is, ter vermijding van dubbele belasting, een met btw belaste verkrijging van een onroerende zaak vrijgesteld van overdrachtsbelasting over de verkoopprijs. De levering van een bouwterrein is belast met btw. De levering van onbebouwde grond is daarentegen vrijgesteld van btw en blijft belast met overdrachtsbelasting.

13 De Woningstichting heeft over de betrokken levering btw betaald aan de verkoper, aangezien zij van mening was dat de levering een bouwterrein betrof en derhalve belast was met btw, zodat er geen overdrachtsbelasting was verschuldigd.

14 De belastinginspecteur was evenwel van oordeel dat de betrokken levering onbebouwde grond betrof, die als zodanig was vrijgesteld van btw en dus was belast met overdrachtsbelasting. Daardoor heeft de Woningstichting een naheffingsaanslag in de overdrachtsbelasting ontvangen. Aangezien het door de Woningstichting bij de belastinginspecteur ingediende bezwaar tegen die aanslag werd afgewezen, heeft de Woningstichting tegen die uitspraak beroep ingesteld bij de Rechtbank Arnhem, die dit beroep ongegrond verklaarde.

15 De Woningstichting heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank Arnhem hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Arnhem, dat het hoger beroep verwierp.

16 Het Gerechtshof Arnhem heeft, onder verwijzing naar het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Jurispr. blz. I-11079), geoordeeld dat de verkoper onbebouwde grond had geleverd, aangezien het gebouw op het tijdstip van de levering reeds geheel was gesloopt en partijen waren overeengekomen dat de bestrating van het parkeerterrein na de levering voor rekening van de verkoper zou worden verwijderd. Het Gerechtshof oordeelde ook dat het perceel niet kon worden aangemerkt als een bouwterrein omdat de sloop van het gebouw en de verwijdering van de bestrating van het parkeerterrein niet konden worden beschouwd als werkzaamheden als bedoeld in artikel 11, lid 4, sub a, van de Wet OB. Voorts waren partijen geen andere werkzaamheden aan het perceel overeengekomen. Bovendien was het Gerechtshof van oordeel dat de bestaande voor nieuwbouw van nut zijnde voorzieningen in de omgeving van het betrokken perceel geen voorzieningen waren als bedoeld in artikel 11, lid 4, sub c, van de Wet OB.

17 De Woningstichting heeft tegen dat arrest beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

18 De verwijzende rechter geeft te kennen dat volgens zijn eigen rechtspraak artikel 11, lid 4, sub a, van de wet OB aldus moet worden uitgelegd dat bij gehele sloop van een gebouw de vrijkomende grond eerst dan kan worden aangemerkt als bouwterrein, indien na sloop van het gebouw bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden met het oog op nieuwe bebouwing. Hij zet uiteen dat volgens die rechtspraak de sloop niet worden gekwalificeerd als „bewerking” in de zin van artikel 11, lid 4, sub a, van die wet, ook niet indien de sloop is verricht met het oog op latere nieuwbouw op de vrijkomende

grond. Hij merkt dan ook op dat ondanks de intentie van partijen om het terrein te gebruiken voor nieuwbouw, de sloopwerkzaamheden op zichzelf niet tot gevolg hebben dat dit terrein onder het begrip „bouwterrein" kan vallen.

19 De Hoge Raad wijst er evenwel op dat het Hof in zijn arrest van 28 maart 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Jurispr. blz. I-1721, punten 20 en 25), en zijn reeds aangehaalde arrest Don Bosco Onroerend Goed (punt 43) reeds heeft geoordeeld dat „het aan [de lidstaten] staat om te omschrijven welke terreinen als ‚bouwterreinen' moeten worden aangemerkt [...], met volledige inachtneming van de doelstelling van [de Zesde btw-richtlijn], die enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt".

20 Gelet op deze rechtspraak van het Hof vraagt de verwijzende rechter zich af of de vrijheid van de lidstaten om het begrip „bouwterrein" te omschrijven, een lidstaat toestaat de levering van onbebouwde grond die is ontstaan na sloop van bestaande gebouwen, vrij te stellen van btw, ook indien de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op het opnieuw bebouwen van de grond. Ook vraagt hij zich af of bij de beoordeling of sprake is van „onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn", in de zin van het reeds aangehaalde arrest Gemeente Emmen, kan worden volstaan met het enkel in aanmerking nemen van omstandigheden die zich voordoen vanaf het moment dat onbebouwde grond is ontstaan, zonder rekening te houden met de voorafgaande sloopwerkzaamheden.

21 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 135, lid 1, sub k, van de btw-richtlijn [...] 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen 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.

23 De Nederlandse regering is van mening dat in casu geen voorzieningen in de zin van het Nederlandse recht zijn getroffen en verzet zich tegen elke inaanmerkingneming van de intentie van partijen bij de beoordeling of het in het hoofdgeding aan de orde zijnde terrein moet worden gekenmerkt als „onbebouwde grond" of als „bouwterrein".

24 Volgens de Woningstichting en de Europese Commissie daarentegen zijn de in de Nederlandse nationale wettelijke regeling opgesomde voorwaarden voor het definiëren van bouwterreinen te restrictief en vallen daaronder niet alle situaties waarin een terrein zou kunnen worden aangemerkt als bestemd om te worden bebouwd. Zij zijn voorts van mening dat uit de gegevens van het dossier duidelijk blijkt dat het betrokken terrein objectief kan worden aangemerkt als bestemd om te worden bebouwd.

25 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen waarin de in artikel 135 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 135 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Volgens artikel 135, lid 1, sub k, van de btw-richtlijn is de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, sub b, van diezelfde richtlijn bedoelde levering van een bouwterrein, vrijgesteld van btw. Volgens artikel 12, lid 3, van de richtlijn, worden voor de toepassing van lid 1, sub b, als „bouwterrein" beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

27 Hieruit volgt dat de levering van een bouwterrein aan btw is onderworpen, en niet valt onder de categorie van de in artikel 135 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen, die strikt moeten worden uitgelegd.

28 Artikel 11, lid 4, sub a, van de Wet OB zet deze bepalingen van de btw-richtlijn om in Nederlands recht en omschrijft „bouwterrein" met name als onbebouwde grond waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden met het oog op bebouwing.

29 Volgens de door de verwijzende rechter aangehaalde nationale rechtspraak wordt het in die nationale bepaling gehanteerde begrip „bewerkingen" aldus uitgelegd dat het zich niet uitstrekt tot sloopwerkzaamheden, zelfs wanneer vaststaat dat die werkzaamheden worden verricht met het oog op nieuwbouw.

30 In de eerste plaats zij er in dit verband aan herinnerd dat de lidstaten, bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterreinen" moeten worden aangemerkt, de doelstelling van artikel 135, lid 1, sub k, van de btw-richtlijn, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt, in acht moeten nemen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Gemeente Emmen, punten 24 en 25, en Don Bosco Onroerend Goed, punt 43).

31 Om de naleving te waarborgen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een grondbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel en zich ertegen verzet dat soortgelijke leveringen van goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld (arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak), is het dus noodzakelijk dat alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn als ondergrond voor een opstal, en, bijgevolg, om te worden bebouwd, onder die nationale definitie vallen.

32 In de tweede plaats zij eraan herinnerd 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 van deze transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (reeds aangehaald arrest J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Zoals het Hof ook reeds heeft vastgesteld dat tot die gegevens behoort de staat van vordering van de verbouwingswerkzaamheden door de verkoper op het tijdstip van de levering (reeds aangehaald arrest J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punt 34), kan de voltooiing door de verkoper van

sloopwerkzaamheden vóór de datum van levering met het oog op toekomstige bebouwing of de verplichting van de verkoper om dergelijke sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op toekomstige bebouwing, dus eveneens deel uitmaken van die gegevens.

34 In casu moet worden opgemerkt dat blijkens de verwijzingsbeschikking in het hoofdgeding niet wordt betwist dat op de datum van levering sloopwerkzaamheden aan het gebouw waren verricht, of, wat het parkeerterrein betreft, zouden worden verricht, met het oog op nieuwbouw.

35 Hoe dan ook staat het aan de verwijzende rechter om een globale beoordeling te verrichten van de omstandigheden waarmee de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling gepaard ging en die heersten op de datum van de levering, met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens, om te bepalen of die handeling al dan niet betrekking had op een bouwterrein.

36 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 de levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door 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.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 135, lid 1, sub k, juncto artikel 12, leden 1 en 3, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus 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 vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde 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 de levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door 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.

ondertekeningen