



Jurisprudentie

BESCHIKKING VAN HET HOF (Zevende kamer)

10 februari 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof –
Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) –
Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 392 – Margeregeling – Werkingssfeer – Leveringen van met
het oog op wederverkoop gekochte gebouwen en bouwterreinen – Belastingplichtige die voor de
aankoop van de onroerende goederen geen recht op aftrek heeft gehad – Aan de btw
onderworpen wederverkoop – Begrip „bouwterreinen”

In zaak C-191/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend
door de cour administrative d'appel de Lyon (bestuursrechter in tweede aanleg, Frankrijk) bij
beslissing van 18 maart 2021, ingekomen bij het Hof op 25 maart 2021, in de procedure

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

tegen

Les Anges d'Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS,

geeft

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Passer, kamerpresident, F. Biltgen en M. L. Arastey Sahún (rapporteur),
rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om overeenkomstig artikel 99 van het
Reglement voor de procesvoering van het Hof uitspraak te doen bij met redenen omklede
beschikking

* Procestaal: Frans.

de navolgende

Beschikking

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 392 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; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (minister van Economische Zaken, Financiën en Economisch Herstel, Frankrijk; hierna: „belastingdienst”), enerzijds, en de vennootschappen Les Anges d'Eux SARL, Echo 5 SARL en Cletimmo SAS, anderzijds, over naheffingsaanslagen voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die betrekking hebben op de levering van bouwterreinen die aanvankelijk zijn aangekocht als bebouwde terreinen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 9, lid 1, van de btw-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.”

- 4 Artikel 12 van deze 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;
- 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.

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.”

5 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

6 In artikel 392 van die richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 1 („Afwijkingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling”) van titel XIII („Afwijkingen”), staat te lezen:

„De lidstaten mogen bepalen dat voor de leveringen van gebouwen en bouwterreinen welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht door een belastingplichtige die voor die aankoop geen recht op aftrek heeft gehad, de maatstaf van heffing het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs is.”

Frans recht

7 In artikel 260 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op de belastingtijdvakken in kwestie, staat te lezen:

„Mogen op hun verzoek de [btw] voldoen:

[...]

5° bis De personen die een in artikel 261, punt 5, bedoelde handeling verrichten;

[...]”

8 Artikel 261 van dit wetboek bepaalt:

„Van de [btw] zijn vrijgesteld:

[...]

5. (Handelingen met betrekking tot onroerende goederen)

[...]

2° De leveringen van sedert meer dan vijf jaar voltooide gebouwen.

[...]”

9 Artikel 268 van dat wetboek luidt:

„Wat betreft de levering van een bouwterrein of een in artikel 261, punt 5, 2°, genoemde handeling waarvoor in de keuzemogelijkheid van artikel 260, punt 5° bis, is voorzien, is de maatstaf van heffing, indien de aankoop door de vervreemder geen recht op aftrek van de [btw] heeft doen ontstaan, gelijk aan het verschil tussen:

1° enerzijds de uitgedrukte prijs en de bijkomende kosten, en

2° anderzijds, naargelang van het geval:

a) ofwel de bedragen die de vervreemder, op welke grondslag ook, heeft betaald voor de aankoop van het terrein of het gebouw;

b) ofwel de nominale waarde van de aandelen of deelnemingen die hij heeft ontvangen in ruil voor zijn inbreng in natura.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 Les Anges d’Eux, Echo 5 en Cletimmo, verweersters in het hoofdgeding, zijn vastgoedhandelaren.
- 11 In het kader van deze activiteit hebben Les Anges d’Eux en Cletimmo bebouwde terreinen die bestaan uit percelen die elk een woonhuis met bijbehorend terrein en bijgebouwen omvatten, aangekocht van particulieren. Deze handelingen vallen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn. Echo 5 heeft een soortgelijke handeling verricht, met als enige verschil dat het door haar aangekochte onroerend goed een woonhuis met binnenplaats en tuin, bijgebouwen, een bron en een bebost terrein omvatte.
- 12 Vervolgens hebben verweersters in het hoofdgeding de bij de oorspronkelijke bouwwerken horende niet-bouwrijpe terreinen opgesplitst of heringedeeld teneinde deze kavels als bouwterreinen te verkopen, waarbij zij deze handelingen aan de btw hebben onderworpen volgens de margeregeling van artikel 268 van de code général des impôts, de bepaling waarbij artikel 392 van de btw-richtlijn in het Franse recht is omgezet.
- 13 Na controles heeft de belastingdienst de toepassing van die regeling ter discussie gesteld en btw-naheffingsaanslagen over de gehele verkoopprijs van de verkochte terreinen vastgesteld voor het tijdvak van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2014, wat Les Anges d’Eux betreft, voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014 alsook voor november 2015, wat Echo 5 betreft, en voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014, wat Cletimmo betreft.
- 14 Bij vonnissen van 6 november, 20 november en 11 december 2018 heeft de tribunal administratif de Lyon (bestuursrechter in eerste aanleg Lyon, Frankrijk) bijna alle vorderingen van verweersters in het hoofdgeding, die strekten tot de volledige kwijtschelding van die btw-naheffingsaanslagen en de bijbehorende verdragingsrente, toegewezen ten nadele van de belastingdienst.

- 15 De belastingdienst heeft tegen die vonnissen hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter en voert ten eerste aan dat de toepassing van de margeregeling noodzakelijkerwijs onderstelt dat de juridische kwalificatie van het wederverkochte goed identiek is aan die van het aangekochte goed, aangezien het begrip „koop-wederverkoop” van bouwterreinen aldus moet worden opgevat dat alle omvormingshandelingen uitgesloten zijn van dat begrip. Ten tweede is de belastingdienst van mening dat de handeling die bestaat in de verkoop als bouwterrein van een terrein dat is ontstaan door de verkaveling van een terrein dat oorspronkelijk was aangekocht als site van een bebouwd onroerend goed, niet in aanmerking komt voor die afwijkende regeling maar moet worden onderworpen aan de btw voor de totale prijs van de verkoop.
- 16 Verweersters in het hoofdgeding betogen dat er bij de verkoop van bouwterreinen waarvoor geen recht op aftrek is ontstaan bij de aankoop ervan, kan worden gekozen voor de toepassing van de margeregeling, waarbij het volgens hen niet relevant is dat de fysieke kenmerken en de juridische kwalificatie van het gekochte goed zijn gewijzigd vóór de verkoop van dit goed.
- 17 De verwijzende rechter is van oordeel dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de preciseringen van het Hof ten aanzien van de uitlegging van artikel 392 van de btw-richtlijn.
- 18 In deze omstandigheden heeft de cour administrative d'appel de Lyon (bestuursrechter in tweede aanleg Lyon, Frankrijk) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 392 van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het zich in de volgende twee gevallen verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen:

- wanneer deze bebouwd aangekochte terreinen in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige bouwterreinen zijn geworden;
- wanneer de kenmerken van de betreffende terreinen zijn gewijzigd in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop van deze terreinen door de belastingplichtige, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 19 Krachtens artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof kan het Hof in elke stand van het geding op voorstel van de rechter-rapporteur, de advocaat-generaal gehoord, beslissen om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen wanneer het antwoord op een prejudiciële vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid of wanneer over het antwoord op die vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan.
- 20 Deze bepaling dient in het kader van de onderhavige prejudiciële verwijzing te worden toegepast, aangezien het antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk kan worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof, met name uit het arrest van 30 september 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer deze bebouwd aangekochte terreinen in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige

bouwterreinen zijn geworden, alsmede wanneer de kenmerken van de betreffende terreinen zijn gewijzigd in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop van deze terreinen door de belastingplichtige, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels.

- 22 Wat in de eerste plaats de bebouwd aangekochte terreinen betreft die bouwterreinen zijn geworden, dient om te beginnen in herinnering te worden gebracht dat de lidstaten – zoals blijkt uit artikel 392 van de btw-richtlijn – mogen bepalen dat voor de leveringen van gebouwen en bouwterreinen die met het oog op wederverkoop zijn gekocht door een belastingplichtige die voor die aankoop geen recht op aftrek heeft gehad, de maatstaf van heffing het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs is.
- 23 Artikel 392 van de btw-richtlijn vormt dus een afwijking van het in artikel 73 van deze richtlijn neergelegde algemene beginsel dat de btw wordt berekend op basis van de tegenprestatie voor de goederenlevering of de dienstverrichting, te weten de verkoopprijs.
- 24 Deze afwijking moet strikt worden uitgelegd, zonder dat artikel 392 van de btw-richtlijn evenwel mag worden uitgehold (zie in die zin arrest van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 48).
- 25 Bovendien moet worden vastgesteld dat volgens artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn als „bouwterrein” worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen (arrest van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 49).
- 26 Uit al die bepalingen in hun geheel beschouwd blijkt dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn neergelegde afwijkende regeling enkel geldt voor de door de lidstaten als zodanig omschreven bouwterreinen die worden gekocht met het oog op de wederverkoop ervan.
- 27 De toepassing van de margeregeling onderstelt dan ook – uit hoofde van artikel 392 van de btw-richtlijn – dat het aangekochte goed en het wederverkochte goed juridisch identiek zijn.
- 28 In casu hebben Les Anges d’Eux en Cletimmo bebouwde terreinen aangekocht die bestaan uit percelen die elk een woonhuis met bijbehorend terrein en bijgebouwen omvatten. Het door Echo 5 aangekochte onroerend goed omvatte een woonhuis met binnenplaats en tuin, bijgebouwen, een bron en een bebost terrein. Vervolgens hebben verweersters in het hoofdgeding die terreinen opgesplitst of heringedeeld in percelen met het oog op de wederverkoop ervan als bouwterreinen.
- 29 Derhalve staat het aan de verwijzende rechter om – rekening houdend met de omschrijvingen in de nationale wetgeving en met alle omstandigheden waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen zijn verricht – na te gaan of de door verweersters in het hoofdgeding aangekochte goederen onder het begrip „bouwterrein” in de zin van artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn, en dus binnen de werkingssfeer van artikel 392 van deze richtlijn vallen.
- 30 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of artikel 392 van de btw-richtlijn zich verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer de kenmerken van de terreinen in kwestie zijn gewijzigd in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop van deze terreinen door de belastingplichtige, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels, zij eraan herinnerd dat het Hof voor recht heeft verklaard dat dit artikel

aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de toepassing van de margeregeling op de levering van dergelijke terreinen (zie in die zin arrest van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 62).

- 31 In dit verband heeft het Hof gepreciseerd dat artikel 392 van de btw-richtlijn weliswaar verwijst naar de „levering van bouwterreinen welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht”, maar dat daaruit niet kan worden afgeleid dat het op grond van die bewoordingen niet is toegestaan dat de terreinen door de belastingplichtige-wederverkoper zijn omgevormd, voor zover zij bij de wederverkoop als bouwterreinen kunnen worden aangemerkt. Een dergelijke gevolgtrekking vloeit immers niet voort uit de bedoelingen van de Uniewetgever met betrekking tot die bepaling, noch uit de contextuele uitlegging ervan (arrest van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 60).
- 32 Wanneer een niet-bouwrijp terrein volgens de nationale wetgeving van de betrokken lidstaat als bouwterrein wordt beschouwd, zijn de omvormingen die worden verricht om van dit terrein een bouwrijp terrein te maken, dat bestemd blijft om te worden bebouwd, bijgevolg niet van invloed op de kwalificatie van het terrein als „bouwterrein” zolang de resultaten van de werkzaamheden in kwestie niet als „gebouwen” kunnen worden aangemerkt (arrest van 30 september 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punt 61).
- 33 Artikel 392 van de btw-richtlijn moet dan ook aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen die naar nationaal recht als zodanig worden beschouwd, wanneer de kenmerken van deze terreinen zijn gewijzigd, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels.
- 34 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer deze bebouwd aangekochte terreinen in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige bouwterreinen zijn geworden, maar dat het zich niet verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer de kenmerken van de betreffende terreinen zijn gewijzigd in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop van deze terreinen door de belastingplichtige, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels.

Kosten

- 35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 392 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer deze bebouwd aangekochte terreinen in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige bouwterreinen zijn geworden, maar dat het zich niet verzet tegen de toepassing van de margeregeling op de levering van bouwterreinen wanneer de kenmerken van de betreffende terreinen zijn

gewijzigd in de loop van het tijdvak tussen de aan- en de wederverkoop van deze terreinen door de belastingplichtige, bijvoorbeeld doordat die terreinen zijn opgesplitst in kavels.

ondertekeningen