ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

28 april 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Btw — Belastbare handelingen — Voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van ‚in het kader van [een] bedrijf' verkregen goederen — Gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel — Maatstaf van heffing"

In zaak C-128/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 21 februari 2014, ingekomen bij het Hof op 18 maart 2014, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Het Oudeland Beheer BV,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 juli 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— Het Oudeland Beheer BV, vertegenwoordigd door A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. K. Bulterman, C. S. Schillemans en M. Noort als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 oktober 2015,

het navolgende

* Procestaal: Nederlands.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, lid 3, onder b), en lid 7, onder a), alsmede van artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18) (hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën en Het Oudeland Beheer BV (hierna: „Oudeland") over de bepaling van de maatstaf van heffing van een door deze vennootschap verrichte levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Weliswaar is de Zesde richtlijn met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door 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), maar gelet op de datum van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten is de Zesde richtlijn nog van toepassing op het hoofdgeding.

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht [...]"

5 In artikel 5 van deze richtlijn, met als opschrift „Levering van goederen", is bepaald:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

3. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

[...]

b) de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;

[...]

5. Als een levering in de zin van lid 1 kunnen de lidstaten beschouwen de oplevering van een werk in onroerende staat.

[...]

7. De lidstaten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde;

[...]"

6 Artikel 11 van de Zesde richtlijn luidt:

„A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

b) voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

[...]"

7 Artikel 13 van deze richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen in het binnenland", bepaalt:

„B. Overige vrijstellingen Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen: [...]

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a; [...]

C. Keuzerecht De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen; [...] De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast."

8 Artikel 17 van deze richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", bepaalt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

c) de belasting over de toegevoegde waarde, welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a), en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

[...]"

Nederlands recht

9 Artikel 3 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB") bepaalt in de op het hoofdgeding toepasselijke versie:

„1. Leveringen van goederen zijn:

[...]

c) de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen [...]

[...]

h) het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen [...]

[...]

2. Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten. De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling."

10 Artikel 8, leden 3 en 5, Wet OB bepaalt:

„3. Ten aanzien van leveringen als zijn bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdelen g en h, en artikel 3a, eerste lid, wordt de vergoeding gesteld op het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat voor de goederen zou moeten worden betaald, indien deze op het tijdstip van de levering zouden worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waarin zij zich op dat tijdstip bevinden.

[...]

5. Bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald in hoever:

[...]

b) bij met grondrente bezwaarde eigendom, rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming, appartementen, lidmaatschapsrechten en dergelijke, de daaraan verbonden lasten tot de vergoeding behoren;

[...]"

11 Artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bepaalt:

„1. Bij vestiging, overdracht, afstand en opzegging van de rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming behoort de waarde van de canon, de retributie of de huur tot de vergoeding, met dien verstande dat de vergoeding hierdoor niet hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

[...]

5. De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering wordt bepaald met inachtneming van de bij dit besluit behorende bijlage A.

[...]"

12 Bijlage A bij het uitvoeringsbesluit bepaalt:

„[...]

b) De waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering die na een bepaalde tijd vervalt, wordt gesteld op het jaarlijkse bedrag, vermenigvuldigd met het aantal jaren gedurende welke zij moet plaatshebben [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Op 8 maart 2004 heeft Oudeland een recht van erfpacht verkregen op een perceel grond met daarop een kantoorgebouw in aanbouw (hierna: „betrokken kantoorgebouw"), tegen betaling van een jaarlijks vooruit te betalen vergoeding (hierna: „jaarlijkse canon"). De duur van de erfpacht was gesteld op 20 jaar en de jaarlijkse canon bedroeg 330 000 EUR.

14 Ingevolge artikel 3, lid 2, Wet OB, dat is gebaseerd op artikel 5, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn, wordt voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) de vestiging van een recht van erfpacht gelijkgesteld met een levering van een onroerende zaak en is zij dus aan deze belasting onderworpen. Overeenkomstig artikel 8, lid 5, onder b), van deze wet, gelezen in samenhang met artikel 5, lid 5, van het uitvoeringsbesluit, omvat de maatstaf van heffing van een levering als die in het hoofdgeding, de waarde van het recht van erfpacht, berekend overeenkomstig bijlage A, onder b), bij het uitvoeringsbesluit, zijnde de gekapitaliseerde waarde van het totaal van de canons. In casu werd deze waarde bepaald op 3 844 500 EUR.

15 Derhalve was de vestiging van het in het hoofdgeding zijnde recht van erfpacht onderworpen aan de btw. Oudeland heeft deze belasting ten bedrage van 730 455 EUR betaald aan de ondernemer met wie zij de erfpachtovereenkomst heeft gesloten, en dat bedrag in haar btw-aangifte voor maart 2004 in aftrek gebracht.

16 Na de vestiging van het recht van erfpacht heeft Oudeland het betrokken kantoorgebouw doen afbouwen, waarna het als gereed kantoorpand aan Oudeland is opgeleverd. De kosten voor afbouw van dat pand bedroegen 1 571 749 EUR. Over dat bedrag heeft Oudeland een bedrag van 298 632 EUR aan btw betaald en onmiddellijk in aftrek gebracht. De eerste jaarlijkse canon is vervallen tijdens de afbouw van dat pand en door Oudeland betaald.

17 Oudeland is het betrokken kantoorgebouw met ingang van 1 juni 2004 gaan verhuren. Overeenkomstig de toepasselijke nationale wetgeving, die is gebaseerd op artikel 13, C, onder a), van de Zesde richtlijn, heeft Oudeland, voor een deel van dat gebouw en in onderlinge overeenstemming met de huurders, ervoor gekozen af te zien van de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen. Het resterende gedeelte van het gebouw is vrij van btw verhuurd.

18 Oudeland was van mening dat het gaan verhuren van het betrokken kantoorgebouw moest worden beschouwd als een levering voor bedrijfsdoeleinden van een goed dat in het kader van haar bedrijf is vervaardigd, in de zin van artikel 3, lid 1, onder h), Wet OB, dat overeenstemt met artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn. Zij heeft de btw betreffende het gedeelte van dat gebouw waarvoor de btw-vrijstelling gold en waarvoor dus geen recht op aftrek bestond, voldaan. In haar aangifte had Oudeland de maatstaf van heffing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde levering gesteld op de totale kosten, exclusief btw, van de afbouw van het pand, vermeerderd met het bedrag van de op het moment van deze levering reeds vervallen jaarlijkse canon.

19 De belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat de maatstaf van heffing voor de verhuur van het betrokken kantoorgebouw moest worden gesteld op de kosten voor de afbouw van het pand, vermeerderd met de gekapitaliseerde waarde van alle canons. Aan Oudeland is een naheffingsaanslag voor de periode van 1 tot en met 30 juni 2004 betekend, voor het verschil tussen de door Oudeland berekende maatstaf van heffing en de door de belastingdienst berekende maatstaf van heffing. Ondanks het bezwaar dat Oudeland had gemaakt, is deze naheffingsaanslag gehandhaafd.

20 Nadat het door Oudeland tegen de afwijzing van haar bezwaar ingestelde beroep ongegrond was verklaard door de Rechtbank te ‘s-Gravenhage, heeft Oudeland tegen de uitspraak van deze rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te ‘s-Gravenhage.

21 Deze appelrechter heeft geoordeeld dat ingevolge artikel 8, lid 3, Wet OB de kostprijs van de door Oudeland in erfpacht gehouden grond tot de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 3, lid 1, onder h), van deze wet behoort en dat in dit verband moest worden uitgegaan van de waarde die de grond voor Oudeland heeft op het tijdstip van de levering, in de zin van artikel 3, lid 1, onder h), Wet OB. Bovendien kan deze waarde – aldus deze rechter – niet worden gelijkgesteld met de waarde die de grond op dat tijdstip voor een eigenaar zou vertegenwoordigen, maar moest deze waarde worden beperkt tot het bedrag van de jaarlijkse canon die is betaald voorafgaand aan de afbouw van het betrokken kantoorgebouw.

22 Het Gerechtshof te ‘s-Gravenhage heeft de uitspraak van de Rechtbank te ‘s-Gravenhage, de beslissing van de belastingdienst tot afwijzing van het bezwaar van Oudeland alsmede de aan deze vennootschap opgelegde naheffingsaanslag bijgevolg vernietigd.

23 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen de uitspraak in hoger beroep bij de Hoge Raad der Nederlanden beroep in cassatie ingesteld.

24 Partijen in het hoofdgeding zijn het erover oneens op welke wijze de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn moet worden bepaald. Terwijl Oudeland van mening is dat deze maatstaf van heffing alleen de bedragen omvat die tot op de datum van levering zijn betaald, te weten de op die datum vervallen jaarlijkse canons alsmede de afbouwkosten van het betrokken kantoorgebouw, baseert de Staatssecretaris van Financiën zich voor de vaststelling van de waarde van het erfpachtrecht op de gekapitaliseerde waarde van alle canons.

25 De verwijzende rechter vraagt zich af of, overeenkomstig het arrest van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), van de maatstaf van heffing moeten worden uitgesloten de kostprijselementen waarover btw is voldaan, te weten de waarde van het erfpachtrecht en de afbouwkosten van het betrokken kantoorgebouw, en of zulks ook geldt wanneer een belastingplichtige de aldus voldane btw onmiddellijk en volledig heeft afgetrokken krachtens de bepalingen van nationaal recht.

26 Zo de kostprijselementen waarvan sprake in het vorige punt van dit arrest moeten worden begrepen in de maatstaf van heffing bedoeld in artikel 8, lid 3, Wet OB, gelezen in samenhang met artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn, vraagt de verwijzende rechter zich af op welke wijze deze maatstaf moet worden bepaald voor het erfpachtrecht en, inzonderheid, op welke wijze de waarde van de uit hoofde van dat recht achtereenvolgens verschuldigde canons moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn.

27 De Hoge Raad der Nederlanden heeft derhalve de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 11, A, aanhef en lid 1, letter b, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat tot de maatstaf van heffing ter zake van een levering in de zin van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn niet behoort de kostprijs van grond of andere stoffen of materialen waarvoor de belastingplichtige btw heeft betaald ter zake van de verkrijging, in dit geval door de vestiging van een zakelijk recht dat de bevoegdheid geeft een onroerend goed te gebruiken? Is dit anders indien de belastingplichtige deze btw op grond van de nationale wettelijke bepalingen – of deze op dit punt nu wel of niet in strijd zijn met de Zesde richtlijn – bij die aanschaf in aftrek heeft gebracht?

2) Moet in een geval als het onderhavige waarin de grond met opstal in aanbouw is verkregen met de vestiging van een zakelijk recht bedoeld in artikel 5, lid 3, letter b, van de Zesde richtlijn, artikel 11, A, aanhef en lid 1, letter b, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat tot de maatstaf van heffing van een levering in de zin van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn behoort de waarde van de canon, dat wil zeggen de waarde van de gedurende de looptijd dan wel de resterende looptijd van het zakelijke recht van jaar tot jaar te betalen bedragen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de waarde van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om een onroerend goed te gebruiken, alsmede de kosten van afbouw van een kantoorgebouw dat op het betrokken perceel grond is opgetrokken, kunnen worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, wanneer de belastingplichtige de btw over deze waarde en deze kosten reeds heeft voldaan maar ook onmiddellijk en volledig in aftrek heeft gebracht.

29 Artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten met een levering onder bezwarende titel kunnen gelijkstellen het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.

30 Deze mogelijkheid staat de lidstaten toe hun belastingstelsel zodanig in te richten dat ondernemingen die vanwege het feit dat zij een van btw vrijgestelde activiteit verrichten niet de btw in aftrek kunnen brengen die zij hebben betaald bij de aanschaf van hun bedrijfsgoederen, geen nadeel ondervinden ten opzichte van de concurrenten die dezelfde activiteit verrichten met behulp van goederen die zij zonder btw-betaling hebben verkregen door deze goederen zelf te vervaardigen of, meer in het algemeen, door deze in het kader van hun bedrijf te verkrijgen (zie arrest van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punt 26).

31 Vooraf zij eraan herinnerd dat, zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn van toepassing is indien cumulatief aan drie voorwaarden is voldaan.

32 Ten eerste moet het betrokken goed „in het kader van [het] bedrijf [van de belastingplichtige] vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt [...]" zijn. Het Hof heeft geoordeeld dat, opdat deze mogelijkheid van gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel kan worden gebruikt op een wijze waardoor daadwerkelijk alle ongelijkheid op btw-gebied wordt weggenomen tussen belastingplichtigen die hun goederen hebben betrokken van een andere belastingplichtige en zij die deze in het kader van hun bedrijf hebben verkregen, artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn niet alleen betrekking dient te hebben op goederen die volledig zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt door de betrokken onderneming zelf, maar ook op goederen die door een derde zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen of bewerkt met behulp van door die onderneming ter beschikking gestelde stoffen, waarbij deze gelijkstelling alle door de derde voltooide of verbeterde goederen moet kunnen omvatten (zie in die zin arresten van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punten 27 en 28, en 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 28).

33 Ten tweede moet de belastingplichtige dat goed voor bedrijfsdoeleinden hebben bestemd.

34 Ten derde mag, wanneer dat goed wordt betrokken van een andere belastingplichtige, voor eerstbedoelde belastingplichtige geen recht op volledige aftrek van de btw ontstaan.

35 Gelet hierop dient te worden benadrukt dat in casu Oudeland eerst – enerzijds – op grond van een erfpachtovereenkomst een recht op het betrokken perceel grond en op het op dat perceel in aanbouw zijnde kantoorgebouw heeft verkregen, de btw over deze verkrijging heeft voldaan en deze btw in aftrek heeft gebracht in haar btw-aangifte voor maart 2004, en – anderzijds – dat gebouw heeft doen afbouwen, de btw over de afbouwkosten ervan heeft voldaan en deze belasting in aftrek heeft gebracht. Vervolgens is Oudeland dat kantoorgebouw gaan verhuren en heeft zij daarbij slechts ten dele afgezien van de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen.

36 Aangezien de verhuur, door Oudeland, van het aldus afgebouwde kantoorpand is beschouwd als een bestemming voor bedrijfsdoeleinden van een goed dat in het kader van dit bedrijf is verkregen, en dit gebouw ten dele is gebruikt voor andere doeleinden dan belastbare handelingen, is deze verhuur dus gelijkgesteld met een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, en aan btw onderworpen.

37 Volgens artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor de in met name artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn bedoelde handelingen „de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend naar het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd”.

38 Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat uit dat artikel 11, A, lid 1, onder b), ondubbelzinnig voortvloeit dat slechts wanneer er geen aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen is, de maatstaf van heffing de „kostprijs” is (arrest van 23 april 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punt 37).

39 In dit verband wijst de verwijzende rechter erop dat in casu vaststaat dat er geen aankoopprijs van een soortgelijk goed als het betrokken kantoorgebouw voorhanden is. Bijgevolg dient te worden uitgegaan van de kostprijs.

40 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of de kostprijselementen waarover btw is voldaan, zijnde de waarde van de erfpacht en de afbouwkosten van het betrokken kantoorgebouw, moeten worden uitgesloten van de maatstaf van heffing, zelfs wanneer de belastingplichtige de btw die aldus is betaald over de vestiging van het erfpachtrecht en de afbouw van dat gebouw, op grond van het toepasselijke nationale recht onmiddellijk en volledig heeft afgetrokken.

41 Dienaangaande heeft het Hof gepreciseerd dat van de mogelijkheid van gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel geen gebruik kan worden gemaakt om btw te heffen over de waarde van goederen waarover deze belastingplichtige in het kader van een voorafgaande belastingheffing reeds btw had betaald (zie in die zin arrest van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punt 32).

42 Een dergelijke herhaalde belastingheffing zou immers onverenigbaar zijn zowel met het wezenlijke kenmerk van de btw, namelijk dat deze belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde van de betrokken goederen of diensten, doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald (zie met name arresten van 16 december 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, punt 14; 17 september 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, punt 34, en 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, EU:C:2004:252, punt 33), als met de doelstelling van die mogelijkheid van gelijkstelling, die weliswaar erin bestaat dat de lidstaten in staat worden gesteld btw te heffen over het bestemmen van goederen voor van btw vrijgestelde activiteiten, maar geenszins erop neerkomt dat het die lidstaten wordt toegestaan om verschillende keren btw te heffen over hetzelfde deel van de waarde van deze goederen (zie arrest van 8 november 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punt 32).

43 Zoals de advocaat-generaal in punt 49 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, leidt, wanneer de over de kostprijselementen betaalde btw naderhand in aftrek is gebracht, de belastingheffing als gevolg van de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel niet tot herhaalde belastingheffing over dezelfde waarde. Alleen wanneer de btw over deze elementen voor rekening van de belastingplichtige blijft omdat hij ze niet in aftrek heeft gebracht, moeten deze elementen immers niet worden begrepen in de maatstaf van heffing uit hoofde van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn.

44 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de maatstaf van heffing bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn in geen geval een waarde kan omvatten waarover de belastingplichtige reeds btw heeft voldaan zonder die vervolgens te hebben kunnen aftrekken (zie arrest van 23 april 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 50 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volgt daaruit dat de waarden waarover de belastingplichtige reeds btw heeft betaald maar ook in aftrek heeft gebracht, kunnen worden begrepen in de maatstaf van heffing bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn.

46 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de waarde van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om een onroerend goed te gebruiken, alsmede de kosten van afbouw van een kantoorgebouw dat op het betrokken perceel grond is opgetrokken, kunnen worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, wanneer de belastingplichtige de btw over deze waarde en deze kosten reeds heeft voldaan maar ook onmiddellijk en volledig in aftrek heeft gebracht.

Tweede vraag

47 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een perceel grond en een op dat perceel in aanbouw zijnd gebouw zijn verkregen met de vestiging van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om deze onroerende goederen te gebruiken, artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de waarde van dat zakelijk recht die moet worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn, overeenstemt met de waarde van de jaarlijks als tegenprestatie te betalen bedragen, gedurende de volledige looptijd van de erfpachtovereenkomst waarmee dat zakelijk recht is gevestigd, dan wel de waarde van de bedragen die gedurende de resterende looptijd van de erfpacht moeten worden betaald.

48 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat, zoals in de punten 38 en 39 van het onderhavige arrest is gepreciseerd, slechts wanneer er geen aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen voorhanden is, de maatstaf van heffing bestaat in de „kostprijs” en dat er in casu geen aankoopprijs van een vergelijkbaar goed als het betrokken kantoorgebouw voorhanden is.

49 Bijgevolg bestaat de maatstaf van heffing van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn in het hoofdgeding in de kostprijs.

50 In de tweede plaats vloeit uit de bewoordingen zelf van artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn voort dat de kostprijs alsmede de aankoopprijzen van de goederen of van soortgelijke goederen moeten worden bepaald op het tijdstip van de verrichting van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn.

51 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat krachtens de nationale bepaling tot omzetting van de mogelijkheid van artikel 5, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn de vestiging van het erfpachtrecht in casu is gelijkgesteld met een goederenlevering. Wat betreft de vestiging van een erfpacht met een looptijd van 20 jaar, zoals in het hoofdgeding, wordt de tegenprestatie van deze levering, overeenkomstig de bepalingen van het toepasselijke nationale recht, bepaald op basis van een jaarlijks vast bedrag, vermenigvuldigd met het aantal jaren gedurende welke de betalingen moeten worden verricht, waarbij de aldus berekende som vervolgens wordt gecorrigeerd of gekapitaliseerd op het tijdstip van de vestiging van dat recht, overeenkomstig de voorschriften van de nationale regeling. In casu is bij de vestiging van een erfpacht de btw over het totale bedrag van de aldus bepaalde tegenprestatie in één keer betaald.

52 Het is van belang te preciseren dat de verwijzende rechter geen vragen heeft gesteld over de wijze waarop deze tegenprestatie wordt bepaald, aangezien de waarde van deze tegenprestatie in het hoofdgeding niet wordt betwist.

53 Aangezien uit het antwoord op de eerste vraag blijkt dat betaling van de btw over de waarde van het erfpachtrecht niet belet dat deze waarde wordt meegenomen in de maatstaf van heffing van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, voor zover deze belasting onmiddellijk en volledig in aftrek is gebracht, en aangezien niet wordt betwist dat deze waarde een element van de kostprijs vormt, dient te worden uitgemaakt of rekening moet worden gehouden met de volledige waarde van het erfpachtrecht, zoals de Nederlandse regering voorstaat, of met een deel daarvan.

54 Dienaangaande zij opgemerkt dat de erfpacht in de tijd beperkt is en dat – zoals is uiteengezet in punt 51 van dit arrest – de waarde van de tegenprestatie van de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald op basis van de overeengekomen looptijd van de erfpachtovereenkomst.

55 Indien de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn niet tegelijk met, doch na de vestiging van het erfpachtrecht wordt verricht, komt de in de maatstaf van heffing te begrijpen waarde van dat recht overeen met de restwaarde ervan op het tijdstip van de levering (zie naar analogie arresten van 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, EU:C:2001:280, punt 80, en 8 mei 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punt 32).

56 Deze restwaarde van het erfpachtrecht wordt bepaald op basis van de resterende looptijd van de erfpachtovereenkomst en omvat de waarde van de nog te betalen jaarlijkse bedragen, gecorrigeerd of gekapitaliseerd volgens dezelfde methode als voor de bepaling van de waarde van het erfpachtrecht.

57 Deze uitlegging vindt steun in de doelstelling van de mogelijkheid van gelijkstelling die artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn de lidstaten biedt, zoals in punt 30 van dit arrest in herinnering is gebracht.

58 Mocht op het tijdstip van verrichting van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, een concurrent voor de resterende looptijd van de door Oudeland aangegane erfpachtovereenkomst een erfpachtovereenkomst sluiten voor hetzelfde goed teneinde het betrokken kantoorgebouw te bestemmen voor dezelfde activiteit als die welke Oudeland uitoefent, dan zou de kostprijs van het erfpachtrecht voor die concurrent immers gelijk zijn aan de waarde van dat recht op het tijdstip van sluiting van de erfpachtovereenkomst en dus aan de restwaarde van het erfpachtrecht.

59 Wanneer – zoals de Nederlandse regering doet – ervan wordt uitgegaan dat rekening dient te worden gehouden met de volledige waarde van het erfpachtrecht die overeenstemt met de tegenprestatie op het tijdstip van de vestiging ervan, dan zou dit erop neerkomen dat wordt voorbijgegaan aan het feit, zoals de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie opmerkt, dat de waarde van het erfpachtrecht doorgaans in de loop van de tijd afneemt en zou als gevolg daarvan worden voorbijgegaan aan de regel dat de kostprijs moet worden bepaald op het tijdstip van verrichting van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn.

60 Op dezelfde wijze is het bedrag aan reeds vervallen jaarlijkse canons weliswaar het bedrag dat Oudeland voor het erfpachtrecht heeft betaald, maar dit bedrag vormt niet de waarde van dat recht op tijdstip van de levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn.

61 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een perceel grond en een op dat perceel in aanbouw zijnd gebouw zijn verkregen met de vestiging van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om deze onroerende goederen te gebruiken, artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de waarde van dat zakelijk recht die moet worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn, overeenstemt met de waarde van de jaarlijks als tegenprestatie te betalen bedragen, gedurende de resterende looptijd van de erfpachtovereenkomst waarmee dat zakelijk recht is gevestigd, gecorrigeerd of gekapitaliseerd volgens dezelfde methode als voor de bepaling van de waarde van vestiging van het erfpachtrecht.

Kosten

62 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:

1) **Artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat de waarde van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om een onroerend goed te gebruiken, alsmede de kosten van afbouw van een kantoorgebouw dat op het betrokken perceel grond is opgetrokken, kunnen worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn, zoals gewijzigd, wanneer de belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde over deze waarde en deze kosten reeds heeft voldaan maar ook onmiddellijk en volledig in aftrek heeft gebracht.**

2) **In een situatie als in het hoofdgeding, waarin een perceel grond en een op dat perceel in aanbouw zijnd gebouw zijn verkregen met de vestiging van een zakelijk recht dat de rechthebbende de bevoegdheid geeft om deze onroerende goederen te gebruiken, moet artikel 11, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, aldus worden uitgelegd dat de waarde van dat zakelijk recht die moet worden begrepen in de maatstaf van heffing van een levering, in de zin van artikel 5, lid 7, onder a), van deze richtlijn, overeenstemt met de waarde van de jaarlijks als tegenprestatie te betalen bedragen, gedurende de resterende looptijd van de erfpachtovereenkomst waarmee dat zakelijk recht is gevestigd, gecorrigeerd of gekapitaliseerd volgens dezelfde methode als voor de bepaling van de waarde van vestiging van het erfpachtrecht.**

ondertekeningen