



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
P. MENGOZZI  
van 15 oktober 2015<sup>1</sup>

**Zaak C-128/14**

**Staatssecretaris van Financiën  
tegen  
Het Oudeland Beheer BV**

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Zesde btw-richtlijn — Artikel 5, lid 7, aanhef en onder a) — Belastbare handelingen — Voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het kader van het bedrijf verkregen goederen — Gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel — Maatstaf van heffing — Artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b) — Kostprijs — Betaalde en in aftrek gebrachte belasting over de toegevoegde waarde — Recht van erfpacht — Jaarlijkse canon”

1. In deze zaak, die een prejudicieel verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden betreft over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)<sup>2</sup>, wordt het Hof opnieuw gevraagd te verduidelijken hoe de maatstaf van heffing moet worden bepaald van zogenoemde „interne leveringen”.

2. Dit zijn handelingen waarmee belastingplichtigen goederen waarover zij geen belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) hebben betaald – omdat zij die goederen zelf hebben geproduceerd of, meer in het algemeen, „intern hebben verkregen” in het kader van hun bedrijf – voor bedrijfsdoeleinden bestemmen.<sup>3</sup> Om belastingvoordelen voor deze belastingplichtigen te voorkomen gaf de Zesde richtlijn de lidstaten de – in richtlijn 2006/112/EG<sup>4</sup> overgenomen – mogelijkheid om, wanneer dergelijke goederen werden bestemd voor de uitoefening van bedrijfsactiviteiten die waren vrijgesteld van de btw, die interne leveringen gelijk te stellen met leveringen onder bezwarende titel en de bestemming aldus aan de btw te onderwerpen. Het Hof heeft reeds bij herhaling de gelegenheid gehad vragen over de btw-regels voor dit type handelingen te beantwoorden.<sup>5</sup>

3. De prejudiciële vragen in deze zaak betreffen een geding tussen een onderneming (Het Oudeland Beheer BV; hierna: „Oudeland”) en de Nederlandse belastingdienst (de Staatssecretaris van Financiën) over een btw-naheffingsaanslag ter zake van een ingewikkelde onroerendgoedtransactie, omvattende de vestiging van een recht van erfpacht op een perceel grond met daarop een opstal in aanbouw, de afbouw van die opstal en de verhuur ervan.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Zesde richtlijn 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”).

3 — Dit type handelingen wordt aangeduid met verschillende termen, zoals „leveringen aan zichzelf”, „gelijkgestelde leveringen”, „integratieleveringen” of „leveringen ten behoeve van de eigen onderneming”. Omdat de verkrijging en de bestemming van het goed plaatsvinden binnen het bedrijf geef ik de voorkeur aan „interne levering”.

4 — Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die de Zesde richtlijn op 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen [zie met name artikel 18, onder a), van richtlijn 2006/112].

5 — Zie arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punten 90 e.v.), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) en Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

4. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de vestiging van het recht van erfpacht en de afbouwkosten van de opstal, waarover Oudeland reeds btw heeft betaald maar ook in aftrek heeft kunnen brengen, mogen worden betrokken in de maatstaf van heffing voor de interne levering die bestaat in het als kantoorpand gaan verhuren van de opstal. Zo ja, wenst hij eveneens te vernemen hoe de waarde van het recht van erfpacht voor de btw-heffing moet worden bepaald.

## I – Toepasselijke bepalingen

### A – *Unierecht*

5. Hoewel richtlijn 2006/112 de Zesde richtlijn op 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen blijft die laatste richtlijn, gezien het tijdvak waarin de betrokken feiten zich hebben voorgedaan, van toepassing op het hoofdgeding.

6. In het algemeen zijn aan de btw onderworpen de leveringen van goederen die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.<sup>6</sup>

7. Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert de levering van een goed als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Artikel 5, lid 3, aanhef en onder b), van die richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid om „zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken” als lichamelijke zaken te beschouwen. Krachtens lid 5 van datzelfde artikel kunnen de lidstaten de oplevering van een werk in onroerende staat als een levering beschouwen.

8. Artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn, de bepaling over de belasting van interne leveringen, 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]”.

9. Artikel 10, lid 2, tweede volzin, bepaalt dat leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn, en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

10. Artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn bepaalt hoe de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van die richtlijn bedoelde handelingen moet worden berekend. Volgens deze bepaling is de maatstaf van heffing voor deze 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”.

11. Het recht op aftrek ontstaat, volgens artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn, op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Lid 2 van dat artikel preciseert dat, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting met name in aftrek mag brengen de btw die verschuldigd is over de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen [artikel 17, lid 2, aanhef en onder a)] en de btw die overeenkomstig artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), verschuldigd is [artikel 17, lid 2, aanhef

<sup>6</sup> — Zie artikel 2 van de Zesde richtlijn en artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112.

en onder c)]. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat bepaalt artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn dat „aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de [btw] dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen [...]”.

12. Artikel 20 van de Zesde richtlijn betreft de herziening van de aftrek, waartoe in voorkomend geval aanleiding kan bestaan, met name wanneer de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen of wanneer zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. Volgens artikel 20, lid 2, van die richtlijn wordt de herziening voor investeringsgoederen gespreid over een periode van vijf jaar. Voor onroerende zaken kan deze periode oplopen tot twintig jaar.

#### B – *Nederlands recht*

13. Krachtens artikel 3, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB”), in de redactie geldend in het hoofdgeding, zijn leveringen van goederen onder andere „de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen” [onder c)] en „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 [...]” [onder h)].

14. Volgens het tweede lid van dat artikel wordt als levering van goederen onder andere mede aangemerkt de vestiging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, „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.”

15. Artikel 8, lid 3, van de Wet OB bepaalt ten aanzien van leveringen als bedoeld in onder andere artikel 3, lid 1, onder h), dat „de vergoeding [wordt] 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”.

16. Wat de maatstaf van heffing betreft bepaalt artikel 8, lid 5, onder b), van de Wet OB dat bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald in hoeverre bij, onder andere, rechten van erfpacht de daaraan verbonden lasten tot de vergoeding behoren.

17. Deze bepaling is uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hierna: „Uitvoeringsbesluit”), waarvan artikel 5, lid 1, bepaalt dat „[b]ij vestiging, overdracht, afstand en opzegging van [het recht] van erfpacht [...] de waarde van de canon [...] tot de vergoeding [behoort], 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”. Lid 5 van dat artikel bepaalt dat de waarde van, onder andere, een canon wordt bepaald met inachtneming van de bij dit besluit behorende bijlage A. Bijlage A, onder b), bij het Uitvoeringsbesluit bepaalt dat de waarde van een canon „die na een bepaalde tijd vervalt wordt gesteld op het jaarlijkse bedrag, vermenigvuldigd met het aantal jaren gedurende welke [de schuldplichtigheid] moet plaatshebben”, met dien verstande dat iedere euro wordt berekend tegen een in die bijlage voorgeschreven percentage.

## II – Feiten van het hoofdgeding, nationale procedure en prejudiciële vragen

18. Oudeland heeft op 8 maart 2004 tegen een jaarlijks vooruit te betalen vergoeding (hierna: „jaarlijkse canon”) een recht van erfpacht verkregen op een perceel grond met daarop een opstal in aanbouw. De duur van de erfpacht is gesteld op twintig jaar. De jaarlijkse canon bedraagt 330 000 EUR.

19. Aangezien in Nederland de vestiging van een recht van erfpacht voor de heffing van omzetbelasting is gelijkgesteld met de levering van een onroerende zaak<sup>7</sup> en derhalve is onderworpen aan omzetbelasting, is aan Oudeland ter zake van de vestiging van het recht van erfpacht een bedrag van 730 455 EUR aan omzetbelasting in rekening gebracht. Dit bedrag is overeenkomstig bijlage A, onder b), bij het Uitvoeringsbesluit en met toepassing van het relevante btw-percentages van 19 % berekend op de gekapitaliseerde waarde (3 844 550 EUR) van de totale voor de vestiging van het recht van erfpacht overeengekomen tegenprestatie, die wordt voldaan in de vorm van een jaarlijkse canon. Oudeland heeft dit bedrag betaald aan de ondernemer die het recht van erfpacht heeft gevestigd en het vervolgens in aftrek gebracht in haar aangifte omzetbelasting over de maand maart 2004.

20. Na de vestiging van het recht van erfpacht heeft Oudeland de opstal doen afbouwen, waarna het als gereed kantoorpand aan haar is opgeleverd. De afbouwkosten bedroegen 1 571 749 EUR. Oudeland heeft hierover 298 632 EUR aan omzetbelasting betaald, welk bedrag zij meteen geheel in aftrek heeft gebracht. De eerste jaarlijkse canon voor het recht van erfpacht is vervallen tijdens de voltooiing van het pand en door Oudeland betaald.

21. Na de oplevering is Oudeland het pand met ingang van 1 juni 2004 gaan verhuren. Voor een deel van het pand (volgens de door het Koninkrijk der Nederlanden aangeleverde informatie 12,5 % van de oppervlakte ervan) heeft Oudeland, in onderlinge overeenstemming met de huurders, ontheffing gevraagd van de vrijstelling van omzetbelasting die geldt voor de verhuur van onroerende zaken.<sup>8</sup> Het resterende deel van het pand, 87,5 % van de oppervlakte ervan, is vrij van omzetbelasting verhuurd.

22. Oudeland was van mening dat het gaan verhuren van het pand moest worden beschouwd als een interne levering in de zin van artikel 3, lid 1, onder h), van de Wet OB, welke bepaling is gebaseerd op artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn. Zij heeft derhalve omzetbelasting betaald over de verhuur van het deel van het kantoorpand waarvoor vrijstelling van omzetbelasting gold en waarvoor zij dus geen recht op aftrek had. Oudeland heeft de maatstaf van heffing gesteld op de totale afbouwkosten van het pand, exclusief omzetbelasting, vermeerderd met het bedrag van de op het moment van levering reeds vervallen jaarlijkse canon van 330 000 EUR.

23. De belastingdienst heeft deze benadering echter niet gevolgd en zich op het standpunt gesteld dat de maatstaf van heffing voor het gaan verhuren van het pand moest worden gebaseerd op de afbouwkosten vermeerderd met de overeenkomstig bijlage A, onder b), bij het Uitvoeringsbesluit berekende gekapitaliseerde waarde van alle canons, te weten 3 844 500 EUR. De belastingdienst heeft Oudeland daarom een naheffingsaanslag opgelegd voor het verschil tussen de door Oudeland berekende maatstaf van heffing en die welke zij zelf had berekend. De belastingdienst heeft vervolgens een door Oudeland tegen deze naheffingsaanslag ingediend bezwaar afgewezen.

24. Oudeland heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Rechtbank te 's-Gravenhage, die het beroep heeft verworpen. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage, waarbij Oudeland vervolgens hoger beroep heeft ingesteld tegen die uitspraak, heeft het hoger beroep toegewezen en aldus de uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage, het besluit van de belastingdienst en de naheffingsaanslag vernietigd. Het Gerechtshof oordeelde dat ingevolge het bepaalde in artikel 8, lid 3, van de Wet OB de

7 — Zie het in punt 14 aangehaalde artikel 3, lid 2, van de Wet OB. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 5, lid 3, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn.

8 — Dat was mogelijk krachtens artikel 11, lid 5, van de Wet OB, dat is gebaseerd op artikel 13, C, onder a), van de Zesde richtlijn.

kostprijs van de door Oudeland in erfpacht gehouden grond tot de maatstaf van heffing voor de interne levering behoort en dat in dit verband moet worden uitgegaan van de waarde die de grond voor Oudeland had op het tijdstip waarop de interne levering werd verricht. Die waarde kan niet worden gelijkgesteld met de waarde die de grond op dat moment voor een eigenaar vertegenwoordigde, maar moet worden beperkt tot de canon die is betaald voorafgaande aan de afbouw van de opstal.

25. De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

26. Het geding bij deze rechter betreft de vraag hoe de maatstaf van heffing voor de betrokken interne levering moet worden bepaald, in het bijzonder of deze maatstaf slechts de jaarlijkse canons ter zake van de vestiging van het recht van erfpacht behoort te omvatten die op het moment van de interne levering al zijn betaald, dan wel de totale waarde van de vestiging van dit recht, overeenkomende met de gekapitaliseerde waarde van die canons.

27. In deze context merkt de verwijzende rechter enerzijds op dat volgens het Hof in het arrest *Gemeente Vlaardingen*<sup>9</sup> in een zaak als de onderhavige de maatstaf van heffing bestaat uit de som van de waarde van de grond, de zich er eventueel op bevindende opstallen en de vervaardigingskosten, voor zover de belastingplichtige over die waarde en kosten nog geen omzetbelasting heeft betaald. Hij vraagt zich echter af of dit arrest aldus moet worden uitgelegd dat de kostprijsbestanddelen waarover al omzetbelasting is betaald, van de maatstaf van heffing moeten worden uitgesloten, ook wanneer de belastingplichtige de over deze bestanddelen betaalde omzetbelasting op basis van nationale bepalingen vervolgens geheel in aftrek heeft gebracht.

28. Anderzijds, als die kostprijsbestanddelen moeten worden betrokken in de maatstaf van heffing, vraagt de verwijzende rechter zich af hoe de waarde van het recht van erfpacht ter bepaling van die maatstaf moet worden berekend. Hij wenst met name te vernemen op welke wijze de waarde van de achtereenvolgens verschuldigde canons moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van een interne levering.

29. De Hoge Raad der Nederlanden heeft derhalve besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

- „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?”

<sup>9</sup> — C-299/11, EU:C:2012:698.



### III – Procesverloop voor het Hof

30. Het verwijzingsarrest is binnengekomen bij het Hof op 18 maart 2014. Oudeland, de Nederlandse regering en de Europese Commissie hebben opmerkingen ingediend en hun standpunten toegelicht ter terechtzitting van 16 juli 2015.

### IV – Juridische analyse

#### A – Inleidende opmerkingen

31. Alvorens te antwoorden op de door de verwijzende rechter gestelde vragen moet eerst het btw-stelsel worden geschetst dat van toepassing is op interne leveringen, alsook de achtergrond en het doel van dit stelsel als blijkend uit de rechtspraak van het Hof.

32. Uit artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn, thans artikel 18, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112, blijkt dat de lidstaten handelingen waarmee een belastingplichtige goederen die in het kader van zijn bedrijf zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd – ook interne leveringen genoemd – bestemt voor bedrijfsdoeleinden, gelijk kunnen stellen met een levering van goederen onder bezwarende titel en dus onderwerpen aan de btw, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van btw.

33. Volgens artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn, thans artikel 74 van richtlijn 2006/112, bestaat de maatstaf van heffing voor dergelijke handelingen in de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat vaststaat dat de maatstaf van heffing in casu is bepaald op basis van de kostprijs. Evenmin wordt betwist dat de kosten van vestiging van het recht van erfpacht en de afbouwkosten van de opstal behoren tot de kostprijs.

34. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn situaties betreft waarin het aftrekmechanisme dat in de Zesde richtlijn, alsook in richtlijn 2006/112, in de regel is voorzien geen toepassing kan vinden. Ingevolge dit mechanisme is, voor zover goederen worden gebruikt voor een in een later stadium belaste economische activiteit, aftrek van de in een eerder stadium op deze goederen drukkende belasting geboden teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen. Wanneer daarentegen door een belastingplichtige verkregen goederen voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, kan er geen sprake zijn van aftrek van de belasting die in een eerder stadium op deze goederen heeft gedrukt. De betrokken bepaling betreft met name dit laatste geval waarin aftrek, in een later stadium, van een in een eerder stadium betaald btw-bedrag is uitgesloten omdat de in een later stadium verrichte economische activiteit is vrijgesteld van btw.<sup>10</sup>

35. Die bepaling staat de lidstaten in het bijzonder 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. Opdat op deze concurrenten dezelfde belastingdruk rust als die welke drukt op ondernemingen die hun goederen van

10 — Arrest Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punt 25).

een derde hebben betrokken, geeft artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om het voor de verrichting van vrijgestelde activiteiten van het bedrijf bestemmen van in het kader van het bedrijf verkregen goederen gelijk te stellen met een levering van goederen onder bezwarende titel, en dus om deze bestemming aan de btw te onderwerpen.<sup>11</sup>

36. Uit het voorgaande blijkt dat de bepaling die de lidstaten toestaat interne leveringen aan de btw te onderwerpen tot doel heeft concurrentievervalsing te voorkomen door, overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het btw-stelsel, een gelijke behandeling van belastingplichtigen te waarborgen.<sup>12</sup> Deze bepaling beoogt specifiek alle ongelijkheid op btw-gebied daadwerkelijk weg te nemen tussen belastingplichtigen die hun goederen hebben betrokken van een andere belastingplichtige, en degenen die deze goederen in het kader van hun bedrijf hebben verkregen. Zij strekt ertoe een belastingplichtige die goederen die hij in het kader van zijn onderneming heeft verkregen bestemt voor een van de btw vrijgestelde activiteit, aan dezelfde belastingdruk te onderwerpen als zijn concurrenten die dezelfde vrijgestelde activiteit verrichten met goederen die zij volledig van een derde hebben betrokken.<sup>13</sup>

37. Bij de beantwoording van de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter moet rekening worden gehouden met deze in de rechtspraak geformuleerde beginselen.

#### B – Eerste prejudiciële vraag

38. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 5, lid 7, aanhef en onder a), en 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat btw kan worden geheven over het door een belastingplichtige voor een van btw vrijgestelde economische activiteit bestemmen van een onroerend goed dat is gebouwd op een perceel grond waarop de belastingplichtige een zakelijk recht heeft verkregen dat hem de bevoegdheid geeft die grond en dat onroerend goed dat hij door een derde heeft doen afbouwen te gebruiken, met als maatstaf van heffing de waarde van het verkregen zakelijk recht en de afbouwkosten van de opstal, wanneer de belastingplichtige de btw over die waarde en kosten al heeft betaald, maar ook volledig heeft afgetrokken.

39. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de Hoge Raad in wezen duidelijkheid wenst te verkrijgen over de strekking van het arrest Gemeente Vlaardingen<sup>14</sup> dat een soortgelijke zaak als de onderhavige betrof. Een gemeente had sportvelden waarvan zij eigenaar was, door een derde laten bewerken en vervolgens vrij van btw verhuurd. In dat arrest oordeelde het Hof dat de twee bovengenoemde bepalingen van de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzetten dat het door een belastingplichtige voor een van btw vrijgestelde economische activiteit bestemmen van velden in zijn eigendom die hij door een derde heeft laten bewerken, onderworpen kan worden aan btw-heffing met als maatstaf van heffing de som van de waarde van de grond waarop deze velden liggen en de kosten van de bewerking ervan, voor zover die belastingplichtige over die waarde en kosten nog geen btw heeft betaald.<sup>15</sup>

40. De vraag van de verwijzende rechter strekt er dus in wezen toe te verduidelijken wat het Hof bedoelt met „over die waarde en kosten nog geen btw heeft betaald” en, in het bijzonder, of kostprijsbestanddelen waarover de belastingplichtige btw heeft betaald maar ook volledig in aftrek heeft gebracht – in casu de waarde van het recht van erfpacht en de afbouwkosten van de opstal – van de maatstaf van heffing moeten worden uitgesloten.

11 – Ibidem (punt 26).

12 – Conclusie van advocaat-generaal Mazák in de zaak Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, punten 45 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 – Arrest Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punten 27 en 28).

14 – Ibidem.

15 – Ibidem (punt 37 en dictum).

41. Terwijl Oudeland en de Nederlandse regering erkennen dat, als de over de kostprijsbestanddelen van de interne levering betaalde btw in aftrek is gebracht, er geen sprake is van materiële dubbele belastingheffing of herhaalde belastingheffing, zodat deze bestanddelen kunnen worden meegenomen in de maatstaf van heffing van die levering, stelt de Commissie zich op het standpunt dat de artikelen 5, lid 7, aanhef en onder a), en 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn in casu niet eens van toepassing zijn, aangezien Oudeland de btw over die levering en de afbouwkosten van het pand al had betaald. Om de btw-situatie van Oudeland te corrigeren had volgens de Commissie gebruik moeten worden gemaakt van het in artikel 20 van de Zesde richtlijn vervatte mechanisme van herziening van de aftrek.

42. Om te beginnen moet dus de vraag worden beantwoord of in een geval als het onderhavige de bepalingen inzake de belasting van interne leveringen van toepassing zijn, hetgeen door de Commissie wordt betwist. In het licht van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn en de relevante rechtspraak zijn deze bepalingen van toepassing als aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan.<sup>16</sup> In de eerste plaats moet de belastingplichtige het goed hebben verkregen in het kader van zijn bedrijf, daaronder begrepen het geval waarin hij de materialen of de grond ter beschikking heeft gesteld voor de vervaardiging van een onroerend goed door een derde. In de tweede plaats moet de belastingplichtige dit goed voor bedrijfsdoeleinden hebben bestemd. Als derde voorwaarde geldt dat de btw op de verkrijging van dit goed niet volledig aftrekbaar zou zijn indien het geheel van een andere belastingplichtige was betrokken. Wanneer aan deze drie voorwaarden is voldaan, moet het gebruik voor bedrijfsdoeleinden worden behandeld als belastbare levering.<sup>17</sup>

43. Het staat aan de verwijzende rechter om vast te stellen of in casu daadwerkelijk aan deze voorwaarden is voldaan. Het dossier lijkt echter geen enkele aanwijzing te bevatten die tegen deze conclusie pleit, en zowel de verwijzende rechter als de partijen in het hoofdgeding erkennen dat de betrokken bepaling in casu van toepassing is. Immers de opstal is door een derde afgebouwd op een perceel grond en met materialen die Oudeland ter beschikking had gesteld<sup>18</sup>, en derhalve verkregen in het kader van het bedrijf. Vervolgens heeft de opstal, doordat Oudeland deze is gaan verhuren, een bedrijfsbestemming gekregen. En aangezien de opstal ook wordt gebruikt voor niet-belastbare doeleinden, zou de btw niet geheel als voorbelasting aftrekbaar zijn geweest indien de opstal in zijn geheel van een andere belastingplichtige was betrokken.

44. Indien de bepalingen inzake de belasting van interne leveringen op deze handeling van toepassing zijn, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de btw-heffing als volgt moet plaatsvinden.

45. Eerst moet het gehele bedrag aan btw dat de belastingplichtige als voorbelasting heeft voldaan voor de goederen die hij heeft aangeschaft ten behoeve van de later eraan gegeven bestemming, recht geven op aftrek van die belasting overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.<sup>19</sup> Daaruit volgt dat Oudeland de btw over de kosten van vestiging van het recht van erfpacht en de afbouw van de opstal terecht heeft betaald en vervolgens in aftrek gebracht.

46. Vervolgens is de aan de goederen gegeven bestemming zelf aan btw-heffing onderworpen, en het bedrag aan btw dat de belastingplichtige is verschuldigd moet overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn worden berekend op basis van de integrale waarde van elk van de bestanddelen, met dien verstande dat niet eerder btw over die bestanddelen mag zijn geheven.<sup>20</sup>

16 — Zie in dit verband conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, punten 60-62), waaraan het Hof expliciet heeft gerefereerd in punt 32 van het arrest Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — Ibidem (punt 61).

18 — Deze situatie lijkt vergelijkbaar met die in de zaken die hebben geleid tot de arresten Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) en Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

19 — Arrest Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 34).

20 — Arrest Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 35), dat refereert aan het arrest Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punten 28-33).



47. Juist op deze fase heeft de vraag van de verwijzende rechter betrekking. Aangezien Oudeland reeds btw heeft betaald over de vestiging van het recht van erfpacht en de afbouw van de opstal maar ook in aftrek heeft gebracht, kunnen deze kostprijsbestanddelen in aanmerking worden genomen voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor de bestemming van dit door interne levering verkregen goed?

48. In het arrest *Gemeente Vlaardingen* heeft het Hof verklaard dat van de mogelijkheid van gelijkstelling van een interne levering met een levering onder bezwarende titel geen gebruik kan worden gemaakt om btw te heffen over de waarde van goederen die de betrokken belastingplichtige ter beschikking heeft gesteld van de derde die deze heeft voltooid of verbeterd, voor zover deze belastingplichtige in het kader van de voorafgaande belastingheffing reeds btw over die waarde heeft betaald.<sup>21</sup> Het Hof heeft uitgelegd dat een dergelijke herhaalde belastingheffing in de eerste plaats onverenigbaar zou zijn met het wezenlijke kenmerk van de btw, namelijk dat deze 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. In de tweede plaats zou een dergelijke herhaalde belastingheffing onverenigbaar zijn met de doelstelling van die mogelijkheid van gelijkstelling, die er weliswaar in bestaat dat de lidstaten in staat worden gesteld btw te heffen over het bestemmen van goederen voor van btw vrijgestelde activiteiten, maar er geenszins op neerkomt dat het die lidstaten wordt toegestaan om verschillende keren btw te heffen over hetzelfde deel van de waarde van deze goederen.<sup>22</sup>

49. Zoals Oudeland en de Nederlandse regering in wezen stellen, blijkt uit deze redenering dat het Hof een cumulatie van belastingheffing in de vorm van een materiële, en niet slechts formele, dubbele belasting heeft willen voorkomen. Er is echter geen sprake van herhaalde belastingheffing indien, overeenkomstig het wezenlijke kenmerk van het btw-stelsel waaraan het Hof refereert, de btw die is betaald over de in de maatstaf van heffing voor de interne levering begrepen kostprijsbestanddelen in aftrek is gebracht. Alleen wanneer de btw over deze elementen voor rekening van de belastingplichtige blijft omdat hij ze niet in aftrek heeft gebracht, moeten deze posten niet worden begrepen in de maatstaf van heffing voor de interne levering.

50. Deze uitlegging wordt overigens bevestigd in de rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft immers enerzijds in het arrest *Gemeente 's-Hertogenbosch* de term „betaald” niet meer genoemd maar aangegeven dat niet eerder btw mag zijn „geheven” over in de maatstaf van heffing begrepen bestanddelen.<sup>23</sup> Anderzijds heeft het in het nog recentere arrest *Property Development Company*<sup>24</sup> verklaard dat „de maatstaf van heffing zoals bedoeld in artikel 11, A, lid 1, aanhef en 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”.<sup>25</sup> Daaruit volgt dat de waarden waarover de belastingplichtige reeds btw heeft betaald maar ook in aftrek heeft gebracht, wél in die maatstaf van heffing kunnen worden meegenomen.

51. Bijgevolg verzet de omstandigheid dat in het hoofdgeding de btw-bedragen voor de vestiging van het recht van erfpacht en de afbouw van het gebouw al zijn betaald, zich er niet tegen dat deze kostprijsbestanddelen worden begrepen in de maatstaf van heffing voor de levering in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn, aangezien de btw over deze bestanddelen in aftrek is gebracht.

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, punt 32. Cursivering van mij.

22 — Ibidem.

23 — Arrest *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 35, aangehaald en overgenomen in punt 46 van deze conclusie).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — Ibidem (punt 42).

52. Opgemerkt moet nog worden dat, aangezien het onroerend goed slechts gedeeltelijk (in de situatie in het hoofdgeding voor 87,5 % van de oppervlakte van het gebouw) is bestemd voor van btw vrijgestelde activiteiten, de aftrek van btw slechts naar evenredigheid van dit aandeel is uitgesloten. Voor zover de betrokken goederen worden gebruikt voor belaste handelingen, dus voor 12,5 % van de oppervlakte van het gebouw, mag Oudeland krachtens artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn de uit hoofde van de interne levering betaalde btw in beginsel aftrekken van de door haar verschuldigde belasting.<sup>26</sup>

53. Het argument van de Commissie, die onder uitdrukkelijke verwijzing naar het arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep*<sup>27</sup> stelt dat voor het corrigeren van de btw-situatie van Oudeland gebruik had moeten worden gemaakt van het herzieningsmechanisme van artikel 20 van de Zesde richtlijn, met name van lid 2 ervan, moet eveneens worden verworpen.

54. In het arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep* heeft het Hof vastgesteld dat de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel overeenkomstig artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn en de herziening van de btw voor investeringsgoederen als bedoeld in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn twee mechanismen zijn met hetzelfde *economische effect*, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had, maar met verschillende betalingsmodaliteiten. Terwijl artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn immers een eenmalige betaling veronderstelt, wordt in artikel 20, lid 2, van die richtlijn voor investeringsgoederen uitgegaan van over meerdere jaren gespreide herzieningen.<sup>28</sup>

55. Uit hetzelfde arrest volgt echter ook dat deze twee mechanismen, hoewel zij hetzelfde economische effect hebben, niet hetzelfde doel nastreven. Alleen artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn betreft immers het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van goederen door een belastingplichtige. Daaruit volgt dat in een situatie waarin deze bepaling toepassing vindt enkel artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn als grondslag kan dienen om van een belastingplichtige te verlangen dat hij alsnog de bedragen betaalt die hij aanvankelijk in aftrek had gebracht op een later met vrijstelling verhuurd onroerend goed.<sup>29</sup>

56. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat de artikelen 5, lid 7, aanhef en onder a), en 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat btw kan worden geheven over het door een belastingplichtige voor een van btw vrijgestelde economische activiteit bestemmen van een onroerend goed dat is gebouwd op een perceel grond waarop de belastingplichtige een zakelijk recht heeft verkregen dat hem de bevoegdheid geeft gebruik te maken van die grond en dat onroerend goed dat hij door een derde heeft doen afbouwen, met als maatstaf van heffing de waarde van het verkregen zakelijk recht en de afbouwkosten van de opstal, wanneer de belastingplichtige de btw over deze waarde en kosten al heeft betaald, maar ook volledig in aftrek heeft gebracht.

### C – Tweede prejudiciële vraag

57. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of in een geval als het onderhavige, waarin de belastingplichtige een perceel grond met een opstal in aanbouw heeft verkregen door het vestigen van een zakelijk recht, artikel 11, A, lid 1, aanhef en 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, aanhef en onder a),

26 — Arrest *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 36).

27 — C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, met name punten 90 e.v.

28 — *Ibidem* (punten 90 en 91). Cursivering van mij.

29 — *Ibidem* (punt 92 en, a contrario, punt 93).

van die richtlijn gelijk is aan de totale waarde van de jaarlijkse canons – dat wil zeggen de totale waarde van de van jaar tot jaar te betalen bedragen gedurende de volledige looptijd van het zakelijk recht – of aan de waarde van de nog te betalen canons over de resterende looptijd van het recht van erfpacht dan wel de waarde van de reeds vervallen canons.

58. De verwijzende rechter merkt in de eerste plaats op dat de Zesde richtlijn geen enkele regel bevat voor de maatstaf van heffing van de in artikel 5, lid 3, aanhef en onder b), bedoelde zakelijke rechten. Hij is enerzijds van mening dat zou kunnen worden aangenomen dat de waarde van de achtereenvolgens voor de verkrijging van een recht van erfpacht verschuldigde bedragen geen deel uitmaakt van de kostprijs van de opstal, omdat die bedragen de tegenprestatie vormen van een tijdelijk gebruiksrecht en door de erfpachter niet ineens zijn verschuldigd op het moment van verkrijging van dat recht, maar in de loop van de jaren.

59. Anderzijds, wanneer de lidstaat, zoals het Koninkrijk der Nederlanden, gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om een zakelijk recht gelijk te stellen met een lichamelijke zaak en wanneer krachtens de nationale regeling over de vestiging van dat zakelijk recht en bij de overdracht gedurende de looptijd ervan geen belasting wordt geheven op basis van de duur van het gebruik dat van het onroerend goed wordt gemaakt en de periodieke betalingen die moeten worden verricht, maar juist een belasting ineens over het totaal van de voor de gehele of resterende looptijd overeengekomen bedragen (in de vorm van een „gekapitaliseerde canon”), kan dat inhouden dat op het tijdstip van de in artikel 3, lid 1, onder h), van de Wet OB bedoelde levering de waarde van de te betalen canons tot de kostprijs moet worden gerekend. De verwijzende rechter vraagt zich tevens af of een dergelijke nationale regeling verenigbaar is met het bepaalde in artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn.

60. Oudeland is van mening dat de toekomstige canons niet in aanmerking mogen worden genomen bij de vaststelling van de kostprijs voor de belastingplichtige, aangezien artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk bepaalt dat de kostprijs wordt berekend op het tijdstip waarop de interne levering plaatsvindt. De Nederlandse regering meent daarentegen dat de over de gehele looptijd van het recht van erfpacht gekapitaliseerde waarde van de canons in aanmerking moet worden genomen, die de gehele bij de vestiging van dat recht tussen partijen overeengekomen tegenprestatie vormt voor het recht van erfpacht.

61. Om te beginnen wil ik eraan herinneren dat de regel van artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn, dat de maatstaf van heffing voor de in artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van deze richtlijn bedoelde handelingen gelijk is aan „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”, een afwijking vormt van de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder a), van deze richtlijn, volgens welke voor de aan btw onderworpen handelingen de maatstaf van heffing bestaat uit de tegenprestatie voor de levering van de goederen en diensten waarop die handelingen betrekking hebben.<sup>30</sup>

62. Uit dat artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), vloeit bovendien ondubbelzinnig voort dat enkel indien er geen aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen is, de maatstaf van heffing in het geval van een bestemming in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn de op het tijdstip waarop de handeling plaatsvindt vastgestelde „kostprijs” is.<sup>31</sup> Het

30 — Zie arrest *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punten 33 en 34) en, naar analogie, wat de artikelen 73 en 74 van richtlijn 2006/112 betreft, arrest *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, punt 31). De in artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn bedoelde handelingen bestaan immers met name in het voor een van btw vrijgestelde economische activiteit bestemmen van in het kader van het bedrijf verkregen goederen. In alle gevallen van gelijkstelling aan een levering onder bezwarende titel wordt door de belastingplichtige geen enkele werkelijke tegenprestatie verkregen die als maatstaf van heffing kan dienen voor de berekening van de btw, met als gevolg dat de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder a), van die richtlijn geen toepassing kan vinden.

31 — Arrest *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punt 37).

kostprijscriterium heeft voor de vaststelling van de maatstaf van heffing dus wat men een „dubbele restfunctie” zou kunnen noemen, want het is slechts van toepassing indien noch het algemene criterium van de tegenprestatie, noch het aanvullende criterium van de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen van toepassing is.<sup>32</sup>

63. Zoals ik in punt 33 van deze conclusie heb opgemerkt, is volgens de verwijzende rechter de kostprijs het relevante criterium voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor de betrokken bestemming, aangezien het in casu vaststaat dat er geen aankoop prijs voorhanden is van een soortgelijk goed als het kantoorgebouw.

64. De rechtspraak levert enkele aanwijzingen voor de toepassing van dit criterium. Zo moeten voor de vaststelling van de kostprijs in detail alle waardecomponenten worden onderzocht die tot die prijs hebben geleid.<sup>33</sup> Voorts moet de maatstaf van heffing krachtens artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn worden bepaald op basis van de integrale waarde van elk van de bestanddelen.<sup>34</sup> Vervolgens moet, zoals blijkt uit de tekst zelf van de bepaling, de kostprijs worden berekend op het tijdstip waarop de belastbare handeling wordt verricht, namelijk het tijdstip van het bestemmen van het goed voor de vrijgestelde activiteit.<sup>35</sup>

65. Bovendien moet, zoals de Nederlandse regering terecht opmerkt, artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn, wanneer deze bepaling wordt gebruikt om de maatstaf van heffing van een bestemming in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van die richtlijn te bepalen, worden gelezen in het licht van het specifieke, in de punten 34 tot en met 36 van deze conclusie uiteengezette doel dat laatstgenoemde bepaling nastreeft, namelijk concurrentievervalsing voorkomen door, overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit, de gelijke behandeling van belastingplichtigen te waarborgen.

66. Tot slot moet in aanmerking worden genomen dat in casu het recht van erfpacht krachtens een nationale, op artikel 5, lid 3, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn gegronde nationale bepaling<sup>36</sup> is gelijkgesteld met de levering van een goed.

67. Uit het voorgaande blijkt dat, om een gelijke behandeling van belastingplichtigen te waarborgen, de vaststelling van de totale kostprijs voor het heffen van belasting over het voor een vrijgestelde activiteit bestemmen van een in het kader van het bedrijf verkregen goed ertoe moet strekken de belastingplichtige, in casu Oudeland, aan dezelfde belastingdruk te onderwerpen als een denkbeeldige concurrent die dezelfde vrijgestelde activiteit verricht met behulp van een goed (in casu het perceel grond en de voltooide opstal) waarop hij een recht van erfpacht heeft verkregen en waarover hij btw heeft betaald maar niet heeft kunnen aftrekken omdat de activiteit waarvoor hij het goed gebruikt is vrijgesteld.

68. In een geval als het onderhavige omvat de kostprijs enerzijds de waarde van de volledige aanbouwkosten van de opstal en anderzijds de waarde van de volledige kostprijs van de vestiging van het recht van erfpacht (op het perceel grond en de opstal in aanbouw) op het tijdstip dat de opstal voor de vrijgestelde activiteit werd bestemd. Dit laatste bedrag komt mijns inziens overeen met de (gekapitaliseerde) waarde van de op het tijdstip van de bestemming van het goed nog te betalen

32 — Zie voor het kostprijscriterium punt 39 van de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 — Arrest Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punt 40 in fine).

34 — Zie naar analogie arresten Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punt 28) en Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 35).

35 — Zie arrest Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punt 30).

36 — Namelijk artikel 3, lid 2, van de Wet OB (zie punt 14 van deze conclusie).



jaarlijkse canons. Deze waarde komt immers overeen met de kosten die de denkbeeldige concurrent – om dezelfde vrijgestelde activiteit te verrichten – moet maken om een recht van erfpacht op het goed te kunnen vestigen met dezelfde looptijd als die van het zakelijk recht dat belanghebbende op het goed heeft op het tijdstip waarop hij het voor een vrijgestelde activiteit bestemt.

69. In dit verband zij eraan herinnerd dat voor de vestiging van een recht van erfpacht – een zakelijk recht dat is voortgekomen uit het Romeinse recht – kenmerkend is dat het de erfpachter voor een overeengekomen tijdsduur en tegen betaling van een vergoeding het recht verleent het goed te gebruiken bij uitsluiting van ieder ander als ware hij eigenaar, en dat de erfpachtgever eigenaar wordt van de verbeteringen en bouwwerken die de erfpachter tijdens de looptijd van de erfpachtovereenkomst aanbrengt.<sup>37</sup> Partijen kunnen onderling overeenkomen of de betaling van de vergoeding plaatsvindt in de vorm van een betaling ineens of in termijnen (zoals in casu in jaarlijkse canons).

70. Omdat de beperkte tijdsduur een wezenlijk bestanddeel is van het recht van erfpacht, is het dus duidelijk dat de totale waarde van de vestiging van een dergelijk recht evenredig is aan de duur waarvoor dat recht is verleend. Bijgevolg neemt deze waarde in de loop van de tijd af.

71. Als Oudeland de voltooide opstal bijvoorbeeld tien jaar na de vestiging van haar twintig jaar durende recht van erfpacht voor de vrijgestelde activiteit had bestemd, zou de in punt 67 van deze conclusie genoemde denkbeeldige concurrent een belastingplichtige moeten zijn die, om de vrijgestelde verhuuractiviteit uit te oefenen, het recht van erfpacht (waarover hij btw zou betalen die hij vervolgens niet zou kunnen aftrekken) verkreeg voor een duur van slechts tien jaar. In een dergelijk geval zou het niet gerechtvaardigd zijn de belanghebbende die overgaat tot een bestemming in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van de Zesde richtlijn (in ons voorbeeld Oudeland) btw te laten betalen over de waarde van alle overeengekomen canons voor de gehele duur van het recht van erfpacht. Deze waarde zou immers niet overeenkomen met de kostprijs van het recht van erfpacht *op het tijdstip van de bestemming*.

72. Op basis van deze overwegingen geloof ik enerzijds niet, in tegenstelling tot hetgeen de Nederlandse regering stelt, dat de gekapitaliseerde waarde van de canons over de gehele duur van het recht van erfpacht gelijk is aan het volledige bedrag van de kostprijs van het recht van erfpacht, bepaald op het tijdstip van bestemming van het goed. Dat is alleen juist als de bestemming van het goed plaatsvindt op het moment waarop het recht van erfpacht wordt gevestigd.<sup>38</sup>

73. Anderzijds lijkt het mij, in tegenstelling tot hetgeen Oudeland aanvoert, om diezelfde redenen uitgesloten dat de kostprijs van het recht van erfpacht slechts gelijk is aan de waarde van de reeds betaalde canons. Die waarde komt immers niet overeen met de waarde van het recht van erfpacht op het moment van de bestemming van het goed. In tegenstelling tot hetgeen Oudeland stelt, is in dit verband de omstandigheid dat de kostprijs nog niet volledig is betaald niet relevant voor de vaststelling van die prijs, waaronder de kosten moeten worden verstaan die de in punt 67 van deze conclusie genoemde denkbeeldige concurrent zou moeten dragen.

37 — Zie arrest „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 55), dat een recht van vruchtgebruik betrof, evenals het recht van erfpacht en zakelijk recht. Hoewel mijns inziens niet hoeft te worden ingegaan op de verschillen en overeenkomsten tussen het recht van erfpacht en de huur van onroerende zaken, zou ik willen attenderen op een fundamenteel onderscheid tussen deze twee juridische situaties, dat een gedifferentieerde fiscale behandeling zou kunnen rechtvaardigen, namelijk dat de vestiging van een recht van erfpacht, als zakelijk recht, krachtens artikel 5, lid 3, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn is gelijk te stellen aan een levering onder bezwarende titel, huur daarentegen niet.

38 — In de lijn van hetgeen ik heb aangegeven in punt 67 van deze conclusie, ben ik het niet eens met de aanpak die de Nederlandse regering aanbeveelt, waarin de denkbeeldige concurrent een belastingplichtige is die dezelfde niet-vrijgestelde activiteit verricht maar de eigendom van het gebouw volledig van een derde heeft verkregen. De verkrijgingswaarde van een recht van erfpacht op een goed is immers noodzakelijkerwijs lager dan de verkrijgingswaarde van de eigendom van datzelfde goed. Het betreft dus geen vergelijkbare waarden.



74. Wat tot slot de twijfel van de verwijzende rechter betreft over de verenigbaarheid van de nationale regeling, die bepaalt dat de vestiging of overdracht van het zakelijk recht aanleiding geeft tot een betaling ineens van de btw over alle overeengekomen bedragen voor de gehele periode, met artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn, merk ik op dat de verwijzende rechter zelf vaststelt dat de zaak die bij hem aanhangig is niet rechtstreeks op deze vraag betrekking heeft. Het lijkt mij dus niet strikt noodzakelijk dat het Hof deze vraag in het kader van de onderhavige zaak beantwoordt. Ik beperk mij in dit verband tot de opmerking dat het criterium dat is vervat in de bepaling waarvan in de tweede prejudiciële vraag om uitlegging wordt gevraagd, namelijk artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn, in ieder geval dat van de kostprijs is, zodat de volledige waarde van het kostprijsbestanddeel moet worden begrepen in de maatstaf van heffing bedoeld in deze bepaling, ongeacht de overeengekomen wijze van betaling.

75. Ik ben dan ook van mening dat de tweede prejudiciële vraag aldus moet worden beantwoord dat in een zaak als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige een perceel grond met een opstal in aanbouw heeft verkregen met het vestigen van een zakelijk recht, artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de waarde van dit zakelijk recht die moet worden begrepen in de maatstaf van heffing voor een levering in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van die richtlijn, gelijk is aan de totale waarde van de resterende bedragen die nog als jaarlijkse canon moeten worden betaald op het tijdstip van de bestemming van het goed.

## V – Conclusie

76. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

- „1) De artikelen 5, lid 7, aanhef en onder a), en 11, A, lid 1, aanhef en 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, moeten aldus worden uitgelegd dat belasting over de toegevoegde waarde kan worden geheven over het door een belastingplichtige voor een van belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde economische activiteit bestemmen van een onroerend goed dat is gebouwd op een perceel grond waarop de belastingplichtige een zakelijk recht heeft verkregen dat hem de bevoegdheid geeft gebruik te maken van die grond en de opstal die hij door een derde heeft doen afbouwen, met als maatstaf van heffing de waarde van het verkregen zakelijk recht en de afbouwkosten van de opstal, wanneer de belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde ter zake van deze waarde en kosten al heeft betaald, maar ook volledig in aftrek heeft gebracht.
- 2) In een zaak als in het hoofdgeding, waarin een belastingplichtige een perceel grond met een opstal in aanbouw heeft verkregen met het vestigen van een zakelijk recht, moet artikel 11, A, lid 1, aanhef en onder b), van richtlijn 77/388 aldus worden uitgelegd dat de waarde van dit zakelijk recht die moet worden begrepen in de maatstaf van heffing voor een levering in de zin van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a), van die richtlijn, gelijk is aan de totale waarde van de resterende bedragen die nog als jaarlijkse canon moeten worden betaald op het tijdstip van de bestemming van het goed.”