



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
M. BOBEK  
van 19 maart 2019<sup>1</sup>

**Zaak C-71/18**

**Skatteministeriet  
tegen  
KPC Herning**

[verzoek van de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Levering van een terrein waarop een gebouw staat dat deels zal worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw – Artikel 12 van richtlijn 2006/112/EG – Artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112 – Btw-vrijstelling – Bedoeling van de partijen – Objectieve beoordeling – Begrip „gebouw”

1. Vormt de overdracht van een terrein met een bestaand gebouw, waarbij de partijen reeds ten tijde van de overdracht duidelijk de bedoeling hebben dat de koper of een latere koper van het terrein het bestaande gebouw zal slopen teneinde een nieuw gebouw op te trekken, een handeling die is vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in overeenstemming met artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j) en k), van de btw-richtlijn?<sup>2</sup>
2. Dat is, kort samengevat, de prejudiciële vraag die de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) aan het Hof heeft gesteld. In een ruimere context gaat het in casu om de principiële vraag welke rol de bedoeling van de partijen speelt bij de btw-rechtelijke kwalificatie van een handeling.

### **I. Toepasselijke bepalingen**

#### **A. Unierecht**

3. Artikel 12 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

- a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Engels.

<sup>2</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

b) de levering van een bouwterrein.

2. Voor de toepassing van lid 1, onder a), wordt als ‚gebouw’ beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

[...]

3. Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als „bouwterrein” beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

4. Artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a), bedoelde levering;

k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein;

[...]”

## ***B. Nationaal recht***

5. § 13, lid 1, punt 9) en 3) van Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (Geconsolideerde wet nr. 760 van 21 juni 2016 inzake belasting over de toegevoegde waarde) (hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„1. De volgende goederen en diensten zijn van belasting vrijgesteld:

[...]

9) de levering van een onroerend goed. Van de vrijstelling zijn echter uitgesloten:

a) de levering van een nieuw gebouw of van een nieuw gebouw en het terrein waarop het gebouw staat;

b) de levering van een bouwterrein, al dan niet bouwrijp gemaakt, en in het bijzonder de levering van een bebouwd terrein.

[...]

3. De minister van Belastingen kan nadere regels vaststellen met betrekking tot de definitie van ‚onroerend goed’ als bedoeld in lid 1, punt 9.”

6. § 54, lid 1, van Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (Besluit nr. 808 van 30 juni 2015 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) (hierna: „btw-besluit”) bepaalt:

„Onder het begrip ‚gebouw’ als bedoeld in § 13, lid 1, punt 9, onder a), van de btw-wet wordt verstaan, een vast met de grond verbonden bouwwerk dat overeenkomstig zijn bestemming is voltooid. De levering van een gedeelte van een gebouw wordt ook aangemerkt als de levering van een gebouw.”

7. § 56, lid 1, van het btw-besluit bepaalt:

„Onder het begrip ‚bouwterrein’ als bedoeld in § 13, lid 1, punt 9, onder b), van de btw-wet wordt verstaan, een onbebouwd terrein dat krachtens de Wet ruimtelijke ordening of op grond daarvan vastgestelde regelingen, bestemd is voor doeleinden die de bouw van gebouwen mogelijk maken als bedoeld in § 54 van dit besluit.”

8. Punt 2.2 van de Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instructie van het ministerie van Belastingen inzake de btw over de verkoop van nieuwe gebouwen en bouwterreinen) luidt als volgt:

„De levering van een gebouw en het terrein waarop het staat, is niet onderworpen aan de btw indien het gebouw niet nieuw is.

Indien de levering gebeurt met het oog op de bouw van een nieuw gebouw, wordt de levering echter aangemerkt als de levering van een bouwterrein.

[...]

Indien is overeengekomen dat het gebouw door de verkoper wordt gesloopt of indien uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt, is er sprake van de verkoop van een bouwterrein.

In andere gevallen kan de bedoeling van de koper niet beslissend zijn voor de beoordeling of er sprake is van de levering van een bouwterrein.

De criteria die, afzonderlijk of tezamen, in aanmerking kunnen worden genomen voor de vaststelling of er sprake is van de levering van een bouwterrein, zijn bijvoorbeeld de in de koopovereenkomst vastgelegde prijs in vergelijking met de gebruikelijke waarde van soortgelijke goederen, de aard van de constructie (‚schuur’), het niet voorhanden zijn van publieke/commerciële voorzieningen, het gebruik van het onroerend goed in het verleden en de aard van de constructie (bijvoorbeeld een ‚loods’ voor opslag die niet voldoet aan zeer basale voorwaarden voor toekomstig gebruik).

Indien de conclusie wordt getrokken dat de levering is geschied met het oog op de bouw van een nieuw gebouw, wordt de levering aangemerkt als de levering van een bouwterrein.

[...]”

## **II. Feiten, procedure en prejudiciële vraag**

9. In april 2012 heeft de gemeenteraad van Odense (Denemarken) een stedenbouwkundig plan voor een gebied in de haven vastgesteld dat het perceel Finlandkaj 12 (hierna: „het betrokken perceel”) omvat. Het stedenbouwkundig plan bepaalde onder meer dat het pakhuis op het betrokken perceel zo veel mogelijk behouden moest blijven.

10. KPC Herning A/S (een Deense projectontwikkelaar en bouwonderneming) (hierna: „KPC”) en Boligforeningen Kristiansdal (Woningcorporatie Kristiansdal, Denemarken) werkten sinds mei 2013 samen aan een plan voor de bouw van jongerenwoningen in de Haven van Odense. Het project werd ontwikkeld in samenwerking met de gemeente Odense en de Haven van Odense.

11. In juli 2013 werd een voorstel tot wijziging van het stedenbouwkundig plan opgesteld met het oog op de vergunning voor de bouw van woningen binnen de omtrekken van het bestaande pakhuis op het betrokken perceel. Blijkens die door de gemeenteraad van Odense op 4 december 2013 goedgekeurde wijziging moest het middendeel van de gevelspits aan de oostzijde van het pakhuis behouden blijven.

12. In november 2013 – nadat het voorstel tot wijziging van het stedenbouwkundig plan ter raadpleging was voorgelegd, maar voordat het formeel was goedgekeurd – is KPC een voorwaardelijke overeenkomst tot aankoop van het betrokken perceel van de Haven van Odense aangegaan (hierna: „de eerste verkoop van het betrokken perceel”). De partijen gingen ervan uit dat de transactie van btw was vrijgesteld, maar hadden voor het geval dat de transactie aan btw onderworpen zou zijn, in de overeenkomst bepaald dat KPC ook alle eventueel verschuldigde btw moest betalen. Als voorwaarde voor de koopovereenkomst gold onder meer dat KPC erin slaagde een overeenkomst met een algemene woningcorporatie te sluiten om op het perceel een project voor de bouw van jongerenwoningen te verwezenlijken, en de gemeente Odense een definitief stedenbouwkundig plan vaststelde waarbij het betrokken project werd vergund.

13. Op 5 december 2013 heeft KPC drie overeenkomsten gesloten met Boligforeningen Kristiansdal: (i) een voorwaardelijke raamovereenkomst betreffende de verkoop van het perceel met het bestaande pakhuis (hierna: „de wederverkoop van het betrokken perceel”) en vervolgens het verbouwen ervan tot jongerenwoningen; (ii) een voorwaardelijke koopovereenkomst met betrekking tot de verkoop van het betrokken perceel, en (iii) een turnkeycontract voor de herinrichting van het betrokken perceel.

14. De voorwaardelijke raamovereenkomst bepaalt dat zij samen met de twee andere overeenkomsten één algemeen contractueel kader vormt dat één contractueel geheel uitmaakt. De raamovereenkomst bepaalt dat Boligforeningen Kristiansdal bereid was het perceel aan te kopen om het vervolgens als aannemer en exploitant te verbouwen tot woningen, die zij daarna zou verhuren en beheren, en dat KPC als voorwaarde voor de verkoop van het perceel zich het recht voorbehield om het ontwerp en de verbouwing van het perceel tot woningen als aannemer uit te voeren. Als voorwaarde voor de raamovereenkomst gold onder meer dat KPC het perceel uiteindelijk zou kunnen aankopen van de Haven van Odense.

15. Op grond van de voorwaardelijke koopovereenkomst werd het aankoopbedrag geacht van btw te zijn vrijgesteld omdat de overdracht betrekking had op een onroerend goed met een bestaand gebouw. Volgens de overeenkomst droeg KPC het risico indien de handeling, tegen de verwachtingen van de partijen in, aan btw onderworpen zou blijken te zijn. De koopovereenkomst was aan dezelfde voorwaarden als de raamovereenkomst onderworpen. Het voorwaardelijke turnkeycontract bepaalde dat KPC alle werkzaamheden moest verrichten die nodig waren om het bouwwerk in volledig afgewerkte staat op te leveren, hoewel Boligforeningen Kristiansdal zelf het pakhuis dat nog op het perceel stond, diende te slopen. De daarmee gepaard gaande kosten werden geraamd op 625 000 Deense kroon (DKK), inclusief btw.

16. Op 7 maart 2014 heeft Boligforeningen Kristiansdal een overeenkomst gesloten met een ander bedrijf voor de sloop van het pakhuis (met uitzondering van het middendeel van de gevelspits aan de oostzijde dat behouden moest blijven). KPC was niet betrokken bij de sloop van het pakhuis, waarmee Boligforeningen Kristiansdal voor eigen rekening en op eigen risico was begonnen.

17. Op 15 augustus 2015 waren de woningen op het perceel klaar voor bewoning.

18. Volgens de verwijzende rechter werd het pakhuis door de Haven van Odense verhuurd totdat het aan KPC werd verkocht en was het fiscaal op 814 000 DKK getaxeed. Ten tijde van de verkoop en de daaropvolgende wederverkoop van het pakhuis, functioneerde het volledig en kon het voor bijvoorbeeld culturele en sportieve evenementen worden gebruikt. Het pakhuis was echter niet voor woningen geschikt. Vast staat dat de Haven van Odense, KPC en Boligforeningen Kristiansdal ten tijde van de betrokken transacties het erover eens waren dat het pakhuis, behalve een deel van de oostgevel, moest worden gesloopt om het woningenproject integraal te kunnen realiseren.

19. Op 10 december 2013 verzocht KPC de Skatterådet (nationale fiscale raad, Denemarken) om een bindend advies betreffende de vraag of de eerste verkoop van het betrokken perceel door de Haven van Odense en de wederverkoop van het betrokken perceel aan Boligforeningen Kristiansdal van btw waren vrijgesteld. Bij brief van 24 juni 2014 heeft de Skatterådet een bindend advies verleend waarin beide vragen ontkennend werden beantwoord.

20. KPC heeft tegen het besluit van de Skatterådet bezwaar gemaakt bij de Landsskatteret (nationale administratieve beroepsinstantie in belastingzaken, Denemarken), die bij besluit van 9 december 2015 oordeelde dat er geen grond was om het onroerend goed als een bouwterrein aan te merken aangezien er ten tijde van beide verkopen een gebouw op het perceel stond en KPC de verdere sloopwerkzaamheden, waarmee de woningcorporatie voor eigen rekening en op eigen risico was begonnen, niet zou uitvoeren of daarbij niet betrokken zou zijn.

21. Bij verzoekschrift van 9 maart 2016 heeft het Skatteministerium (Deens ministerie van Belastingen) beroep tegen het besluit van de Landsskatteret ingesteld bij de Ret i Herning (rechter in eerste aanleg Herning, Denemarken), die de zaak heeft doorverwezen naar de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken). Omdat deze rechter twijfels koesterde over de juiste uitlegging van bepaalde bepalingen van de btw-richtlijn, heeft hij bij beschikking van 15 mei 2017 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is het met artikel 135, lid 1, onder j), en artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2 enerzijds, en met artikel 135, lid 1, onder k), en artikel 12, lid 1, onder b), en lid 3 anderzijds van de btw-richtlijn verenigbaar dat een lidstaat, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, de levering van een terrein waarop op het tijdstip van de levering een gebouw staat, als een aan btw onderworpen verkoop van een bouwterrein beschouwt, wanneer het de bedoeling van de partijen is dat het gebouw geheel of gedeeltelijk wordt gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw?”

22. KPC, de Deense regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze belanghebbenden hebben tevens pleidooi gehouden ter terechtzitting van 30 januari 2019.

### III. Analyse

23. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een nationale regel volgens welke de levering van een terrein waarop een gebouw staat, een aan de btw onderworpen verkoop van een bouwterrein vormt, indien het de bedoeling van de partijen is het gebouw te slopen om plaats te maken voor een nieuw gebouw, verenigbaar is met artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j) en k), van de btw-richtlijn.

24. De partijen die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend, nemen daaromtrent een ander standpunt in.

25. KPC stelt voor de vraag ontkennend te beantwoorden. In het bijzonder voert zij aan dat beide handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn (de eerste verkoop en de wederverkoop van het betrokken perceel), van btw zijn vrijgesteld aangezien ze „levering[en] van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein” in de zin van artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn uitmaken. De Commissie is het wat de eerste handeling betreft met KPC eens, maar is van mening dat de daaropvolgende reeks handelingen tussen KPC en Boligforeningen Kristiansdal (die, naar haar mening, tezamen moeten worden beoordeeld) de levering vormt „van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming”. Derhalve zou deze levering op grond van artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aan btw onderworpen zijn. De Deense regering stelt evenwel voor de prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden. Naar haar mening mogen lidstaten krachtens artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn een terrein als in het hoofdgeding beschouwen als een „bouwterrein”. De verkoop van een dergelijk terrein is derhalve overeenkomstig artikel 12, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aan btw onderworpen.

26. Naar mijn mening moet de prejudiciële vraag in beginsel ontkennend worden beantwoord. Bij de beoordeling of er sprake is van de levering van een bouwterrein overeenkomstig de btw-richtlijn, moet dezelfde logica worden gevolgd als bij de beoordeling van iedere andere handeling overeenkomstig de richtlijn: de *objectieve aard* van de handeling *op het moment van de levering* dient te worden beoordeeld. Daarbij is de *subjectieve* bedoeling van de partijen met betrekking tot het toekomstige gebruik van het onroerend goed weliswaar relevant, maar die bedoeling kan, in en per se, eigenlijk niet in die mate bepalend zijn dat een van de of alle andere objectieve factoren met betrekking tot een levering terzijde worden geschoven.

27. Hierna zal ik mij voornamelijk toespitsen op de nationale regels en de werking van die regels bij de kwalificatie van bepaalde handelingen. De nationale rechter blijft verantwoordelijk voor de beslechting van het concrete geding. Evenwel is vooraf enige toelichting geboden: welke handelingen moeten in feite worden beoordeeld?

#### **A. Welke handeling(en)?**

28. In de verwijzingsbeslissing en in enkele opmerkingen van de partijen worden de twee handelingen, bestaande in de eerste verkoop van het betrokken perceel (door de Haven van Odense aan KPC) respectievelijk de wederverkoop van het betrokken perceel (door KPC aan Boligforeningen Kristiansdal), tezamen onderzocht zonder dat daartussen enig onderscheid wordt gemaakt. Zoals hiervoor in punt 13 van deze conclusie is uiteengezet, zijn beide verkooptransacties verbonden met een reeks nadere overeenkomsten tussen KPC en Boligforeningen Kristiansdal. Het uitgangspunt lijkt te zijn dat die handelingen, in het bijzonder beide verkooptransacties, indien ze niet tezamen worden beoordeeld in elk geval btw-rechtelijk hetzelfde lot moeten delen.

29. Dat beide verkooptransacties met elkaar verband houden, staat buiten kijf. Als voorwaarde voor de eerste verkoop van het betrokken perceel gold dat KPC erin slaagde een overeenkomst met een algemene woningcorporatie te sluiten om op het perceel een project voor de bouw van jongerenwoningen te verwezenlijken. Vervolgens gold als voorwaarde voor de wederverkoop van het betrokken perceel dat KPC het perceel van de Haven van Odense zou kunnen aankopen.

30. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat verschillende formeel onderscheiden handelingen die afzonderlijk kunnen worden verricht, in bepaalde omstandigheden als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dit geldt met name wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, zodat het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen. Dit is ook het geval wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een



hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter.<sup>3</sup>

31. Ik zie echter moeilijk in hoe die redenering, die normaliter kan worden toegepast op een geheel of reeks van overeenkomsten tussen dezelfde partijen, op de onderhavige handelingen van toepassing kan zijn. Ten eerste zijn deze handelingen op verschillende tijdstippen door verschillende partijen (de Haven van Odense en KPC enerzijds, en KPC en Boligforeningen Kristiansdal anderzijds) verricht.<sup>4</sup> Ten tweede kunnen deze handelingen, in het bijzonder beide op elkaar volgende verkooptransacties, niet als bijkomend ten opzichte van elkaar worden beschouwd. De eerste verkoop van het betrokken perceel vormt, gelet op het commerciële doel en de economische beweegredenen, in en per se een „hoofdtransactie”; hetzelfde geldt voor de wederverkoop van dat perceel. Hoewel beide handelingen met elkaar verband houden, kan niet werkelijk worden gesteld dat zij deel uitmaken van één enkel geheel.

32. Derhalve moet elk van de twee verkooptransacties overeenkomstig artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd.<sup>5</sup> Voor de toepassing van de btw-regels moet elke transactie dus op haar eigen merites en in het licht van haar specifieke kenmerken worden beoordeeld.

33. Desalniettemin sluit het feit dat beide verkooptransacties niet als één handeling kunnen worden beschouwd, niet uit dat zij, bij de achtereenvolgende toepassing van dezelfde criteria, btw-rechtelijk uiteindelijk identiek behandeld worden. De inhoud van beide handelingen en de omstandigheden waarin die handelingen zijn verricht, zijn immers in grote lijnen vergelijkbaar. Of dit wel of niet het geval is, en in het bijzonder of de drie handelingen tussen KPC en Boligforeningen Kristiansdal van 5 december 2013<sup>6</sup> btw-rechtelijk als één handeling moeten worden beschouwd, moet evenwel door de verwijzende rechter worden uitgemaakt.<sup>7</sup>

### ***B. Nationale regel die in het hoofdgeding aan de orde is***

34. Meteen wil ik wijzen op twee essentiële elementen die van belang zijn voor de beoordeling van handelingen op grond van de btw-richtlijn: het tijdstip waaraan die beoordeling moet worden gerelateerd, en de aard van die beoordeling.

35. Ten eerste vindt, ingevolge artikel 63 van de btw-richtlijn, het belastbare feit plaats en wordt de belasting in de regel verschuldigd „op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”. Om te bepalen of een handeling aan btw is onderworpen, is het *tijdstip* waaraan de beoordeling van een handeling moet worden gerelateerd, in beginsel het tijdstip waarop de goederenlevering of de dienst *wordt verricht*. In dit verband moet worden opgemerkt dat overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn „[a]ls ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

3 Zie onder meer arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punten 32-34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4 Zie, inzake het belang van laatstgenoemd element, bijvoorbeeld arresten van 8 juli 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punt 15), en 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 25).

5 Zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 Zie hierboven de punten 13-15 van deze conclusie.

7 Ik zal die vraag hieronder in de punten 66-73 van deze conclusie behandelen.

36. Ten tweede moet, met betrekking tot de wijze waarop die beoordeling moet worden uitgevoerd, de *objectieve* aard ervan worden benadrukt. Het is de bedoeling de *economische en commerciële realiteit* van de betrokken handeling<sup>8</sup> te achterhalen door alle relevante factoren in ogenschouw te nemen.<sup>9</sup> De beoordeling moet geschieden vanuit de optiek van een onafhankelijke waarnemer die tracht de ware aard en de bedoeling van een handeling te achterhalen door alle objectieve omstandigheden in overweging te nemen.<sup>10</sup>

37. Deze omstandigheden omvatten in het bijzonder de specifieke kenmerken van het geleverde product of de verrichte dienst, de wijze waarop de levering plaatsvindt en, meer in het algemeen, de omstandigheden met betrekking tot de handeling. In dat kader kan ook de bedoeling van de partijen een relevant element zijn. Het Hof heeft consequent geoordeeld dat „bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening moet worden gehouden met de wilsverklaring van partijen met betrekking tot de btw-behandeling, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens”.<sup>11</sup>

38. Om die reden geldt als standaardregel die bij de beoordeling van een transactie moet worden gehanteerd, dat *alle objectieve elementen op het moment van de levering* in overweging moeten worden genomen.

39. Tegen deze achtergrond lijkt de verenigbaarheid van een nationale regel als (een gedeelte van) punt 2.2 van de Instructie van het ministerie van Belastingen inzake de btw over de verkoop van nieuwe gebouwen en bouwterreinen (hierna: „punt 2.2”) problemen op te leveren.

40. In het algemeen lijkt de in punt 2.2 opgenomen regel de hiervoor weergegeven benadering te weerspiegelen, doordat als standaard geldt dat „de levering van een gebouw en het terrein waarop het staat, [...] niet [is] onderworpen aan btw indien het gebouw niet nieuw is”. Voorts bepaalt de regel voor het overige dat in (andere) algemene gevallen „de bedoeling van de koper niet beslissend [kan] zijn voor de beoordeling of er sprake is van de levering van een bouwterrein”, met een aantal (objectieve) criteria die bij die beoordeling in aanmerking moeten worden genomen.

41. In punt 2.2 is echter ook een specifieke bepaling opgenomen, die luidt: „Indien is overeengekomen dat het gebouw door de verkoper wordt gesloopt of indien uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt, is er sprake van de verkoop van een bouwterrein.”

42. Die specifieke nationale regel (of beter gezegd, die specifieke uitzondering op de algemene nationale regel) lijkt in twee belangrijke opzichten af te wijken van de hiervoor geschetste beginselen van btw-recht. Ten eerste wordt, op grond van punt 2.2, niet op basis van de stand van zaken op het tijdstip van de levering bepaald of een handeling aan btw is onderworpen, maar op basis van gebeurtenissen die vermoedelijk in de toekomst zullen plaatsvinden (*het temporele element*). Ten tweede wordt de in de overeenkomst uitgedrukte bedoeling van de partijen van doorslaggevend belang bij de beoordeling, terwijl alle objectieve kenmerken van de betrokken handeling buiten beschouwing worden gelaten (*de aard van de beoordeling*).

43. Mijns inziens zal de toepassing van een nationale regel als dat gedeelte van punt 2.2 wellicht leiden tot foutieve beoordelingen van handelingen als die in het hoofdgeding. Een grondigere analyse van de handelingen in het hoofdgeding kan duidelijker illustreren waarom de prejudiciële vraag naar mijn mening ontkennend moet worden beantwoord.

<sup>8</sup> Zie in die zin arrest van 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>9</sup> Zie ook mijn conclusie in de zaak E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, punt 82).

<sup>10</sup> Ibid., punt 77.

<sup>11</sup> Zie arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



### ***C. Eerste verkoop van het betrokken perceel***

44. Bij de eerste transactie kocht KPC het betrokken perceel van de Haven van Odense en dat perceel bestond in een terrein dat bijna volledig door een pakhuis werd ingenomen. Ten tijde van de verkoop was dit pakhuis intact, functioneerde het in alle opzichten en was het volgens de Deense belastingdienst 814 000 DKK waard.

45. Derhalve blijkt deze transactie, wanneer zij wordt beoordeeld op basis van haar objectieve kenmerken, zonder meer te vallen onder de in artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn bedoelde categorie, te weten „de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein”.

46. De Deense regering stelt echter dat met die conclusie verkeerdelijk het werkelijke doel van de transactie over het hoofd wordt gezien. Het staat buiten kijf dat de partijen de bedoeling hadden – zoals in de overeenkomst tot uitdrukking komt – om de eigendom over te dragen van een terrein waarop later een nieuw gebouw moest worden opgetrokken. Tussen de partijen stond vast dat er niet zou kunnen worden gebouwd zolang het pakhuis niet eerst werd gesloopt. Blijkens de door de gemeente Odense goedgekeurde plannen moest slechts een zeer beperkt gedeelte van dat gebouw (een deel van de gevelspits aan de oostzijde) in het nieuwe gebouw worden verwerkt.

47. Ter onderbouwing van haar standpunt verwijst de Deense regering naar het arrest Don Bosco, waarin het Hof heeft overwogen dat onder de btw-vrijstelling voor de levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen „[niet valt] de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering”.<sup>12</sup>

48. Het standpunt van de Deense regering kan mij niet overtuigen. In dat standpunt wordt te veel gewicht toegekend aan de mogelijke bedoeling van de partijen wanneer voor de toepassing van de btw-regels moet worden achterhaald wat de werkelijke aard en het doel van een gegeven handeling zijn. Bovendien worden zo de uitspraken van het Hof in het arrest Don Bosco ruimer opgevat dan de reikwijdte en logische contouren van die zaak toelaten.

49. Zoals hiervoor in de punten 36 tot en met 38 is uiteengezet, moet een economische transactie in eerste instantie tegen de achtergrond van haar objectieve kenmerken worden geanalyseerd. Daarbij kan ook de bedoeling van de partijen met betrekking tot het te leveren goed een relevant element zijn, aangezien die bedoeling inzicht kan verschaffen in de achterliggende beweegredenen voor de transactie.

50. Dit geldt echter alleen voor zover de bedoeling van de partijen tot uitdrukking komt in en/of bevestigd wordt door de kenmerken van de transactie zelf. Loutere verklaringen van de partijen, zonder concreet bewijs, kunnen geen rol spelen. Nog belangrijker is dat de bedoeling van de partijen slechts relevant is wanneer het gaat om het doel dat zij *via* de betrokken transactie beogen. Daarentegen is de bedoeling van de partijen niet of nauwelijks relevant wanneer het – zoals in casu – erom gaat wat vermoedelijk, op enig moment in de toekomst, met het goed na levering zal gebeuren wanneer derden worden ingeschakeld.

51. Met andere woorden, de bedoeling en het voornemen van de partijen kunnen een bepaalde interpretatie van de realiteit kleuren of bevestigen. Tenzij een fiscaalrechtelijke beoordeling een oefening van metafysisch voluntarisme wordt waarbij de handeling, om Schopenhauer te parafaseren, slechts wil en voorstelling is<sup>13</sup>, kan de bedoeling van de partijen evenwel de realiteit moeilijk terzijde schuiven.

<sup>12</sup> Arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (hierna: „arrest Don Bosco”).

<sup>13</sup> Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (eerste editie, F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).

52. Voorts wordt het door de Deense regering ingenomen standpunt niet door de rechtspraak gestaafd. In het arrest *Teleos* bijvoorbeeld heeft het Hof overwogen dat, anders dan de partijen betoogden – namelijk dat de leverancier en de afnemer om een bepaalde transactie te verrichten, volstaat om deze transactie als zodanig te kwalificeren –, „moet worden vastgesteld dat blijkens de rechtspraak van het Hof een verplichting voor de belastingadministratie om de bedoeling van de belastingplichtige te onderzoeken zou ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, te weten de rechtszekerheid waarborgen en de heffing van de btw vergemakkelijken door, *uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling*”. Het Hof heeft verder benadrukt dat een transactie noodzakelijkerwijs moet worden gekwalificeerd „op basis van objectieve gegevens”<sup>14</sup>.

53. Tegen deze achtergrond wordt duidelijk waarom de onderhavige zaak verschilt van de zaak die heeft geleid tot het arrest *Don Bosco*. In het arrest *Don Bosco* heeft het Hof zich gericht op de realiteit van de betrokken economische transactie. De koper was voornemens iets nieuws op het aangekochte terrein te bouwen ter vervanging van hetgeen de verkoper zelf op het moment van het afsluiten van de transactie aan het slopen was. Feitelijk kocht de koper een terrein dat nagenoeg gereed was om opnieuw te worden bebouwd. Het was dus van weinig belang dat die situatie zich pas iets later dan de datum van de eigendomsoverdracht van het onroerend goed zou voordoen.

54. Punt 39 van het arrest *Don Bosco* is in dat opzicht veelzeggend. Zoals het Hof heeft opgemerkt, hadden de handelingen van de verkoper (levering van een terrein en voltooiing van de sloopwerkzaamheden) als economisch doel „de levering van een terrein dat *gereed* was om te worden bebouwd”<sup>15</sup>. Het Hof heeft er verder op gewezen dat het oude gebouw niet bruikbaar was voor de economische activiteit van de koper en dat het terrein pas economisch bruikbaar voor hem zou worden na voltooiing van de sloopwerkzaamheden<sup>16</sup>, die de verkoper had geregeld en betaald<sup>17</sup>.

55. Dit alles staat in contrast met de onderhavige zaak, waarin het pakhuis ten tijde van de eerste verkoop van het betrokken perceel nog intact was en de sloopwerkzaamheden nog niet waren begonnen. De sloopdatum was zelfs nog niet met zekerheid vastgesteld en de werkzaamheden zouden door een latere koper van het terrein, niet KPC, in gang worden gezet.

56. Deze lezing van het arrest *Don Bosco* vindt voorts steun in de arresten van het Hof waarin is geoordeeld dat de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de verbouwing tot een nieuw gebouw gaande is, van btw was vrijgesteld voor zover „het oude gebouw op het tijdstip van de levering *slechts gedeeltelijk is gesloopt* en, althans gedeeltelijk, nog in gebruik is”<sup>18</sup>.

57. In de onderhavige zaak was de objectieve situatie ten tijde van de transactie dat niet geheel viel uit te sluiten dat het pakhuis een ander lot zou worden beschoren, hoe onwaarschijnlijk dit in de ogen van de partijen ook mocht zijn. In principe zouden vertraging bij de werkzaamheden, een geding over de sloop van het oude gebouw of de bouw van het nieuwe gebouw, of gewoon aanpassingen van het stedenbouwkundige plan (bijvoorbeeld wanneer tijdens de sloop van het pakhuis het een of het ander aan het licht komt) consequenties voor het gebruik van het bestaande pakhuis kunnen hebben gehad.

14 Arrest van 27 september 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 39 en 40). Cursivering van mij.

15 Arrest *Don Bosco* (punt 39). Cursivering van mij.

16 *Ibid.*

17 Arrest *Don Bosco*, punt 32.

18 Zie arrest van 16 november 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Cursivering van mij.

58. Dat is in geen geval een louter hypothetisch scenario. In het oorspronkelijke, door de gemeenteraad van Odense goedgekeurde stedenbouwkundige plan voor het gebied stond immers dat het betrokken pakhuis „zo veel mogelijk” behouden moest blijven. Pas later werd het stedenbouwkundige plan zodanig gewijzigd dat het middendeel van de gevelspits aan de oostzijde van het pakhuis het enige bouwkundige element van het oude gebouw was dat bewaard moest blijven. Hoewel deze wijziging al vóór de ondertekening van de koopovereenkomst in overweging werd genomen, werd zij pas daarna daadwerkelijk goedgekeurd.<sup>19</sup>

59. Ik ben ook niet overtuigd van een tweede argument van de Deense regering, waarmee zij stelt dat zij het betrokken perceel als een „bouwterrein” mocht kwalificeren aangezien de omschrijving van dat begrip op grond van artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn aan de lidstaten is overgelaten.<sup>20</sup> Zoals de Commissie correct heeft opgemerkt, kunnen de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein” niet zoveel ruimte hebben dat daardoor het begrip „gebouw”, dat overigens een communautair rechtsbegrip is, wordt uitgehold.<sup>21</sup> Dat begrip is in artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn bovendien vrij ruim gedefinieerd als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”.<sup>22</sup>

60. In dat verband zou ik hieraan nog willen toevoegen dat het feit dat een gedeelte van een gevel van het oude gebouw in het nieuwe gebouw bewaard bleef, niet van wezenlijk belang is in het kader van de onderhavige analyse. Naar ik heb begrepen, werd dat gedeelte van het gebouw eerst verwijderd om vervolgens in het nieuwe gebouw te worden geïntegreerd. Naar mijn oordeel kan op grond van een redelijke interpretatie van het begrip „gebouw” in de zin van artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn, dat begrip niet zo ruim worden opgevat dat het een element van het oude gebouw omvat dat later zonder meer geïntegreerd is in of gebruikt is voor het nieuwe gebouw zonder dat het ooit zelfs maar vast met de grond was verbonden. Ondanks het feit dat de afbakening van dat begrip voer voor enige discussie tussen de partijen was, zie ik derhalve niet het nut ervan in nog langer bij dit punt van discussie stil te staan, aangezien het voor de onderhavige zaak van weinig belang is.

61. Tot slot onderbouwen twee aanvullende overwegingen de uitkomst dat de eerste verkoop van het betrokken perceel voor de toepassing van de btw-regels moeilijk als de verkoop van een bouwterrein kan worden aangemerkt.

62. Ten eerste heeft het Hof reeds geoordeeld dat de *ratio legis* van artikel 12, lid 1, onder a), en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn schuilt in het feit dat de verkoop van een oud gebouw amper toegevoegde waarde genereert. Het Hof heeft geconstateerd dat „[...] de verkoop van een gebouw nadat het de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, namelijk geen toegevoegde waarde van betekenis op[levert] en [...] die verkoop [dient] dus in beginsel van belasting te worden vrijgesteld”.<sup>23</sup>

63. Vanuit dat perspectief bezien kan de betrokken transactie de heffing van btw moeilijk rechtvaardigen; op het onroerend goed werden geen activiteiten uitgeoefend die de economische waarde daarvan voor KPC konden vergroten. Sterker nog, voordat het onroerend goed (weer) deel kon uitmaken van een productieketen die toegevoegde waarde opleverde, moest het pakhuis worden gesloopt.<sup>24</sup>

19 Zie hierboven de punten 11 en 12 van deze conclusie.

20 Zie ook arrest van 28 maart 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, punten 25 en 26).

21 Zie *ibid.*, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Evenzo heeft het Hof ook geoordeeld dat het begrip „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorend terrein” niet aan de hand van nationaal recht kan worden bepaald, maar uniform moet worden geïnterpreteerd: zie onder meer arrest van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, punt 15).

22 Cursivering van mij.

23 Zie arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Zie hierover meer in het algemeen de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punt 15).

64. Ten tweede heeft het Hof recent verklaard dat artikel 12, lid 1, onder a), en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn „gelezen in hun onderlinge samenhang, [...] dus een onderscheid [maken] tussen oude gebouwen en nieuwe gebouwen, in die zin dat de verkoop van een oud gebouw *in beginsel niet aan btw wordt onderworpen*”.<sup>25</sup> In dat verband vraag ik me af, mocht de verkoop van een terrein met een oud gebouw dat onmiddellijk economisch zou kunnen worden geëxploiteerd, worden gekwalificeerd als de verkoop van een bouwterrein, of dit geen vragen zou oproepen op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit. Louter op basis van de wilsverklaring van de partijen over de toekomstige bestemming van het gebouw, ongeacht hoe dit er materieel uitziet, zouden soortgelijke transacties immers aan btw zijn onderworpen of van btw zijn vrijgesteld.

65. Wanneer de toepassing van de regels wordt losgekoppeld van de objectieve realiteit, kunnen met die benadering ook de regels relatief eenvoudig worden omzeild. Het zou immers voor de partijen al te gemakkelijk zijn om in de overeenkomst een of andere verklaring over de toekomst van een gebouw op te nemen om zo de gewenste btw-behandeling te bereiken. Ik vind het niet acceptabel dat vervolgens op de belastingdienst de last rust om in een later stadium te controleren of en in hoeverre de verklaring van de partijen werkelijkheid is geworden.

#### ***D. Wederverkoop van het betrokken perceel***

66. Ik ben van mening dat de voorgaande overwegingen met betrekking tot de verkoop van het betrokken perceel evenzeer van toepassing zijn op de latere wederverkoop van dat perceel.

67. Die wederverkoop – tussen KPC en Boligforeningen Kristiansdal – betrof, naar ik heb begrepen, hetzelfde perceel als de eerste verkoop. Derhalve betrof ook de latere transactie de verkoop van een terrein waarop een pakhuis stond dat intact was, in alle opzichten functioneerde en een bepaalde (niet te verwaarlozen) waarde had. Net zoals ik heb opgemerkt met betrekking tot de eerste transactie, waren nog geen sloopwerkzaamheden begonnen op het moment waarop de verkoper de eigendom van het onroerend goed aan de koper blijkt te hebben overgedragen.

68. Ter terechtzitting heeft de Commissie echter geopperd dat de wederverkoop van het betrokken perceel niet afzonderlijk, maar als een onderdeel van een reeks transacties moest worden beschouwd die, zeker gezien de voorwaarden van de betrokken overeenkomsten, als een geheel moest worden beoordeeld. Naar de mening van de Commissie impliceert die benadering dat de transacties tussen KPC en Boligforeningen Kristiansdal, in hun onderlinge samenhang gezien, moeten worden geacht aanleiding te geven tot een „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming” in de zin van artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

69. Mijns inziens bevat het dossier onvoldoende elementen op basis waarvan het Hof een definitief standpunt over die kwestie kan innemen. Voorts is het in het algemeen zaak van de nationale rechter die moet beslissen, tegen de achtergrond van de door het Hof geformuleerde beginselen<sup>26</sup>, of formeel onderscheiden handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.<sup>27</sup>

25 Arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punten 29 en 30). Cursivering van mij.

26 Zie hierboven punt 33 van deze conclusie.

27 Zie in die zin arresten van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punten 51-54), en 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punten 32 en 33).

70. In dit verband wil ik nog toevoegen dat de prejudiciële vraag van de nationale rechter abstract is geformuleerd en zich richt op het belang van de bedoeling van de partijen voor de btw-rechtelijke beoordeling van de overdracht van een terrein met een bestaand gebouw. De verwijzende rechter heeft het Hof niet verzocht om verduidelijking over het specifieke punt dat de Commissie hier aankaart. Derhalve kunnen slechts een paar afsluitende opmerkingen als leidraad voor de nationale rechter dienen, mocht hij daaraan behoefte hebben.

71. Uit de raamovereenkomst blijkt duidelijk dat Boligforeningen Kristiansdal het perceel heeft aangekocht om vervolgens als aannemer en exploitant te handelen. KPC werd slechts als aannemer genoemd voor de uitvoering van het ontwerp en de verbouwing van het perceel tot woningen. Daar komt bij dat Boligforeningen Kristiansdal de sloop van het bestaande pakhuis moest regelen en betalen voordat KPC met eventuele bouwwerkzaamheden kon beginnen. Eventuele aansprakelijkheid voortvloeiende uit de sloopwerkzaamheden berustte ook bij Boligforeningen Kristiansdal.

72. Tegen die achtergrond blijkt dat Boligforeningen Kristiansdal, voordat de woningen werden gebouwd, als eigenaar van het betrokken perceel handelde, hetgeen op grond van de artikelen 14 en 63 van de btw-richtlijn<sup>28</sup> een belastbaar feit vormt. In dat kader heeft het Hof duidelijk gemaakt dat het begrip „levering van een goed” moet worden uitgelegd als „de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt”.<sup>29</sup>

73. Bovendien lijkt het er niet op, zoals het geval is met de eerste transactie, dat op het onroerend goed vóór de wederverkoop werkzaamheden werden uitgevoerd die tot een hogere waarde ervan leidden en dus de heffing van btw rechtvaardigen.

74. Het is echter aan de verwijzende rechter om vast te stellen of deze elementen, wanneer zij tezamen met alle andere relevante factoren worden beoordeeld, al dan niet erop kunnen wijzen dat de wederverkoop van het betrokken perceel, voor de toepassing van de btw-regels, „de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein” in de zin van artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn uitmaakt

75. Uit de voorgaande overwegingen volgt in ieder geval, ongeacht hoe de tweede transactie uiteindelijk wordt gekwalificeerd, dat een nationale regel als een gedeelte van punt 2.2, volgens welke de levering van een terrein waarop een gebouw staat automatisch een aan btw onderworpen verkoop van een bouwterrein uitmaakt indien het de bedoeling van de partijen is dat het gebouw wordt gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw, niet verenigbaar is met de bepalingen van de btw-richtlijn.

#### IV. Conclusie

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) te beantwoorden als volgt:

„Een nationale regel als in het hoofdgeding, volgens welke de levering van een terrein waarop een gebouw staat een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen verkoop van een bouwterrein uitmaakt indien het de bedoeling van de partijen is dat het gebouw wordt gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw, is niet verenigbaar met artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j) en k), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.”

<sup>28</sup> Zie hierboven punt 35 van deze conclusie.

<sup>29</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 9).