



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

9 maart 2023*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 12, leden 1 en 2 – Levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming ervan – Ontbreken van bepalingen van nationaal recht die de voorwaarden voor toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming bevatten – Artikel 135, lid 1, onder j) – Vrijstellingen – Levering, na verbouwing, van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing – Nationale bestuurspraktijk die gebouwen die ingrijpende verbouwingen hebben ondergaan gelijkstelt met nieuwe gebouwen”

In zaak C-239/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissing van 28 maart 2022, ingekomen bij het Hof op 5 april 2022, in de procedure

Belgische Staat,

Promo 54 SA

tegen

Promo 54 SA,

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan (rapporteur), kamerpresident, N. Piçarra en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Frans.

gelet op de opmerkingen van:

- Promo 54 SA, vertegenwoordigd door P. Wouters, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Cottin, J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, C. Ehrbar en V. Uher als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van 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, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Promo 54 SA, die actief is op het gebied van de ontwikkeling van vastgoedprojecten, en de Belgische Staat over het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die deze vennootschap verschuldigd is uit hoofde van de verbouwing van een voormalig schoolgebouw tot appartementen en kantoren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De btw-richtlijn bepaalt in artikel 2, lid 1:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

- 4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 In artikel 12, leden 1 en 2, van die richtlijn staat te lezen:

„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;
- 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.

De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚bijbehorend terrein’ bepalen.

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

6 Artikel 135, lid 1, van die richtlijn luidt:

„1. 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, onder a), bedoelde levering;

[...]”

Belgisch recht

7 In artikel 1, § 9, van het Btw-Wetboek staat te lezen:

„Voor de toepassing van dit Wetboek dient te worden verstaan:

- 1° onder gebouw of een gedeelte van een gebouw, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;
- 2° onder bijhorend terrein, het terrein waarvoor de toelating werd verkregen om er op te bouwen en dat door éénzelfde persoon wordt overgedragen tegelijk met het gebouw waartoe het behoort.

Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing op artikel 44, § 3, 2°, d).”

8 Artikel 44 van het Btw-Wetboek, dat betrekking heeft op vrijstellingen, bepaalt in § 3:

„Van de belasting zijn nog vrijgesteld:

1° de volgende handelingen:

a) de levering van uit hun aard onroerende goederen.

Worden evenwel uitgesloten de levering van gebouwen, gedeelten van gebouwen en het bijhorende terrein bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, wanneer hun vervreemding wordt verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van de goederen bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, 1°, door:

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die voornoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, eerste lid, 1°, heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen;
- hetzij een in artikel 8, § 1, beoogde belastingplichtige;
- hetzij elke andere belastingplichtige, wanneer hij op de door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling een dergelijke vervreemding te verrichten met voldoening van de belasting.

[...]

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 9 Op 6 juni 2008 hebben Promo 54 en een andere onderneming, Immo 2020, een samenwerkingsovereenkomst gesloten. Op grond van deze overeenkomst heeft Immo 2020, die eigenaar is van het terrein waarop een voormalige school, meer bepaald een college, stond, Promo 54 belast met zowel het toezicht op de verbouwing van deze school tot appartementen en kantoren als de verkoop van die onroerende goederen. Bij akte van 18 februari 2009 heeft Immo 2020 ook afstand gedaan van het recht van natrekking ten gunste van Promo 54.
- 10 De verkoop van deze toekomstige appartementen kwam tot stand via een juridische constructie die bestond uit twee afzonderlijke overeenkomsten met de kopers. Ten eerste sloten de kopers een overeenkomst met Immo 2020 betreffende de verkoop van een deel van het te verbouwen voormalige schoolgebouw en een deel van het terrein waarop het staat. Ten tweede sloot Promo 54 diezelfde dag met de kopers een aannemingsovereenkomst voor de renovatiewerkzaamheden.
- 11 De Belgische belastingdienst was van mening dat het ging om een kunstmatig opgesplitste handeling teneinde een onrechtmatig belastingvoordeel te verkrijgen. Deze handeling betrof volgens deze dienst in werkelijkheid één enkele levering van nieuwe appartementen waarvoor een btw-tarief van 21 % geldt, in plaats van een verkoop van een oud gebouw en het terrein waarop het is gebouwd, gevolgd door een renovatie van dat gebouw, waarop het verlaagde tarief van 6 % van toepassing is.
- 12 Promo 54 heeft deze herkwalificatie aangevochten bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België), die haar beroep evenwel heeft verworpen.

- 13 In hoger beroep heeft de cour d'appel de Liège (hof van beroep Luik, België) geoordeeld dat de vaststelling dat een goed „nieuw” is noodzakelijkerwijs gepaard ging met de uitoefening van een zekere beoordelingsbevoegdheid door de belastingdienst en dat het niet nodig was om gebruik te maken van de mogelijkheid die artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten biedt om oude gebouwen die een voldoende ingrijpende verbouwing hebben ondergaan, gelijk te stellen met de in artikel 44, § 3, 1°, a), van het Btw-Wetboek genoemde „nieuwe” gebouwen. Volgens die rechterlijke instantie zijn in dit geval nieuwe gebouwen opgericht die voor een eerste ingebruikneming in aanmerking kwamen, zodat daarvoor geen aanspraak kon worden gemaakt op de vrijstelling voor de levering van uit hun aard onroerende goederen als bedoeld in artikel 44, § 3, 1°, a), van het Btw-Wetboek.
- 14 De Belgische Staat en Promo 54 hebben beiden cassatieberoep ingesteld tegen het arrest van het hof van beroep Luik.
- 15 Volgens Promo 54 kunnen alleen nieuwe gebouwen, te weten gebouwen die nog niet in gebruik zijn genomen, aan de btw worden onderworpen. Promo 54 is dus van mening dat elk gebouw vanaf de eerste ingebruikneming of het eerste gebruik ervan zijn nieuw karakter verliest, aangezien de Belgische Staat geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de voorwaarden vast te stellen waaronder het criterium van de „eerste ingebruikneming” waarin artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn voorziet, kan worden toegepast bij de verbouwing van gebouwen. Bij gebreke daarvan kunnen de bevoegde autoriteiten het begrip „eerste ingebruikneming” niet uitbreiden tot een gerenoveerd gebouw waarvan reeds een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóórdat het werd verbouwd.
- 16 In deze omstandigheden heeft het Hof van Cassatie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat – wanneer de lidstaat heeft nagelaten de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen – de levering, na verbouwing, van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming in de zin van artikel 12, lid 1, onder a), of artikel 12, lid 2, derde alinea, van richtlijn [2006/112] heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing, vrijgesteld blijft van de [btw]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, leden 1 en 2 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin eerstgenoemde bepaling voorziet voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de levering die wordt verricht vóór de eerste ingebruikneming, ook geldt voor de levering van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan, ook al heeft de betrokken lidstaat in zijn nationale recht niet de voorwaarden vastgesteld voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen, zoals hij op grond van de tweede van deze bepalingen had kunnen doen.

- 18 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten krachtens artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn eenieder als belastingplichtige kunnen aanmerken die incidenteel de levering verricht van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming ervan.
- 19 Artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn voorziet in een btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder a), bedoelde levering, te weten de levering die wordt verricht vóór de „eerste ingebruikneming” (zie in die zin arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 55).
- 20 Deze bepalingen maken in de praktijk een onderscheid tussen enerzijds oude gebouwen, waarvan de verkoop in beginsel niet aan btw is onderworpen, en anderzijds nieuwe gebouwen, waarvan de verkoop wel aan deze belasting is onderworpen, ongeacht of deze wordt verricht in het kader van een duurzame dan wel incidentele economische activiteit (zie in die zin arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De levering door een belastingplichtige van een gebouw vóór de „eerste ingebruikneming” is bijgevolg aan belasting onderworpen, terwijl de levering van een gebouw aan een eindverbruiker na de „eerste ingebruikneming” ervan wordt vrijgesteld van btw.
- 21 De ratio legis van die bepalingen moet worden gezocht in het feit dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. De verkoop van een gebouw nadat het reeds een eerste keer aan een eindverbruiker was geleverd en waarbij die levering het einde van het productieproces aanduidde, levert immers geen toegevoegde waarde van betekenis op, zodat die verkoop in beginsel dient te worden vrijgesteld (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 22 De btw-richtlijn voert het begrip „eerste ingebruikneming” in artikel 12, lid 1, onder a), in zonder het daarbij te definiëren, maar de stukken betreffende de voorbereidende werkzaamheden van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), die nog steeds relevant zijn voor de btw-richtlijn, geven aan dat het criterium van de „eerste ingebruikneming” van een gebouw moet worden geacht overeen te komen met het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder.
- 23 Voor zover de levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan, toegevoegde waarde genereert, voldoet zij aan het criterium van de „eerste ingebruikneming” als bedoeld in artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn en levert zij een belastbare handeling op.
- 24 Hoewel artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten dus toestaat om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de „eerste ingebruikneming” op de verbouwing van gebouwen, kan deze bepaling evenwel niet in die zin worden uitgelegd dat de lidstaten het begrip „eerste ingebruikneming” als zodanig mogen wijzigen in hun nationale wetgeving, omdat anders afbreuk wordt gedaan aan het nuttig effect van de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van die richtlijn (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 45).

- 25 Aldus heeft het Hof het begrip „verbouwing van gebouwen” nader omljnd waar het heeft geoordeeld dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 52).
- 26 Op voorwaarde dat de draagwijdte van dit begrip in acht wordt genomen, kunnen de lidstaten gebruikmaken van de hun bij artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid door bijvoorbeeld een kwantitatief criterium op te leggen volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een bepaald percentage van de beginwaarde van het betrokken gebouw moeten bedragen om tot toepassing van btw te leiden (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 48).
- 27 Hoewel de Belgische wetgever in casu geen gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid door dergelijke dwingende bepalingen vast te stellen, heeft de Belgische administratie in haar bestuurlijke praktijk met betrekking tot artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek oude gebouwen die dermate verbouwd zijn dat zij de kenmerken van een nieuw gebouw vertonen, gelijkgesteld met nieuwe gebouwen.
- 28 Het is juist dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het bij de omzetting van een richtlijn van bijzonder belang is dat met het oog op het vereiste van rechtszekerheid de rechtspositie van particulieren duidelijk en nauwkeurig is, zodat deze al hun rechten kunnen kennen en zo nodig voor de nationale rechter kunnen doen gelden (arrest van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland, C-178/05, EU:C:2007:317, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Dat betekent echter niet, voor zover de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de in artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen vast te stellen middels dwingende bepalingen van nationaal recht, dat bepaalde verbouwingen van een onroerend goed niet aan de btw zouden kunnen worden onderworpen, in overeenstemming met artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, onder a), ervan en de rechtspraak van het Hof, bij wege van een bepaalde uitlegging van het begrip „eerste ingebruikneming” zoals de nationale wettelijke bepalingen daarin voorzien.
- 30 Dat zou er immers op neerkomen dat moet worden aangenomen dat het is omdat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen vast te stellen, dat een gebouw aan btw is onderworpen, terwijl de btw-heffing in werkelijkheid voortvloeit uit het fundamentele beginsel dat de toegevoegde waarde daarvoor bepalend is en uit de definities die zijn verstrekt in de rechtspraak van het Hof. Er zij dienaangaande op gewezen dat er in dit geval geen twijfel lijkt te bestaan over het feit dat de veranderingen „van betekenis” waren in de zin van de in punt 25 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te bevestigen.
- 31 Gelet op het voorgaande geeft het ontbreken van een dwingende omschrijving in het nationale recht van de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen geen rechtstreekse werking aan de vrijstelling daarvan, terwijl

de uitlegging van het nationale recht in overeenstemming met artikel 135, lid 1, onder j)), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, onder a), ervan, en de desbetreffende rechtspraak van het Hof er juist toe leidt dat de gevraagde vrijstelling wordt geweigerd.

- 32 Op de gestelde vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder j)), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, leden 1 en 2, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin eerstgenoemde bepaling voorziet voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de levering die wordt verricht vóór de eerste ingebruikneming, ook geldt voor de levering van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan, ook al heeft de betrokken lidstaat in zijn nationale recht niet de voorwaarden vastgesteld voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen, zoals hij op grond van de tweede van deze bepalingen had kunnen doen.

Kosten

- 33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 135, lid 1, onder j)), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 12, leden 1 en 2, ervan,

moet aldus worden uitgelegd dat

de vrijstelling waarin eerstgenoemde bepaling voorziet voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de levering die wordt verricht vóór de eerste ingebruikneming, ook geldt voor de levering van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan, ook al heeft de betrokken lidstaat in zijn nationale recht niet de voorwaarden vastgesteld voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen, zoals hij op grond van de tweede van deze bepalingen had kunnen doen.

ondertekeningen