

|

## 61993J0468

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 28 maart 1996. - Gemeente Emmen tegen Belastingdienst Grote Ondernemingen. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Gerechtshof Leeuwarden - Nederland. - Zesde BTW-richtlijn - Artikel 13 B, sub h, en artikel 4, lid 3, sub b - Levering van bouwterreinen. - Zaak C-468/93.

*Jurisprudentie 1996 bladzijde I-01721*

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

## Trefwoorden

++++

*Fiscale bepalingen ° Harmonisatie van wetgevingen ° Omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde ° Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn ° Vrijstelling van levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen ° Begrip "bouwterreinen" ° Definitie taak van Lid-Staten*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 3, sub b, en 13 B, sub h)*

## Samenvatting

*Artikel 13 B, sub h, van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, dat in een vrijstelling van belasting voorziet voor levering van onbebouwde onroerende goederen, sluit "bouwterreinen als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub b" van deze vrijstelling uit. Waar laatstgenoemde bepaling uitdrukkelijk verwijst naar de definities van bouwterrein van de Lid-Staten, staat het aan de Lid-Staten om te omschrijven, welke terreinen zowel voor de toepassing van artikel 4, lid 3, sub b, als voor de toepassing van artikel 13 B, sub h, gelet op de daarin vervatte verwijzing, als bouwterrein moeten worden aangemerkt.*

*Bijgevolg is het niet aan het Hof om te preciseren in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet zijn gemaakt om als bouwterrein in de zin van de richtlijn te worden aangemerkt.*

# Partijen

*In zaak C-468/93,*

*betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Gerechtshof te Leeuwarden, in het aldaar aanhangig geding tussen*

*Gemeente Emmen*

*en*

*Belastingdienst Grote Ondernemingen,*

*om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13 B, sub h, juncto artikel 4, lid 3, sub b, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),*

*wijst*

*HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),*

*samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, J.-P. Puissochet (rapporteur), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann en M. Wathelet, rechters,*

*advocaat-generaal: N. Fennelly*

*griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier*

*gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:*

*° de gemeente Emmen, vertegenwoordigd door R. Brouwer en W. A. Rouwenhorst, belastingadviseurs,*

*° de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,*

*° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van de juridische dienst, als gemachtigde,*

*gezien het rapport ter terechtzitting,*

*gehoord de mondelinge opmerkingen van de gemeente Emmen, vertegenwoordigd door R. Brouwer en W. A. Rouwenhorst, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, adjunct juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. D. van Norden, directeur bij het Ministerie van Financiën, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 9 november 1995,*

*gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 december 1995,*

*het navolgende*

## Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 14 december 1993, binnengekomen bij het Hof op 16 december daaraanvolgende, heeft het Gerechtshof te Leeuwarden krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13 B, sub h, juncto artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in het kader van een geschil tussen de gemeente Emmen en de Belastingdienst Grote Ondernemingen, te Groningen (hierna: "Belastingdienst"); de gemeente Emmen komt op tegen het feit dat zij ter zake van de levering van onbebouwd terrein aan omzetbelasting is onderworpen op grond van de Nederlandse wetgeving waarmee artikel 13 B, sub h, van de Zesde richtlijn is uitgevoerd.

3 Artikel 13 B, sub h, luidt als volgt:

"Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstelling te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

h. levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub b."

4 Artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt voorts:

"De Lid-Staten kunnen eveneens als belastingplichtige ondernemer aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

(...)

b. de levering van een bouwterrein.

Als bouwterrein worden beschouwd de door de Lid-Staten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen."

5 Blijkens de processtukken is in Nederland het begrip "bouwterrein" in de zin van de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk gedefinieerd door de wetgever.

6 Artikel 13 B, sub h, van de Zesde richtlijn is in nationaal recht omgezet bij artikel 11, lid 1, letter a, sub 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: "WOB"), dat luidt als volgt:

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

a. de levering van onroerende goederen, met uitzondering van:

1 de levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt vóór, of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed."

7 Bij gebreke van een wettelijke definitie van het begrip bouwterrein heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ter zake van levering van onbebouwd, maar voor bebouwing bestemd terrein slechts omzetbelasting verschuldigd is, wanneer dat terrein bouwrijp is gemaakt. Volgens de relevante rechtspraak van de Hoge Raad dient een onbebouwd terrein als bouwrijp gemaakte grond te worden beschouwd, wanneer de grond is bewerkt voor bebouwing of wanneer voorzieningen zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan deze grond.

8 Deze uitlegging blijkt enger te zijn dan de voordien door de Nederlandse belastingdienst gehanteerde uitlegging, volgens welke onbebouwd terrein in de omgeving waarvan dusdanige voorzieningen waren getroffen, dat het geschikt werd voor bebouwing, als bouwrijp gemaakte grond moest worden beschouwd.

9 In juni 1992 leverde de gemeente Emmen acht onbebouwde, voor woningbouw bestemde kavels. Voorafgaande aan die levering werd het verkavelde terrein voorzien van straten en rioleringen. De kavels werden aan het water-, gas- en electriciteitsnet aangesloten en er werden PTT- en televisiekabels aangelegd.

10 De gemeente Emmen heeft in totaal een bedrag van 67 542 HFL aan omzetbelasting op aangifte voldaan, waartegen zij echter terstond beroep instelde. Daarbij betoogde zij dat de geleverde kavels door de verrichte werkzaamheden geen "vervaardigd goed" waren geworden als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, sub 1, van de WOB.

11 De Belastingdienst wijst de uitlegging van de gemeente Emmen van de hand en stelt dat de in geding zijnde kavels "vervaardigd goed" zijn in de zin van de WOB. Volgens de Nederlandse belastingdienst zijn immers aan iedere kavel uitsluitend aan die kavel dienstbare voorzieningen aangebracht of hebben de kavels zelf een bewerking ondergaan.

12 Het geschil is aanhangig gemaakt voor het Gerechtshof Leeuwarden. Dit Gerechtshof vraagt zich af of ter zake van bouwterreinen een enge uitlegging van het begrip "vervaardigd goed" kan worden gehanteerd. Het overweegt dat uitzonderingen op de vrijstellingsbepalingen van de Zesde richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof niet eng dienen te worden uitgelegd.

13 Van oordeel dat in het geschil niet alleen de Nederlandse wetgeving van toepassing is en dat de oplossing van het geschil mede afhankelijk is van de uitlegging van artikel 13 B, sub h, juncto artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn met betrekking tot het begrip "bouwrijp gemaakte terreinen", heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

"Ia. Moeten onder 'bouwrijp gemaakte terreinen' in de zin van artikel 4, lid 3, sub b, van de richtlijn slechts worden verstaan terreinen waarvan de grond zelf is bewerkt en/of ten behoeve waarvan voorzieningen zijn getroffen die uitsluitend nut hebben voor deze terreinen zelf of

Ib. is van 'bouwrijp gemaakte terreinen', gelet het feit dat uitzonderingen op vrijstellingsbepalingen extensief uitgelegd dienen te worden, reeds sprake ingeval de terreinen zijn gelegen in een bestemmingsplan als bedoeld in 2.3, waaraan voorafgaande aan de levering en eerste ingebruikneming reeds infrastructurele voorzieningen zijn aangebracht zoals:

° ontgraven van cunetten en aanleggen van een rioleringsstelsel en (bouw)straten;

° aanleggen van nutsvoorzieningen, zoals omschreven in 2.3?

II. Moet in geval van bevestigende beantwoording van vraag Ia voldaan zijn aan de beide daarin geformuleerde voorwaarden?

Wordt alsdan een terrein, gelegen in een bestemmingsplan waarvoor de onder Ib vermelde voorzieningen zijn getroffen door een of meerdere van de hierna onder a tot en met f genoemde werkzaamheden tot een bouwrijp gemaakt terrein?

- a. Het aanleggen van meergenoemde nutsvoorzieningen binnen de grenzen van het terrein.
- b. Het aanbrengen van een standpijp en uitlegger aan het hoofdriool tot aan of zelfs in het terrein, dan wel het aansluiten van het terrein op de uitlegger.
- c. Het ten behoeve van het terrein aanbrengen van een boveninlaat in het hoofdriool.
- d. Het ophogen van het terrein door voor dat doel aangevoerde grond.
- e. Het aanleggen van drainage-afvoerleidingen binnen het bestemmingsplan, doch buiten de grenzen van het terrein.
- f. Het dempen van een binnen de grenzen van het terrein gelegen sloot met aangevoerde grond."

14 Met zijn twee vragen wil de verwijzende rechter in wezen vernemen of met betrekking tot een onbebouwd terrein specifieke, op het bouwrijp maken gerichte werken moeten worden verricht om als "bouwterrein" in de zin van de Zesde richtlijn te worden aangemerkt.

15 De gemeente Emmen is van oordeel dat het begrip "vervaardigd goed" in de Nederlandse wetgeving moet worden uitgelegd overeenkomstig het begrip "bouwrijp gemaakt terrein" in artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Dit laatste begrip zou slechts zien op terreinen die bestemd zijn om als ondergrond te dienen voor de bouw van een opstal, en ten aanzien waarvan aan de grond zelf ingrijpende bewerkingen zijn verricht.

16 De Nederlandse regering onderstreept dat de Lid-Staten bevoegd zijn om "bouwterreinen" te definiëren. Het begrip "vervaardigd goed" in de Nederlandse wetgeving heeft derhalve een autonome betekenis en kan niet worden uitgelegd met inachtneming van de term "bouwrijp gemaakt terrein" in de Zesde richtlijn.

17 De Commissie betoogt dat de belastbaarheid van de levering van een bouwterrein een uitzondering vormt op de vrijstelling die geldt voor de levering van onbebouwd onroerend goed. Deze levering van een bouwterrein valt dus onder het algemene regime van de Zesde richtlijn, volgens hetwelke alle belastbare handelingen worden belast, behoudens de uitdrukkelijk voorziene afwijkingen. Bijgevolg mogen de Lid-Staten, ofschoon de Zesde richtlijn het aan de Lid-Staten overlaat om het begrip "bouwterrein" te omschrijven, dit begrip niet restrictief uitleggen. Volgens de Commissie vereist de strekking van dit begrip, dat de Lid-Staten niet alleen reeds bouwrijp gemaakte terreinen, maar ook alle voor bebouwing geschikte terreinen als bouwterrein aanmerken, met dien verstande dat de Lid-Staten de criteria dienen vast te stellen op grond waarvan een terrein deze status verkrijgt.

18 Het door de Commissie in overweging gegeven antwoord en in zekere zin ook dat van de gemeente Emmen komen in wezen erop neer dat een communautaire definitie van het begrip bouwterrein wordt voorgesteld, waarvoor de Lid-Staten enkel nog de toepassingsvoorwaarden zouden behoeven vast te stellen.

19 Er zij in de eerste plaats op gewezen, dat volgens de aanhef van artikel 13 B van de Zesde richtlijn de Lid-Staten weliswaar de voorwaarden vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, doch dat die voorwaarden geen betrekking kunnen hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstellingen (zie de arresten van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, r.o. 32, en 13 juli 1989, zaak 173/88, Henriksen, Jurispr. 1989, blz. 2763, r.o. 20).

20 Zoals de Nederlandse regering terecht heeft beklemtoond, verwijst in casu artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk naar de definities van bouwterrein van de Lid-Staten. Daaruit volgt dat het aan de Lid-Staten staat om te omschrijven, welke terreinen zowel voor de toepassing van deze bepaling als voor de toepassing van artikel 13 B, sub h, gelet op de daarin vervatte verwijzing, als bouwterrein moeten worden aangemerkt.

21 Deze uitlegging wordt eveneens bevestigd door het feit dat zowel het aanvankelijke als het gewijzigde voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn een gemeenschappelijke definitie van bouwterrein bevatte. De Raad heeft evenwel geen van deze voorstellen aanvaard en zich uiteindelijk verlaten op de definities van de Lid-Staten.

22 Overigens heeft het Hof reeds uitgemaakt dat wanneer de gemeenschapswetgever in een verordening impliciet naar nationale gebruiken verwijst, het niet aan het Hof is om aan de gebezigde bewoordingen een eenvormige communautaire definitie te geven (zie in deze zin het arrest van 18 januari 1984, zaak 327/82, Ekro, Jurispr. 1984, blz. 107, r.o. 14).

23 De Commissie oppert evenwel, dat het gebruik van de woorden "al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen" in artikel 4, lid 3, sub b, betekent dat de gemeenschapswetgever voor de definities van bouwterrein van de Lid-Staten bepaalde grenzen heeft willen voorschrijven, op grond waarvan onder die definities noodzakelijkerwijze ook terreinen zouden moeten vallen, die in het geheel niet bouwrijp zijn gemaakt.

24 Volgens artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn worden "als bouwterrein (...) beschouwd de door de Lid-Staten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen". Uit het gebruik van de woorden "al dan niet" blijkt dat voor deze bepaling de bewerkingen die de betrokken terreinen eventueel hebben ondergaan, niet van belang zijn. De uitdrukking doelt dus op terreinen die, al dan niet bouwrijp gemaakt, door de Lid-Staten worden omschreven als voor bebouwing bestemde terreinen. Deze uitlegging vloeit in het bijzonder voort uit de in de Nederlandse versie van de Zesde richtlijn gebezigde zinsnede "als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen", alsook uit de Deense, de Italiaanse en de Portugese versie, waarin het equivalent van de woorden "al dan niet bouwrijp" tussen komma's is geplaatst, terwijl de andere taalversies geen blijk geven van het tegendeel.

25 Weliswaar is het vaste rechtspraak dat de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn (zie arrest van 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Jurispr. 1995, blz. I-2341, r.o. 18) en kunnen de Lid-Staten bijgevolg de inhoud van deze vrijstellingen niet wijzigen, in het bijzonder wanneer zij de toepassingsvoorwaarden daarvoor vaststellen, maar hiervan kan geen sprake zijn wanneer de Raad de omschrijving van bepaalde termen van een vrijstelling juist aan de Lid-Staten heeft overgelaten, met dien verstande dat zij daarbij het doel van artikel 13 B, sub h, dienen te eerbiedigen, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van belasting vrijstelt.

*26 Uit al het voorgaande volgt dat het aan de Lid-Staten staat om het begrip "bouwterrein" in de zin van artikel 13 B, sub h, juncto artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn te omschrijven. Bijgevolg is het niet aan het Hof om te preciseren in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet zijn gemaakt om als bouwterrein in de zin van de richtlijn te worden aangemerkt.*

## **Beslissing inzake de kosten**

### *Kosten*

*27 De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),*

*uitspraak doende op de door het Gerechtshof te Leeuwarden bij beschikking van 14 december 1993 gestelde vragen, verklaart voor recht:*

*Het staat aan de Lid-Staten om een omschrijving te geven van het begrip "bouwterrein" in de zin van artikel 13 B, sub h, juncto artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting ° Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag. Bijgevolg is het niet aan het Hof om te preciseren in welke mate een onbebouwd terrein bouwrijp moet zijn gemaakt om als bouwterrein in de zin van de richtlijn te worden aangemerkt.*