

# Bouwterrein met bijbehorend gebouw?

Door mr. J.P. Hulshof en mr. E.W.E.M. Cox\*



**19** Bij de levering van een terrein in combinatie met op dat terrein aanwezige bebouwing kan het in de praktijk moeilijk zijn vast te stellen of sprake is van de levering van één goed, of van de levering van meerdere zelfstandige goederen. Die vaststelling kan tot verschillende uitkomsten leiden voor de heffing van btw en overdrachtsbelasting. Onlangs heeft Hof Amsterdam<sup>1</sup> uitspraak gedaan over de heffing van btw en overdrachtsbelasting bij de overdracht van een deels onbebouwd terrein. De vraag was of sprake was van de levering van één goed (een gebouw met het daarbij behorende terrein) of van twee afzonderlijke goederen (enerzijds een gebouw met ondergrond en anderzijds een bouwterrein).

## Splitsingsregels

Als een onroerende zaak wordt geleverd die uit verschillende bestanddelen bestaat, zoals een perceel grond met één of meer opstallen, kan de vraag rijzen of sprake is van de levering van één goed of meerdere leveringen van zelfstandige onroerende zaken. Dit kan van invloed zijn op het fiscale regime dat op de levering van toepassing is. Dit moet immers voor ieder zelfstandig goed afzonderlijk beoordeeld worden.

Bij het bepalen van de (on)zelfstandigheid van onroerende zaken geldt dat fysiek gescheiden onroerende zaken voor de btw-heffing in beginsel als afzonderlijke zaken worden aangemerkt. Dat heeft de Staatssecretaris van Financiën in een resolutie ook bevestigd voor zelfstandig te gebruiken gedeeltes van een onroerende zaak.<sup>2</sup> Uit de jurisprudentie van de afgelopen jaren blijkt dat dit slechts anders is als (bouw)werken of bestanddelen zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Zo ontbeerde een losse tribune

van het Oosterparkstadion zelfstandigheid<sup>3</sup> en bezit een noodtrappenhuis geen eigen functie, maar is het onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar aan het gebouw.<sup>4</sup>

Een gebouw en een naastgelegen terrein zijn eveneens twee fysiek gescheiden onroerende zaken, waarvoor een verschillend fiscaal regime kan gelden ook al worden beide zaken in één overeenkomst geleverd. Wanneer een terrein evenwel naar maatschappelijke opvatting hoort bij dan wel dienstbaar is aan een gebouw, volgt het terrein het fiscale regime dat geldt voor het gebouw, zo blijkt uit art. 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste, jo. 11, derde lid, onderdeel c, Wet OB 1968. Hoewel art. 12, tweede lid, tweede alinea, Btw-richtlijn (voorheen: art. 4, derde lid, onderdeel a, Zesde richtlijn) de omschrijving van het begrip 'erbij behorend terrein' aan de lidstaten overlaat, gaat het HvJ EU in het *Breitsohl*-arrest nader op het begrip in.<sup>5</sup> In antwoord op de vraag of de keuze voor belastingheffing beperkt kan worden tot de gebouwen, oordeelt het HvJ EU dat (thans) art. 12, tweede lid, tweede alinea, Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat 'de keuze voor belastingheffing bij levering van gebouwen [...] en het erbij behorend terrein betrekking moet hebben op de gebouwen [...] en, onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij behorend terrein'. Uit de tekst van genoemd artikel blijkt dat 'gebouwen [...] en het erbij behorend terrein voor de btw niet van elkaar kunnen worden gescheiden'.

Wanneer sprake is van een bij een gebouw behorend terrein is erg casuïstisch, zo wordt opgemerkt in de wetsgeschiedenis.<sup>6</sup> 'Het leveringscontract zal daarvoor meestal wel een indicatie vormen. Hetgeen tezamen wordt geleverd hoort vaak bij elkaar, zoals bij voorbeeld een huis met de bijbehorende tuin.' Bezien moet worden of beide delen – de bebouwing en de grond waarop geen bebouwing voorkomt – in het maatschappelijke verkeer een zelfstandige betekenis hebben en in die zin afzonderlijk gebruikt kunnen worden, 'in welk geval een splitsing voor de hand ligt'.

In de jurisprudentie is een aantal keren de vraag opgekomen of sprake is van 'erbij behorend terrein' bij de levering van sportaccommodaties. De vraag is dan of het sportterrein moet worden aangemerkt als terrein dat dienstbaar is aan, dan wel hoort bij het clubgebouw/kantine (al dan niet inclusief kleedkamers). In de meeste gevallen werd geoordeeld dat de sportvelden een zelfstandige functie hadden van het clubhuis en zodoende zelfstandig moesten worden behandeld. Zo beschouwde de HR drie kunstgrasvelden van een korfbalclub als van het overige complex (met

\* Etienne Cox is werkzaam als junior belastingadviseur bij CMS Derks Star Busmann te Utrecht.

parkeerterrein, clubhuis en kleedlokalen) fysiek gescheiden zaken, die zich voor zelfstandig gebruik leenden.<sup>7</sup> Dit oordeel van de HR wordt aangehaald door Hof 's-Hertogenbosch in een zaak over zelfstandigheid van een golfbaan.<sup>8</sup> Het hof overweegt dat weliswaar sprake is van aanvullende functies, maar dat zowel de golfbaan als het clubgebouw een geheel eigen functie in het maatschappelijk verkeer vervult en in de ogen van de modale consument een zelfstandige betekenis heeft.

### Hof Amsterdam 15 april 2010

De casus die leidde tot de uitspraak van het Hof Amsterdam van 15 april 2010 (nr. 08/00245) was als volgt. De belanghebbende in deze zaak verwerft de bedrijfshal en het aangrenzende terrein van een koekfabriek. Ten tijde van de exploitatie van de fabriek bevonden zich bijgebouwen op het aangrenzende terrein, waardoor dit terrein geheel dienstbaar was aan de fabriekshal. Op het moment van levering zijn de voorzieningen in de fabriekshal voor de exploitatie van de koekfabriek verwijderd en zijn de bijgebouwen gesloopt. Met het oog op de toekomstige bebouwing waren zand en puin op het onbebouwde terrein aangebracht. Belanghebbende is voornemens tien bedrijfsunits te realiseren in de bedrijfshal en zestien bedrijfsunits op het resterende deel van de grond, tegen de oude fabriekshal aan. Vóór levering zijn reeds drie van de op het onbebouwde terrein te realiseren bedrijfsunits verkocht en zijn op de dertien andere units opties verleend.

Ter zake van de verkrijging van het aan de fabriekshal grenzende terrein past belanghebbende de samenloopvrijstelling van art. 15, eerste lid, aanhef en onderdeel a, WBR toe, aangezien volgens haar sprake is van de van rechtswege belaste levering van een bouwterrein in de zin van art. 11, vierde lid, Wet OB 1968. De inspecteur deelt dit standpunt niet en legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. Volgens Rechtbank Haarlem was ten tijde van de levering aan belanghebbende sprake van fysieke, organisatorische en economische verbondenheid van het onbebouwde terrein met de fabriekshal. De rechtbank overwoog dat het complex bedrijfsunits alleen gerealiseerd kon worden als de koper beschikking had over zowel het fabriekspand als het terrein. Het perceel was volgens de rechtbank als geheel bouwrijp gemaakt door de sloop van de opstallen en het prepareren van de fabriekshal voor het bouwen van een complex van 26 bedrijfsunits. Volgens de rechtbank was naar maatschappelijke opvattingen sprake van één onroerende zaak, te weten een gebouw (de fabriekshal) en het erbij behorend terrein.

Deze levering was vrijgesteld van btw ingevolge art. 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1° Wet OB 1968 en een beroep op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting was niet mogelijk.

Hof Amsterdam komt tot een tegengesteld oordeel. Ook volgens het hof moest aan de hand van de maatschappelijke opvattingen bepaald worden of het omliggende terrein nog dienstbaar was aan, dan wel hoorde bij de ontmantelde fabriekshal. Echter, ten tijde van de levering waren de voorzieningen in de fabriekshal verwijderd en de bijgebouwen op het aangrenzende terrein gesloopt. De exploitatie van de koekfabriek was gestaakt en de fabriekshal en de resterende grond hadden geen specifieke functie meer. Voorts stond vast dat het ontmantelde fabrieksgebouw en het terrein bij levering al bestemd waren voor het realiseren van zelfstandig te gebruiken bedrijfsunits. Onder die omstandigheid kon naar het oordeel van het hof niet meer gezegd worden dat het aangrenzende terrein dienstbaar is aan de fabriekshal, noch naar maatschappelijke opvattingen hoort bij de hal. Door het verwijderen en slopen van de voorzieningen én de aan de onroerende zaak gegeven bestemming is de samenhang tussen de fabriekshal en het aangrenzende terrein in de visie van het hof verloren gegaan. Het hof concludeert daarom dat sprake is van twee zelfstandige goederen, enerzijds een gebouw met ondergrond en anderzijds een bouwterrein. De levering van het bouwterrein is belast met btw. Belanghebbende beroept zich terecht op de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting, aldus het hof.

De uitkomst bij het hof doet naar onze mening meer recht aan de casus dan het oordeel van de rechtbank. Aan het terrein (en het gebouw) hebben diverse werkzaamheden plaatsgevonden om het geschikt te maken voor het realiseren van nieuwe bebouwing. Het terrein (en het gebouw) bevindt zich opnieuw in de bouw- en handelsfase, in welke fase de levering van onroerend goed onderworpen is aan de btw-heffing. Mocht de levering van het terrein vrijgesteld zijn, dan zou dit kunnen leiden tot een cumulatie van btw. De btw op de kosten van het bouwrijp maken van het terrein (en de fabriek) kan de verkoper dan immers niet in aftrek brengen (*neutraliteit*).

Toch achten wij een andere fiscaal-juridische duiding van de levering van het bedrijfsterrein niet ondenkbaar. Een vergelijking met de casus in de Don Bosco-zaak kan naar onze mening niet achterwege blijven.

### Onderwerp van levering

De besproken casus heeft wel enige gelijkenis met de casus die speelde in de uitspraak van het HvJ EU

inzake Don Bosco.<sup>9</sup> Ook in die casus ging het om de levering van een terrein met daarop nog bebouwing (twee gebouwen waarin voorheen een school met internaat gehuisvest was) aan een koper die op het terrein nieuwbouw wilde realiseren. In de Don Bosco-zaak werd met de verkoper overeengekomen dat deze de opstallen voor eigen rekening volledig zou laten slopen. Op het moment van de levering was weliswaar een (eerste) aanvang gemaakt met de sloop van één van de opstallen, maar was de grond nog bebouwd met (oude) gebouwen. In de visie van de inspecteur was daarom, net als in de besproken casus, sprake van de vrijgestelde levering van een gebouw (of gebouwen) met bijbehorend terrein. Belanghebbende kon daarom voor de verkrijging geen beroep doen op art. 15, eerste lid, onderdeel a, WBR.

In de visie van het HvJ EU hoeft het feit dat ten tijde van de levering nog opstallen op de grond aanwezig zijn echter op zich niet een (doorslaggevend) beletsel te zijn om de grond te kunnen aanmerken als bouwterrein. Andere factoren, zoals de omstandigheid dat de verkoper op zich genomen heeft om de bebouwing (geheel) te laten slopen en de omstandigheid dat hiermee ten tijde van de levering reeds een eerste aanvang is genomen, moeten bij deze beoordeling in aanmerking worden genomen. De levering van het terrein met opstallen en de sloop door de verkoper vormden volgens het HvJ EU tezamen één prestatie. Deze handelingen hebben als economisch doel de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. Zoals de Commissie en Ierland bepleiten<sup>10</sup>, bestond vanaf het begin de intentie de opstal te slopen, en dus een terrein te leveren met het doel op die plaats een nieuw gebouw op te richten. Het hoofdbestanddeel van de levering was niet het gebouw, maar de grond. De bestaande opstal vormde slechts een ondergeschikt bestanddeel van de levering.

Een belangrijk verschil met de casus van Hof Amsterdam is dat Don Bosco vanaf het begin de bedoeling had om de opstallen geheel te slopen en dat de verkoper de sloop voor zijn rekening nam. In de casus van Hof Amsterdam bestond die bedoeling om de opstal (geheel) te slopen niet. Integendeel, de koper heeft het voornemen om in het fabrieksgebouw tien zelfstandige bedrijfsunits te realiseren en daar tegenaan nog eens zestien zelfstandige units. Er ontstaat in deze casus op geen enkel moment onbebouwde grond, zodat – anders dan in de casus van Don Bosco – het terrein in zijn geheel op geen enkel moment zal voldoen aan de definitie van een ‘bouwterrein’ in de zin van art. 11, vierde lid, Wet OB 1968.

Hoewel dit niet expliciet in de procedure voor recht-

bank en hof naar voren komt, kan uit de feiten in die casus wel worden afgeleid dat de verbouwing van het fabrieksgebouw zou kunnen leiden tot een vervaardiging en dat het bestaande gebouw geheel zou opgaan in het nieuw te vervaardigen complex. Ook in deze casus waren de handelingen dan gericht op één economisch doel, namelijk de levering van een terrein om te worden bebouwd met nieuwbouw. Voor het oordeel van de rechtbank, dat het perceel als geheel bouwrijp was gemaakt voor het bouwen van een complex van 26 bedrijfsunits en daarom naar maatschappelijke opvattingen als één onroerende zaak moest worden aangemerkt, valt vanuit de Don Bosco-zaak dus wel wat te zeggen.

Dat deze ene onroerende zaak, zoals de rechtbank oordeelt, als een ‘gebouw en het daarbij behorende terrein’ moet worden aangemerkt, is wat ons betreft echter niet een vanzelfsprekende zaak. Zoals ook de Commissie en Ierland opmerken in de Don Bosco-zaak, achten wij het denkbaar dat een terrein het hoofdbestanddeel van de levering vormt en de bebouwing slechts een ondergeschikt bestanddeel. Denk aan een bouwrijp gemaakt terrein waarop zich nog enkele funderingsresten bevinden die – al dan niet – een functie kunnen hebben in de nieuw te realiseren bebouwing. Het ligt in zo’n geval toch niet voor de hand te spreken van een ‘gebouw en het erbij behorend terrein’. Ook in de onderhavige casus kunnen wij ons voorstellen dat het onderwerp van de levering, het hoofdbestanddeel, het terrein vormt en dat de nog aanwezige bebouwing (die slechts functie heeft als onderdeel van de nieuwbouw en daarin op zal gaan) een ondergeschikt bestanddeel is van het geheel.

Gezien de vrijstellingsbepaling in de nationale btw-wetgeving is het onderscheid naar onze mening in eerste instantie van weinig betekenis. In het eerste geval is sprake van de vrijgestelde levering van een gebouw met het erbij behorend terrein. In het tweede geval is sprake van de levering van een bouwrijp terrein (met ‘bijbehorende bebouwing’), maar dit is een bebouwd bouwrijp terrein, dat niet kwalificeert als ‘bouwterrein’ in de zin van art. 11, vierde lid, Wet OB 1968. Ook in dat geval valt de levering onder de vrijstellingsbepaling van art. 11, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968. Wij vragen ons af of de nationale wet op dit punt in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. De richtlijn kent immers alleen een vrijstelling voor de levering van een (gebruikt) gebouw met bijbehorend terrein en voor de levering van – zoals het HvJ EU het formuleert<sup>11</sup> – onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn. Uit de Btw-richtlijn en de formulering van het HvJ

EU blijkt voor de kwalificatie van een terrein als bouwterrein niet de eis te worden gesteld dat dit terrein onbebouwd is. Gelet op deze ruime(re) uitleg van het begrip 'bouwterrein', zal het hiervoor gesignaleerde onderscheid naar onze mening wel van betekenis kunnen zijn.

Wij kunnen ons daarom voorstellen dat een bouwrijp gemaakt perceel, ook als zich daar nog bebouwing op bevindt, als 'bouwterrein' in de zin van de richtlijn-bepaling zou kunnen kwalificeren en dat de nog aanwezige bebouwing het fiscale lot deelt van het geleverde terrein. De bebouwing moet dan niet het hoofddoel van de levering betreffen, maar ondergeschikt zijn aan de levering van de grond.

### Conclusie

Bij de levering van een terrein in combinatie met op dat terrein aanwezige bebouwing kunnen de gevolgen voor de btw en overdrachtsbelasting soms moeilijk zijn vast te stellen. Dit blijkt ook uit de procedure die leidde tot de recente uitspraak van Hof Amsterdam over de levering van een bouwrijp gemaakt terrein met daarop nog een ontmanteld fabrieksgebouw. De rechtbank en het hof komen tot een tegengesteld oordeel.

Binnen de mogelijkheden die de Nederlandse btw-wetgeving biedt, vinden we de uitspraken van zowel Hof Amsterdam als Rechtbank Haarlem begrijpelijk. Toch lijkt de motivering, die in het geval van het hof weliswaar meer recht doet aan het feitelijke geval, enigszins gekunsteld. Ervan uitgaande dat de ontmantelde fabriekshal onderdeel zou worden van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, verkrijgt de koper één goed: een bedrijfsterrein waarop hij voornemens is deze nieuwbouw te realiseren. Op grond van de Wet OB 1968 zou de levering dan zijn vrijgesteld. Wellicht vond ook het hof dat dit in het onderhavige geval niet strookte met doel en strekking van de vrijstellingsbepaling en heeft om die reden, naar onze mening enigszins kunstmatig, de prestatie geknipt in de levering van een gebouw met bijbehorend terrein en een bouwterrein.

Gelet op de ruime omschrijving die het HvJ EU voor het begrip 'bouwterrein' geeft, vragen wij ons af of de aanwezigheid van bebouwing, als deze slechts een ondergeschikte rol heeft, er per definitie aan in de weg staat dat het geleverde goed kwalificeert als bouwterrein. Zeker als het (restanten van) bebouwing betreft die in het licht van de gehele prestatie (de levering van een terrein) een ondergeschikte rol spelen, zoals bijvoorbeeld funderingsresten op een bouwrijp gemaakt terrein, zijn wij van mening dat dit niet het geval hoeft te zijn. Echter, ook in casus die

leidde tot de uitspraak van Hof Amsterdam kunnen wij ons voorstellen dat de nog aanwezige bebouwing van ondergeschikte betekenis was in het licht van de levering van het gehele terrein. Gesteld zou dan kunnen worden dat de bebouwing het fiscale lot van het terrein zou moeten delen. Oftewel, wellicht was in dat geval wel sprake van een belaste levering van een bouwterrein met erbij behorend gebouw!

### Noten

- 1 Hof Amsterdam 15 april 2010, nr. 08/00245.
- 2 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stert.* 2009, 11.140.
- 3 HR 11 februari 1998, nr. 33 031, *BNB* 1998/151.
- 4 HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, *BNB* 1992/44 (conclusie A.G. Van Soest; Noodtrappenhuis; m.nt. Ploeger).
- 5 HvJ EU 8 juni 2000, zaal C-400/98 (Breitsohl), *V-N* 2000/43.17, r.o. 49 en 50. Van Hilten en Van Kesteren (Omzetbelasting, Deventer: Kluwer, 2007, p. 259) maken hieruit op dat het begrip 'erbij behorend terrein' een communautair begrip is.
- 6 *Kamerstukken II 1995/96*, 24 703, nr. 3 (MvT), p. 4-6.
- 7 HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, *BNB* 2006/65 (m.nt. Van der Paardt). In dezelfde zin HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181 en Hof 's-Hertogenbosch 20 december 2005, nr. 99/01694, *V-N* 2006/33.18.
- 8 Hof 's-Hertogenbosch 3 januari 2008, nr. 04/01153, *V-N* 2008/51.21.
- 9 HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *V-N* 2009/59.17.
- 10 HvJ EU 19 november 2009, reeds aangehaald, r.o. 29.
- 11 HvJ EU 28 maart 1996, zaak C-468/93 (Gemeente Emmen), *V-N* 1996/1545, pt. 24, r.o. 25, aangehaald in r.o. 43 van het Don Bosco-arrest.