

Vergaderjaar 1995–1996

24 703

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (levering van bouw kavels en van gebouwen)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Algemeen

1.1. Inleiding

Het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (levering van bouw kavels) (Kamerstukken II 1993/94, 23 638, hierna: wetsvoorstel 23 638), dat thans bij de Eerste Kamer der Staten-Generaal aanhangig is, strekt ertoe het btw-regime met betrekking tot de levering van bouw kavels duidelijker dan thans het geval is in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de wet) vast te leggen. Daartoe legt het in wetsvoorstel 23 638 voorgestelde derde lid van artikel 11 van de wet uitsluitend voor onbebouwde maar tot bebouwing bestemde grond – bouw kavels – de betekenis van het vervaardigingsbegrip uit het eerste lid vast. Onbebouwde grond die aan de criteria van dat derde lid voldoet, wordt aangemerkt als vervaardigde grond, met als gevolg dat dergelijke grond bij levering belast is met btw. Zoals in de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23 638 is aangegeven, impliceert dit dat voor andere onbebouwde grond het algemene vervaardigingsbegrip van het eerste lid zijn betekenis behoudt, te weten dat – wil er sprake zijn van een vervaardigd goed – een nieuw goed moet zijn ontstaan (Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, blz. 8). Op dit punt nu – de aansluiting bij het vervaardigingsbegrip – heeft de Hoge Raad op 7 december 1994 een arrest gewezen (BNB 1995/87c, hierna: bloembollenarrest).

Uit dit arrest, waarin het ging om de levering van landbouwgrond die werd bewerkt («omgespoten») om deze geschikt te maken voor bloembollenteelt, komt naar voren dat een dergelijk goed onder dat algemene vervaardigingsbegrip van het eerste lid van artikel 11 van de wet valt en dat dus de levering ervan kan worden gezien als de levering van een vervaardigd goed. Echter, ook komt uit het bloembollenarrest naar voren dat dit niet in overeenstemming is met de Zesde btw-richtlijn¹ (hierna: de richtlijn). De richtlijn voorziet slechts in verschuldigdheid van belasting in geval van levering van een bouwterrein (voor de richtlijn-bepalingen verwijs ik naar de bijlage)*. De wet is dus ruimer dan de richtlijn. De Hoge Raad stelt het aldus, dat onder het wettelijke vervaardigingsbegrip mede kunnen zijn begrepen onroerende zaken, niet zijnde bouwterreinen. Uit het arrest moet naar mijn mening dan ook de conclusie worden getrokken dat de Hoge Raad van mening is dat

* Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

¹ Zesde richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145).

bedoelde landbouwgronden geen bouwterrein zijn². Ook komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de wetgever bij de implementatie van de richtlijn in de wet heeft gekozen voor een van de richtlijn afwijkend stelsel, zodat voor een uitlegging van het vervaardigingsbegrip in overeenstemming met de richtlijn geen plaats is. Het feit dat de overheid zich niet ten nadele van belanghebbenden kan beroepen op een bepaling van de richtlijn, betekent echter wel dat voor een ondernemer in dit soort situaties een keuzerecht ontstaat: naar gelang het hem uitkomt kan hij kiezen voor toepassing van de wet (btw-heffing en dus geen overdrachtsbelasting) of toepassing van de richtlijn (btw-vrijstelling en dus overdrachtsbelasting). Dit is vanzelfsprekend een ongewenste situatie. De stelling in de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23 638 dat het vervaardigingsbegrip van het eerste lid van artikel 11 van de wet zijn betekenis kon blijven behouden voor dergelijke nieuw vervaardigde grond – ik wijs hier ook nog op de passage dienaangaande in de nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 5, op blz. 5, eerste volle alinea – is daarmee in zoverre niet houdbaar gebleken. Het onderhavige wetsvoorstel strekt ertoe de door de Hoge Raad geconstateerde discrepantie tussen wet en richtlijn weg te nemen door een aanpassing van het thans bij de Eerste Kamer der Staten-Generaal ahangende wetsvoorstel 23 638.

Wat de wijze van aanpassing betreft merk ik het volgende op. Mijn ambtsvoorganger heeft in paragraaf 2 van voren genoemde nota naar aanleiding van het verslag – op blz. 2, 3 en 4 – een betoog gehouden over de relatie tussen het wettelijke vervaardigingsbegrip en de ratio van de richtlijn bepalingen voor zover die zien op de levering van bebouwde en onbebouwde terreinen. Kort gezegd kwam zijn betoog erop neer dat met het vervaardigingsbegrip is beoogd weer te geven hetgeen in de toelichting op de richtlijn wordt omschreven als «economische produktiehandelingen welke aan de grond een zekere waarde toevoegen». Daarmee werd, zo was zijn overtuiging, aangesloten bij de doelstelling van de btw-heffing op onroerende zaken als is voorzien in de richtlijn.

Ik kan mij nog steeds vinden in dit betoog, zij het dat het ten gevolge van het bloembollenarrest niet houdbaar is gebleken waar het de omgespoten landbouwgronden betreft. Immers, uit dit arrest meen ik te moeten concluderen dat het vervaardigingsbegrip van artikel 11, eerste lid, van de wet, met betrekking tot omgespoten landbouwgronden te ruim is in relatie tot de richtlijn bepalingen. Zoals ik in noot 2 heb opgemerkt, biedt het in die noot bedoelde arrest geen volledige duidelijkheid op dit punt, maar interpreteer ik dat arrest niettemin zo dat omgespoten landbouwgronden geen bouwterrein zijn. Hiervoor heb ik al aangegeven dat aanpassing dus noodzakelijk is. Daarbij gaat mijn voorkeur uit naar een aanpassing in de vorm van een wettelijke systematiek, zowel voor onbebouwde gronden alsook voor bebouwde gronden, die, meer dan de implementatiemethode via het vervaardigingsbegrip, aansluit bij de systematiek van de richtlijn. Ik meen dat daarbij de vorm van een novelle de voorkeur verdient. Afgezien van de aansluiting bij het vervaardigingsbegrip kan immers het derde lid van artikel 11 zoals dat in wetsvoorstel 23 638 is voorgesteld – gelet ook op het in noot 2 bedoelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 28 maart 1996 – inhoudelijk in stand blijven.

1.2. Inhoud novelle

Het vorenstaande betekent het vervangen van het huidige heffingsregime voor alle onroerende zaken van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de wet – waarbij «vervaardigen» als criterium geldt – door, conform de richtlijn, twee heffingsregimes. Eén voor de levering van met gebouwen bebouwde grond (nader uitgewerkt in het voorgestelde derde lid). En één voor de levering van onbebouwde grond die bestemd is om

² In het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 28 maart 1996 inzake de definitie van het richtlijnbegrip «bouwterrein»/«bouwrijp maken» – gewezen naar aanleiding van de door het Gerechtshof te Leeuwarden op 14 december 1993 gestelde prejudiciële vragen – concludeert het Hof dat het aan de lid-staten is om een omschrijving te geven van het richtlijnbegrip «bouwterrein». Daarbij wordt in de rechtsoverwegingen wel de beperking aangebracht dat het moet gaan om «voor bebouwing bestemde terreinen» (r.o. 24) c.q. om «onbebouwde terreinen (...) die als ondergrond voor een opstal bestemd zijn» (r.o. 25). Hoewel volgens Van Dale onder «de grond bebouwen» ook kan worden verstaan «er landbouw op uitoefenen, de aarde omspitten, beploegen en er planten op kweken» en onder «opstal» ook kan worden verstaan «al wat op een stuk grond geplant is», concludeer ik niettemin dat het Hof bedoeld heeft te zeggen dat het moet gaan om onbebouwde grond die bestemd is voor bebouwing met gebouwen/bouwwerken, zodat bedoelde landbouwgronden geen bouwterrein kunnen zijn.

met gebouwen te worden bebouwd (bouwterreinen; nader uitgewerkt in het voorgestelde vierde lid), inhoudelijk, zoals gesteld, hetzelfde als het in wetsvoorstel 23 638 voorgestelde derde lid van artikel 11 van de wet.

Dit betekent dat de levering van vervaardigde onbebouwde grond andere dan bouwterreinen – zoals bij voorbeeld landbouwgrond die met het oog op de bloembollenteelt is omgespoten – (behoudens het hierna gestelde) niet met btw belast is, overeenkomstig hetgeen de Hoge Raad heeft aangegeven en in lijn ook met eerdergenoemd arrest van het Hof van Justitie van de EG van 28 maart 1996. Dit zou echter niet alleen gelden voor «eigenlijke» leveringen in de zin van overdracht van dergelijke grond – artikel 3,1(a) van de wet – maar ook voor de uitgevoerde bewerkingen die als oplevering van goederen worden aangemerkt (het omspuiten zelf; artikel 3,1(c) van de wet) en voor het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen, de zogenoemde 3,1(h)- of integratielevering.

Wat de «eigenlijke» leveringen betreft, schrijft de richtlijn een vrijstelling voor (hetgeen heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijger impliceert). Gewezen zij daarbij wel op de mogelijkheid om op de voet van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, van de wet, te opteren voor een belaste levering (hetgeen overigens doorgaans niet een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting tot gevolg heeft).

Wat de oplevering en de integratielevering betreft ligt dit echter anders. Het als levering aanmerken van een oplevering van een werk in onroerende staat, is namelijk gebaseerd op de facultatieve mogelijkheid van artikel 5, lid 5, van de richtlijn. Ingevolge dit richtlijnartikel kunnen de lid-staten de oplevering van een werk in onroerende staat als een levering beschouwen. Nu Nederland voor dergelijke opleveringen het leveringsregime van toepassing heeft verklaard, betekent dit, binnen het systeem van de richtlijn, dat voor dergelijke opleveringen een vrijstelling zou moeten gelden. Door echter de oplevering van dergelijke vervaardigde onbebouwde terreinen uit te zonderen van het leveringsbegrip en in zoverre niet langer gebruik te maken van de facultatieve mogelijkheid van genoemd artikel 5 – wordt die oplevering, op de voet van artikel 4, eerste lid, van de wet, voortaan als dienst aangemerkt. Deze dienst is dan belast; de richtlijn voorziet niet in een vrijstelling terzake. Aldus wordt voorkomen dat de – voorheen aan de oplevering ten grondslag liggende – vervaardigingshandeling onbelast zou zijn, terwijl een andere en minder vergaande dienstverrichting wel belast is.

Wat de integratielevering betreft merk ik op dat deze is gebaseerd op de facultatieve mogelijkheid van artikel 5, lid 7, aanhef en sub a, van de richtlijn. Dit artikel biedt dus ook de mogelijkheid om de handelingen waardoor in het eigen bedrijf vervaardigde onbebouwde grond, andere dan een bouwterrein, ontstaat, niet als levering aan te merken. Ter voorkoming van concurrentievervalsing zou belastingheffing ter zake van een integratiedienst dan mogelijk zijn op de voet van artikel 6, lid 3, van de richtlijn, onder het voorbehoud van raadpleging van het Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde. Artikel 4, tweede lid, van de wet biedt dan de mogelijkheid hiertoe bij ministeriële regeling over te gaan. Ik zal echter vooralsnog geen gebruik maken van de mogelijkheid om een integratiedienst te introduceren, aangezien ik verwacht dat van een ernstige concurrentievervalsing geen sprake zal zijn. Ook thans is mij in vergelijkbare situaties daarvan namelijk niets gebleken. Ik denk daarbij aan een dienst ter zake van onbebouwde grond, andere dan een bouwterrein. Deze dienst is belast, terwijl bij het zelf, in eigen bedrijf, verrichten van die dienst gevolgd door een vrijgestelde levering van die grond, geen btw-heffing aan de orde is.

1.3. Overige aspecten

Het wetsvoorstel zal vermoedelijk tot een geringe meeropbrengst

leiden. Dit hangt onder meer samen met het geringe aantal transacties dat als gevolg van dit voorstel voor de heffing van de omzetbelasting anders wordt behandeld dan na wijzing van het bloembollenarrest het geval was.

Het onderhavige wetsvoorstel vertoont geen samenhang met andere bestaande of in voorbereiding zijnde niet-fiscale regelingen. Voor de uitvoering ervan worden geen nieuwe organen of bestuursinstrumenten in het leven geroepen. De werkzaamheden van de belastingdienst worden niet beïnvloed. Er zullen geen personele gevolgen zijn voor de overheid en voor de belastingplichtigen. Evenmin verwacht ik gevolgen voor de werkdruk van het justitiële apparaat.

2. Artikelsgewijze toelichting

ARTIKEL I

Dit artikel vervangt artikel I van wetsvoorstel 23 638 door een nieuw artikel I, dat de wet op een aantal punten wijzigt.

Artikel I, onderdeel A (artikel 3 van de wet)

De in onderdeel A.1 opgenomen wijziging van artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de wet, bewerkstelligt dat de oplevering door de vervaardiger van een ander onbebouwd terrein dan een bouwterrein, niet langer als een levering wordt aangemerkt. Aldus wordt bereikt dat bij voorbeeld de oplevering van omgespoten landbouwgrond of van een door sloop vervaardigd onbebouwd terrein dat niet als bouwterrein is aan te merken (zie onderdeel B hierna) wordt aangemerkt als een dienst.

Onderdeel A.2 bewerkstelligt dat het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde onbebouwde terreinen andere dan bouwterreinen – te denken valt bij voorbeeld aan het zelf omspuiten van landbouwgronden met het oog op de bloembollenteelt – geen levering meer is.

Artikel I, onderdeel B (artikel 11 van de wet)

In dit onderdeel zijn de regimes opgenomen voor bebouwde gronden (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, alsmede het derde lid) en voor onbebouwde gronden (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, alsmede het vierde lid). De gebruikte terminologie komt zo veel mogelijk overeen met die van de richtlijn.

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 sluizen. 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.

Daarnaast is gebruik gemaakt van de mogelijkheid die de richtlijn aan de lid-staten biedt om zelf invulling te geven aan bepaalde begrippen en criteria. Het gaat daarbij om het volgende.

De terminologie «op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming» in het voorgestelde artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, is dezelfde als de thans wettelijk geldende. Deze is gebaseerd op het bepaalde in de eerste volle alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn dat de lid-staten andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming kunnen toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits dit tijdvak niet langer duurt dan twee jaren.

In het nieuwe derde lid, onderdeel b, is gebruik gemaakt van de bevoegdheid – ingevolge het slot van de eerste alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn – om voorwaarden te stellen voor de toepassing van het criterium «eerste ingebruikneming» op de verbouwing van gebouwen. Het overlaten van deze bevoegdheid aan de lid-staten is goed te begrijpen indien wordt bedacht dat er na de meeste verbouwingen niet kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming van het gebouw in letterlijke zin, maar veeleer van een opnieuw in gebruik nemen, dus eigenlijk meer van een voortzetting van de ingebruikneming, nadat die was onderbroken door een verbouwing. Slechts bij bepaalde verbouwingen – zodanig dat daardoor in feite een gebouw wordt voortgebracht dat maatschappelijk gezien tevoren niet bestond – kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming. Dit laatste is in het nieuwe onderdeel b tot uitdrukking gebracht, en wel door met betrekking tot de levering van dergelijke verbouwde gebouwen het vervaardigingsbegrip te handhaven. De jurisprudentie die zich op dit punt heeft gevormd – ingevolge welke de betekenis van vervaardigen is: het doen ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond – blijft dan ook van betekenis. Met deze formulering wordt aangesloten bij de bedoeling van de richtlijn – tot uitdrukking komend in het criterium «eerste ingebruikneming» – om alleen de levering van gebouwen te belasten die, al dan niet na een verbouwing, nieuw zijn.

Een punt dat in dit kader bijzondere aandacht verdient is de sloop van een gebouw. Onderscheid moet worden gemaakt tussen het geheel slopen van een gebouw of een gedeelte van een gebouw enerzijds en het gedeeltelijk slopen ervan anderzijds. In de laatste situatie resteert er na de sloopwerkzaamheden nog steeds een gebouw (of een gedeelte van een gebouw) – er blijft bebouwing over die nog de functie van gebouw kan vervullen – en dus resteert er bebouwde grond. Deze werkzaamheden zullen dan ook meestal plaatsvinden in het kader van de verbouwing van een gebouw. De vraag naar de belastbaarheid bij levering of oplevering moet dan dus worden beantwoord aan de hand van het bepaalde in het derde lid, onderdeel b. Is daarentegen sprake van het geheel slopen van een gebouw (of een gedeelte van een gebouw) – er blijft geen bebouwing meer over die nog de functie van gebouw kan vervullen – dan ontstaat onbebouwde grond. Op dat moment vindt een overgang plaats van het regime voor bebouwde gronden naar dat voor onbebouwde gronden. Bij de levering of oplevering van die onbebouwde grond is belastingheffing ingevolge artikel 11 van de wet slechts aan de orde indien die grond een bouwterrein is, dat wil zeggen voldoet aan het bepaalde in het vierde lid van artikel 11. Is dergelijke grond echter geen bouwterrein in de zin van het vierde lid, dan is – zoals ik in paragraaf 1.2 van deze memorie reeds heb aangegeven – de oplevering ervan een belaste dienst.

In het nieuwe derde lid, onderdeel c, is gebruik gemaakt van de bevoegdheid – eveneens ingevolge het slot van de eerste alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn – om het begrip «erbij behorend terrein» te bepalen. Wanneer sprake is van een bij een gebouw behorend terrein is erg casuïstisch. Het leveringscontract zal daarvoor meestal wel een indicatie vormen. Hetgeen te zamen wordt geleverd hoort vaak bij

elkaar, zoals bij voorbeeld een huis met de bijbehorende tuin. Volstaan is daarom met een algemene omschrijving.

In het vierde lid ten slotte wordt – ingevolge artikel 4, lid 3, sub b, van de richtlijn – het begrip bouwterrein omschreven. Het gaat daarbij om nog onbebouwde grond, dus om de fase vóór de bebouwing van de grond met gebouwen. De voorwaarden zijn dezelfde als die in wetsvoorstel 23 638.

ARTIKEL II

Dit artikel bewerkstelligt dat deze novelle op hetzelfde tijdstip kracht van wet verkrijgt en in werking treedt als wetsvoorstel 23 638, derhalve met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend