

## Gedeeltelijke sloop: oud of onbebouwd?

### BtwBrief 2019/23

In *Het Leeven en de leeringhe van den eerweirdigen Frater Fiscalianus* legt Albert Tiberghien op een ludieke wijze de vinger op de zere plek: 'btw-specialisten weten ondanks hun indrukwekkende wetenschappelijke titels niet wat een gebouw is'.<sup>1</sup> De titel van deze bijdrage laat zien dat die observatie niet zonder enige grond is. Om doffe berusting in deze ontluisterende observatie te voorkomen, heb ik de moed verzameld met deze kritiek aan de slag te gaan. In deze bijdrage onderzoek ik of en, zo ja, op welk moment door gedeeltelijke sloop van een gebouw een onbebouwd terrein ontstaat. Aanleiding voor dit 'grensonderzoek' is BNB 2019/5 waarin de HR oordeelt dat een bedrijfspand dat op de gevel en de fundering na is gesloopt geen gebouw meer is.<sup>2</sup>

In de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 worden onroerende goederen onderscheiden in onbebouwde terreinen enerzijds en (gedeelten van) gebouwen met bijbehorend terrein<sup>3</sup> anderzijds.<sup>4</sup> De definitie van het (unie)begrip 'gebouw' is zeer ruim en omvat ieder bouwwerk dat vast met de grond verbonden is.<sup>5</sup> Onder deze definitie vallen niet alleen 'echte' gebouwen zoals woningen, kantoren en fabrieksgebouwen, maar ook infrastructurele werken zoals asfaltwegen, bruggen, tunnels et cetera.<sup>6</sup> Een onderscheid tussen gebouwen en werken, zoals het Nederlandse civiele recht kent<sup>7</sup>, wordt in de Btw-richtlijn dan ook gemist.<sup>8</sup> De levering van een *onbebouwd* terrein is vrijgesteld van btw-heffing, tenzij sprake is van een bouwterrein.<sup>9</sup> Met ingang van 1 januari 2017 wordt in Nederland als bouwterrein aangemerkt: een onbebouwd terrein dat kennelijk bestemd is te worden bebouwd met één of meer gebouwen.<sup>10</sup> Ook de levering van een gebouw is in beginsel vrijgesteld van btw-heffing, tenzij sprake is van een 'nieuw' gebouw.

De eerste ingebruikneming functioneert als de scheidslijn tussen een nieuw en oud gebouw, maar Nederland heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid gebouwen langer (lees: tot en met twee jaar na eerste ingebruikneming) als nieuw aan te merken.<sup>11</sup> Een oud gebouw wordt in Nederland weer als nieuw beschouwd wanneer door een verbouwing een *vervaardigd* goed is voortgebracht.<sup>12</sup> Volgens de HR is hiervoor 'in wezen nieuwbouw' vereist.<sup>13</sup> Een wijziging in de objectieve toepassingsmogelijkheden (functiewijziging) kan een aanwijzing zijn voor vervaardiging, maar is volgens de HR niet (meer) noodzakelijk.<sup>14</sup> De leveringen van een bouwterrein en een nieuw gebouw zijn van rechtswege aan btw-heffing onderworpen.<sup>15</sup> Om cumulatie van btw- en overdrachtsbelastingheffing te voorkomen, geldt als uitgangspunt dat de verkrijging van deze onroerende zaken vrijgesteld is van overdrachtsbelasting (de zogenoemde 'samenloopvrijstelling').

Is een gebouw ten tijde van de levering reeds *volledig* gesloopt dan is duidelijk dat een onbebouwd terrein wordt geleverd.<sup>16</sup> Wordt een oud gebouw geleverd dat pas *na* de levering door of voor rekening van de koper geheel of gedeeltelijk (bijvoorbeeld ten behoeve van een transformatie) wordt gesloopt dan is duidelijk dat de levering vrijgesteld is van btw en de verkrijging belast is met overdrachtsbelasting.<sup>17</sup> In deze bijdrage richt ik mij op het daartussen gelegen 'land': de levering van een oud gebouw dat ten tijde van de levering *gedeeltelijk* is gesloopt.<sup>18</sup> Is dit nog de levering van een oud gebouw? Of is sprake van de levering van een onbebouwd (bouw)terrein? Of is mogelijk al sprake van de levering van een nieuw gebouw? In deze bijdrage onderzoek ik hetgeen uit de parlementaire geschiedenis en jurisprudentie kan worden opgemaakt en ga ik in op hetgeen BNB 2019/5 toevoegt.

### Vervaardiging onbebouwd terrein door sloop

Tot 11 juli 1997 maakte art. 11 lid aanhef en onderdeel a 1° Wet OB 1968 geen onderscheid tussen de levering van ge-

1 In het groot woordenboek van de fiscaliaanse taal wordt het begrip 'BTW-plichtige' als volgt omschreven: "geleerde in de BTW-nomie die in zijn jonge tijd de titel van doctor of licentiaat in economische en financiële wetenschappen behaalde (en toch niet weet wat een gebouw is)" (A. Tiberghien, *Het Leeven en de leeringhe van den eerweirdigen Frater Fiscalianus*, Mechelen: Wolters Kluwer Belgium NV 2010, p. 11).

2 HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, BNB 2019/5.

3 Omwille van de leesbaarheid zal ik slechts spreken over de levering van gebouwen.

4 Art. 135 lid 1 onderdelen j en k Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel a en lid 4 Wet OB 1968.

5 Art. 12 lid 2 eerste volzin Btw-richtlijn en art. 12 lid 3 onderdeel a Wet OB 1968.

6 MvT, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 4.

7 Art. 3:3 lid 1 BW.

8 In art. 13ter Btw-uitvoeringsverordening wordt – gek genoeg – wel een onderscheid gemaakt tussen een gebouw en een constructie, maar voor dit onderscheid is naar mijn mening geen basis te vinden in de Btw-richtlijn.

9 Art. 135 lid 1 onderdeel k Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel a 1° Wet OB 1968. Aan btw-heffing of vrijstelling wordt pas toegekomen indien de levering plaatsvindt onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige. In deze bijdrage zal ik deze voorwaarde niet steeds herhalen, maar ga ik ervan uit dat aan deze voorwaarden is voldaan.

10 Art. 11 lid 4 Wet OB 1968.

11 Art. 135 lid 1 onderdeel j jo. art. 12 lid 2 derde volzin Btw-richtlijn en art. 11 lid 1, aanhef en onderdeel a, 1° Wet OB 1968.

12 Art. 11 lid 3 aanhef en onderdeel b Wet OB 1968. Deze mogelijkheid wordt geboden door art. 12 lid 2 derde volzin Btw-richtlijn.

13 HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.3.2.

14 HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226, r.o. 3.2. Voor de ontwikkeling van de vervaardigingsjurisprudentie van de HR en kritiek daarop zie: M. van der Wulp, 'In wezen (n)iets veranderd', *BtwBrief* 2016/86.

15 Voor onbebouwde terreinen en oude gebouwen met bijbehorend terrein kan – mits aan de voorwaarden is voldaan – gekozen worden voor btw-heffing. In deze bijdrage laat ik de optie voor belaste levering buiten beschouwing.

16 Hof 's Hertogenbosch 4 februari 2004, nr. 03/00254, V-N 2004/33.24.

17 Rb Zeeland-West-Brabant 7 juni 2018, nr. BRE 16/7257, V-N 2018/67.23.12 en Hof 's Hertogenbosch 6 september 2016, nr. 15/00426, V-N 2017/4.25.49. Ik merk op dat in de zaak C-71/18 (KPC Herning) de prejudiciële vraag is gesteld of de levering van een gebouw waarvan het de bedoeling is dat het gebouw geheel of gedeeltelijk wordt gesloopt met het oog op nieuwbouw reeds aangemerkt mag worden als de belaste levering van een bouwterrein. Indien in deze zaak louter sprake is van een voornemen tot sloop door de koper dan lijkt mij dit, zoals uit het vervolg van deze bijdrage zal blijken, een vraag naar de bekende weg.

18 Ik beperk mij tot gedeeltelijke gesloopte 'echte' gebouwen, zoals woningen, kantoorgebouwen en bedrijfsgebouwen.

bouwen en de levering van onbebouwde terreinen. De levering van onroerende goederen was vrijgesteld van btw-heffing, maar de levering van een vervaardigd goed die plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming was van deze vrijstelling uitgezonderd. Van een vervaardigd goed als bedoeld in deze bepaling was slechts sprake indien – mede gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt (lees: een functiewijziging) – een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.<sup>19</sup> Ook door sloop van een gebouw kon een goed (lees: een onbebouwd terrein) worden vervaardigd. Vereist was wel dat de sloopwerkzaamheden op het moment van de levering daadwerkelijk waren begonnen. De bestemming van oude gebouwen voor de sloop en het onbewoonbaar maken door de verwijdering van alle sanitaire voorzieningen en het onbruikbaar maken van de riolering, achtte de HR onvoldoende voor vervaardiging.<sup>20</sup> Voor vervaardiging was het ook weer niet vereist dat de sloopwerkzaamheden volledig waren afgerond. Het oordeel dat door de sloop van een (door brand grotendeels verwoeste) verkoopshal, met uitzondering van de betonnen vloer en funderingen, en het afvoeren van het puin een onroerend goed is vervaardigd, heeft de HR in stand gelaten.<sup>21</sup> In *BNB 2003/193* typeert de HR de situatie in deze zaak als ‘de nagenoeg volledige sloop’.<sup>22</sup> Ook het oordeel dat sprake is van een vervaardigd goed indien op het moment van levering ongeveer 13.500 m<sup>2</sup> glasopstanden en 150 m<sup>2</sup> schuur is gesloopt en afgevoerd en alleen een betonpad van 100 bij 1,5 meter is blijven liggen alsmede de funderingen, bestaande uit betonnen paaltjes die circa 20 centimeter diep in de grond staan, heeft de HR in stand gelaten.<sup>23</sup> Dat de fundering achtergelaten mocht worden, omdat de koper deze kon gebruiken voor de aanleg van een parkeerplaats, deed aan de kwalificatie vervaardigd goed kennelijk niet af.<sup>24</sup> In de Memorie van Toelichting bij het voorstel van wet tot wijziging van de Wet OB 1968 (levering van bouwkveld) werd aanvankelijk de opvatting gehuldigd dat bij sloop van een gebouw pas sprake is van onbebouwde grond indien het gebouw *volledig*, dat wil zeggen inclusief de fundering, is gesloopt.<sup>25</sup> Voormelde arresten hebben er vermoedelijk toe geleid dat in de Memorie van Toelichting bij het (gewijzigde) Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (levering van bouwkveld en van gebouwen) de grens tussen een gebouw en onbebouwde grond is verlegd naar het moment dat door de sloop geen bebouwing over is die de functie van een gebouw kan vervullen.<sup>26</sup> Uit de parlementaire geschiedenis is daardoor in de eerste plaats op te maken dat de levering van een gedeeltelijk gesloopt gebouw (voor de btw) de levering van een onbebouwd terrein kan zijn en in de tweede plaats dat dit het geval is wanneer de sloop zo ver gevorderd is dat de restanten van het oude gebouw niet meer als *een* (niet: het oorspronkelijke!) gebouw te gebruiken zijn.

19 HR 9 december 1987, nr. 24.963, *BNB 1988/74*, r.o. 4.1.

20 HR 9 december 1987, nr. 24.963, *BNB 1988/74*, r.o. 4.2.

21 HR 15 september 1993, nr. 28.979, *BNB 1993/314*.

22 HR 7 maart 2003, nr. 37.525, *BNB 2003/193*, r.o. 3.6.3.

23 HR 29 juni 1994, nr. 29.805, *FED 1994/533*.

24 R.o. 3.1.

25 MvT, *Kamerstukken II 1993/94*, 23 638, nr. 3, p. 9.

26 MvT, *Kamerstukken II 1995/96*, 24 703, nr. 3, p. 5.

## Geen vervaardiging nieuw gebouw door sloop

In *BNB 2003/193* heeft de HR zich voor het eerst uitgelaten over de grens tussen een oud en een nieuw gebouw onder vigeur van de wetgeving sedert 11 juli 1997. Hij heeft in dit arrest duidelijk gemaakt dat als op het moment van levering door of voor rekening van de koper een voorzichtig begin is gemaakt met de sloop van een oud winkel- en bedrijfscomplex (nog) geen sprake is van de levering van een *nieuw* gebouw, omdat een oud gebouw sinds 11 juli 1997 pas als nieuw wordt aangemerkt indien *door een verbouwing* een vervaardigd gebouw is voortgebracht.<sup>27</sup> Het verrichten van louter sloopwerkzaamheden kan, zoals de HR naar mijn mening terecht oordeelt, niet als een verbouwing worden aangemerkt. De HR laat in dit arrest in het midden of door de gedeeltelijke sloop een vervaardigd goed is ontstaan en oordeelt dat de levering niet uitgezonderd is van de btw-vrijstelling. Omdat in deze zaak niet in geschil was dat sprake was van de levering van een gebouw werpt dit arrest geen licht op de grens tussen de levering van een oud gebouw en de levering van een onbebouwd terrein. Het arrest *BNB 2019/5* doet dat wel. In dit arrest oordeelt de HR dat in de zaak *BNB 2003/193* nog sprake was van bebouwing die de functie van een gebouw kon vervullen (lees: een oud gebouw). De sloop in *BNB 2003/193* was dus nog niet ver genoeg gevorderd om van een onbebouwd terrein te kunnen spreken. Voor het onderzoek naar de grens tussen een oud gebouw en onbebouwde grond, is het daarom van belang om de feiten in de zaak *BNB 2003/193* voor het voetlicht te brengen. In deze zaak ging het om een winkel- en bedrijfscomplex dat ten tijde van de levering al enkele jaren ontruimd en verlaten was. De vloer en de niet-dragende muren van een deel van het bedrijfscomplex (de garage) waren verwijderd. De grond onder het complex was afgegraven en een schone grondlaag was aangebracht met het oog op de te realiseren nieuwbouw. Voor rekening van de koper was ten tijde van de levering een voorzichtig begin gemaakt met de verdere sloopwerkzaamheden.<sup>28</sup> Uit deze feiten in combinatie met het oordeel in *BNB 2019/5* maak ik op dat zolang de dragende muren van het oude gebouw er op het moment van levering nog staan van een onbebouwd terrein nog geen sprake is. Ik merk op dat het lijkt dat het dak van het oude gebouw in deze zaak ten tijde van de levering nog intact was, hetgeen naar mijn mening ook nodig is om nog van een gebouw te kunnen spreken. Daarnaast is van belang dat de HR in dit arrest oordeelt dat de feitelijke toestand op het moment van levering beslissend is. Ik haast mij te zeggen dat het HvJ op deze regel een uitzondering heeft gemaakt. Dat brengt ons bij de volgende zaak.

## Onbebouwd terrein door volledige sloop verkoper

Is een gebouw ten tijde van de levering door of voor rekening van de *verkoper* gedeeltelijk gesloopt en heeft de

27 Art. 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968.

28 HR 7 maart 2003, nr. 37.525, *BNB 2003/193*.

verkoper zich jegens de koper verbonden het gebouw na de (juridische) levering volledig te (laten) slopen dan leert het Don Bosco-arrest dat de verkoper één onsplitsbare prestatie verricht die bestaat in de levering van een *onbebouwd* terrein.<sup>29</sup> Is dit terrein ten tijde van de levering kennelijk bestemd te worden bebouwd, bijvoorbeeld doordat de sloop van het oude gebouw met het oog op nieuwbouw plaatsvindt, dan is sprake van een bouwterrein waarvan de levering belast is met btw en de verkrijging vrijgesteld is van overdrachtsbelasting.<sup>30</sup> Dit arrest laat zien dat ook sprake kan zijn van de levering van een onbebouwd terrein indien op het moment van de levering bebouwing resteert die de functie van een gebouw kan vervullen. In zoverre is sprake van een nuance op *BNB* 2003/193. Voor het vaststellen van het object van levering is het daarom van belang in hoeverre de (gedeeltelijke) sloop van het gebouw door of voor rekening van de verkoper dan wel door of voor rekening van de koper is verricht.

### Oud gebouw zolang het nog deels in gebruik is

Het komt ook voor dat een gebouw door of voor rekening van de *verkoper* gedeeltelijk is gesloopt en dat de sloopwerkzaamheden na de levering door of voor rekening van de koper worden afgerond. Het is niet noodzakelijk dat het gebouw uiteindelijk volledig wordt gesloopt. Het is ook mogelijk dat de sloopwerkzaamheden met het oog op een verbouwing van het oude gebouw plaatsvinden. Wanneer het gebouw ten tijde van de levering door of voor rekening van de verkoper weliswaar gedeeltelijk is gesloopt, maar op dat moment nog gedeeltelijk in gebruik is dan volgt uit het Komen en zonen-arrest dat de verkoper een vrijgestelde levering van een oud gebouw verricht en is de koper ter zake van deze verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd.<sup>31</sup> Dat het geleverde gebouw *na* de levering door of voor rekening van de koper zodanig wordt verbouwd dat een nieuw gebouw wordt voortgebracht, maakt het object van levering niet anders. Het feit dat een oud gebouw waarvan de gedeeltelijke sloop door of voor rekening van de verkoper op het moment van levering is afgerond, ten tijde van de levering nog (deels) in gebruik is, staat dus aan de kwalificatie onbebouwd terrein in de weg.<sup>32</sup> De vraag is of de uitkomst in de zaak Komen en zonen anders was geweest indien het gedeeltelijk gesloopte gebouw ten tijde van de levering niet meer deels in gebruik was. Naar mijn mening niet. Niet voor niets noemt het HvJ de staat van de verdere verbouwingswerkzaamheden door de verkoper ten tijde van de levering in punt 34 van het Komen en zonen-arrest als eerste objectieve gegeven dat van belang is voor de kwalificatie van het object van levering en over-

weegt het dat 'in voorkomend geval' ook het gebruik van het gebouw op het moment van levering van belang is. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw (deels nog in gebruik) laat zien dat sprake is van bebouwing die een functie van gebouw kan vervullen en, zoals uit *BNB* 2003/193 volgt, een gedeeltelijk gesloopt gebouw dat al meer dan twee jaar ontruimd en verlaten is nog een oud gebouw. Kortom, in een 'Komen en zonen-situatie' is de staat van het gebouw op het moment van levering beslissend. Rechtbank Noord-Holland heeft naar mijn mening dan ook terecht geoordeeld dat bij een voormalig bankgebouw dat door en voor rekening van de verkoper gedeeltelijk is gesloopt en de fietsenkelder intact is gebleven omdat die (her)gebruikt kon worden in het door de koper te realiseren nieuwe gebouw, sprake is van de levering van een oud gebouw.<sup>33</sup>

### Onbebouwd terrein bij nagenoeg volledige sloop door verkoper

In het arrest *BNB* 2019/5 dat de aanleiding vormt voor het schrijven van deze bijdrage komen veel van voormelde lijnen samen. In dit arrest gaat het om een bedrijfspand dat op het moment van levering is gesloopt met uitzondering van het in de nieuwbouw te integreren gedeelte van de oude voorgevel. Dit restant van de gevel werd ten tijde van de levering met tijdelijke schoren ondersteund. De bestaande fundering was op het moment van levering verwijderd en op die plaats zijn nieuwe funderingspalen aangebracht. Een gedeelte van de oude vloerplaat is blijven liggen, omdat het weghalen onnodig en kostbaar zou zijn. Door of voor wiens rekening de sloopwerkzaamheden tot het moment van levering hebben plaatsgevonden is door de lagere rechters niet vastgesteld. Uit de hiervoor besproken arresten Don Bosco en Komen en zonen volgt dat dit wel had moeten gebeuren. Omdat de gedingstukken geen uitsluitel geven<sup>34</sup> is niet verrassend dat de HR de hofuitspraak casseert en de zaak ter verdere behandeling verwijst naar Hof 's Hertogenbosch. Interessanter is de verwijzingsopdracht van de HR. Overwogen wordt dat als het verwijzingshof vaststelt dat de sloop- en verbouwingswerkzaamheden tot de levering van de door de verkoper jegens koper overeengekomen

29 HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, *BNB* 2011/14. Hoewel in de zaak Don Bosco de sloop ten tijde van de levering reeds was aangevangen, meen ik dat de uitkomst niet anders was geweest indien de sloop pas na de levering zou zijn gestart, maar dat terzijde.

30 Vergelijk Hof 's Hertogenbosch 6 september 2016, nr. 15/00426, *V-N* 2017/4.25.49 en HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), *BNB* 2013/85.

31 HvJ 12 juli 2012, zaak C-326/11, *BNB* 2012/89.

32 Zie ook: Hof Amsterdam 7 november 2013, nr. 12/01168, *V-N* 2014/14.13.

33 Rb Noord-Nederland 5 maart 2015, nr. LEE 13/3400, *V-N* 2016/11.21.1.

34 Duidelijk is dat de sloopwerkzaamheden voorafgaand aan de levering aanvankelijk niet gepland waren en dat de koper zich later bedacht heeft dat een levering met (aftrekbare) btw voor hem gunstiger is dan een verkrijging die belast is met (niet-aftrekbare) overdrachtsbelasting. In de koopovereenkomst van januari 2007 staat namelijk dat sprake is van de levering van een *oud gebouw*. In de aanvullende koopovereenkomst van 30 juli 2007 is echter overeengekomen dat de verkoper desgewenst medewerking verleent aan de volledige of gedeeltelijke sloop van het bedrijfspand *voor rekening van de koper* met het oog op nieuwbouw vóór afgaand aan de juridische levering. In deze overeenkomst wordt ook gerept over het 'door de koper bewerkstelligen dat btw verschuldigd is'. Hieruit is op te maken dat de sloopwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van de koper zijn verricht. Na het lezen van de akte van levering slaat echter de verwarring toe. In deze akte wordt namelijk het standpunt ingenomen dat door de sloop met het oog op nieuwbouw *door de verkoper* een nieuw onroerend goed (letterlijk: 'nieuw vervaardigde onroerende zaak') is ontstaan. Dit goed wordt vervolgens geduid als 'bouwterrein' waarna doodleuk wordt opgemerkt dat de levering belast is, omdat sprake is van de eerste levering na (eerste) ingebruikneming. Dit laatste veronderstelt dat een nieuw gebouw en geen bouwterrein geleverd wordt.

prestatie behoren de vaststaande feiten geen andere conclusie toelaten dan dat sprake is van een levering die niet is vrijgesteld.<sup>35</sup> Naar het oordeel van de HR is het bedrijfspand op het tijdstip van levering nagenoeg geheel gesloopt en kan het in deze staat op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand worden gebruikt. Volgens de HR verschilt deze zaak met *BNB* 2003/193 doordat in dit geval na de sloopwerkzaamheden geen bebouwing is overgebleven die de functie van een gebouw kan vervullen. Hoewel de HR de term 'bouwterrein' niet noemt, kan het niet anders of de HR is van oordeel dat het object van levering een bouwterrein is indien de sloop- en verbouwwerkzaamheden tot het moment van levering door of voor rekening van de verkoper hebben plaatsgevonden.<sup>36</sup> Uit het (oude vervaardigings)criterium dat de HR hanteert (bebouwing die de functie van een gebouw kan vervullen) volgt immers dat sprake is van een onbebouwd terrein en de levering van een onbebouwd terrein is slechts belast indien sprake is van een bouwterrein. De vraag is of de HR niet buiten de rechtsstrijd treedt, omdat (volgens r.o. 4.4 van de hofuitspraak) tussen partijen niet in geschil is dat geen sprake is van de levering van een bouwterrein. Naar mijn mening is dit niet het geval. Tussen partijen is in geschil of de verkrijging vrijgesteld is van overdrachtsbelasting. De verkrijging is vrijgesteld indien sprake is van de belaste levering van een nieuw gebouw of een bouwterrein. In deze zaak zijn partijen uitgegaan van de *rechtsopvatting* dat het geleverde geen bouwterrein is. De HR kan echter – indien de vaststaande feiten hem dwingen – ambtshalve de rechtsgronden aanvullen.<sup>37</sup> Hij is dus niet gebonden aan de rechtsopvatting van partijen dat geen sprake is van een bouwterrein. Wat opvalt is dat de HR in deze zaak spreekt over een 'nagenoeg geheel gesloopt gebouw'. Hiermee zet de HR de feitelijke situatie in deze zaak op één lijn met die in de zaak *BNB* 1993/314. In *BNB* 2003/193 duidt de HR de feitelijke situatie in *BNB* 1993/314 immers ook als 'nagenoeg volledige sloop'. En er is ook een duidelijke parallel tussen deze zaken. In beide zaken staat de aanwezigheid van een vloer en fundering niet aan de kwalificatie (vervaardigd) onbebouwd terrein in de weg. Het verschil tussen deze zaken is dat in *BNB* 1993/314 sprake was van een oude fundering en dat in *BNB* 2019/5 sprake is van een nieuw aangelegde fundering. Wanneer een gebouw is gesloopt tot de fundering is het kennelijk niet relevant of deze fundering gebruikt kan worden voor een nieuw gebouw.<sup>38</sup> Dit strookt met *FED* 1994/533. Recent heeft de HR resten van bebouwing, het betrof de fundering van een muur en een transformatorhuisje, aangeduid als 'verwaarloosbare bebouwing' die aan de kwalificatie onbebouwd terrein niet in de weg staan.<sup>39</sup> De (oude of nieuwe) fundering van een gedeeltelijk gesloopt gebouw kan naar mijn mening als verwaarloosbare bebouwing worden bestempeld. Naar mijn

mening is die uitleg van het begrip 'gebouw' (of zo u wilt: het begrip 'onbebouwd terrein') ook wenselijk, omdat bij sloop met het oog op nieuwbouw sneller sprake is van de belaste levering van een bouwterrein. Dit strookt niet alleen met het uitgangspunt dat de vrijstelling voor de levering van een gebouw strikt moet worden uitgelegd<sup>40</sup>, maar ook met de oorspronkelijke gedachte dat voor de levering van onbebouwde terreinen die het voorwerp zijn geweest van productiehandelingen die een zekere waarde hebben toegevoegd (in dit geval: de gedeeltelijke sloop van het gebouw) geen afdoende rechtvaardiging bestaat deze vrij te stellen van btw-heffing.<sup>41</sup>

### Ook onbebouwd terrein bij nagenoeg volledige sloop door koper?

De HR gaat in *BNB* 2019/5 niet in op het object van levering in de situatie dat de sloop- en verbouwwerkzaamheden tot het moment van levering door of voor rekening van de koper zijn verricht. Uit dit arrest volgt niet dat de HR van oordeel is dat in die situatie sprake is van de levering van een oud gebouw.<sup>42</sup> Naar mijn mening is in die situatie 'gewoon' de staat van het gebouw op het moment van levering beslissend voor de vraag of sprake is van de levering van een oud gebouw of de levering van een onbebouwd (bouw)terrein. Steun voor die opvatting vind ik in *BNB* 2003/193 (waarop de HR in *BNB* 2019/5 niet terugkomt). In *BNB* 2003/193 waren de sloopwerkzaamheden voorafgaand aan de levering door of voor rekening van de koper verricht. De HR overweegt in deze zaak expliciet dat feiten en omstandigheden die hebben plaatsgevonden *na* de levering niet van belang zijn voor de kwalificatie van het object van levering<sup>43</sup> en beslist vervolgens op basis van de feitelijke situatie ten tijde van de levering dat sprake is van de levering van een oud gebouw. Ook kan worden gewezen op *BNB* 1997/332 waarin de HR het voor de kwalificatie van een terrein als bouwterrein zelfs irrelevant acht dat een bouwput tegen de wil van de eigenaar is aangelegd.<sup>44</sup> Ook in dit arrest is de feitelijke toestand op het moment van levering beslissend geacht. Omdat, zoals hiervoor is opgemerkt, de HR de feitelijke situatie ten tijde van de levering duidt als een bouwterrein, rijst de vraag waarom de HR het nodig vindt de zaak te verwijzen. Zie ik het goed dan houdt dit verband met het standpunt van de inspecteur dat de economische realiteit erop neerkomt dat een oud gebouw is geleverd, nu zulks door partijen aanvankelijk bedoeld was. Het hof heeft dit standpunt verworpen met als motivering dat de bedoeling van partijen op het moment van levering volstrekt eenduidig was. Omdat de bedoeling van partijen uit de koopovereenkomst, de aanvullende koopovereenkomst en de akte van levering (volstrekt) niet

35 Waarom de HR een dubbele ontkenning gebruikt ontgaat mij. Naar mijn mening dient de HR dergelijk onnodig moeilijk taalgebruik te vermijden.

36 Anders: Van Zadelhoff in zijn noot onder *BNB* 2019/5, punt 4 en Van der Zwan in zijn noot onder *NLF* 2018/2223.

37 Art. 8:69 lid 2 Awb.

38 Anders: Hof Arnhem-Leeuwarden 16 juni 2015, nrs. 14/00319 en 14/00320, *V-N* 2015/50.18.

39 HR 7 december 2018, nr. 17/01767, *V-N* 2018/66.11.

40 Zie bijvoorbeeld Komen en Zonen-arrest, punt 20.

41 Toelichting op art. 5 lid 1 en art. 14 B onderdeel I van het Voorstel voor een zesde richtlijn, *V-N* 1973, nr. 18A, p. 752, 753 en 759.

42 In gelijke zin: Van der Zwan in zijn noot onder *NLF* 2018/2223. Anders: P. Tielemans, 'Grensverkenning door de HR: levering van een bestaand of nieuw pand', *BtwBrief* 2019/3, p. 13, Van Zadelhoff in zijn noot onder *BNB* 2019/5, punt 2 en Redactie *V-N* in haar noot onder *V-N* 2018/53.16.

43 R.o. 3.5.

44 HR 29 augustus 1997, nr. 32.431, *BNB* 1997/332.

eenduidig valt op te maken en het hof voorts niet heeft vastgesteld door of voor wiens rekening de sloop- en bouwingswerkzaamheden tot het moment van levering hebben plaatsgevonden, is het terecht dat de HR de motivering van de verwerping van het standpunt als ontoereikend bestempelt. Het verwijzingshof zal zich over dit standpunt van de inspecteur opnieuw moeten buigen, maar – zo begrijp ik de HR – alleen indien vast komt te staan dat de sloop- en werkzaamheden tot het moment van levering door of voor rekening van de koper zijn verricht. Dat is naar mijn mening ook logisch. Indachtig het Don Bosco-arrest is de kwalificatie onbebouwd terrein juist in overeenstemming met de economische realiteit indien de verkoper jegens de koper gehouden is het oude gebouw nagenoeg volledig te (laten) slopen.

## Ten slotte

Wanneer een gebouw op het moment van levering gedeeltelijk is gesloopt is in de eerste plaats van belang in hoeverre de sloopwerkzaamheden door of voor rekening van de verkoper dan wel koper hebben plaatsgevonden of nog moeten plaatsvinden. Heeft de verkoper zich jegens de koper verbonden het gebouw geheel of deels te slopen dan is de feitelijke situatie na afronding van die sloopwerkzaamheden beslissend voor de kwalificatie van het object van levering. Resteert na afronding van die sloopwerkzaamheden geen bebouwing die de functie van gebouw kan vervullen dan is het object van levering een onbebouwd terrein. Zijn de sloopwerkzaamheden waartoe de verkoper zich jegens de koper heeft verbonden vóór de levering afgerond dan is volgens de parlementaire geschiedenis en de HR beslissend of op het moment van levering bebouwing resteert die die functie van gebouw kan vervullen. Dat geldt ook indien voorafgaand aan de levering door of voor rekening van de koper sloopwerkzaamheden zijn verricht. Het criterium 'resterende bebouwing die een functie als een gebouw kan vervullen' heeft oude vervaardigingswortels en is via de parlementaire geschiedenis door de HR in *BNB 2019/5* omarmd als de scheidslijn tussen een oud gebouw en een onbebouwd (bouw)terrein. Aan dit criterium is niet voldaan (lees: er is sprake van een onbebouwd terrein) bij nagenoeg volledige sloop en ingeval op het moment van levering slechts verwaarloosbare bebouwing, zoals een fundament of vloer, resteert. Is een gebouw nog deels in gebruik dan is in ieder geval sprake van de levering van een oud gebouw. Wanneer een gebouw dat niet meer deels in gebruik is nog kan worden gebruikt als een gebouw is minder duidelijk. Het kunnen gebruiken als het oude gebouw voor de sloopwerkzaamheden is niet vereist.<sup>45</sup> Een gedeeltelijk gesloopte woning die niet meer als woning maar nog wel als winkel gebruikt kan worden, kwalificeert nog steeds als een oud gebouw. Daarnaast maak ik uit *BNB 2003/193* op dat voor de levering van een oud gebouw in ieder geval vereist is dat de dragende muren er

nog staan. En het zou naar mijn mening ook logisch zijn dat het dak er ook nog op moet zitten. Draagmuren en een dak. Weet ik dan toch wat (nog) een gebouw is?

<sup>45</sup> Vergelijk Hof Amsterdam 7 november 2013, nr. 12/01168, V-N 2014/14.13 waarin de sloopwerkzaamheden aan de binnenzijde van een kantoorge-deelte van een complex niet aan het gebruik als antikraakwoning van die gedeelten in de weg stonden.