

Mr. E.W.E.M. Cox

Vastgoedfiscalist | Counsel bij CMS

1 Inleiding

Het recht is — anders dan bijvoorbeeld wiskunde — geen exacte wetenschap die duidelijke en definitieve antwoorden geeft op complexe opgaven. Toch kunnen vraagstukken op eenzelfde wijze worden benaderd: neem als startpunt hetgeen bekend is en vaststaat; begin met wat je weet. Vaak blijkt echter dat hetgeen we denken te weten een assumptie is, waardoor ons antwoord toch niet absoluut is. Ook bij het opnieuw bestuderen van de Don Bosco-zaak¹ blijken minder vragen te zijn beantwoord dan mij bijstond. Het plaatje is nog niet volledig ingekleurd. De code is nog niet gekraakt.

2 De zaak Don Bosco Onroerend Goed B.V.**2.1 Waar ging het ook alweer over?**

Don Bosco Onroerend Goed B.V. ('Don Bosco') heeft in mei 1998 een overeenkomst gesloten met Stichting Leusderend, een btw-ondernemer, ter zake de verkoop en levering van een terrein met daarop de monumentale villa 'Leusderend' en een tweetal later gestichte opstallen, waarin een school met internaat was gehuisvest. Het landhuis zou worden behouden, maar Don Bosco was voornemens om de schoolgebouwen te vervangen door nieuwbouw kantoren ten behoeve van de (btw-belaste) verhuur. Gelet op de aftrekgerechtigde bestemming heeft Don Bosco — op enig moment tussen koop en juridische levering — met de verkoper aanvullend afgesproken dat verkoper de twee schoolgebouwen zou (laten) slopen en de ondergrond in onbebouwde staat aan Don Bosco zou opleveren. Daartoe werd met de verkoper overeengekomen dat deze een sloopvergunning zou aanvragen, dat hij met een aannemer een overeenkomst tot sloop van de betrokken gebouwen zou aangaan, en dat hij de kosten hiervan aan zich in rekening zou laten brengen. Volgens de overeenkomsten zou Don Bosco de sloopkosten dragen door vermeerdering van de koopsom, behoudens de kosten van asbestverwijdering, die voor rekening van de verkoper zouden blijven.

In augustus 1999 heeft de gemeente aan verkoper een sloopvergunning verleend, onder andere onder de voorwaarde dat pas na de asbestverwijdering daadwerkelijk tot sloop mocht worden overgegaan. Na een slopofferte aan verkoper te hebben uitgebracht, is de sloper op 30 september 1999 in de ochtend met de sloopwerkzaamheden begonnen. Op dezelfde datum is in de middag het terrein aan Don Bosco geleverd. Op het tijdstip van levering was een deel van de bestrating tussen de gebouwen verwijderd, was van één schoolgebouw een zijgevel met behulp van een hydraulische kraan ingedrukt en waren daar ramen, kozijnen en metselwerk verwijderd en beschadigd. Na de juridische levering van de onroerende zaak is eerst het aanwezige asbest verwijderd, zijn vervolgens de bestaande schoolgebouwen ver-

¹ HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722.

der gesloopt en zijn op het betrokken perceel in opdracht en voor rekening van Don Bosco nieuwe kantoorpanden opgericht.

Ter zake van de verkrijging van het landhuis en de strook daarbij behorende grond is overdrachtsbelasting aangegeven en afgedragen; daarover bestond geen discussie tussen Don Bosco en de Belastingdienst. Ter zake van de verkrijging van de overige delen van het object heeft de Belastingdienst een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting aan Don Bosco opgelegd. Volgens de Belastingdienst had aan Don Bosco een btw-vrijgestelde levering van een oud gebouw plaatsgevonden, zodat Don Bosco geen beroep kon doen de samenloopvrijstelling van art. 15, eerste lid, onderdeel a, Wet BRV.

2.2 Visie van de Hoge Raad (1/2)

Via Hof Amsterdam² — dat oordeelt dat de onroerende zaak niet kan worden aangemerkt als nieuw gebouw (in aanbouw) noch als bouwterrein, zodat de levering btw-vrijgesteld is en belast is voor de overdrachtsbelasting — komt de zaak bij de Hoge Raad die zichzelf hardop een aantal interessante vragen stelt rondom de fiscaliteit bij herontwikkeling van vastgoed:

‘In welk stadium van een proces van sloop van een bestaand gebouw gevolgd door de bouw van een nieuw gebouw is de levering [btw-belast]? Gaat het bij de levering van een — met het oog op de bouw van een nieuw gebouw — gedeeltelijk gesloopt gebouw om de levering van het nieuwe gebouw vóór de eerste ingebruikneming of (nog) om de levering van het oude gebouw dat in het verleden voor het eerst in gebruik is genomen? Is daarbij van belang hoever de sloop op het tijdstip van de levering is gevorderd? Maakt het verschil of de verkoper dan wel de koper de sloop en nieuwbouw wenst te realiseren en of de sloop wordt verricht in opdracht en voor rekening van de verkoper dan wel van de koper, die de nieuwbouw voor zijn rekening realiseert?’³

Uit de toelichting bij het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde Btw-richtlijn⁴ leidt de Hoge Raad af dat de Europese Commissie voor ogen had nieuwbouw vanaf de voorgenomen sloop tot aan de eerste ingebruikneming in de heffing te betrekken. Met andere woorden, de levering van vastgoed is btw-vrijgesteld, tenzij het zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Maar wanneer vangt die bouw- en handelsfase aan? Deze vraag poept temeer op omdat de tekst van het voorstel voor de Zesde Btw-richtlijn ingrijpend is gewijzigd.

Een en ander noopt de Hoge Raad ertoe om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ, die als volgt kunnen worden samengevat:

- Is de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw btw-belast?
- Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen?

² Hof Amsterdam 18 oktober 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR6456.

³ HR 3 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF38001.

⁴ COM/1973/950/FINAL behorende bij het voorstel voor een Zesde Btw-richtlijn, zoals ingediend door de Europese Commissie en bekendgemaakt in Pb EG 5 oktober 1973, C.80.

- Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld?
- Of is elke levering btw-belast, als die plaatsvindt na het tijdstip waarop de sloopwerkzaamheden feitelijk een aanvang nemen dan wel na enig later tijdstip, in het bijzonder het tijdstip waarop de sloop substantieel is gevorderd?

2.3 Het oordeel van het Hof van Justitie

Het HvJ blijkt wederom geen orakel dat uitvoerig ingaat op alle overpeinzingen — hoe interessant ook — die de nationale verwijzende rechter heeft.⁵ In plaats daarvan geeft het HvJ aan hoe een specifieke zaak binnen de kaders van de Zesde Btw-richtlijn (en thans de Btw-richtlijn) fiscaal moet worden behandeld. Het HvJ herformuleert de vragen van de Hoge Raad dan ook naar één enkele vraag:

‘Is de levering van een terrein waarop een gebouw staat dat moet worden gesloopt ten einde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, en waarvan de sloop reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, vrijgesteld van btw?’

Onder andere de Europese Commissie en Ierland hebben schriftelijke opmerkingen ingediend naar aanleiding van de prejudiciële vragen. Volgens beide is het terrein het hoofdbestanddeel van de levering, terwijl de bestaande opstal slechts een puur ondergeschikt bestanddeel van de levering vormt. De fiscale status van het gebouw (nieuw of oud) of zelfs de aanwezigheid daarvan (of niet), zou dus niet doorslaggevend moeten zijn voor de btw-behandeling van de levering van het terrein. Ook een bebouwd terrein zou een bouwterrein kunnen zijn, wanneer het bestemd is om te worden bebouwd met een nieuw gebouw.

Aangezien in de Zesde Btw-richtlijn (en inmiddels de Btw-richtlijn) geen gemeenschappelijke definitie van het begrip ‘bouwterrein’ is opgenomen (zoals in eerdergenoemde voorstellen van de Europese Commissie), doch de invulling uiteindelijk is overgelaten aan de lidstaten, kan het HvJ zich niet baseren op de uitleg van de Commissie. Het HvJ ziet echter een andere ingang om tot de conclusie onbebouwde grond, en mogelijk bouwterrein, te komen.

Verkoper Stichting Leusderend heeft zich jegens Don Bosco immers niet alleen verplicht om het terrein met de zich daarop bevindende schoolgebouwen te leveren, maar ook om een dienst te verrichten bestaande in het (laten) slopen van de oudbouw. Deze handelingen hadden — aldus het HvJ — als economisch doel de levering van een terrein dat geschikt was om te worden bebouwd. Het zou kunstmatig zijn om te oordelen dat Don Bosco van de verkoper eerst de oude gebouwen en het erbij behorende terrein heeft verworven, dat echter in het geheel niet bruikbaar was voor Don Bosco’s eigen economische activiteit en pas daarna de sloopdiensten (door welke diensten het terrein eerst bruikbaar werd voor Don Bosco). De handelingen van levering en sloop moeten tezamen als één handeling worden beschouwd, die — als geheel — niet de levering van de bestaande gebouwen, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft.

⁵ HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722.

Toch geeft het HvJ ook nog een aanwijzing ten aanzien van de invulling van het begrip 'bouwterrein': de richtlijn heeft als doelstelling om enkel vrij te stellen de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn.

2.4 De gedachten van A-G Van Hilten

Naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ nam toenmalig A-G Van Hilten op 17 juni 2010 conclusie.⁶ Van Hilten is — mijns inziens — *spot on* in haar analyse: vóórdat naar het onderwerp of object van de btw-relevante handeling wordt gekeken, moet eerst worden beoordeeld wat überhaupt de prestatie is die wordt verricht. Is dat een enkele levering, of oplevering? Of verricht de verkoper meerdere prestaties? En zijn die prestaties dan nevengeschikt, of is de ene handeling ondergeschikt aan de andere?

Het HvJ heeft deze vraag al beantwoord: het betreft een samengestelde prestatie, waarbij de dienst bestaande in het slopen van de oudbouw ondergeschikt is aan de levering van het terrein (met daarop op het tijdstip van juridische levering nog de oude opstallen). Voor de btw-behandeling moet volgens het HvJ worden gekeken naar het eindresultaat van deze handelingen. Een vervolgvraag die zich dan meteen aandoeft, maar die het HvJ niet nadrukkelijk behandelt, is wanneer die prestatie dan wordt verricht. Wordt op het tijdstip van de juridische levering in btw-technische zin een bouwterrein geleverd, ook al voldoet de grond op dat moment niet aan de vereisten voor de kwalificatie als btw-bouwterrein? Of vindt de btw-levering plaats bij de oplevering van de onbebouwde grond?⁷

Beide benaderingen dragen iets vreemds in zich. Als de juridische levering het relevante btw-moment is, dan moeten handelingen die ná die levering aan het object worden verricht meegenomen worden in de duiding van het object. Wat als de verkoper tussen juridische levering en oplevering in onbebouwde staat failliet zou gaan of 'gewoon' zou wanpresteren en de sloop niet zou afronden, heeft hij dan nog wel een bouwterrein geleverd? Zouden we uitgaan van het moment van oplevering, dan stappen we over de eerste juridische levering heen, terwijl bij juridische levering de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgegaan en zich toen dus ook een btw-levering heeft voorgedaan.

Uit het arrest van het HvJ kan worden afgeleid dat moet worden uitgegaan van het moment van de juridische levering. Het HvJ rept immers niet over 'opleveren'. Daarentegen overweegt het HvJ nadrukkelijk dat de door verkoper verrichte handelingen de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp hebben, 'ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd'. Dat toekomstige omstandigheden aan het object moeten worden meegenomen in de fiscale duiding is een complicerende factor die het HvJ kennelijk voor lief neemt.

Voorts gaat de A-G in op de vraag of het onderhavige 'onbebouwde' terrein als bouwterrein kan worden aangemerkt — en of dit kan op basis van de Nederlandse wettekst (al dan niet via richtlijnconforme interpretatie), of dat een rechtstreeks beroep op de Zesde Btw-richtlijn nodig is. In het laatste geval zou Don Bosco geen beroep kunnen doen op de samenloopvrijstelling, omdat alleen een transactie die btw-belast is op grond van de Wet OB 1968 van overdrachtsbelasting vrijgesteld kan zijn. Volgens de A-G was het terrein onmiskenbaar bestemd

⁶ Conclusie A-G Van Hilten 17 juni 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BN0646.

⁷ Zie ook A.J. Blank, 'Het tijdstip van een samengestelde prestatie', BtwBrief 2010/15.

voor bebouwing en was de Nederlandse wettekst — ook vóór 1 januari 2017⁸ — ruim genoeg om de conclusie bouwterrein te dragen.

2.5 En weer de Hoge Raad (2/2)

De Hoge Raad slaat een andere richting in. Nu niet relevant is hoe ver de sloop ten tijde van de juridische levering is gevorderd, acht de Hoge Raad beslissend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan Don Bosco is opgeleverd. Het is niet duidelijk of de Hoge Raad het woord ‘opgeleverd’ bezigt in het normale spraakgebruik (en of hij dus latere feiten en omstandigheden betreft in de btw-duiding van de juridische levering, die dus ook de btw-levering is), of dat hij een mogelijk latere btw-prestatie onderkent (bestaande in de oplevering van een bouwterrein). Over de koppeling met de samenloopvrijstelling wordt in elk geval niet gesproken. Hof Den Haag krijgt alleen als opdracht om te onderzoeken of door toedoen van de verkoper een bouwterrein in de zin van de Wet OB 1968 is ontstaan. Zo ja, dan lijkt het beroep van Don Bosco op de vrijstelling van overdrachtsbelasting sowieso geslaagd.

2.6 Het eindoordeel van Hof Den Haag⁹

Ter zitting heeft de belastinginspecteur zijn opvattingen herzien en zich op het standpunt gesteld dat een bouwterrein aan Don Bosco is opgeleverd. De levering van het terrein was mitsdien btw-belast en vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

3 Koop-aanneming

In het verlengde van en deels parallel aan de Don Bosco-zaak, speelde ook een zaak over de toepassing van art. 13 Wet BRV, de heffingsgrondslagvermindering bij verkrijgingen binnen zes maanden. De opvolgende verkrijger, de belanghebbende in deze zaak, stelde zich op het volgende standpunt. Uit het arrest Don Bosco leidde hij af dat de levering van het betreffende appartementsrecht en de bouw van het appartement voor de omzetbelasting één handeling vormen, die als geheel de levering van een nieuw appartement tot voorwerp heeft. De btw-levering van het nieuwe appartement heeft plaatsgevonden op het moment van oplevering van het appartement, welke oplevering plaats had minder dan zes maanden vóór de verkrijging door belanghebbende. De waarde waarover belanghebbende overdrachtsbelasting verschuldigd is, dient daarom te worden verminderd met het bedrag waarover ter zake van de oplevering van het nieuwe appartement omzetbelasting verschuldigd was, te weten de gehele koop-/aanneemsom die de vorige verkrijger heeft voldaan.

⁸ Naar aanleiding van het arrest Woonstichting Maasdriel (HvJ 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20) zijn de limitatieve nationaal-wettelijke criteria van het begrip bouwterrein in art. 11, zesde lid, Wet OB 1968 (destijds art. 11, vierde lid) vervangen door een open norm die aansluit bij de doelstelling van de Btw-richtlijn. Alle onbebouwde terreinen die kennelijk bestemd zijn om te worden bebouwd, kunnen dan wel moeten als bouwterrein worden aangemerkt. De (subjectieve) bouwbestemming kan met allerlei feiten en omstandigheden worden onderbouwd, mits zulks met objectieve gegevens kan worden aangetoond.

⁹ Hof Den Haag 2 maart 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV8564.

Omdat voor de toepassing van art. 13 Wet BRV het moment van de vorige verkrijging — of in dit geval de levering — doorslaggevend is, moest de rechter zich in deze zaak wel specifiek uitspreken over de vraag wanneer de btw-relevante prestatie plaatsvond. Was dat ten tijde van de juridische eigendomsoverdracht, of op het moment van de oplevering? Anders dan bij Don Bosco is het Hoge Raad-arrest op dit punt klip-en-klaar: de handelingen van de aannemer jegens de vorige verkrijger met betrekking tot de grond en het appartement moeten voor de btw-heffing inderdaad samen als één prestatie worden beschouwd en wel als de levering van een nieuw gebouw op de datum waarop het appartement aan de vorige verkrijger werd opgeleverd.¹⁰ De Hoge Raad stapt dus — anders dan A-G Wattel¹¹ — over de eerdere juridische eigendomsoverdracht heen. Volgens Wattel ging het in het betreffende geval niet om economisch één enkele prestatie, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. De voorwerpen van de prestaties (levering van de grond; bouw van een appartement) zijn in zijn optiek wel los van elkaar bestaanbaar, zoals al volgt uit het hybride karakter van een ‘koop-aanneemovereenkomst’. Wattel meent dan ook dat zich twee afzonderlijke btw-leveringen voordoen: van de grond (met eventueel daarop een gebouw in aanbouw) en de (op)levering van het appartement, met ieder een aparte termijn voor de toepassing van art. 13 Wet BRV.

4 Overpeinzingen

Het arrest Don Bosco wordt inmiddels standaard aangehaald wanneer samengestelde prestaties worden behandeld. De rechtsregel was en blijft dat onderscheiden handelingen voor de btw-heffing in beginsel afzonderlijk moeten worden behandeld. Dat is anders als zij zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Of verschillende elementen tezamen één prestatie vormen, moet van geval tot geval worden beoordeeld.

Na de zaak Don Bosco en het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2013 zijn we bij koop-sloop en koop-aanneming wellicht snel geneigd om van een totaalprestatie uit te gaan. Toch kan uit de jurisprudentie mijns inziens niet worden afgeleid dat bij koop-/aannemingsovereenkomsten met aan de ene kant een en dezelfde verkoper-aannemer, er *altijd* sprake is van een enkele btw-prestatie. Nu zijn er uiteraard situaties voorhanden waarbij dat wel het geval zal zijn. Wanneer bijvoorbeeld een koper een appartementsrecht koopt van een aannemer of ontwikkelaar die ten behoeve van die koper ook het nieuwbouw appartement gaat of laat bouwen, kan ik mij goed voorstellen dat het de koper te doen is om het nieuwe woonappartement en niet om de juridische huls. Bovendien zal iedere afzonderlijke koper veelal weinig invloed kunnen uitoefenen op de bouw, hooguit op afwijkingen van de standaard keuken en/of badkamer. Bij een nieuwbouw rijtjeswoning is dat in menig geval niet anders. Wanneer een koper echter een losse bouwkaal koopt, is dat een aparte btw-prestatie; naar mijn mening ook als de koper vervolgens — om welke reden dan ook — de verkoper inschakelt voor de bouw van de nieuwe woning. Bij tussenvormen zal het afhangen van het oogmerk van en de afspraken tussen partijen, alsmede van de mogelijkheid die de koper heeft om derde partijen in te schakelen.¹² Tekent de koper voor een totaalproduct? Of neemt de koper

¹⁰ HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5307.

¹¹ Conclusie A-G Wattel 22 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BY5307.

¹² Vgl. HvJ 27 september 2012, C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), ECLI:EU:C:2012:597.

verschillende producten af, al dan niet toevallig van dezelfde btw-ondernemer? Het dubbeltje kan nog altijd beide kanten opvallen.

In het arrest Don Bosco was volgens het HvJ sprake van een totaalprestatie, waarvan het onderwerp uiteindelijk een onbebouwd terrein was. Daardoor heeft het HvJ de vraag niet hoeven beantwoorden of het onderhavige terrein — met daarop ten tijde van de juridische levering gedeeltelijk gesloopte bebouwing — op het moment van juridische levering als bouwterrein kon worden gekwalificeerd, ongeacht of de verkoper de sloop zou afronden. Met andere woorden, stel dat de koper de sloop had afgenomen van een ander dan de verkoper, had dan nog altijd sprake kunnen zijn van de levering van een bouwterrein? Kan of moet de resterende bebouwing worden weggedacht — en onder welke voorwaarden en omstandigheden? Staat de Btw-richtlijn in de weg aan een nationale definitie van het begrip ‘bouwterrein’ die vereist dat het terrein onbebouwd is? Deze vragen staan volgens mij nog altijd open. Op nationaal niveau hebben we inmiddels een aantal uitspraken voorbij zien komen waarin (restanten van) gebouwen werden weggedacht en een terrein toch als bouwterrein werd aangemerkt, ook al stond de verkoper niet in voor de totale sloop (zo die überhaupt al plaatsvond).¹³ In voorkomende gevallen zal dat een welkome uitkomst zijn, die op mijn sympathie kan rekenen wanneer de grond het hoofdbestanddeel is van de prestatie en de restbebouwing van ondergeschikt belang. Echter, art. 11, zesde lid, Wet OB 1968 stelt toch echt als eis dat een terrein onbebouwd is, wil het als bouwterrein kunnen worden aangemerkt. De vraag is of onze nationale btw-wetgeving op dit punt in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Uit de Btw-richtlijn en de formulering van het HvJ lijkt voor de kwalificatie van een terrein als bouwterrein immers niet de eis te worden gesteld dat dit terrein onbebouwd is. Ik betwijfel evenwel of ten nadele van een belastingplichtige een richtlijnconforme interpretatie kan worden aangehouden.¹⁴

Tot slot het punt van de koppeling tussen de btw-belaste (op)levering en de toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Van overdrachtsbelastingheffing is — onder nadere voorwaarden — vrijgesteld de verkrijging *krachtens* een btw-belaste levering als bedoeld in art. 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1, Wet OB 1968. Als de btw-levering plaatsvindt op het moment van de juridische levering en daarmee de juridische eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting, kan een rechtstreekse koppeling worden gemaakt tussen beide belastbare feiten in beide heffingen. Als het onderwerp van de btw-levering een bouwterrein of nieuw gebouw is dat niet of minder dan zes maanden is gebruikt en verhuurd, bestaat in principe aanspraak op de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Heeft de afnemer in het geheel geen btw-aftrekrecht, dan geldt een termijn van twee jaren. Is bij een samengestelde prestatie de oplevering de relevante btw-handeling, dan blijkt uit het arrest Don Bosco en het meergenoemde arrest van 22 maart 2013 dat deze latere oplevering kan worden toegere-

¹³ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 augustus 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:8275, NLF 2021/1783; Hof Den Haag 18 oktober 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2782, NLF 2019/2436 en HR 7 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2260, NLF 2018/2666, met noot van Bomer.

¹⁴ Zie onder andere J.M. Prinsen, Doorwerking van Europees recht. De verhouding tussen directe werking, conforme interpretatie en overheidsaansprakelijkheid, Kluwer, Deventer 2004, hoofdstuk 3 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie, alsmede S. Prechal, ‘Richtlijnconforme uitleg: Alice in Wonderland’, WFR 1991/1596.

kend aan het moment van een eerdere juridische eigendomsverkrijging voor de overdrachtsbelasting. Als de oplevering van rechtswege btw-belast is en mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan, slaagt een beroep op de samenloopvrijstelling nog altijd.

De vraag is of — in bredere zin — niet de eis wordt gesteld dat btw-levering en verkrijging voor de overdrachtsbelasting op hetzelfde moment of in elk geval op grond van dezelfde rechtshandeling plaatsvinden. Wat moet onder het woord ‘krachtens’ in art. 15, eerste lid, onderdeel a, Wet BRV worden verstaan? Als de belastbare feiten voor de btw en de overdrachtsbelasting in tijd uiteen kunnen lopen, is het dan ook mogelijk dat ter zake van een economische eigendomsverkrijging van een bouwterrein of nieuw gebouw vooruitlopend op de juridische eigendomsoverdracht (tevens btw-levering) ook een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling? Het kan goed zijn dat die econoom plaats heeft krachtens dezelfde koopovereenkomst waaraan uitvoering wordt gegeven met de juridische levering. Wordt dan ook voldaan aan het vereiste van ‘krachtens’?

5 Kortom

Naar aanleiding van het arrest Don Bosco en de zaak Woonstichting Maasdriel is het begrip ‘bouwterrein’ in de Wet OB 1968 aangepast. Voordat we echter aan de fiscale duiding van het object van de btw-prestatie toekomen, moet eerst worden vastgesteld wat nu het precieze belastbare feit is. Betreft het een enkele handeling of diverse handelingen? En waar het diverse handelingen betreft, zijn die dan nevensgeschikt of is de ene handeling ondergeschikt aan de andere hoofdprestatie? Dit kan per casus verschillen; uit de Don Bosco-jurisprudentie volgt mijns inziens niet dat bij koop-sloop en koop-aanneming altijd sprake is van één totaalprestatie.

Nu in het arrest Don Bosco het eindresultaat van de btw-levering een onbebouwd terrein was, heeft het HvJ zich niet hoeven uitspreken over de vraag of een bouwterrein per definitie onbebouwd moet zijn. De Btw-Richtlijn en jurisprudentie van het HvJ lijken dit evenwel niet als harde eis te stellen; de Wet OB 1968 wel. Hebben belastingplichtigen hier een keuzemogelijkheid?

Wanneer tot slot voor de toepassing van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting niet vereist is dat de relevante btw-levering en verkrijging voor de overdrachtsbelasting op hetzelfde moment plaatsvinden, kan dan vaker worden geconcludeerd dat een verkrijging krachtens een van rechtswege btw-belaste prestatie plaatsvindt — ook al is de koppeling tussen beide belastbare feiten minder evident? Kortom, we weten meer door de Don Bosco-jurisprudentie, maar we weten nog lang niet alles.