



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 10014, 8000 GA Zwolle

XXX

port betaald PostNL

Betreft: Besluit Wet open overheid

Geachte heer,

Op 4 januari 2021 ontving de Belastingdienst uw e-mail waarin u een verzoek doet op basis van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob). De afhandeling van uw verzoek heeft langer dan gebruikelijk geduurd, waarvoor ik u hierbij mijn oprechte excuses aanbied. In deze brief ontvangt u mijn beslissing op uw verzoek.

Per 1 mei 2022 is de Wet Open Overheid (hierna: Woo) in werking getreden, deze wet heeft de Wob vervangen. Omdat niet is voorzien in overgangsrecht en ik ná 30 april 2022 beslis op uw verzoek heb ik uw Wob-verzoek als verzoek op basis van de Woo aangemerkt.

#### **Wettelijk kader**

Uitgangspunt van de Woo is dat een ieder het recht heeft op toegang tot publieke informatie zonder daartoe een belang te hoeven stellen, tenzij uitzonderingsgronden of een geheimhoudingsplicht daaraan in de weg staan. Indien bepaalde informatie niet voorhanden is, dan verplicht de Woo niet tot het vervaardigen van documenten hieromtrent. Het bestuursorgaan kan openbaarmaking van de gevraagde informatie achterwege laten wanneer een of meer van de in hoofdstuk 5 van de Woo genoemde uitzonderingsgronden of beperkingen zich voordoen. Openbaarmaking dient voorts achterwege te blijven wanneer sprake is van een in een bijzondere wet opgenomen geheimhoudingsbepaling die daaraan in de weg staat.

#### **Samenvatting verzoek**

U verzoekt om de beleidsstukken/standpuntbepalingen van de kennisgroep omzetbelasting met betrekking tot de kwalificatie bouwterrein voor de omzetbelasting.

#### **Beoordeling van uw verzoek**

In het kader van dit Woo-verzoek zijn de volgende documenten aangetroffen:

1. Antwoord Kennisgroep Omzetbelasting: 03-053-105 Gebouw (verharding terrein)

#### **Midden- en kleinbedrijf**

Burgemeester Drijbersingel 27  
8021 DA Zwolle  
Postbus 10014  
8000 GA Zwolle  
[www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)

#### **Telefoonnummer**

XXX

#### **E-mailadres**

XXX

#### **Team**

Vastgoed en Landbouw

#### **Datum**

21 juni 2022

#### **Onze referentie**



2. Helpdeskantwoord Omzetbelasting: 16-210-0012  
Perceel met klinkers: bebouwd of onbebouwd
3. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 17-209-0009  
Kwalificatie levering grond met te slopen opstallen die nog in gebruik zijn bij de verkrijger
4. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 17-209-0018  
Artikel 3 lid 4 & projectontwikkeling
5. Helpdeskantwoord Omzetbelasting: 17-210-0017  
Omzetbelasting; artikel 11, vierde lid; (Bouw)terrein voor zonnepanelenpark
6. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 20-209-0015  
Voorwerp opstalrecht in verband met artikel 3, tweede lid Wet op de omzetbelasting 1968

**Datum**

21 juni 2022

**Onze referentie**

### **Beslissing op uw Woo-verzoek**

Op grond van het voorgaande wijs ik het verzoek om openbaarmaking van de gevraagde documenten deels toe. Ik besluit de door u gevraagde documenten openbaar te maken, met uitzondering van persoonsgegevens. Ik licht mijn besluit hieronder toe.

### **Motivering**

*De eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (artikel 5.1, tweede lid, onder e, van de Woo)*

Waar het gaat om de persoonsgegevens van ambtenaren in het document merk ik het volgende op. Indien het gaat om namen van medewerkers die niet wegens hun functie in de openbaarheid treden, weegt het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van de desbetreffende ambtenaar zwaarder dan het algemeen belang van openbaarheid. Deze persoonsgegevens maak ik dus niet openbaar. Ik heb deze persoonsgegevens onleesbaar gemaakt.

### **Wijze van openbaarmaking**

De documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee.

### **Publicatie op internet**

Het stuk wordt met een geanonimiseerde versie van dit besluit voor een ieder kenbaar gemaakt op [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl).

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende geïnformeerd te hebben.

Hoogachtend,  
namens de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,

De directeur van Belastingen MKB,  
namens deze,

XXXX



### **Rechtsmiddelenverwijzing**

Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de staatssecretaris van Financiën, ter attentie van de directeur MKB, Postbus 10014, 8000 GA Zwolle.

Het bezwaarschrift dient te worden ondertekend en dient ten minste het volgende te bevatten:

- a. naam en adres van de indiener;
- b. de dagtekening;
- c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
- d. een opgave van de redenen waarom u zich met het besluit niet kunt verenigen.

**Datum**

21 juni 2022

**Onze referentie**



**CENTRUM VOOR PROCES-  
EN PRODUCTONTWIKKELING**

UTRECHT

> POSTBUS 18 280 3501 CG UTRECHT

Belastingdienst Utrecht-Gooi/ Kantoor  
Utrecht Gerbrandystraat  
[REDACTED] [REDACTED]  
Postbus 18500  
3501 CM UTRECHT

Telefoon (030) 275 60 00

Telefax (030) 275 63 00

OB/BPM

Doorkiesnummer [REDACTED]

Datum

1 december 2003

Uw kenmerk

Kenmerk

03-053-1015

Betreft  
Gebouw (verharding terrein)

Geachte heer [REDACTED]

**Vraag**

Door een ondernemer is in de maand december 2002 een aan zijn bedrijf grenzend (nog) onbebouwd terrein ter grootte van ca. 2.000 m<sup>2</sup> verworven. Het terrein wordt in de maand februari 2003 door de verkopende partij ontdaan van onkruid en resten puin geëgaliseerd opgeleverd. Op het moment van de (op-)levering kwalificeert het terrein niet als bouwterrein. De ondernemer heeft het terrein gekocht met de bedoeling om het te gaan gebruiken als opslag- annex parkeerterrein ten behoeve van zijn bedrijf. Met het oog daarop is hij voornemens om het terrein door een aannemer te doen bestraten met zogenoemde Stelcon®platen die worden geproduceerd door [REDACTED] te [REDACTED]. Het betreft hier betonnen bedrijfsvloerplaten met een standaardafmeting van 2 x 2 meter die, afhankelijk van de belasting, in verschillende diktes verkrijgbaar zijn. Deze platen zijn zowel met als zonder stalen hoekomranding leverbaar. Afwijkende maten kunnen op bestelling worden geleverd. De platen zijn geschikt voor zowel tijdelijk als permanent gebruik en hebben als kenmerk dat zij vrij snel zijn aan te brengen en ook weer eenvoudig zijn te verwijderen. Een geëgaliseerde oppervlakte grond van ca. 500 m<sup>2</sup> kan bij voorbeeld in één dag met deze platen worden belegd en deze zijn in nog minder tijd te verwijderen. Om deze reden worden stelconplaten veel gebruikt op bouwplaatsen en voor de aanleg van tijdelijke bouwwegen. De platen zijn na verwijdering geschikt voor hergebruik.

De kennisgroep heeft uw vragen als volgt geformuleerd:

1. Kwalificeert de oplevering door een aannemer van een opslag- annex parkeerterrein door het op een onbebouwd terrein aanbrengen van zogenoemde stelconplaten als een levering als bedoeld in artikel 3, eerste lid, letter c, dan wel als een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968?
2. Hoe luidt het antwoord op de vorige vraag indien het terrein wordt voorzien van bestrating in de vorm van klinkers?

**Conclusie**

1. De oplevering van een terrein door dit te voorzien van slechts een verharding bestaande uit zogenoemde stelconplaten is aan te merken als een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.
2. De oplevering van een terrein voorzien van een verharding bestaande uit klinkers is eveneens aan te merken als een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

*In uw antwoord datum en kenmerk van deze brief vermelden*

Bezoekadres  
HERMAN GORTERSTRAAT 5  
UTRECHT

## Beschouwing

### *Met betrekking tot vraag 1.*

Ingevolge artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) is als levering van een goed te beschouwen de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid.

Artikel 11, vierde lid, van de Wet OB, omschrijft een bouwterrein als onbebouwde grond:

- a. waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;
  - b. ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
  - c. in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of
  - d. ter zake waarvan een bouwvergunning is verleend;
- met het oog op de bebouwing van de grond.

Van bebouwing van de grond is sprake indien de handelingen tot resultaat hebben dat een gebouw in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet, ontstaat.

Uit de door u overgelegde informatie is af te leiden, dat door een aannemer aan onbebouwde grond bewerkingen hebben plaatsgevonden. Voor het antwoord op de vraag of deze bewerkingen ertoe hebben geleid dat deze resulteren in bebouwing van de grond, dient beoordeeld te worden of de stelconplaten na plaatsing zijn aan te merken als een gebouw in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB. Daarbij merk ik op dat gelet op de samenhang tussen vorenstaande bepalingen er met het begrip onroerende zaak in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB niet anders kan zijn bedoeld dan op bouwterreinen en/of gebouwen. Dientengevolge is het van belang na te gaan of de stelconplaten tezamen als een gebouw kwalificeren.

In artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet, is bepaald dat als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Bij de totstandkoming van deze bepaling is aangegeven, dat het begrip bouwwerk een ruimere betekenis heeft dan hetgeen doorgaans onder gebouw wordt verstaan. Aan de parlementaire stukken behorende bij de Wet van 19 juni 1997 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, Stb. 1997/277, kan in dit verband het volgende worden ontleend:

### Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel 24 703, blz. 4, laatste alinea

"Zo is in het derde lid, onderdeel a, de definitie van "gebouw" uit de richtlijn overgenomen (artikel 4, lid 3, sub a, slotzin, van de richtlijn). Het daarin gehanteerde begrip bouwwerk heeft een ruimere betekenis dan hetgeen doorgaans onder gebouw wordt verstaan. De Engelse en Franse richtlijntekst - structure onderscheidenlijk construction - vormen daarvoor ook een indicatie. Naast "echte" gebouwen zoals huizen, kantoren, schuren en dergelijke, vallen daar bij voorbeeld onder bruggen, tunnels, viaducten, straten, wegen, pleinen en sluisen. Atletiekbanen, kunstgrasvelden en dergelijke zijn op één lijn te plaatsen met een bebouwing zoals dat bij voorbeeld bij pleinen het geval is. Ook het geheel van een sportveld omgeven door tribunes kan als een dergelijke bebouwing gelden. Anders is dit ingeval bij het aanleggen van een sportveld slechts sprake is van het egaliseren en inzaaien van de grond. Er zal dan geen sprake zijn van bebouwing met bouwwerken in de hiervoor bedoelde zin. Bij sportcomplexen die deels bestaan uit bebouwing en deels uit grond waarop geen bebouwing voorkomt, zal moeten worden bezien of beide delen in het maatschappelijk verkeer een zelfstandige betekenis hebben en in die zin afzonderlijk (kunnen) worden gebruikt - in welk geval een splitsing voor de hand ligt - dan wel of de onbebouwde delen opgaan in de functie van het op de grond gebouwde.

### Nota naar aanleiding van het Verslag wetsvoorstel 24 703, blz. 6, tweede en derde alinea

"De leden van de VVD-fractie refereren aan de passages op blz. 4 van de memorie van toelichting over de definitie van een gebouw, en met name over de positie van atletiekbanen, (kunst)grasvelden en sportcomplexen. Zij vragen of ik met hen van mening ben dat een en ander

enigszins ingewikkeld overkomt en wellicht tot verwarring zou kunnen leiden. Ook vragen zij of ik er niet beter aan doe een en ander te verduidelijken.

Dienaangaande - en ter verduidelijking - merk ik het volgende op. Zoals ik in de memorie van toelichting heb aangegeven, heb ik in de novelle gekozen voor een wettelijke systematiek die zowel voor onbebouwde als voor bebouwde gronden aansluit bij de systematiek van de richtlijn. Ook de gebruikte terminologie is zoveel mogelijk in overeenstemming met de richtlijnterminologie. Voor de definitie van gebouw schrijft de richtlijn zelfs een definitie voor: « Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden ». Ik heb deze definitie uiteraard overgenomen. Juist om verwarring te voorkomen, heb ik in de toelichting aangegeven hoe naar mijn mening tegen kunstgrasvelden en dergelijke moet worden aangekeken. Gelet op de geciteerde definitie - en ook op de Engelse- en Franstalige versie daarvan: « any structure fixed to or in the ground » onderscheidenlijk « toute construction incorporée au sol » - lijkt het een logische gedachte om bij het aanleggen van een sportveld waarbij slechts sprake is van het egaliseren en inzaaien van grond, niet te spreken van bouwwerken/structures. Bij atletiekbanen, kunstgrasvelden en tribunes is daarvan naar mijn mening wel sprake. Dat bij combinaties (sportcomplexen) de zaak minder eenduidig is, kan ik met deze leden eens zijn. Een beoordeling is sterk afhankelijk van de feitelijke omstandigheden van het geval. Om die reden heb ik in de memorie van toelichting een leidraad gegeven, die overigens voor de omzétbelasting niet nieuw is en ook voor andere gevallen waarin een prestatie moet worden geëist, wordt gehanteerd.

Nota naar aanleiding van het Verslag wetsvoorstel 24 703 , blz. 6, vijfde alinea

(...) Leidt de toets aan die criteria bijvoorbeeld tot de constatering dat er wel bewerkingen aan de grond hebben plaatsgevonden, maar niet met het oog op de bebouwing - er wordt bijvoorbeeld een park aangelegd - dan is de levering van dergelijke na sloop onbebouwd geworden grond onbelast, ook al is die grond als vervaardigd aan te merken. Dergelijke grond verkeert aldus in dezelfde positie als de (eveneens vervaardigde) omgespoten landbouwgrond

Omdat de wetgever aan het begrip gebouw een ruimere betekenis heeft toegekend dan hetgeen daar naar het spraakgebruik onder wordt verstaan, is het van belang te beoordelen of de aanleg van een opslag- annex parkeerterrein op de wijze als hiervoor bedoeld op één lijn is te stellen met (de aanleg van met name) straten, wegen en pleinen.

In dit verband is van belang het arrest van het Hof van Justitie van 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer). Dit arrest ziet op de communautaire uitleg van het begrip onroerend goed in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (zie ro. 26) dat ziet op de verhuur van een dergelijk goed. Het Hof van Justitie stelt dat, aangezien dit begrip niet is gedefinieerd, onderzocht moet worden wat de context en de doelstelling is van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (ro. 28). In deze opvatting legt het Hof van Justitie een verbinding naar artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, waarin voor de toepassing van de levering het begrip gebouw wordt gebruikt en in deze bepaling wordt gedefinieerd als ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden (ro. 34). Vervolgens past het Hof van Justitie deze definitie toe op de in geding zijn bebouwing en concludeert dat er sprake is van de verhuur van onroerend goed omdat het onderwerp van de overeenkomst een gebouw betreft. Het communautaire begrip onroerend goed ziet, in de situatie dat er niet sprake is van onbebouwde grond, op bebouwing met gebouwen als bedoeld in de Zesde richtlijn.

In concreto betrof het hier uit prefabelementen samengestelde gebouwen met één of twee verdiepingen die vergelijkbaar waren met prefabhuizen. De gebouwen rustten op betonsokkels die waren geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De muren, bestaande uit platen, waren in de fundering verankerd door schroefbouten. De getimmerde dakconstructies waren met dakpannen bedekt. De bodem en de muren van de sanitaire ruimtes en de keukens waren betegeld. Deze gebouwen konden op elk ogenblik door 8 personen binnen 10 dagen worden gedemonteerd om later weer te worden opgetrokken.

Het Hof van Justitie concludeert in ro. 33 dat dergelijke gebouwen, samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies, als onroerend moeten worden aangemerkt. Daarbij hecht het Hof van Justitie belang aan het gegeven dat de constructies, hoewel deze niet onlosmakelijk met de grond zijn verbonden, niet gemakkelijk zijn te demonteren en te verplaatsen.

Hoewel uit het arrest niet naar voren welke mate van verbondenheid met de grond toereikend is om te kunnen zeggen dat het desbetreffende goed niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen, is zoveel wel duidelijk dat er sprake moet zijn van een constructie die zodanig vast met de grond verbonden is dat voor een verwijdering een behoorlijke mate van inzet van materiaal en/of menskracht benodigd is.

Zoals reeds hierboven is aangegeven, zijn de stelconplaten geschikt voor zowel tijdelijk als permanent gebruik en hebben zij als kenmerk dat zij gemakkelijk te verwijderen zijn en geschikt zijn om opnieuw te worden gebruikt. Naar ik meen kunnen stelconplaten tezamen dan ook bezwaarlijk als een vast met de grond verbonden constructie worden beschouwd. Daarbij neem ik in beschouwing het gegeven dat, gezien de kenmerken van stelconplaten, deze na plaatsing vrij eenvoudig te verwijderen én zondig te verplaatsen zijn. Aldus beschouwd kunnen de stelconplaten tezamen niet worden aangemerkt als een gebouw in de zin van artikel 4, derde lid, onderdeel a, van de Zesde Richtlijn, in verbinding met artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB. In deze opvatting is er van een als onroerende zaak aan te merken gebouw mitsdien geen sprake. De oplevering van het terrein vormt mitsdien een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Steun voor deze opvatting ontleen ik aan hetgeen in dit verband is opgemerkt in de hiervoor aangehaalde tekstpassage uit de Memorie van Toelichting. De hierin door de staatssecretaris genoemde voorbeelden van met gebouwen gelijkgestelde objecten zien met name op constructies van grond-, weg- en waterbouwkundige aard die normaliter, hetzij vast met de grond zijn verbonden, dan wel zodanig zijn geconstrueerd dat er een verbinding is met een in de grond aangebracht werk. Zo worden bij voorbeeld pleinen, straten en wegen veelal in combinatie met een rioleringsstelsel aangelegd waardoor een vaste verbinding met de grond niet kan worden ontkend. In deze opvatting kunnen stelconplaten tezamen bezwaarlijk als een werk van grond-, weg- of waterbouwkundige aard als hiervoor bedoeld worden aangemerkt. Daarbij is nog in ogenschouw te nemen dat het plaatsen van stelconplaten - evenals het verwijderen hiervan - op betrekkelijk eenvoudige wijze kan geschieden en dat stelconplaten relatief gemakkelijk opnieuw gebruikt kunnen worden. De omstandigheid dat de stelconplaten worden gebruikt als ondergrond voor een opslag- annex parkeerterrein en wellicht zijn bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, doet hieraan niet af.

#### Met betrekking tot vraag 2

In de situatie dat een aannemer het terrein oplevert met bestrating in de vorm van klinkers, dient voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB - evenals bij de eerste vraag is geschiedt - beoordeeld te worden of de klinkers na plaatsing tezamen zijn aan te merken als een gebouw in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB. Evenals bij stelconplaten geconcludeerd is, ben ik van mening dat ook de klinkers na plaatsing niet kunnen worden aangemerkt als een gebouw. De klinkers tezamen vormen - evenmin als bij stelconplaten het geval is - niet een werk van grond-, weg- of waterbouwkundige aard als bedoeld in de parlementaire geschiedenis. De klinkers zijn eenvoudig te verwijderen en te verplaatsen (daarbij kan gebruik worden gemaakt van een shovel, waarbij in één keer een aantal vierkante meters worden verwijderd), en vormen tezamen beschouwd geen constructie die als bouwwerk kan worden aangemerkt. De klinkers zijn na verwijdering normaliter weer geschikt voor hergebruik. Ook in dit geval is er van een als onroerende zaak aan te merken gebouw geen sprake. De oplevering van het terrein vormt mitsdien een dienst als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet OB.

Ik wijs er echter op dat deze situatie anders kan zijn indien met het oog op de bestrating er aan de grond zodanige bewerkingen plaatsvinden of voorzieningen worden getroffen dat er een constructie ontstaat met de kenmerken van een gebouw. Te denken hierbij valt bij voorbeeld aan samenhangende diensten bestaande in het afgraven van de toplaag van de grond, het aanbrengen van drainage voor de afvoer van het hemelwater en het vervolgens aanbrengen van een zandbed in combinatie met terreinverlichting. In een zodanige situatie zullen dergelijke bewerkingen en voorzieningen tezamen beschouwd mogelijk wel als een vast met de grond verbonden constructie en mitsdien als een gebouw beschouwd kunnen worden. In het bijzonder indien vast staat dat een dergelijke constructie minder gemakkelijk te verwijderen of te verplaatsen is als een enkele bestrating met klinkers of stelconplaten



Hoogachtend,

Belastingdienst/CENTRUM VOOR PROCES- EN PRODUCTONTWIKKELING /UTRECHT,  
de directeur  
namens deze

████████████████████





## Helpdeskantwoord Omzetbelasting Kennisgroep Vrijstellingen, Overheid en Landbouwregeling

### 16-210-0012 Perceel met klinkers: bebouwd of onbebouwd

Belastingdienst  
Directie Vaktechniek  
Kennisgroep Vrijstellingen, Overheid  
en Landbouwregeling

#### Casus

Een gemeente is voornemens een perceel grond te leveren. De grond is momenteel bestraat met klinkers. Ook staat op een deel van het terrein een fietsenstalling. Zowel de bestrating als de fietsenstalling zijn eenvoudig te verwijderen. De gemeente stelt dat de grond om die reden voor de btw als onbebouwd is aan te merken. Uit de parlementaire geschiedenis zou mogelijk de conclusie kunnen worden getrokken dat het in geding zijnde terrein voor de btw wél als bebouwd dient te worden aangemerkt. Door een adviseur wordt daarbij gesteld dat de facto sprake is van een keuzemogelijkheid om óf op de btw-richtlijn óf op de parlementaire geschiedenis een beroep te doen.

Contactpersoon  
[Redacted]  
Secretaris  
[Redacted]@belastingdienst.nl

Adviesnummer  
16-210-0012  
Datum vaststelling  
23 mei 2017

De vraag betreft specifiek of het perceel bestraat met klinkers als bebouwde of als onbebouwde grond moet worden gezien. Andere bouwwerken zoals de fietsenstalling en eventuele rioolaansluitingen en dergelijke zijn geen onderdeel van de vraag.

Vastgesteld door  
[Redacted]  
Voorzitter  
Kopie aan  
Lavaco's omzetbelasting/OVB/BPM  
Bijlagen  
.

#### Vraag

Is een perceel grond met eenvoudig te verwijderen bestrating voor de heffing van de omzetbelasting als onbebouwde grond in de zin van artikel 11 vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968, hierna Wet OB, aan te merken.

#### Antwoord

Een perceel grond met eenvoudig te verwijderen bestrating is voor de heffing van omzetbelasting als onbebouwde grond in de zin van artikel 11 vierde lid Wet OB aan te merken. Een klinkerbestrating op dit perceel kwalificeert in principe niet als bouwwerk. Er bestaat derhalve geen keuzemogelijkheid.

## **Beschouwing**

Op 1 december 2003 heeft de kennisgroep (onder kenmerk 03-053-1015) een standpunt ingenomen over de vraag of een klinkerweg als bouwwerk moet worden aangemerkt. In dat standpunt is kort samengevat geoordeeld dat een klinkerweg niet kan worden aangemerkt als bebouwing, omdat deze eenvoudig te verwijderen is en niet is vastgeklonken aan de grond.

Dit is anders als de bestrating van een andere soort is: indien deze niet eenvoudig te verwijderen is en/of vast met de grond verbonden is, dan moet de bestrating wel als bouwwerk worden gekwalificeerd. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan bestrating met een fundering die in asfalt is ingelegd. Ook kan er sprake zijn van een andere situatie als het aanbrengen van de klinkers slechts een onderdeel is van een meer omvattende prestatie, bijvoorbeeld het afgraven van een toplaag, het aanbrengen van drainage en terreinverlichting. Dit zal echter per geval feitelijk moeten worden beoordeeld aan hand van de criteria die de kennisgroep heeft opgesomd in het eerder genoemde standpunt.

Voor een uitgebreidere beschouwing op dit onderwerp verwijst de kennisgroep naar zijn standpunt van 1 december 2003. Die wordt als bijlage toegevoegd.

Ondanks de respectabele leeftijd van het kennisgroepstandpunt doet het standpunt naar de mening van de kennisgroep nog steeds opgeld in de huidige tijd.

Met ingang van 2017 zijn een aantal zaken rond het begrip "bouwterrein" in de wet gewijzigd. Daarnaast is er een toelichting<sup>1</sup> verschenen op artikel 13ter van de uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.<sup>2</sup> Dat is met name een toelichting op de EU-btw-regels betreffende de plaats van dienst voor diensten met betrekking tot onroerend goed. Deze regels treden in 2017 in werking.<sup>3</sup> Deze wijzigingen, noch de toelichting hebben echter invloed op het standpunt over de kwalificatie van een klinkerweg.

---

<sup>1</sup> Toelichting (Explanatory notes) van 26 oktober 2015.

<sup>2</sup> Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 behorende bij de Richtlijn 2006/112/EG

<sup>3</sup> Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad





Belastingdienst

**VERTROUWELIJK**

Aan: [REDACTED]

## Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

Belastingdienst  
Directie Vaktechniek  
Kennisgroep Omzetbelasting  
Algemeen

### 17-209-0009 Kwalificatie levering grond met te slopen opstallen die nog in gebruik zijn bij de verkoper

Contactpersoon

[REDACTED]  
Secretaris

[REDACTED]  
[REDACTED]@belastingdienst.nl

#### Casus

Ondernemer X (hierna: de verkoper) is eigenaar van een perceel bebouwde grond (998 m<sup>2</sup>). Het perceel is eind februari 2017 juridisch geleverd aan Y (hierna: de koper). De koper stond de verkoper toe om de aanwezige opstallen nog gedurende enkele weken na de juridische levering – doch uiterlijk tot 31 maart 2017 – te gebruiken totdat de bedrijfsmiddelen van de verkoper volledig waren verplaatst naar zijn nieuwe bedrijfslocatie. De verkoper was voor het tijdelijke gebruik geen vergoeding verschuldigd aan de koper.

Adviesnummer  
17-209-0009

Datum vaststelling  
13 november 2017

Vastgesteld door

[REDACTED]  
Voorzitter

Kopie aan  
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen  
.

Nadat het tijdelijke gebruik door de verkoper is beëindigd, zal de verkoper de opstallen volledig voor eigen rekening en risico slopen. De koper zal op de na de sloop verkregen onbebouwde grond voor eigen rekening en risico nieuwbouw realiseren. Ter onderbouwing van dit voornemen heeft de koper de bouwplannen van een architect overgelegd, waaruit blijkt dat een groot warehouse van circa 20.000 m<sup>2</sup> wordt gerealiseerd op onder andere het verkregen onderhavige perceel. Daarnaast is op kosten van de verkoper een verkennend bodemonderzoek uitgevoerd<sup>1</sup>.

Uit een Letter of Intent (hierna: LOI) uit december 2016 blijkt dat beide partijen zijn overeengekomen dat een bouwterrein zal worden geleverd. Dit is nadien ook zo in de koopovereenkomst opgenomen. In de LOI is het volgende opgenomen:

*"Bouwterrein*

*Ten tijde van het totstandkoming van deze overeenkomst bevinden zich op het perceel nog opstallen.*

*Het Verkochte zal ten tijde van de levering kwalificeren als een bouwterrein zoals bedoeld in artikel 11, lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 c.q. ten tijde van de totstandkoming van deze overeenkomst op grond van artikel 135 lid 1 letter k jo artikel 12 lid 1 en 3 van de Richtlijn betreffende de belasting over de toegevoegde waarde*

<sup>1</sup> Zie de Letter Of Intent, waarin staat "De kosten verband houdende met de sloop van de opstallen en de onderzoekskosten zullen in de koopsom voor de onroerende zaak worden verdisconteerd."

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 7

*in samenhang met paragraaf 4.3 van het besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, zodat omzetbelasting ter zake van de levering verschuldigd is. Koper verklaart een beroep te zullen doen op de vrijstelling overdrachtsbelasting als bedoeld in artikel 15 lid 1 letter a van de Wet op de belasting van rechtsverkeer en het besluit van 2 juni 2016, BLKB2016/508M.*

*In het licht van deze afspraak zal Verkoper onbebouwde grond leveren aan Koper, die bestemd is om door Koper te worden aangewend voor de realisatie van een gebouw, zodat sprake is van een bouwterrein in de zin van voornoemde regelgeving. Verkoper zal in dat kader zorgdragen voor het slopen en (eventueel) saneren van de onroerende zaak. De kosten verband houdende met de sloop van de opstallen en de onderzoekskosten zullen in de koopsom voor de onroerende zaak worden verdisconteerd. Koper zal dienaangaande worden geïnformeerd over de sloopovereenkomst en de sloopkosten."*

#### **Vragen**

1. Moet de levering van het perceel, ondanks de aanwezige en nog in gebruik zijnde opstallen, worden aangemerkt als de levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB)?
2. Op welk moment vindt de levering plaats voor de heffing van omzetbelasting?

#### **Antwoorden**

1. Ja, de levering van het perceel moet, ondanks de aanwezige en nog in gebruik zijnde opstallen op het moment van de levering, worden aangemerkt als de levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid Wet OB. De levering van het perceel met de daarop aanwezige opstallen en de contractueel overeengekomen sloopwerkzaamheden vormen één samengestelde prestatie die met btw belast is. Dat de opstallen na de levering nog voor een korte periode bij de verkoper in gebruik zijn, heeft onder de gegeven feiten en omstandigheden geen invloed op deze kwalificatie.
2. De levering vindt voor de heffing van omzetbelasting plaats op het moment van de oplevering van het bouwterrein aan de koper.

#### **Beschouwing**

##### **Opmerking vooraf**

De antwoorden en de beschouwing hierna zijn in nauwe samenwerking met en met goedkeuring van de kennisgroep VOL vastgesteld.

##### **Vraag 1**

Op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1<sup>o</sup> juncto artikel 11, vierde lid van de Wet OB is sprake van een met btw belaste levering van een bouwterrein indien wordt geleverd:

*"(...) onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen."*

Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat slechts sprake is van de levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid Wet OB indien (i) sprake is van onbebouwde grond die (ii) kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen.

Hoewel de concrete invulling van het begrip 'bouwterrein' door de Uniewetgever is overgelaten aan de nationale wetgever, dient bij de omschrijving van het begrip 'bouwterrein' de doelstelling van artikel 135, eerste lid, onderdeel k van de btw-richtlijn in acht genomen te worden. De doelstelling van de richtlijn bepaling is het vrijstellen van enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal zijn bestemd.<sup>2</sup> Of sprake is van de levering een bouwterrein, moet worden beoordeeld op het tijdstip van levering van het betrokken perceel.<sup>3</sup>

De wettelijke bepaling inzake de definitie van het begrip 'bouwterrein' is per 1 januari 2017 gewijzigd<sup>4</sup>. In het Belastingplan 2017 is – voor zover hier relevant – het volgende verwoord:

*"Verder wil het kabinet van de gelegenheid gebruik maken om te verduidelijken dat aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan op grond van de rechtspraak van het HvJ EU ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen."<sup>5</sup>*

De onderhavige casus spitst zich toe op de vraag of op het moment van levering sprake is van onbebouwde grond. Op basis van de geschetste feiten staat vast dat de koper de (op het feitencomplex gebaseerde geobjectiveerde) intentie heeft om hetgeen wordt verkregen te bestemmen ten behoeve van nieuwbouw. Om die reden wordt hierna enkel de vraag beantwoord of de verkoper onbebouwde grond levert.

#### *Onbebouwde grond*

Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft in het Don Bosco-arrest<sup>6</sup> op basis van de criteria die gelden bij het leerstuk van de eenheid van prestatie beslist dat voor de vaststelling of sprake is van de levering van onbebouwde grond, rekening moet worden gehouden met eventueel door de verkoper van de onroerende zaak verrichte bijkomende (sloop)handelingen. Dit betekent dat in het onderhavige geval moet worden beoordeeld of de door de verkoper verrichte sloophandelingen en de levering van het bebouwde perceel dusdanig nauw met elkaar zijn verbonden, rekening houdend met het economisch doel van deze handelingen, dat sprake is van één ondeelbare prestatie.

In dit kader is het vaste rechtspraak van het HvJ dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.<sup>7</sup>

Uit deze rechtspraak blijkt echter dat in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en waarbij elke prestatie zodoende als zodanig tot

<sup>2</sup> HvJ 28 maart 1996, nr. C-468/93 (Gemeente Emmen), *FED* 1996/690, r.o. 24-25.

<sup>3</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB 2013/1686M (Levering en verhuur van onroerende zaken), punt 4.3.1.

<sup>4</sup> Wet van 21 december 2016, houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, Stb. 2016,544 (Belastingplan 2017).

<sup>5</sup> HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), *ECLI:EU:C:2009:722*.

<sup>6</sup> HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed).

<sup>7</sup> Vgl. o.a. 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fisher Waterhouse), *BNB* 2013/4, r.o. 14.



belastingheffing of tot vrijstelling zou kunnen leiden, als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Er is met name sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.<sup>8</sup> Dit is bijvoorbeeld het geval indien de elementen van de prestatie over en weer noodzakelijk zijn voor ieders totstandkoming.<sup>9</sup>

Verder is er sprake van één ondeelbare prestatie wanneer een element of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl één of meerdere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen.

Een prestatie moet met name als een bijkomende prestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter of leverancier.<sup>10</sup>

Om te bepalen of de verrichte prestaties uit het oogpunt van de btw meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn.<sup>11</sup> Bij de bepaling of een uit meerdere prestaties bestaande transactie één enkele transactie vormt voor de btw, houdt het HvJ rekening met het economische doel van die transactie. Bij zijn analyse neemt het HvJ ook het belang van de ontvanger van de prestatie in overweging.<sup>12</sup>

Uit het arrest HvJ Don Bosco blijkt dat de levering van een nog deels bebouwd perceel en de verplichting van de verkoper om de opstallen volledig te slopen, op het moment van de juridische levering kwalificeren als één samengestelde handeling kwalificeert. De handelingen die de verkoper levert of verricht, waren volgens het HvJ namelijk zo nauw met elkaar verbonden dat zij objectief gezien één ondeelbare prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.<sup>13</sup> Het HvJ overwoog in dit kader:

*"Met betrekking tot een situatie als die in het hoofdgeding, moet worden vastgesteld dat de door de verkoper verrichte handelingen, die in het kader van de btw worden onderzocht, nauw met elkaar zijn verbonden. De sloopwerkzaamheden en de levering van de grond op zich hebben elkaar zelfs overlapt. Deze handelingen hadden als economisch doel de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. In dit verband zou het kunstmatig zijn om te oordelen dat Don Bosco van dezelfde persoon eerst de oude gebouwen en het erbij behorende terrein heeft verworven, dat, als zodanig, echter in het geheel niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna de diensten met betrekking tot de sloop van de gebouwen, door welke diensten dat terrein pas bruikbaar voor hem kon worden gemaakt."<sup>14</sup>*

<sup>8</sup> HvJ 10 november 2016, nr. C-432/15 (Pavlna Baštová), V-N 2016/67.17, r.o. 69-70 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

<sup>9</sup> HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), V-N 2007/18.22, r.o. 25.

<sup>10</sup> HvJ 8 december 2016, nr. C-208/15 (Stock '94), ECLI:EU:C:2016:936, r.o. 27 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

<sup>11</sup> HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14 (Wojskowa), r.o. 32.

<sup>12</sup> HvJ 8 december 2016, nr. C-208/15 (Stock '94), r.o. 29.

<sup>13</sup> HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), r.o. 40.

<sup>14</sup> Ibidem, r.o. 39.

Het HvJ hecht derhalve belang aan de omstandigheden dat (i) de sloop op het moment van de juridische levering reeds was aangevangen, (ii) deze handelingen als economisch doel hadden de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd en (iii) dat de geleverde opstallen niet bruikbaar waren voor de economische activiteit van de koper.

De staatssecretaris van Financiën interpreteert het Don Bosco arrest als volgt:

*"Uit het verwijzingsarrest van de HR in de Don Bosco zaak blijkt dat voor beantwoording van de vraag of sprake is van de levering van een bouwterrein niet van belang is hoever de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar beslissend is de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan de koper is/wordt opgeleverd."*<sup>15,16</sup>

Dit roept de vraag op of het feit dat de sloopwerkzaamheden niet zijn aangevangen op het moment van de juridische levering, afdoet aan de eventuele omstandigheid dat sprake is van één ondeelbare economische prestatie.

De kennisgroep is van mening dat de passage "ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering was gevorderd" in r.o. 44 van het Don Bosco-arrest zo moet worden opgevat, dat het op het moment van de juridische levering niet noodzakelijk is dat de sloop daadwerkelijk reeds moet zijn aangevangen, wil sprake zijn van een samengestelde prestatie in de zin van het Don Bosco-arrest. Dit sluit aan bij de btw-behandeling van koop-/aannemingsovereenkomsten die leiden tot de oplevering van een nieuwe onroerende zaak. Voor de btw is sprake van één prestatie, ongeacht of op het moment van de juridische levering (van de grond) al is begonnen met de bouw van de toekomstige opstallen.<sup>17</sup>

Het HvJ heeft in het arrest inzake Woningstichting Maasdriel<sup>18</sup> voorts beslist dat sprake kan zijn van de levering van een bouwterrein, ondanks het feit dat op het moment van de juridische levering op het terrein nog een parkeerterrein in gebruik was waarvan de bestrating nog niet was verwijderd. Het HvJ merkt ter zake op 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 van de transactie.<sup>19</sup> In dit kader kan de voltooiing door de verkoper van de sloopwerkzaamheden vóór de datum van levering met het oog op de toekomstige bebouwing of verplichting van de verkoper om dergelijke sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op de toekomstige bebouwing, eveneens deel uitmaken van die gegevens.<sup>20</sup>

In het onderhavige geval is sprake van elementen die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Het is kunstmatig

<sup>15</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB 2013/1686M (Levering en verhuur van onroerende zaken), punt 4.3.2.

<sup>16</sup> In gelijke zin verwoord in het Belastingplan 2017, punt II ("Artikelsgewijze toelichting").

<sup>17</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB 2013/1686M, punt 4.2.

<sup>18</sup> HvJ 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), BNB 2013/85.

<sup>19</sup> Ibidem r.o. 32.

<sup>20</sup> Ibidem r.o. 33.

om onderscheid te maken tussen enerzijds de juridische levering van het perceel en anderzijds de contractuele verplichting tot het slopen van de aanwezige opstallen na de juridische levering.

Het gegeven dat de aanwezige opstallen op het moment van de juridische levering nog tijdelijk in gebruik zijn bij de verkoper, doet naar de mening van de kennisgroep niet af aan de conclusie dat sprake is van één samengestelde prestatie. Het tijdelijk gebruik van de opstallen door de verkoper vormt in de voorliggende casus voor de koper namelijk geen economisch doel. Bovendien heeft de koper ook geen enkel belang bij het tijdelijke gebruik van die opstallen door de verkoper. Het gaat de koper juist om het verkrijgen van onbebouwde grond die hij zal aanwenden ter realisatie van nieuwbouw, waarbij hij het tijdelijke gebruik door de verkoper voor lief neemt.<sup>21</sup> De kennisgroep merkt hierbij uitdrukkelijk op dat het gebruik van de onroerende zaak na de juridische levering door de verkoper onder andere omstandigheden (voor een langere tijd of voor een onbepaalde tijd) wel degelijk invloed kan hebben op de kwalificatie van de levering. Onder omstandigheden moet het ter beschikking stellen van de onroerende zaak aan de verkoper zelfs als afzonderlijke (verhuur)dienst worden gekwalificeerd, zie ook het advies van kennisgroep van 12 oktober 2009, nr. 09-209-0007.

In casu beoogt de koper niet in het bijzonder één van de handelingen van de onderhavige transactie te verkrijgen. Het gaat de koper om het resultaat van de handelingen die leiden tot de (op)levering van een bouwterrein. Elk element van de prestatie (in casu de juridische levering en de sloopwerkzaamheden) is van gelijk belang en is even onontbeerlijk om het beoogde resultaat van de transactie te realiseren. Daarmee resulteren de verschillende elementen van de prestatie in één prestatie<sup>22</sup>, die kwalificeert als de (op)levering van een bouwterrein.

De conclusie dat sprake is van de (op)levering van een bouwterrein sluit bovendien ook aan bij de doelstelling van artikel 135, eerste lid onderdeel k van de btw-richtlijn: enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal zijn bestemd, dienen te worden vrijgesteld.

## **Vraag 2**

Omdat de prestatie in de voorliggende casus uit verschillende elementen bestaat, is het van belang om vast te stellen op welk moment de btw-relevante (op)levering plaatsvindt.

Het HvJ overweegt in het Don Bosco arrest namelijk als volgt:

*"Derhalve valt een dergelijke handeling, als geheel beschouwd, niet onder de btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd."*<sup>23</sup>

Uit deze overweging kan worden afgeleid dat het HvJ van mening is dat de

---

<sup>21</sup> De kennisgroep merkt hierbij uitdrukkelijk op dat in de theoretische omstandigheid dat de verkoper de opstallen langer mag gebruiken, het economisch doel van de transactie en/of het belang van de koper bij de transactie mogelijk wijzigt. Dit zou kunnen betekenen dat splitsing van de elementen van de prestatie niet langer kunstmatig is.

<sup>22</sup> Vgl. HvJ 19 juli 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank), V-N 2012/42.15, r.o. 27-28.

<sup>23</sup> HvJ Don Bosco, r.o. 41.

levering plaatsvindt op het moment van de juridische levering en niet pas bij de oplevering. Hierbij moet worden opgemerkt dat het HvJ concludeerde tot de levering van een onbebouwd terrein. De vraag of sprake was van een bouwterrein moest nog door de verwijzende rechter worden beoordeeld.

Ook A-G Van Hilten meent dat op het moment van de juridische levering de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat.<sup>24</sup> Uit het eindarrest van de Hoge Raad valt echter niet af te leiden of de Hoge Raad deze visie deelt. De hierboven aangehaalde overweging van het HvJ heeft de Hoge Raad niet letterlijk overgenomen.

In een later arrest is de Hoge Raad wel duidelijk over het tijdstip van de levering bij een samengestelde prestatie. Deze zaak betrof de uitvoering van een koop-aannemingsovereenkomst bestaande uit de juridische levering van een appartementsrecht en de bouw van een appartement. De samengestelde prestatie werd door de Hoge Raad geïd als de levering van een nieuwe onroerende zaak, die plaatsvond op het moment van de oplevering van het appartement.<sup>25</sup>

De kennisgroep is van mening dat dezelfde lijn in het onderhavige geval van toepassing is. Op het moment van de oplevering is de afgesproken samengestelde prestatie pas voltooid en kan de koper over de onbebouwde grond beschikken zoals hij dat beoogde door het sluiten van de overeenkomsten met de verkoper. Dit betekent dat de btw-relevante levering pas plaatsvindt op het moment van oplevering van de onbebouwde grond die als bouwterrein kwalificeert aan de koper en derhalve niet op het moment van de eerdere juridische levering.

### **Conclusie**

Op basis van het voorgaande concludeert de kennisgroep dat de levering van het perceel en de daarop aanwezige opstallen op grond van artikel 11, vierde lid en artikel 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB onderhevig is aan heffing van omzetbelasting. De btw-relevante levering vindt plaats op het moment van oplevering van het terrein aan de koper.

---

<sup>24</sup> Conclusie A-G van Hilten van 17 juni 2010 inzake Don Bosco, ECLI:NL:PHR:2011:BN0646.

<sup>25</sup> HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307, r.o. 34.





VERTROUWELIJK

Belastingdienst  
Directie Vaktechniek  
Kennisgroep Omzetbelasting  
Algemeen

## Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

Contactpersoon  
[Redacted]  
Secretaris  
[Redacted]  
[Redacted]@belastingdienst.nl

Adviesnummer  
17-209-0019

Datum vaststelling  
1 oktober 2018

Vastgesteld door

[Redacted]  
Voorzitter

Kopie aan  
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen

### 17-209-0019 Artikel 3 lid 4 & projectwikkeling

#### 1. Casus

De aan de kennisgroep voorgelegde vragen hebben betrekking op twee casus.

##### 1.1. Casus 1

A verplicht zich een onroerende zaak, een woonboerderij met bijbehorend terrein, te leveren aan ondernemer B en tevens de woonboerderij binnen twee weken na de juridische levering te slopen. A treedt voor de levering niet op als ondernemer. B sluit vervolgens met C een koopovereenkomst met betrekking tot die onroerende zaak), eveneens met sloopverplichting. Civielrechtelijk wordt de onroerende zaak rechtstreeks door A aan C geleverd en zal A de sloop (laten) verzorgen.

##### 1.2. Casus 2

Ondernemer A verplicht zich een 'oude' onroerende zaak te leveren aan dochtervennootschap B tegen het symbolische bedrag van € 1. Op grond van het feitencomplex is door de inspecteur geconstateerd dat B niet de beschikkingsmacht verkrijgt om als een eigenaar over de 'oude' onroerende zaak te beschikken.<sup>1</sup> Ondernemer B verkoopt de onroerende zaak vervolgens aan ondernemer C, waarbij B zich jegens C verplicht om de onroerende zaak na de levering ook te slopen. Civielrechtelijk wordt de onroerende zaak (terrein met opstal) rechtstreeks door A aan C geleverd, waarna B de sloop verzorgt.

1.3. Het staat in beide casus niet ter discussie dat de onroerende zaak die C uiteindelijk verkrijgt als resultaat van *alle betrokken transacties*, kwalificeert als bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB).

#### 2. Vragen

2.1. **Vraag 1** Staat in casus 1 aan de toepassing van artikel 3, vierde lid, Wet OB in de weg dat één van de betrokken personen voor zijn transactie niet kwalificeert of handelt als btw-ondernemer?

<sup>1</sup> Met andere woorden: A verricht dus geen levering in de zin van artikel 3, lid 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968 aan B.

**2.2. Vraag 2** Is in casus 2 sprake van een verplichting tot levering van een zelfde goed in de zin van artikel 3, vierde lid, Wet OB als in schakel A-B alleen het recht op levering van de oude onroerende zaak wordt aangegaan en B zich in de schakel B-C verplicht tot het verrichten van een samengestelde prestatie die kwalificeert als de (op)levering van een bouwterrein?

**2.3. Vraag 3** Staat aan de toepassing van artikel 3, vierde lid, Wet OB in de weg dat in schakel A-B het recht op levering wordt aangegaan tegen een symbolische vergoeding van € 1?

### **3. Antwoorden**

**3.1. Antwoord vraag 1** Nee, in casus 1 staat niet aan de toepassing van artikel 3, vierde lid, Wet OB in de weg dat één van de betrokken personen (in casu A) voor zijn transactie niet optreedt als btw-ondernemer.

**3.2. Antwoord vraag 2** Nee, in casus 2 is geen sprake van de levering van eenzelfde goed in de zin van artikel 3, vierde lid, Wet OB indien in de schakel A-B alleen het recht op levering van de oude onroerende zaak wordt overeengekomen en B zich in de schakel B-C verplicht tot het verrichten van een samengestelde prestatie die kwalificeert als de (op)levering van een bouwterrein. Alleen indien in die samengestelde prestatie de levering van de 'oude' onroerende zaak overheerst en daardoor de samengestelde prestatie moet worden geduid als de levering van de 'oude' onroerende zaak, is sprake van hetzelfde goed.

**3.3. Antwoord vraag 3** Nee, aan de toepassing van artikel 3, vierde lid, Wet OB staat niet in de weg dat in schakel A-B het recht op levering wordt aangegaan tegen een symbolische vergoeding van € 1. Gezien het antwoord op vraag 1 kan die transactie ook een niet-economische activiteit betreffen.

### **4. Belang van de vragen: overdrachtsbelasting**

**4.1.** Voor beide casus geldt dat indien voor de btw moet worden geconstateerd dat één levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet OB door A aan C plaatsvindt, C over de verkrijging van de onroerende zaak overdrachtsbelasting is verschuldigd. Als op grond van artikel 3, vierde lid, Wet OB sprake is van een levering door A aan B en een levering door B aan C, kan C de goedkeuring van onderdeel 2.2.10 van het besluit 'Overdrachtsbelasting en omzetbelasting Samenloop' toepassen, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden.<sup>2</sup> De verkrijging door C is dan vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

### **5. Beschouwing**

#### **5.1. Algemeen**

5.1.1. Artikel 3, vierde lid, Wet OB luidt als volgt:

*4 Indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden*

---

<sup>2</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën Samenloop overdrachtsbelasting en omzetbelasting Samenloop van 16 maart 2017, nr. 2017-51500.

*gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, wordt dat goed geacht door ieder van die personen te zijn geleverd.*

- 5.1.2. De in deze bepaling beschreven combinatie van verplichtingen wordt hierna verder aangeduid als ABC-overeenkomst. Van zo'n overeenkomst moet worden onderscheiden de situatie waarin tweemaal de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat. Onder die omstandigheden is zowel in de schakel A-B als in de schakel B-C sprake van een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet OB.
- 5.1.3. In de literatuur wordt wel verdedigd dat bij ABC-overeenkomsten B altijd op enig moment de macht verkrijgt om als eigenaar over het goed te beschikken.<sup>3</sup> In dat geval zou artikel 3, vierde lid, Wet OB, geen zelfstandige betekenis hebben omdat dan altijd sprake is van twee leveringen in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet OB.
- 5.1.4. De kennisgroep OVI (voorheen VOL) gaat er in standpunt 15-210-0017 (Klaipeda in NL situatie) vanuit dat artikel 3, vierde lid, Wet OB zelfstandige betekenis heeft. Ook naar de mening van de kennisgroep heeft artikel 3, vierde lid, Wet OB, zelfstandige betekenis. Bij ABC-overeenkomsten als bedoeld in die bepaling verkrijgt B dus nooit op enig moment de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. Het enkele feit dat B een koopovereenkomst heeft gesloten met A, betekent immers niet dat B de macht heeft om als eigenaar over het goed te beschikken.
- 5.1.5. Artikel 3, vierde lid, Wet OB, heeft geen basis in de btw-richtlijn. Dit betekent dat belastingplichtigen met een rechtstreeks beroep op de richtlijn de werking van dit artikel buiten toepassing kunnen laten. Deze mogelijkheid heeft de Belastingdienst niet.

## **5.2. Beantwoording van vraag 1**

- 5.2.1. Uit de wetsgeschiedenis vloeit voort dat bewust is gekozen voor het ruimere begrip 'personen'. Dit blijkt uit het volgende. In het Besluit OB 1940 stond nog het woord 'ondernemer' in artikel 2, tweede lid:
- 'In gevallen waarin een goed door meer dan één ondernemer wordt verhandeld doch door den eersten ondernemer rechtstreeks aan den laatsten afnemer wordt geleverd, wordt het goed niettemin geacht door elk van de ondernemers te zijn geleverd.'*
- 5.2.2. In de Wet OB 1954 is het woord 'ondernemer' vervangen door 'persoon':
- 'In gevallen, waarin goederen door meer dan één persoon worden verhandeld, doch door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer worden geleverd, worden die goederen niettemin geacht door elk van de verhandelende personen te zijn geleverd.'*

---

<sup>3</sup> Zie o.a. Cursus Belastingrecht OB, 2.1.2.K.b, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, FM nr. 46, p. 71 en Fiscaal Commentaar, Omzetbelasting, 2003, p. 94.



5.2.3. In de leidraad bij de Wet OB 1954, par. 15, eerste lid, staat over dit verschil:

*'art. 3, zesde lid, regelt hetzelfde onderwerp als destijds het tweede lid van art. 2 van het Besluit. De huidige wettekst spreekt evenwel niet van verhandelen door meer dan één ondernemer, doch van het verhandelen door meer dan één persoon. Onder persoon dient niet alleen een natuurlijk persoon of rechtspersoon te worden verstaan, doch daaronder valt mede een groepering, welke voor de heffing van omzetbelasting als een ondernemer wordt aangemerkt bijv. de maatschap en firma. Op grond van de nieuwe bepaling zal ook de ondernemer, die in opdracht van een particulier goederen verhandelt, geacht worden die goederen te leveren.'*

5.2.4. In de Wet OB 1954 is dus bewust gekozen om 'ondernemer' te vervangen door 'persoon', Hiermee is het toepassingsbereik uitgebreid. Bij invoering van de Wet OB 1968 is deze ruimere benadering in (toen nog) artikel 3, derde lid, Wet OB overgenomen<sup>4</sup>:

*'het derde lid van art. 3 komt overeen met art. 3, zesde lid, Wet OB 1954'.<sup>5</sup>*

5.2.5. In artikel 3, vierde lid, Wet OB is dus bewust gekozen voor het begrip 'persoon'. Dit artikel ziet volgens de Kennisgroep OB Algemeen daarom ook op ABC-transacties waarbij één van de partijen geen btw-ondernemer is, of ter zake van die transactie niet als zodanig handelt. Omdat een niet-ondernemer de levering verricht, is op grond van artikel 1 Wet OB geen btw verschuldigd.

### **5.3. Beantwoording vraag 2**

5.3.1. Artikel 3, vierde lid, Wet OB is alleen van toepassing als in beide schakels sprake is van een zelfde goed. Van een zelfde goed in de zin van deze bepaling is alleen sprake als het goed voor de heffing van omzetbelasting in alle schakels kwalificeert als *hetzelfde* goed.

5.3.2. In casus 1 is sprake van hetzelfde goed, omdat zowel in de schakel A-B als in de schakel B-C een verplichting tot levering en een sloopverplichting overeen wordt gekomen en A de woning ook daadwerkelijk sloopt / laat slopen. Zowel in de schakel A-B als in de schakel B-C is voor de heffing van omzetbelasting sprake van de levering van een bouwterrein.

5.3.3. In casus 2 is de situatie anders. Daar heeft A slechts de verplichting de onroerende zaak inclusief opstal te leveren aan B. Vervolgens verplicht B zich jegens C de onroerende zaak te leveren en tevens de opstal te slopen. Civielrechtelijk levert A de onroerende zaak rechtstreeks aan C.

5.3.4. De overeenkomst tot levering van de onroerende zaak door B aan C en de sloop van de opstal door B is een overeenkomst over een samengestelde prestatie. Voor de duiding voor de heffing van

---

<sup>4</sup> MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, p. 31 l.k.

omzetbelasting van een samengestelde prestatie is het overheersende element doorslaggevend.<sup>6</sup> Het overheersende element moet worden bepaald vanuit het standpunt van de modale consument.<sup>7</sup>

- 5.3.5. Ter bepaling van het overheersende element acht het Hof van Justitie de kosten<sup>8</sup>, de omvang<sup>9</sup>, het belang voor de dienstontvanger<sup>10</sup>, de tijd die de uitvoering vergt<sup>11</sup> en het kwalitatieve – en niet louter het kwantitatieve belang – van de elementen van belang.<sup>12</sup>
- 5.3.6. Niet in alle gevallen overheerst één element de samengestelde prestatie. Zo kunnen de elementen van de prestatie onder omstandigheden even belangrijk zijn en moeten deze op hetzelfde niveau geplaatst worden.<sup>13</sup> De samengestelde prestatie wordt dan zelfstandig (opnieuw) fiscaal geduid.
- 5.3.7. In casus 2 is in de schakel A-B sprake van een verplichting tot levering van een oude onroerende zaak. Vervolgens heeft B zich jegens C verplicht de oude onroerende zaak te leveren en tevens de opstal te slopen, waardoor B een samengestelde prestatie aan C verricht. Deze samengestelde prestatie kan slechts als de levering van dezelfde oude onroerende zaak worden geduid die in de schakel A-B werd geleverd, als de samengestelde prestatie ook kwalificeert als de levering van de oude onroerende zaak. Als de samengestelde prestatie zelfstandig voor de omzetbelasting moet worden geduid of als een ander element de samengestelde prestatie overheerst (in dit geval de sloop), is in de schakel B-C geen sprake van de levering van dezelfde (oude) onroerende zaak als in de schakel A-B.
- 5.3.8. In casus 2 overheerst volgens de Kennisgroep OB Algemeen geen van de elementen de samengestelde prestatie. De samengestelde prestatie moet dus zelfstandig fiscaal worden geduid. In dit geval moet de samengestelde prestatie worden geduid als de levering van een bouwterrein. Dit betekent dat in de schakel A-B voor de heffing van btw een ander goed wordt geleverd (namelijk de oude onroerende zaak) dan in de schakel B-C (namelijk een bouwterrein).
- 5.3.9. Artikel 3 lid 4 is daarom in casus 2 niet van toepassing: A verricht aan C een levering in zin van artikel 3 lid 1, letter a van een 'oude'

---

<sup>6</sup> Zie o.a. arresten Manfred Bog C-497/09, Faaborg C-231/94, Levob C-41/04, Aktiebolaget C-111/05, Zamberk C-18/12, Graphic Procédé C-88/09.

<sup>7</sup> HvJ, C-18/12, 21 februari 2013, Zamberk, r.o. 30.

<sup>8</sup> HvJ, C-111/05, 29 maart 2007, Aktiebolaget, r.o. 36, 37 / HvJ C-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, r.o. 33 / HvJ, C-41/04, 27 oktober 2005, Levob, r.o. 29.

<sup>9</sup> HvJ, C-41/04, 27 oktober 2005, Levob, r.o. 28.

<sup>10</sup> HvJ, C-41/04, 27 oktober 2005, Levob, r.o. 28, HvJ C-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, r.o. 33.

<sup>11</sup> HvJ, C-41/04, 27 oktober 2005, Levob, r.o. 28, HvJ C-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, r.o. 33.

<sup>12</sup> HvJ, C-18/12, 21 februari 2013, Zamberk, r.o. 30 / HvJ, C-497/09, 10 maart 2011, Manfred Bog, r.o. 62.

<sup>13</sup> HvJ, C-44/11, 19 juli 2012, Deutsche Bank, r.o. 27.

onroerende zaak. B verricht aan C een oplevering van een bouwterrein in de zin van artikel 3 lid 1, letter c Wet OB.

#### **5.4. Beantwoording vraag 3**

- 5.4.1. Een levering is voor de btw belastbaar als die onder bezwarende titel is verricht.<sup>14</sup> Voor de levering moet dus een (in beginsel) afdwingbare vergoeding worden betaald. Bij een symbolische vergoeding is sprake van vrijgevigheid door de leverancier, waardoor een bezwarende titel ontbreekt en er dus geen sprake is van een belastbare levering.<sup>15</sup>
- 5.4.2. De vergoeding van € 1 die A aan B in rekening brengt in casus 2 is een symbolische vergoeding. In zoverre is geen sprake van een economische activiteit. Dat in de schakel A-B slechts een symbolische vergoeding wordt bedongen staat niet in de weg aan toepassing van artikel 3, vierde lid, Wet OB. Slechts voor het bepalen of sprake is van een belastbaar feit voor de heffing van omzetbelasting is het van belang te beoordelen of sprake is van een bezwarende titel en of deze al dan niet symbolisch is. Het antwoord op de eerste vraag heeft daarom ook te gelden in de situatie dat in schakel A-B geen sprake is van een economische activiteit.

---

<sup>14</sup> Zie artikel 1, onderdeel a Wet OB.

<sup>15</sup> Hof van Justitie, Commissie / Frankrijk, 21 september 1988, 50/87; Hoge Raad, 11 februari 2005, 38.022, NTFR 2005/274.





## Helpdeskantwoord Omzetbelasting Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen en Internationaal

### 17-210-0017 Omzetbelasting; artikel 11, vierde lid; (Bouw) terrein voor zonnepanelenpark

Belastingdienst  
Directie Vaktechniek  
Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen  
en Internationaal

#### Feiten en omstandigheden

Ondernemer B is eigenaar van een onbebouwd perceel. Hij heeft voor dit perceel een omgevingsvergunning verkregen voor "het gewijzigd opstellen van zonnepanelen". Ondernemer B vestigt ten behoeve van ondernemer X op dit onbebouwde perceel een recht van erfpacht van 25 jaar met een gelijk durend afhankelijk recht van opstal (hierna: het zakelijk recht). Bij de vestiging van het zakelijk recht is de verplichting opgenomen dat ondernemer X een zonnepanelenpark op het perceel zal exploiteren. Het perceel is door een taxateur gewaardeerd op een bedrag van € 1.550.000. Hierbij is rekening gehouden met de bestemming "zonnepanelenpark".

Ondernemer B berekent voor de vestiging van het zakelijk recht op het onbebouwde perceel retributies, waarvan de gekapitaliseerde waarde over 25 jaar € 1.556.684 bedraagt. De waarde is gekapitaliseerd op grond van artikel 5, vijfde lid, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en letter b van de bijbehorende Bijlage A.

De vestiging van het zakelijk recht op het terrein kwalificeert in de gegeven omstandigheden als een levering van een onroerende zaak op grond van artikel 3, tweede lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). De waarde van de gekapitaliseerde retributies bedraagt namelijk niet minder dan de getaxeerde verkoopwaarde in het economische verkeer van het perceel.

De kenmerken van het door ondernemer X te bouwen en te exploiteren zonnepanelenpark zijn als volgt:

- Het zonnepanelenpark zal bestaan uit zonnepanelentafels met 48 panelen per tafel, die zo optimaal mogelijk, in een oost-west configuratie, in rijen in en op het terrein zullen worden geplaatst ter verkrijging van de meest gunstige zonne-energieopbrengst.
- De afstand tussen de rijen bedraagt 1,35 meter.
- Aan elke stalen tafel (bodemprofiel) worden 12 x 4 zonnepanelen, met een afmeting van 1.650 x 992 x 35 mm per stuk, op relatief

Contactpersoon  
[Redacted]  
Secretaris  
[Redacted]  
[Redacted]@belastingdienst.nl

Adviesnummer  
17-210-0017  
Datum vaststelling  
12 november 2018

Vastgesteld door  
[Redacted]  
Voorzitter  
Kopie aan  
Lavaco's omzetbelasting/CVB/BPM  
Bijlagen  
-

eenvoudige wijze aan elkaar geschakeld en gemonteerd middels een railsysteem en vier schroeven/bouten.

- De stalen tafels rusten voornamelijk op stalen poten (zijprofielen) die worden bevestigd met twee schroeven/bouten.
- Deze stalen poten zijn 10 meter lang en worden voor 9 meter de grond in geheid.
- Deels rust een deel van de tafels op betonsokkels, waar de poten anders schade aan aanwezige leidingen zouden veroorzaken.
- Een betonnen sokkel is een vorm van (vooraf of op locatie gegoten) fundering. De profielen worden bevestigd aan betonnen sokkels. De betonnen sokkels zitten deels onder de grond, echter niet zo diep als de stalen poten.
- Per tafel met 48 zonnepanelen, kan het aantal profielen dat is aangebracht op betonnen sokkels ten opzichte van de overige profielen verschillen (afhankelijk van de ligging van de leidingen).
- Elke tafel is via ondergrondse leidingen verbonden met transformatoren die zich per tafel bevinden in een transformatorhuisje.
- De transformatoren worden op prefab betonnen sokkels in de grond geplaatst en het transformatorhuis wordt op betonnen prefab platen gemonteerd.
- Elk transformatorhuis is aangesloten op het hoofdnetwerk.
- Aan de zonnepanelentafels zijn omvormers gemonteerd die via ondergrondse kabels worden aangesloten op de transformatoren.
- De omvormers zetten gelijkstroom om in wisselstroom en de transformatoren zorgen vervolgens voor de juiste elektrische spanning.
- Het bouwen van het park zal vier tot zes maanden in beslag nemen vanaf het moment van de eerste paal in de grond tot het aansluiten op het net.
- Het eventueel verwijderen van de gehele constructies zal de constructies zodanig beschadigen, dat zij niet opnieuw kunnen worden gebruikt.

Partijen doen ten aanzien van de vestiging van het zakelijk recht op het onbebouwde perceel een beroep op de vrijstelling overdrachtsbelasting op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze vrijstelling is onder meer van toepassing indien sprake is van een van rechtswege btw-belaste levering (of van een ter beschikking stelling voor gebruik met een optie voor btw-heffing) van een bouwterrein c.q. van onbebouwde grond die kennelijk is bestemd te worden bebouwd met één of meer gebouwen.

### **Vraag**

Kwalificeert het perceel waarop het zonnepanelenpark wordt aangelegd als onbebouwde grond die kennelijk is bestemd te worden bebouwd met één of meerdere gebouwen?

## **Antwoord**

Ja, het perceel kwalificeert als onbebouwde grond die kennelijk is bestemd te worden bebouwd met één of meerdere gebouwen. Op het moment van vestiging van het zakelijk recht is de grond onbebouwd. Het in de toekomst te installeren zonnepanelenpark, kwalificeert onder de gegeven omstandigheden en kenmerken als één of meerdere gebouwen. In casu is derhalve sprake van een van rechtswege belaste levering van onbebouwde grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd met één of meerdere gebouwen. De kennisgroep wijst er uitdrukkelijk op dat dit standpunt alleen geldt in een situatie met deze specifieke feiten.

## **Beschouwing**

De kennisgroep concludeert dat sprake is van een van rechtswege btw-belaste levering van onbebouwde grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd met één of meer gebouwen. De zonnepanelentafels moeten na installatie op het onbebouwd perceel worden aangemerkt als één of meerdere gebouwen of constructies als bedoeld in artikel 13 ter, onderdeel b, Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (PbEU 2013, L284/1) (hierna UVO) alsmede in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel a Wet OB.

Voor de vraag moet worden onderzocht of de te installeren zonnepanelentafels (bodem- en zijprofielen, leidingen en betonsokkels met de zonnepanelen) alsmede de transformatoren en de transformatorhuisjes zijn aan te merken als één of meer gebouwen of constructies die vast met de grond verbonden zijn onder of boven zeeniveau en die niet gemakkelijk zijn te demonteren of te verplaatsen (Artikel 13 ter, onderdeel b UVO). Het Hof van Justitie (hierna: Hof) heeft geoordeeld over de verhuur van een uit prefab elementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden (HvJ EU 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), ECLI:EU:C:2003:23). In casu rustte het gebouw op betonnen sokkels en was geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. Om die reden kon het gebouw niet gemakkelijk worden gedemonteerd of verplaatst. Het Hof oordeelde dat sprake was van een verhuur van onroerend goed. Dit was zelfs het geval indien dit gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst zou moeten worden verwijderd om opnieuw te worden gebruikt op een ander stuk grond. Naar het oordeel van het Hof moeten dergelijke gebouwen, samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies, worden aangemerkt als onroerende goederen.

In het Leichenich-arrest overwoog het Hof dat het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen de verhuur omvat van een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger.

Deze boot was aan de oever en de bodem van een rivier vastgemaakt met kabels die niet makkelijk te verwijderen waren. Deze boot lag op een afgebakende en identificeerbare ligplaats in het rivierwater. Volgens de huurovereenkomst was de boot uitsluitend bestemd om aldaar duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek (HvJ EU 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720).

Zoals hiervóór aangegeven concludeert de kennisgroep dat de zonnepanelentafels na installatie op het onbebouwd perceel moeten worden aangemerkt als één of meerdere gebouwen of constructies als bedoeld in artikel 13 ter, onderdeel b, UVO alsmede in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel a, Wet OB. De kennisgroep baseert zich hierbij op het volgende:

- De zonnepanelentafels (bodemprofielen) zijn door 10 meter lange poten (zij-profielen) en door profielen (in betonsokkels verankerd) alsmede met ondergrondse leidingen, vast met de grond verbonden;
- De constructies met de zonnepanelentafels kunnen niet gemakkelijk worden gedemonteerd of verplaatst;
- Het zonnepanelenpark (bestaande uit meerdere zonnepanelentafels) is als geheel naar aard en inrichting bestemd om duurzaam als zodanig te functioneren, welke bestemming ook naar buiten toe kenbaar is;
- Het verwijderen van de constructie bestaande uit de stalen tafels, de poten uit de grond en van de betonsokkels alsmede het verwijderen van de transformatoren en de transformatorhuisjes van de betonnen funderingen zal dermate schade met zich brengen aan de constructie dat deze niet opnieuw is te gebruiken.

#### **Afsluitende opmerking**

De kennisgroep wijst erop dat het standpunt in dit helpdeskantwoord alleen geldt voor een situatie met dit specifieke feitencomplex. De kennisgroep wijst er uitdrukkelijk op dat bij een ander feitencomplex het zeer wel mogelijk is dat het (te installeren) zonnepanelenpark niet als één of meerdere gebouw(en) kwalificeert, waardoor in die situatie sprake is van de levering van onbebouwde grond (niet zijnde een bouwterrein).







## Bindend advies Omzetbelasting Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

### 20-209-0015 Voorwerp opstalrecht in verband met artikel 3, tweede lid Wet op de omzetbelasting 1968

Belastingdienst  
Corporate Dienst Vaktechniek  
Kennisgroep Algemeen

#### 1. Feiten en omstandigheden

- 1.1. Een ondernemer (hierna: de opstalgever) bezit een perceel onbebouwde landbouwgrond (hierna: het perceel). De opstalgever vestigt op het perceel tegen een eenmalige vergoeding voor onbepaalde tijd een zelfstandig recht van opstal (hierna: opstalrecht) ten behoeve van een derde (hierna: de opstalhouder).
- 1.2. Het opstalrecht is gevestigd voor het aanleggen van een elektriciteits-hoogspanningsleiding in een mantelbuis (hierna: de leiding) en de tot deze leiding behorende zaken (hierna tezamen: de werken).
- 1.3. Het deel van het perceel waarin de werken worden aangelegd (hierna: het tracé) vormt wat oppervlakte betreft een klein deel van het perceel waarop het opstalrecht wordt gevestigd.
- 1.4. In de akte van vestiging van het opstalrecht is vastgelegd dat de opstalhouder de bevoegdheid heeft om alleen in, op of boven het tracé de leiding in eigendom te hebben, te houden, te inspecteren, te gebruiken, te vervangen, in stand te houden, te verwijderen, te verplaatsen en te onderhouden (hierna: het recht). Daarnaast is de opstalhouder in dat kader bevoegd de rest van het perceel te betreden.
- 1.5. Vaststaat dat de door de opstalhouder onder de grond aan te leggen leiding, na de aanleg een gebouw vormt zoals bedoeld in artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).<sup>1</sup>

#### 2. Vraag

- 2.1. Is het voorwerp van het opstalrecht voor de heffing van omzetbelasting het gehele perceel omdat het opstalrecht civielrechtelijk op het gehele perceel wordt gevestigd?

Contactpersoon  
[REDACTED]  
Secretaris  
T [REDACTED]  
[REDACTED]@belastingdienst.nl

Adviesnummer  
21-209-0015

Datum vaststelling  
26 juli 2021

Vastgesteld door  
[REDACTED]  
Voorzitter

Kopie aan  
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen  
-

<sup>1</sup> Zie advies KG 20-210-0003 van de kennisgroep OVI.

### 3. Antwoord

- 3.1. Nee, het voorwerp van het opstalrecht is voor de heffing van omzetbelasting het tracé. De betrokken partijen, de opstalgever en de opstalhouder hebben in de akte laten vastleggen wat zij beoogden: het recht op slechts een deel van het perceel, namelijk het tracé. Hoewel het opstalrecht is gevestigd op het perceel, is het recht door de partijen materieel beperkt tot het tracé. De bevoegdheid om in dit kader de rest van het perceel te betreden is hieraan dienstbaar. Bij de toepassing van artikel 3, tweede lid, Wet OB, wordt dus aangesloten bij de waarde in het economische verkeer van het tracé ten opzichte van de vergoeding die voor het opstalrecht is betaald. Indien sprake is van een levering, moet voor de beoordeling of sprake is van de levering van een bouwterrein als bedoeld in artikel 11 Wet OB, ook enkel het tracé in ogenschouw worden genomen.

### 4. Beschouwing

- 4.1 Op grond van artikel 1 Boek 3 Burgerlijk Wetboek zijn goederen te onderscheiden in zaken en vermogensrechten. Het opstalrecht is een vermogensrecht, meer specifiek een beperkt zakelijk recht.<sup>2</sup>
- 4.2 Beperkt zakelijke rechten zijn geen voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten in de zin van artikel 3, zevende lid, Wet OB. Dit betekent dat handelingen met betrekking tot beperkt zakelijke rechten voor de heffing van omzetbelasting in beginsel diensten zijn in de zin van artikel 4, eerste lid, Wet OB.
- 4.3 Met artikel 3, tweede lid, Wet OB heeft Nederland echter uitvoering gegeven aan de 'kanbepaling' van artikel 15, tweede lid, onderdeel b van de Btw-richtlijn, die lidstaten de mogelijkheid geeft om beperkt zakelijke rechten op onroerende zaken bij wijze van fictie aan te merken als een lichamelijke zaak:<sup>3</sup>

"2. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

a)(...);

b) de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerend goed te gebruiken;

c)(...)."

- 4.4 In artikel 3, tweede lid, Wet OB is het volgende bepaald:

*"Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, 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 de*

---

<sup>2</sup> Artikel 5:101, eerste lid, BW: "Het recht van opstal is een zakelijk recht om in, op of boven een onroerende zaak van een ander gebouwen, werken of beplantingen in eigendom te hebben of verkrijgen."

<sup>3</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L 347/1).

*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.”*

- 4.5 Gezien deze bepaling moet voor de beantwoording van de onderhavige vraag dus eerst de omvang van de onroerende zaak worden vastgesteld: wat is feitelijk het voorwerp van de overeenkomst: een opstalrecht op het perceel of op het tracé?
- 4.6 Voor het bepalen van de omvang van de zaak waarop het recht is gevestigd voor de heffing van btw, moet volgens de kennisgroep niet enkel acht worden geslagen op de zakenrechtelijke vestiging van het opstalrecht die in casu op het gehele perceel geschiedt, maar moet ook worden gekeken naar de inhoud van de akte.
- 4.7 De betrokken partijen, de opstalgever en de opstalhouder, hebben in de akte laten vastleggen wat zij beoogden: een 'gebruiksrecht' op slechts een deel van het perceel, namelijk het tracé. In de onderhavige casus volgt uit de akte dat het recht tot het hebben van opstallen (het recht) in civielrechtelijke zin is beperkt tot het tracé. Met andere woorden: hoewel het opstalrecht is gevestigd op het perceel, is het recht door de partijen materieel beperkt tot het tracé.
- 4.8 In lijn met o.a. het arrest HvJ Don Bosco<sup>4</sup> meent de kennisgroep dat het economische doel van partijen leidend is voor de bepaling van de omvang van de onroerende zaak voor de heffing van omzetbelasting. De onroerende zaak waarop het recht is gevestigd in de zin van artikel 15, tweede lid, onderdeel b van de Btw-richtlijn en artikel 3, tweede lid, Wet OB, is volgens de kennisgroep daarom het tracé. Dit heeft tot gevolg dat voor de bepaling van de minimumvergoeding van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft in de zin van artikel 3, tweede lid, Wet OB, moet worden aangesloten bij de 'waarde' van het tracé.
- 4.9 Indien het vestigen van het opstalrecht in casu kwalificeert als levering, dan moet worden uitgegaan van het tracé als geleverde onroerende zaak voor het bepalen of mogelijk sprake is van een bouwterrein.
- 4.10 Tot slot merkt de kennisgroep op dat de akte van het opstalrecht de opstalhouder de mogelijkheid biedt om het gehele perceel te gebruiken voor zover dat nodig is voor de aanleg, onderhoud en dergelijke van de leiding in het tracé. Het verlenen van deze bevoegdheid is een bijkomstige prestatie die noodzakelijk is in verband met de verlening van het recht op het tracé. Het betreft een bijkomende dienst die de prestatie van het verlenen van het recht aantrekkelijk maakt en daarin opgaat. De bijkomende dienst heeft daarom voor de heffing van omzetbelasting geen zelfstandige betekenis.

---

<sup>4</sup> HvJ 19 november 2009, C-461/08, "Don Bosco Onroerend goed BV", ro.39, derde volzin.