



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 10014, 8000 GA Zwolle

XXXXXXX

port betaald PostNL

Betreft: Besluit Wet open overheid

Geachte heer xxxxxxxx ,

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 toepassing van het Don Bosco arrest (HvJ 19-11-2009, C-461/08) op de (op)levering van onroerend goed en/of beperkte rechten daarop.

Beoordeling van uw verzoek

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

Midden- en kleinbedrijf

Burgemeester Drijbersingel 27
8021 DA Zwolle
Postbus 10014
8000 GA Zwolle
www.belastingdienst.nl

Telefoonnummer

xxxxxxx

E-mailadres

xxxxxxx

Team

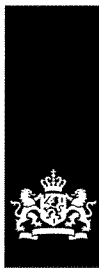
Vastgoed en Landbouw

Datum

21 juni 2022

Onze referentie

xxxxxxx



1. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 16-209-0001
Kwalificatie koop-aanneming bij niet-vervaardigen
2. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 12-209-0020
Integratielevering; levering appartement in aanbouw
3. Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen: 14-209-0010
Koop-aanneming één of meerdere belastbare prestaties
4. Helpdeskantwoord Omzetbelasting: 20-210-0003
Elektriciteitskabels; gebouw in combinatie met
5. 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
xxxxxxx

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.

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,

xxxxxxx

**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

xxxxxxx



Belastingdienst

VERTROUWELIJK

[REDACTED]
[REDACTED] Amsterdam.

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Omzetbelasting
Algemeen

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

Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

16-209-0001 Kwalificatie koop-aanneming bij niet-vervaardigen

Adviesnummer
16-209-0001

Datum vaststelling
23 mei 2016

Casus

Een oud schoolgebouw dat is aangekocht voor € 254.000 wordt verbouwd tot acht woningen.

Vastgesteld door
[REDACTED]
Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen
-

Het schoolgebouw wordt na splitsing in appartementsrechten voor een totale koopsom van € 471.200 door ondernemer A verkocht en geleverd aan de kopers. Met de kopers worden door A aanneemovereenkomsten gesloten voor de verbouwing tot woning. De totale aanneemsom (inclusief winstmarge) bedraagt € 580.000. De kosten van de verbouwing worden geschat op € 445.000, waarvan € 200.000 betrekking heeft op materiaalkosten.

Vaststaat dat voor de btw-heffing de levering van het appartementsrecht en de verbouwingdienst als één prestatie moet worden aangemerkt. Daarnaast staat vast dat de verbouwing niet leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Vragen

1. Moet de als één handeling gekwalificeerde koop-aannemingsovereenkomst worden gekwalificeerd als een levering van een verbouwde onroerende zaak, of als een verbouwingdienst?
2. Wijzigt het antwoord op vraag 1 als de verbouwing al (goedgeeels) af is op het moment dat de overdracht van het appartementsrecht plaatsvindt?
3. Op welk moment vindt het belastbare feit plaats?

Antwoorden

1. De als één handeling gekwalificeerde koop-aannemingsovereenkomst moet worden gekwalificeerd als de levering van een verbouwde onroerende zaak. De onroerende zaak is niet nieuw vervaardigd. Op de levering is de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, letter a, Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB), van toepassing.
2. Nee, ook als de verbouwing al (goedgeeels) af is op het moment van de overdracht van het appartementsrecht, kwalificeert de handeling als een vrijgestelde levering van een verbouwde onroerende zaak.
3. De levering vindt plaats op het moment van de oplevering van de woning.

Beschouwing

Algemeen

In de voorliggende casus is door de vragensteller geconcludeerd dat de verschillende elementen samen één prestatie vormen. Zie hierover ook de aanvullende opmerkingen in deze beschouwing. Voor wat betreft de fiscale duiding van prestaties is het altijd van belang in ogenschouw te nemen dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen bijkomstige prestaties en samengestelde prestaties.

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 5

Van een *bijkomstige prestatie* is sprake wanneer deze voor de klant *geen* doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Een bijkomstige prestatie deelt altijd het fiscale lot van de hoofdprestatie.^{1, 2} Voor de fiscale duiding van een *samengestelde prestatie* is het overheersende element vaak doorslaggevend.³ Anders dan bij een bijkomstige prestatie vormt elk van de handelingen die een samengestelde prestatie vormen *wel* een doel op zich.⁴ Het overheersende element moet worden bepaald vanuit het standpunt van de modale consument.⁵ Ter bepaling van het overheersende element acht het Hof van Justitie de kosten⁶, de omvang⁷, het belang voor de dienstontvanger⁸, de tijd die de uitvoering vergt⁹ en het kwalitatieve – en niet louter het kwantitatieve belang – van de elementen van belang.¹⁰

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.¹¹ De samengestelde handeling wordt dan zelfstandig fiscaal geduid.

De twee elementen waaruit de samengestelde prestatie in het HvJ-arrest Don Bosco bestaat, zijn de levering van het oude gebouw en de sloopdienst.¹² Het HvJ besteedt in het geheel geen aandacht aan de vraag welk element de samengestelde handeling overheerst. Het HvJ bepaalt dat de levering van het oude gebouw en de sloop van dit gebouw als één handeling moet worden beschouwd, die niet de levering van het gebouw, maar de levering van een onbebouwd terrein als voorwerp heeft.¹³ Niet één van de elementen, maar het uiteindelijke resultaat van de handelingen bepaalt de fiscale duiding van de samengestelde prestatie. Het HvJ hecht hierbij vooral waarde aan het economisch doel van de handelingen.¹⁴

Ook uit het eindarrest van de Hoge Raad blijkt dat noch de levering van het oude gebouw, noch de sloophandelingen als overheersend wordt aangemerkt. De Hoge Raad oordeelt enkel dat de samengestelde handeling kwalificeert als de levering van een onbebouwd terrein.¹⁵ Met de levering van een onbebouwd terrein bedoelt de Hoge Raad een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, letter a, Wet OB. Een oplevering in de zin van artikel 3, eerste lid, letter c, Wet OB, kan niet zijn bedoeld, omdat op het moment van het wijzen van het arrest nog niet duidelijk is of sprake is van een bouwterrein. Deze vraag verwijst de Hoge Raad immers door naar het Gerechtshof Den Haag.¹⁶

Als het HvJ in het arrest Don Bosco de sloop als het overheersende element van de prestatie had beoordeeld, zou zowel op het moment van het arrest van het Hof van Justitie als op het moment van het eindarrest van de Hoge Raad nog geen uitsluitel over de duiding van de samengestelde prestatie (levering of dienst) gegeven kunnen worden. Door de samengestelde prestatie als de levering van een onbebouwd terrein aan te merken, kon het resultaat (economisch doel) van de

¹ HvJ, c-497/09, 10 maart 2011, Manfred Bog, ro 54 en de aldaar aangehaalde arresten

² Zie bijvoorbeeld HvJ, c-276/09, 2 december 2010, Everything Everywhere, en C-349/96, 25 februari 1999, CPP

³ Zie o.a. arresten Manfred Bog, Faaborg, Levob, Aktiebolaget, Levob, Zamberk, Graphic Procédé

⁴ HvJ, c-111/05, 29 maart 2007, Aktiebolaget, ro 29

⁵ HvJ, c-18/12, 21 februari 2013, Zamberk ro 30

⁶ HvJ, c-111/05, 29 maart 2007, Aktiebolaget, ro 36, 37 / HvJ, c-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, ro 33 / HvJ, c-41/04, 27 oktober 2005, Levob, ro 28

⁷ HvJ, c-41/04, 27 oktober 2005, Levob, ro 28

⁸ HvJ, c-41/04, 27 oktober 2005, Levob, ro 28 / HvJ, c-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, ro 33

⁹ HvJ, c-41/04, 27 oktober 2005, Levob, ro 28 / HvJ, c-88/09, 11 februari 2010, Graphic Procédé, ro 33

¹⁰ HvJ, c-18/12, 21 februari 2013, Zamberk, ro 30 / HvJ, c-497/09, 10 maart 2011, Manfred Bog, ro 62

¹¹ HvJ, c-44/11, 19 juli 2012, Deutsche Bank, ro 27

¹² HvJ, c-461/08, 19 november 2009, Don Bosco, ro 34

¹³ HvJ, c-461/08, 19 november 2009, Don Bosco, ro 40

¹⁴ HvJ, c-461/08, 19 november 2009, Don Bosco, ro 39

¹⁵ Hoge Raad, 10 juni 2011, nr. 41510bis, ro 2.3

¹⁶ Hoge Raad, 10 juni 2011, nr. 41510bis, ro 2.4

samengestelde handeling al wel zelfstandig worden beoordeeld.

In een later arrest oordeelt de Hoge Raad dat de levering van grond en de bouw van een nieuw appartement één prestatie vormen. Onder verwijzing naar Don Bosco oordeelt de Hoge Raad in die zaak dat deze prestatie moet worden geduid als de levering van een (nieuwe) onroerende zaak.¹⁷ Ook hier wordt het resultaat van de samengestelde handeling dus zelfstandig fiscaal geduid.

Vraag 1

Wat betekent het voorgaande voor de beoordeling van de onderhavige casus? Duidelijk is dat sprake is van een samengestelde prestatie. De verschillende elementen zijn de levering van het appartementsrecht en de verbouwingdienst (inclusief de verbruikte materialen). Beide elementen vormen een doel op zich. Van bijkomstige prestaties is dus geen sprake. Voor de fiscale duiding van de samengestelde prestatie moet beoordeeld worden of één van de elementen overheerst en dat dit overheersende element de fiscale duiding van de samengestelde handeling bepaalt, of dat het resultaat (economische doel) van de samengestelde handeling zelfstandig beoordeeld moet worden.

Naar het oordeel van de kennisgroep beoogt de verkrijger van de prestatie niet met name één van de elementen van deze prestatie te verkrijgen. Het gaat de koper om het geheel van de handelingen die leiden tot een verbouwd appartement. Elk van de elementen van deze prestatie is van gelijk belang om het beoogde resultaat (economische doel) van partijen te realiseren. Van een overheersend element is geen sprake. Het beoogde resultaat van partijen dient zodoende zelfstandig beoordeeld en fiscaal geduid te worden.

Het economisch doel van partijen is de overdracht van een verbouwd appartement. De samengestelde prestatie kwalificeert daarom als een levering van een onroerende zaak in de zin van artikel 3, eerste lid, letter a, Wet OB. Deze conclusie geldt in het algemeen onafhankelijk van de omvang van de verbouwing, dus ook in het geval dat de kosten van de verbouwing veel hoger zijn dan de vergoeding voor de juridische levering. Omdat geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is de levering vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11, eerste lid, letter a, Wet OB.

Vraag 2

Als de verbouwing reeds voltooid is op het moment dat de woning wordt verkocht en geleverd, zullen partijen geen koop-aanneemovereenkomst sluiten. Er is dan geen sprake van een samengestelde prestatie, maar van één enkele prestatie, namelijk de levering van een onroerende zaak welke is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, letter a, Wet OB.

Als de woning wordt verkocht tijdens de verbouwing zullen partijen wel een koop-aanneemovereenkomst sluiten. Dan is wel sprake van een samengestelde prestatie. Het antwoord op vraag 1 wijzigt in dat geval niet. Het economisch doel van de samengestelde handeling blijft de overdracht van een tot woning verbouwd appartement. Deze handeling kwalificeert als een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, letter a, Wet OB. Deze levering is vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11, eerste lid, letter a, Wet OB.

Vraag 3

De levering van een goed is de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Omdat de prestatie in de voorliggende casus uit verschillende elementen bestaat, is lastig vast te stellen op welk moment de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat.

In het arrest Don Bosco overweegt het HvJ: *'derhalve valt een dergelijke handeling, als geheel beschouwd, niet onder de btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub g,*

¹⁷ Hoge Raad, 22 maart 2013, nr. 12/02180, ro 3.5.1

van de Zesde richtlijn, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.'

Uit deze overweging kan afgeleid worden dat het Hof van mening is dat de levering plaatsvindt op het moment van de juridische levering en niet pas bij de oplevering. Ook Van Hilten meent dat op het moment van de juridische levering de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat.¹⁸ Uit het eindarrest van de Hoge Raad valt niet af te leiden of de Hoge Raad deze visie deelt. De hierboven aangehaalde overweging van het Hof 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 die bestaat uit de levering van grond en de bouw van een appartement. De samengestelde prestatie werd geduid als de levering van een nieuwe onroerende zaak, die plaatsvond op het moment van de oplevering.¹⁹ Op het moment dat de grond juridisch wordt geleverd gaat de macht om als eigenaar over het goed te beschikken dus nog niet over. Onder 'het goed' moet in dit verband vanwege de samengestelde prestatie worden verstaan: het nieuwe appartement(srecht) en niet enkel de grond.

In de regel zal een koper de vrijheid hebben om na het moment van de juridische levering het (in aanbouw zijnde appartement) door te verkopen of te bezwaren met een zekerheidsrecht (zoals pand, hypotheek, of een ander zakelijk recht). Ook het risico van waardevermindering/vermeerdering ligt vanaf dat moment bij koper. Kennelijk is dit volgens de Hoge Raad niet voldoende om aan te nemen dat de macht om als eigenaar over het goed te beschikken is overgegaan.

In Auto Lease Holland oordeelt het Hof dat de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgaat als je de mogelijkheid krijgt om te beslissen hoe en waarvoor je het goed gebruikt.²⁰ Deze mogelijkheid heeft de koper van het appartement nog niet of slechts ten dele. Waarschijnlijk mag de koper tijdens de bouw zonder toestemming niet eens op de bouwplaats komen. Ook zal een koper van één van de appartementen niet de mogelijkheid hebben om de bouw op een door hem gewenst tijdstip stop te zetten of anderszins beïnvloeden. Ten slotte is het ook goed mogelijk dat tijdens de bouw het risico van tenietgaan (door bijvoorbeeld brand) nog bij de verkoper ligt.

De kennisgroep ziet geen aanleiding om in de voorliggende casus af te wijken van de lijn die de Hoge Raad kiest. Wellicht kan hierbij ook nog worden verwezen naar het HvJ-arrest Fonderie 2A.²¹ Hierin wordt opgemerkt dat de plaats van levering van een goed bij bewerking daarvan, pas kan worden bepaald '*nadat zij in overeenstemming met de contractuele verbintenissen van beide partijen zijn gebracht*' (r.o. 30). Daar lijkt dus een (indirecte) koppeling in te zitten met de plaats, maar daarmee ook met het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt.

Omdat de koper pas na de oplevering kan beslissen hoe en waarvoor hij het goed gaat gebruiken, is de door de Hoge Raad gekozen lijn begrijpelijk. De levering vindt plaats op het moment van de oplevering.

Aanvullende opmerking

Vervaardiging

In deze casus is door de inspecteur reeds vastgesteld dat de verbouwing niet leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. De kennisgroep merkt in algemene zin op dat dit niet noodzakelijkerwijs hoeft te gelden in alle gevallen waarbij een oud

¹⁸ AG Van Hilten, ro 4.11

¹⁹ HR, 22 maart 2013, nr. 12/02180, ro 3.5.1.

²⁰ HvJ, Auto Lease Holland, C-185/01, ro 34

²¹ HvJ, 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie 2A)

pand wordt verbouwd tot appartementen. Zo is bijvoorbeeld de omstandigheid van een zeer omvangrijke verbouwing waarbij de kosten van de verbouwing veel hoger zijn dan de vergoeding voor de juridische levering, een aanwijzing dat de verbouwing van bijvoorbeeld een kantoor- of schoolgebouw tot woningen of appartementen wel leidt tot een vervaardiging. Ook als aan de buitenzijde van het pand weinig tot geen veranderingen plaatsvinden. Dit zal steeds op basis van de relevante feiten en omstandigheden beoordeeld moeten worden.



Omzetbelasting. Artikel 3 lid 3 onderdeel b; integratielevering; levering appartement in aanbouw.
Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen
Bindend advies van 10 juni 2013, nr. kg. 12-209-0020

Casus

A is een woningcorporatie en Z is een Zorggroep. A en Z sluiten op 30 november 2007 een samenwerkingsovereenkomst waarin is vastgelegd dat partijen vastgoed zullen ontwikkelen binnen een inbreidingsplan (een woonwijk wordt opnieuw ingericht), waarbij onder andere een ouderenzorgcomplex ontwikkeld zal worden. A is eigenaar van de gronden en neemt de planontwikkeling en de coördinatie op zich. Z zal de zorgvoorzieningen zelfstandig gaan exploiteren en A zal de appartementen en de openbare ruimte exploiteren en beheren. A is de opdrachtgever voor de bouw, is bouwmanager en treedt mede op namens Z. Z is verantwoordelijk voor het verkrijgen van de benodigde vergunningen, onder meer die vallen onder AWBZ zorg. Z koopt ten eerste een appartementsrecht van A. Z zal verder na de oplevering ook een aantal wooneenheden huren bij A en aan de bewoners van deze wooneenheden zorg verlenen. A en Z gaan hun appartementsrechten ieder afzonderlijk exploiteren en treden daarbij niet op als samenwerkingsverband.

De bouw van het ouderenzorgcomplex start op 26 september 2009. A levert bij notariële akte aan Z in januari 2010 het appartementsrecht uitmakend 29/48 aandeel in de gemeenschap welke bestaat uit het terrein met het daarop in aanbouw zijnde complex. Ten tijde van de levering zijn reeds vijf van achttien bouwtermijnen verstreken en is ook reeds begonnen met de bouw van de nieuwe opstallen voor Z. Z betaalt hiervoor € 5.103.720 aan A (inclusief de in rekening gebrachte omzetbelasting van € 879.000). Vervolgens betaalt Z de dertien resterende termijnen van de koopsom aan A conform de overeengekomen betalingsdata. De eerstvolgende termijnbetaling is 7 januari 2010. A stuurt voor iedere termijn een factuur met omzetbelasting. In de zomer van 2012 wordt het project opgeleverd. Z heeft tijdens de bouw geen contact met de aannemer, maar is wel bij de oplevering door de aannemer aanwezig.

Vraag

Verricht Z een belaste integratielevering in de zin van artikel 3, lid 3, onderdeel b van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB) op het moment dat zij haar deel van het complex in gebruik neemt voor vrijgestelde prestaties?

Antwoord

Nee, Z verricht geen belaste integratielevering in de zin van artikel 3, lid 3, onderdeel b van de Wet OB op het moment dat zij haar deel van het complex in gebruik neemt voor vrijgestelde prestaties. Z heeft het complex niet laten vervaardigen op door haar ter beschikking gestelde grond, maar krijgt haar deel van het complex door A opgeleverd in de zomer van 2012.

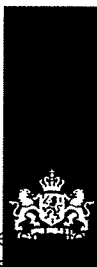
Beschouwing

Nu geen sprake is van een samenwerkingsverband tussen A en Z dat als zodanig naar buiten treedt, moet voor Z afzonderlijk worden beoordeeld of deze een integratielevering verricht op het moment van oplevering van haar aandeel in het complex.

Op het moment van levering van het appartementsrecht door A zijn de bouwwerkzaamheden van het complex al begonnen. Dit betekent dat er een opstal in aanbouw wordt geleverd en niet enkel grond. Z verkrijgt dus een nieuw gebouw (in aanbouw). Dit kwalificeert als een levering van een nieuwe onroerende zaak voor het eerste moment van ingebruikname als bedoeld in artikel 11, eerste lid, sub a, ten eerste van de Wet OB.

Om vast te stellen of Z als gevolg van het bovenstaande een integratielevering in de zin van artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB verricht, moet volgens van het arrest HvJ Don Bosco¹ eerst beoordeeld worden wat partijen beogen met de gesloten overeenkomst. In dit arrest haalt het Hof van Justitie aan dat elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd.

¹ Arrest Hof van Justitie van 19 november 2009, Don Bosco, C-461/0



Niettemin moeten in bepaalde omstandigheden verondersteld worden dat de formeel onderscheiden handelingen worden beschouwd als één enkele handeling, wanneer zij niet zwaarder zijn. Dit is met name het geval wanneer twee of meer elementen of handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

In de casus van het arrest werd een gedeeltelijk gesloopt pand geleverd. Hierbij was overeengekomen dat de verkoper voor de volledige sloop zorg zou dragen en de grond uiteindelijk onbebouwd zou opleveren. Het Hof van Justitie vond het kunstmatig om in een dergelijk geval te oordelen dat van dezelfde persoon eerst de oude gebouwen en het erbij behorende terrein werden verworven, dat als zodanig echter niet bruikbaar was voor de economische activiteit van de afnemer, en pas daarna de diensten met betrekking tot de sloop van de gebouwen, door welke diensten dat terrein pas bruikbaar voor de afnemer konden worden gemaakt.

In de onderhavige casus beogen A en Z de overdracht van een nieuw gebouwde zorgcomplex dat Z kan gebruiken voor haar vrijgestelde prestaties. Z heeft geen belangstelling voor een kavel waar nog een nieuw gebouw opgebouwd moet gaan worden. De economische activiteit van Z is het verlenen van zorg. Deze activiteit kan Z pas op het terrein gaan uitoefenen als de nieuwe onroerende zaak is opgeleverd. Dit blijkt uit de samenwerkingsovereenkomst die partijen hebben gesloten voor aanvang van de bouw, waarin alle bouwactiviteiten en -verantwoordelijkheden bij A zijn belegd. Z is alleen verantwoordelijk voor de zaken die Z als zorgaanbieder geregeld moet hebben voordat het pand gebruikt kan worden voor de doelen die Z ermee voor ogen heeft. Op grond hiervan moet geconcludeerd worden dat de levering van het appartementsrecht en de (af)bouw van de nieuwe onroerende zaak als één economische handeling moet worden beschouwd. Z verkrijgt dus een deel van een nieuwe onroerende zaak. De levering daarvan vindt plaats op het moment van de oplevering in de zomer van 2012². Er is dus geen aanleiding om te concluderen dat Z afzonderlijk een kavel grond heeft verworven die Z ter beschikking stelt van A om er een onroerende zaak op te bouwen. Z heeft van A daarom gekocht. Van een integratielevering kan daarom geen sprake zijn.

NB

Het is denkbaar dat zich een soortgelijke casus voordoet waarbij op het moment van de juridische levering van het appartementsrecht wel sprake is van een afzonderlijk stuk onbebouwde grond. De vraag is dan of in dat geval wel sprake kan zijn van een integratieheffing.

Op 31 mei 2010 is namelijk naar aanleiding van het eerder aangehaalde Don Bosco arrest binnen de Belastingdienst via een zogenaamd teamroombericht bekend gemaakt dat in afwachting van publicatie van nieuw beleid over koop-/aanneemovereenkomsten de volgende gedragslijn kan worden toegepast: *“De levering van de grond mag worden aangemerkt als een afzonderlijke prestatie naast de op basis van de aanneemovereenkomst te verrichten werkzaamheden. Als partijen zich op het standpunt stellen dat sprake is van één onsplitsbare prestatie, te weten de oplevering van een nieuw pand, dan kan de leverancier dat recht niet worden ontzegd. In deze goedkeuring is ook opgenomen dat aan de goedkeuring de voorwaarde wordt verbonden dat de verkrijger voor de overdrachtsbelasting op dezelfde wijze handelt en geen beroep doet op de samenloopvrijstelling.”*

De kennisgroep is van mening dat in het geval waarbij de aankoop van de grond en de aanneemovereenkomst wegens de toepassing van het teamroombericht als afzonderlijke prestaties moeten worden gezien, niet zonder meer aan een ondernemer kan worden tegengeworpen dat zich later een integratielevering kan voordoen.

Wel doet zich de vraag voor of een ondernemer zich er om hem moverende redenen op kan beroepen dat zich later een levering in de zin van artikel 3 lid 3, onderdeel b van de Wet OB voordoet.

Deze vraag zal in een voorkomend geval moeten worden voorgelegd aan de kennisgroep Formeel Recht.

²Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 12/02180



Belastingdienst

VERTROUWELIJK

[Redacted]

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Omzetbelasting
Algemeen

Bindend advies Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

Contactpersoon

[Redacted]
Secretaris

Adviesnummer
14-209-0010

Datum vaststelling
9 december 2015

Vastgesteld door

[Redacted]
Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen

14-209-0010 Koop-aanneming; één of meerdere belastbare handelingen

Feiten en omstandigheden

Projectontwikkelaars, eigenaren van niet bouwrijp gemaakte gronden en aannemers werken op verschillende manieren samen en treden op verschillende manieren naar buiten bij de verkoop van nog te realiseren woningen. De samenwerking van de verschillende partijen, in verschillende varianten, is er in essentie steeds op gericht om de koper van de grond bij het sluiten de koopovereenkomst zich (vrijwel) tegelijkertijd te laten binden een aannemingsovereenkomst te sluiten met een bepaalde door de verkoper van de grond of de projectontwikkelaar aangezochte aannemer. De levering van de grond en de oplevering van de woning zullen door verschillende ondernemers worden verricht en moeten zodoende in beginsel afzonderlijk voor de heffing van omzetbelasting worden beoordeeld. De levering van de grond, niet zijnde een bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB), lijkt daarmee in de meeste gevallen te zijn vrijgesteld.

Vraag

Kan de levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein als bedoeld in artikel 11, vierde lid, Wet OB, en de oplevering van een bouwwerk op dat terrein, als één btw-belaste handeling worden aangemerkt, als de koper zich bij het sluiten van de koopovereenkomst met verkoper van de grond verbindt om een aannemingsovereenkomst bij een aangewezen aannemer te sluiten?

Antwoord

De levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, en de oplevering van een bouwwerk op dat terrein, kunnen *alleen* als één btw-belaste handeling worden aangemerkt als de koper zich bij het sluiten van de koopovereenkomst met verkoper van de grond verbindt om een aannemingsovereenkomst bij een aangewezen aannemer te sluiten, *indien de verkoper en de aannemer op een zodanige manier samenwerken dat zij gezamenlijk één ondernemer zijn of dat één van hen beide als de ondernemer jegens de koper als verkoper en als aannemer voor het geheel optreedt.*



Beschouwing

Volgens onderdeel 4.2 van het besluit Levering en verhuur van onroerende zaken (hierna: Besluit onroerende zaken)¹ kwalificeert de uitvoering van een koop-aannemingsovereenkomst die bestaat uit de levering van onbebouwde grond, niet zijnde bouwgrond, en de oplevering van een woning door dezelfde ondernemer, voor de heffing van btw als één belastbare handeling te weten de belaste oplevering van een nieuwe woning. De bedragen die in rekening worden gebracht voor de levering van de grond en de bouwtermijnen zijn allen belast naar het algemene tarief.

De staatssecretaris keurt overigens goed dat tot 1 januari 2016 de levering van de grond en de oplevering van de woning onder omstandigheden als afzonderlijk belastbare handelingen kwalificeren, waardoor de levering van de grond tot die tijd vrijgesteld is (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, Wet OB).

De staatssecretaris heeft in de Tweede Kamer aangegeven² dat in algemene zin er van kan worden uitgegaan dat bij een koop-/aannemingsovereenkomst voor respectievelijk de koop van de grond en de aanneming (nieuwbouw) sprake is van één en dezelfde ondernemer als dezelfde juridische entiteit (ondernemer) de grond levert en de aanneming (nieuwbouw) overeenkomt of als sprake is van twee verschillende juridische entiteiten die onderdeel vormen van dezelfde fiscale eenheid voor de btw of samen als combinatie één ondernemer zijn. Uiteraard is het afhankelijk van de feiten en omstandigheden of we voor de btw te maken hebben met één of twee presterende ondernemers.

Dit betekent dat in voorkomende gevallen de inspecteur zal moeten bepalen of sprake is van een combinatie van personen die als één ondernemer moet worden aangemerkt. In dat geval valt de levering van de onbebouwde grond niet zijnde bouwterrein binnen het bereik van de heffing van btw. Voor het antwoord op de vraag of een combinatie van personen als één ondernemer moet worden aangemerkt, zijn volgens de Hoge Raad met name de rechtsbetrekkingen, zowel de onderlinge als die met derden, van belang. De betrokken partijen moeten hebben afgesproken dat zij welbepaalde economische activiteiten, zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe, als één ondernemer verrichten en zij moeten ook dienovereenkomstig handelen of hebben gehandeld. Voor de vraag of sprake is van het in feitelijke, maatschappelijke zelfstandigheid drijven van één onderneming door meerdere personen, is niet bepalend dat sprake is van een samenwerking waarbij elke partij in de vorm van kapitaal of arbeid een bijdrage aan het bedrijf levert en in gezamenlijkheid wordt bepaald hoe het bedrijf wordt geëxploiteerd³.

Daarnaast geldt volgens de kennisgroep wel dat de splitsing van de koop en de aanneming in handelingen verricht door verschillende personen, onder bepaalde omstandigheden geen enkel verband houdt met de economische en commerciële realiteit maar enkel bedoeld is om een btw-voordeel te verkrijgen en daarmee schijnhandelingen of misbruik van recht kunnen vormen⁴. De positie die de aannemer op papier krijgt is daarmee als kunstmatig te beschouwen. Als voorbeelden van dergelijke omstandigheden kan worden gedacht aan situaties waarin de projectontwikkelaar bepaalt welke woning, met welk kwaliteitsniveau, op welk moment en tegen welke prijs wordt verkocht, de aannemer aanwijst, de aanneemsom vaststelt, de overeenkomst met de klant aangaat en beoordeelt of met de klant een overeenkomst wordt aangegaan, bepaalt wanneer de bouw aanvangt

¹ Besluit van 30 september 2013, nr. BLKB2013/1686M

² Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 752, nr. 11, blz. 98

³ Hoge Raad 11 april 2014 nr. 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:838).

⁴ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey)



en toeziet op de kwaliteit van het werk en het economisch risico loopt bij niet-betaling van de aanneemsom.

Afgezien van het hiervoor vermelde komt vervolgens de vraag op of het mogelijk is dat twee belastingplichtigen één belastbare handeling kunnen verrichten. In dat geval kunnen gezien het eerder aangehaalde arrest Don Bosco, de juridische levering en de oplevering toch als één belaste (op)levering worden gekwalificeerd. Deze stelling is nimmer, behalve dan mogelijk in het geval van een partage overeenkomst, ingenomen en onderzocht.

Het arrest HvJ Mapfre⁵ geeft wellicht aanleiding om te onderzoeken of zich situaties zouden kunnen aandienen waarbij het juridisch verdedigbaar is dat twee of meerdere belastingplichtigen één belastbare handeling verrichten.

In onderdeel 4.2 van het Besluit onroerende zaken is echter vooralsnog door de staatssecretaris het standpunt ingenomen dat wanneer de grond wordt geleverd door een andere ondernemer dan de aannemer die de woning bouwt, als uitgangspunt heeft te gelden dat de levering van grond en de oplevering van de woning voor de heffing van omzetbelasting als afzonderlijke handelingen moeten worden beschouwd.

De stelling dat het onder omstandigheden mogelijk moet zijn dat meerdere ondernemers/belastingplichtigen, ieder zelfstandig maar wel in samenwerking, één handeling kunnen verrichten, moet daarom (al dan niet voorlopig) worden verworpen. Dit is zoals reeds gememoreerd slechts anders in het geval de samenwerkende ondernemers kwalificeren als één ondernemer.

De kennisgroep gaat er verder van uit dat het leerstuk van de partageovereenkomst in het kader van de heffing van omzetbelasting, zo dat leerstuk nog een zelfstandige betekenis toekomt bij de beoordeling van de belastingplicht, geen rol (meer) speelt bij de beoordeling van onderhavige problematiek. Dit vanwege het feit dat partijen normaliter niet zullen handelen voor gezamenlijke rekening en risico.

Als niet kan worden vastgesteld dat de leverancier van de grond en de aannemer voor de btw als één ondernemer kunnen worden aangemerkt, blijft de vraag of de omstandigheid dat de aannemingsovereenkomst met de betreffende aannemer tot stand is gekomen doordat in de koopovereenkomst met betrekking tot de grond daartoe de verplichting voor de koper is opgenomen, een (doorslaggevende) rol mag spelen bij de kwalificatie van de levering van de grond.

De koper heeft zich met het sluiten van de koopovereenkomst immers verbonden om op de grond ook een huis te laten bouwen. Het huis op eigen grond is ook het eindresultaat dat de koper beoogt. De beide overeenkomsten zijn daarmee dus nauw met elkaar verbonden. Weliswaar kunnen beide transacties – de levering en de oplevering – anders dan in het arrest HvJ Don Bosco⁶ niet worden aangemerkt als één belastbare handeling, de levering van de grond kan echter niet los worden gezien en worden beoordeeld van de aanneemovereenkomst. Gezien de bestemming die zowel de verkoper als de koper op het tijdstip van de levering aan de grond hebben gegeven, zou de levering gezien de systematiek van heffing die het HvJ onder andere in de arresten Komen Beheer⁷ en Maasdriel⁸ voorstaat, als die van een bouwterrein moeten kwalificeren. De wilsverklaring van de betrokken partijen spelen immers een belangrijke rol bij die kwalificatie volgens Hof van Justitie.

⁵ HvJ 16 juli 2015, nr C-584/13 (Mapfre asistencia compania internacional de seguros y reaseguros SA & Mapfre warranty Spa)

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

⁷ HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV)

⁸ HvJ 17 januari 2013, nr. C-543-11 (Woningstichting Maasdriel)



De hierboven beschreven omstandigheden zijn echter niet opgenomen in de limitatieve opsomming van artikel 11, vierde lid Wet OB; de bepaling waarin is beschreven onder welke omstandigheden onbebouwde grond kwalificeert als bouwterrein. Met andere woorden, op dit moment moet de levering van de grond onder de hiervoor vermelde omstandigheden volgens de wet OB als een vrijgestelde levering worden behandeld, hoewel die volgens de Richtlijn wellicht wel als een levering van een bouwterrein zou moeten kwalificeren.

Overigens vraagt de kennisgroep zich af of in veel casusposities ook al een omgevingsvergunning in de zin van artikel 11, vierde lid, Wet OB, zal zijn afgegeven of dat voldaan is aan één van de andere omstandigheden die in die bepaling zijn opgesomd. Eén en ander vereist daarmee voor elke voorgelegde casus en ter zake van alle bovengenoemde aspecten een uitgebreid feitenonderzoek.



Helpdeskantwoord Omzetbelasting Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen en Internationaal

20-210-0003 Elektriciteitskabels; gebouw

Belastingdienst
Directie Vaktechniek
Kennisgroep Overheid, Vrijstellingen
en Internationaal

Feiten en omstandigheden

Belanghebbende (hierna: A) is ondernemer voor de btw en eigenaar van een onbebouwd perceel landbouwgrond (hierna: de grond) van 15.43.50 hectare. Op de grond wordt tegen een eenmalige vergoeding een recht van opstal gevestigd voor onbepaalde tijd ten behoeve van een derde (hierna: B).

Het opstalrecht is bedoeld voor het onder de grond laten lopen van een elektriciteitsleiding (hierna: de leiding). De leiding heeft als doel het verbinden van een zonnepark met het elektriciteitsnetwerk. Voor een gedeelte van de leiding wordt een middenspanningsleiding op 80 centimeter diepte zonder mantelbuis geplaatst. Voor het restant gedeelte wordt een hoogspanningsleiding met bijbehorende kabels in een mantelbuis op 150 cm diepte geplaatst.

Het deel van de grond van A waar de leiding komt (hierna: het tracé) is 6 meter breed en 330 meter lang. Het recht van opstal houdt de bevoegdheid in om de leiding in, op of boven het tracé in eigendom te hebben, alsmede de grond te betreden om werkzaamheden aan de leiding te kunnen verrichten.

De leiding van B zal uiteindelijk over meer dan honderd verschillende percelen lopen, waaronder die van A. De aanleg van de gehele leiding van in totaal 27 kilometer neemt zes maanden in beslag. Met vier/vijf mensen kan in een week tijd 500 meter van een middenspanningsleiding worden gelegd voor ongeveer € 150 - 200 per meter. Het aanleggen van een hoogspanningsleiding op 150 centimeter diepte met een mantelbuis, kost (logischerwijs) meer tijd en geld.

Het verwijderen van een leiding kost ongeveer evenveel tijd als de aanleg ervan.

Vraag

Vormt de door B onder de grond aan te leggen leiding na de aanleg een gebouw zoals bedoeld in artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB)?

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

Adviesnummer
20-210-0003

Datum vaststelling
2 augustus 2021

Vastgesteld door
[Redacted]
Voorzitter

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting/OVB/BPM

Bijlagen
-

Antwoord

Ja, de door B onder de grond aan te leggen leiding vormt na de aanleg een gebouw zoals bedoeld in artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet OB. Na de aanleg is de leiding vast met de grond verbonden en niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen.

Beschouwing

De kennisgroep is van mening dat de door B onder de grond aan te leggen leiding na de aanleg een gebouw vormt.

Op grond van artikel 11, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet OB wordt als gebouw beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Nederland heeft deze bepaling letterlijk overgenomen van artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

In paragraaf 3.1.3 van het besluit "Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken" (hierna: het Besluit) van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, worden als voorbeeld van gebouwen o.a. leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken, genoemd. Voorts wordt in paragraaf 3.2.1 van het Besluit aangegeven dat het voor het bepalen van de btw-gevolgen van transacties met onroerende zaken van belang is te weten of een zaak zelfstandigheid bezit of niet. Met 'zelfstandig gebruik' wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren.

In artikel 13 ter, onderdeel b van de 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) wordt als onroerend goed aangemerkt ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is (dit is eerder uitgesproken in arresten van het HvJ, zie HvJ 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), ECLI:EU:C:2003:23 en HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720).

In de toelichting op de EU-btw-regels betreffende de plaats van een dienst voor diensten met betrekking tot onroerend goed die in 2017 in werking treden van de Europese Commissie (hierna: de Toelichting) wordt in paragraaf 2.2.2.1. over de termen 'constructie' en 'onroerend goed' in punten 65 en 67 het volgende opgemerkt:

"65. De term "constructie" heeft een bredere betekenis en omvat andere (door de mens opgetrokken) structuren die doorgaans niet worden aangemerkt als gebouw (...). Constructies kunnen civieltechnische werken zijn, zoals wegen, bruggen, luchthavens, havens, dijken, gaspijpleidingen, water- en rioolstelsels, alsook industriële installaties zoals energiecentrales, windturbines, raffinaderijen enz.

(...)

67. Om te kunnen worden aangemerkt als "onroerend goed", moeten gebouwen en constructies vast met de grond verbonden zijn, onder of boven zeeniveau, en mogen ze niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen zijn."

In paragraaf 2.2.2.3. van de Toelichting wordt vervolgens ingegaan op de vraag wat er wordt bedoeld met "vast met de grond verbonden" (onder of

boven zeeniveau) en "dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is".

In casu is sprake van een door B onder de grond aan te leggen leiding van 27 kilometer die als doel heeft het verbinden van een zonnepark met het elektriciteitsnetwerk. Deze leiding loopt over meer dan honderd verschillende percelen, waarvan voor 330 meter over het perceel van A. Het aanleggen, en daarmee ook het verwijderen, van de gehele leiding van in totaal 27 kilometer duurt zes maanden. De kennisgroep is van mening dat de gehele leiding van 27 kilometer als één zaak moet worden beschouwd, omdat deze in zijn geheel voor één doel wordt aangelegd en daarna in economisch opzicht zelfstandig wordt gebruikt (zie par. 3.2.1. van het Besluit).

Gelet op het voorgaande, is de kennisgroep van mening dat de leiding na de aanleg vast met de grond is verbonden en niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen en daarmee voldoet aan de criteria van de Wet OB om als gebouw te worden aangemerkt. Hierdoor is (een deel van het) perceel voorafgaand aan de voorgenomen aanleg van de leiding aan te merken als een bouwterrein zoals bedoeld in artikel 11, zesde lid, van de Wet OB.

Het feit dat in de Toelichting een elektriciteitsleiding niet expliciet als voorbeeld wordt genoemd, terwijl dat in het Besluit wel het geval is, doet hier volgens de kennisgroep niet aan af. Ook het feit dat in paragraaf 4.3.2 van het Besluit staat dat nog steeds sprake kan zijn van onbebouwde grond ondanks de aanwezigheid van leidingen, doet hier volgens de kennisgroep niet aan af. Op het eerste gezicht lijkt het tegenstrijdig dat enerzijds een leiding een gebouw kan zijn en anderzijds de grond met een leiding onbebouwde grond kan zijn. De kennisgroep meent echter dat dit gezien moet worden in een meer driedimensionale benadering. Zo kan onder de grond een constructie aanwezig zijn die zelfstandig kwalificeert als een gebouw, terwijl op die grond later een constructie wordt neergezet die ook zelfstandig kan kwalificeren als een gebouw. Hierdoor kan grond (vanaf het maaiveld) kwalificeren als onbebouwde grond voordat er een gebouw op wordt neergezet, ondanks de aanwezigheid van een gebouw onder dezelfde grond. Zie ook paragraaf 3.2.2 van het Besluit met voorbeelden van over- of onder bebouwing van gebouwen.



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

Contactpersoon

- 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).¹

Adviesnummer
21-209-0015

Datum vaststelling
26 juli 2021

Vastgesteld door

Kopie aan
Lavaco's omzetbelasting

Bijlagen

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?

¹ 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.²
- 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:³

"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

² 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."*

³ 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 Bosco⁴ 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.

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