

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

12 juli 2012 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 13, B, sub g, juncto artikel 4, lid 3, sub a – Levering van gebouwen en erbij behorend terrein – Levering van gebouw waaraan werkzaamheden worden verricht teneinde door verbouwing nieuw gebouw te creëren – Voortzetting en voltooiing van werkzaamheden door koper na levering – Vrijstelling van btw”

In zaak C-326/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 10 juni 2011, ingekomen bij het Hof op 29 juni 2011, in de procedure

**J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV**

tegen

**Staatssecretaris van Financiën,**

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (rapporteur) en E. Jaraši?nas, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 mei 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, vertegenwoordigd door B. Jongmans, advocaat,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. M. Wissels en J. Langer als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, P. van Nuffel en W. Roels als gemachtigden.

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

**Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, B, sub g, 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (hierna: „J. J. Komen”) en de Staatssecretaris van Financiën over de vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de verkrijging van een onroerende zaak, welke vrijstelling naar Nederlands recht afhankelijk is van de vraag of die handeling al dan niet aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is onderworpen.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Unierecht*

3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn is btw verschuldigd over de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein’ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

b) de levering van een bouwterrein.

Als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

5 Artikel 13 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, bepaalt in titel B, „Overige vrijstellingen”, onder meer:

„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;

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

*Nederlands recht*

6 Artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329; hierna: „Wet OB”) bepaalt:

„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;

2) leveringen, andere dan die bedoeld onder 1, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

[...]

3. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1:

a) wordt als gebouw beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

b) wordt na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht;

c) wordt als erbij behorend terrein beschouwd ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.

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.”

7 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”.

8 Ingevolge artikel 15, lid 1, sub a, van deze 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 op de omzetbelasting [...] 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 op de omzetbelasting [...] geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen”.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

9 Op 6 februari 2004 heeft J. J. Komen bij notariële akte de eigendom verkregen van de appartementsrechten op winkelruimten in winkelpassage De Blauwe Steen in Hoorn. De levering van deze onroerende zaak wordt geacht op dezelfde datum te zijn verricht.

10 Volgens het verwijzingsarrest waren vóór de verkrijging van de winkelruimten door J. J. Komen in opdracht en voor rekening van de verkoper reeds een aantal sloopwerkzaamheden met het oog op de vervaardiging van de onroerende zaak tot een nieuw gebouw verricht. Na deze verkrijging heeft J. J. Komen de renovatie- en verbouwingswerkzaamheden voortgezet, zodat alle verrichte werkzaamheden tezamen, zowel die voor rekening van de verkoper als die voor rekening van J. J. Komen, tot de vervaardiging van een nieuw gebouw hebben geleid. In het kader van deze verbouwing is op geen enkel moment onbebouwde grond ontstaan.

11 Ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak is J. J. Komen een naheffingsaanslag in de overdrachtsbelasting opgelegd. Deze aanslag is, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de inspecteur gehandhaafd.

12 Het door J. J. Komen tegen deze uitspraak bij de Rechtbank te Haarlem ingestelde beroep is ongegrond verklaard. Deze rechter heeft onder meer geoordeeld dat de winkelpassage op het tijdstip van de levering nog in gebruik was en dat de werkzaamheden onvoldoende gevorderd waren om te kunnen vaststellen dat er een nieuw gebouw was ontstaan.

13 Het hoger beroep van J. J. Komen tegen deze uitspraak is door het Gerechtshof Amsterdam bij uitspraak van 19 mei 2008 verworpen onder bevestiging van de in eerste aanleg vastgestelde feiten en met de overweging dat de levering van de onroerende zaak overeenkomstig artikel 11, lid 1, sub a, van de Wet OB was vrijgesteld van btw en derhalve onderworpen was aan overdrachtsbelasting.

14 Overigens blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat voor een van de winkels in het gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is, sinds november 2003 geen huur meer wordt betaald vanwege de achteruitgang van de staat van het gebouw door de sloopwerkzaamheden waarmee in september 2003 is aangevangen. Met name is de toegang tot het gebouw beperkt en is er geen verlichting meer.

15 Gelet op, inzonderheid, verslagen van de inspecteur van de bevoegde belastingdienst heeft het Gerechtshof Amsterdam echter vastgesteld dat de winkelpassage, op het tijdstip van de levering, nog toegankelijk was voor het publiek en dat ten minste één winkel open was, zodat het bestaande gebouw nog als geschikt voor gebruik moest worden beschouwd.

16 J. J. Komen heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld met het betoog dat de Zesde richtlijn, inzonderheid de artikelen 13, B, sub g, en 4, lid 3, sub a, in die zin moest worden uitgelegd dat de levering van een onroerende zaak zoals die aan de orde in het hoofdgeding belast dient te zijn met btw.

17 Volgens de advocaat-generaal bij de verwijzende rechter moet het beroep in cassatie worden toegewezen op grond van onder meer argumenten ontleend aan het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Jurispr. blz. I-11079), waarin het Hof mede de bedoeling van partijen bij de handeling als criterium voor de beoordeling van de handeling vanuit het oogpunt van de btw heeft aanvaard. Volgens de conclusie van de advocaat-generaal dient de staat van vordering van de werkzaamheden op het tijdstip van de verkoop, wanneer het economische doel van de vóór de verkoop aangevallen sloopwerkzaamheden het ontstaan van een nieuw gebouw was, niet meer van belang te zijn, zodat de handeling moet worden gekwalificeerd als belast met btw.

18 Na deze conclusie en gelet op de recente uitspraak van het Hof in het reeds aangehaalde arrest Don Bosco Onroerend Goed vraagt de verwijzende rechter zich af of de levering van een gebouw waarvan de verbouwing met het oog op de totstandbrenging van een nieuw gebouw gaande is, kan worden aangemerkt als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming, dan wel of het daarbij gaat om de levering van het oude gebouw dat in het verleden voor het eerst in gebruik is genomen. Deze rechter vraagt zich tevens af of voor het antwoord op deze vraag van belang is hoe ver de verbouwing op het tijdstip van de levering is gevorderd, of het de verkoper dan wel de koper is die de verbouwing wenst te realiseren, en of de verbouwing wordt verricht in opdracht en voor rekening van de verkoper dan wel van de koper, dan wel van beiden.

19 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 13, B, letter g, in samenhang met artikel 4, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat niet is vrijgesteld van btw de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering daarvan door de verkoper verbouwingswerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

20 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde 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 13 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie arrest Don Bosco Onroerend Goed, reeds aangehaald, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 De btw-vrijstelling van artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn is van toepassing op leveringen van een oud gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein. Ingevolge artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn kunnen de lidstaten de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorend terrein vóór eerste ingebruikneming echter aan btw onderwerpen.

22 Ingevolge voormeld artikel 4, lid 3, sub a, kunnen de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen,

alsmede het begrip erbij behorend terrein bepalen.

23 Artikel 11 van de Wet OB bepaalt dat de levering van onroerende zaken aan btw is onderworpen in geval van verbouwing van een oud gebouw „indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht”.

24 In de omstandigheden die aanleiding hebben gegeven tot het hoofdgeding dient te worden onderzocht hoe de levering van een oud gebouw gedurende de periode waarin het wordt verbouwd tot een nieuw gebouw voor de toepassing van de btw moet worden behandeld.

25 Daartoe moet worden uitgemaakt of voor de btw de levering op een tijdstip waarop enkel door de verkoper gedeeltelijke sloopwerkzaamheden waren uitgevoerd, terwijl de constructiewerkzaamheden na die levering door de verkrijger worden verricht, overeenkomstig artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn moet worden vrijgesteld of ingevolge artikel 4, lid 3, sub a, van die richtlijn moet worden belast.

26 In dat verband moet worden opgemerkt dat de omstandigheden van het hoofdgeding afwijken van die van de zaak waarin het arrest Don Bosco Onroerend Goed, reeds aangehaald, is gewezen. In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot dat arrest had de verkoper weliswaar een bebouwd terrein geleverd, maar zich jegens de koper onder meer ertoe verbonden zorg te dragen voor de sloop, zodat het Hof in punt 39 van dat arrest heeft vastgesteld dat de levering in werkelijkheid betrekking had op een terrein dat gereed was om te worden bebouwd en het in punt 42 aan de nationale rechter heeft overgelaten om na te gaan of een dergelijke handeling, die niet onder artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn kon vallen, daarentegen als levering van een bouwterrein onder de bepalingen van artikel 4, lid 3, sub b, van de richtlijn kon worden gebracht.

27 Volgens de Nederlandse regering moet de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een gedeeltelijk gesloopt gebouw tot de laatste steen worden beschouwd als de levering van een bestaand gebouw, die als zodanig is vrijgesteld van btw. Pas vanaf de eerste steen is sprake van de levering van een nieuw gebouw.

28 In de omstandigheden van het hoofdgeding was het oude gebouw vóór de levering slechts gedeeltelijk gesloopt en was nog geen aanvang gemaakt met de constructie van het nieuwe gebouw, zodat de omstreden handeling volgens deze regering van btw vrijgesteld moet zijn, aangezien zij betrekking heeft op de levering van een bestaand gebouw.

29 J. J. Komen voert aan dat het niet van invloed dient te zijn op het antwoord op de prejudiciële vraag hoever de werkzaamheden op het tijdstip van de levering zijn gevorderd, nu de verbouwingswerkzaamheden vóór de levering zijn begonnen en het doel van de verbouwing was een nieuw gebouw te vervaardigen.

30 Ter terechtzitting heeft J. J. Komen voorts gesteld dat de gemeenschappelijke intentie van partijen om een nieuw gebouw te vervaardigen onder meer blijkt uit het feit dat de verkoper vóór de levering voor eigen rekening een bouwvergunning heeft verkregen op grond waarvan de werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet. Deze gegevens vinden steun in de notariële leveringsakte van 6 februari 2004.

31 De Europese Commissie meent dat er slechts sprake kan zijn van de levering van een nieuw gebouw wanneer de verbouwingswerken voltooid waren, of ten minste zo ver gevorderd dat al een substantieel ander gebouw ontstaan was, dat in gebruik kon worden genomen.

32 Vastgesteld moet worden dat in geval van een bebouwd terrein verbouwingswerkzaamheden die uitmonden in de vervaardiging van een nieuw gebouw normaliter

sloopwerkzaamheden omvatten.

33 Met betrekking tot het argument dat de gemeenschappelijke intentie van de partijen, namelijk om door verbouwing een nieuw gebouw te vervaardigen, eveneens in aanmerking dient te worden genomen, moet erop worden gewezen dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening moet worden gehouden met de wilsverklaring van partijen met betrekking tot de btw-behandeling, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (zie naar analogie arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 24, en 10 november 2011, Schriever, C-444/10, Jurispr. blz. I-11071, punt 38).

34 Onder die gegevens zijn de staat van vordering van de verbouwingwerkzaamheden door de verkoper op het tijdstip van de levering en, in voorkomend geval, het gebruik van de betrokken onroerende zaak op dat tijdstip.

35 In dat kader dient in voorkomend geval de bevoegde nationale rechter zich ervan te vergewissen dat de handeling geen volstrekt kunstmatige constructie is die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen bedoeld is om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 27 oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, Jurispr. blz. I-10853, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Uit de bewoordingen van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn blijkt hoe dan ook dat enkel de levering van een gebouw „vóór eerste gebruikneming” binnen de werkingssfeer van de btw kan vallen. Het staat aan de lidstaten, de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen te bepalen.

37 In casu komt uit het verwijzingsarrest naar voren dat de werkzaamheden door de verkoper slechts tot gedeeltelijke sloop van het geleverde gebouw hebben geleid, en blijkt uit de beslissingen van de Rechtbank te Haarlem en het Gerechtshof Amsterdam die aan dat arrest zijn gehecht, dat deze rechters bij de beoordeling van de feiten, die tot hun uitsluitende bevoegdheid behoort, hebben vastgesteld dat het oude gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is op het tijdstip van de levering althans gedeeltelijk in gebruik was, daar de winkelpassage nog toegankelijk was voor het publiek en ten minste één winkel open was.

38 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat een levering onder omstandigheden waarin de oude onroerende zaak op het tijdstip van de levering ervan kennelijk slechts gedeeltelijk is gesloopt door de verkoper en de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik is, terwijl de eigenlijke constructiewerkzaamheden om de onroerende zaak, in voorkomend geval, te verbouwen tot een nieuwe onroerende zaak na die levering in hun geheel door de koper zullen worden uitgevoerd, niet kan worden gekwalificeerd als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming in de context van een verbouwing van een onroerende zaak in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn.

39 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, sub a, van die richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, zoals aan de orde in het hoofdgeding, onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde btw-vrijstelling valt daar het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en althans gedeeltelijk nog in gebruik was.

## **Kosten**

40 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 13, B, sub g, 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, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, zoals aan de orde in het hoofdgeding, onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde valt daar het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en althans gedeeltelijk nog in gebruik was.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Nederlands.