

ECLI:NL:HR:2018:1866

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	05-10-2018
Datum publicatie	05-10-2018
Zaaknummer	16/04577
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2017:1415, Gevolgd In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2016:6243, (Gedeeltelijke) vernietiging met verwijzen
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Overdrachtsbelasting; art. 15, lid 1, letter a, Wet belastingen van rechtsverkeer; art. 11, lid 1, letter a, 1 ^o , en lid 3, aanhef en letter b, Wet op de omzetbelasting; levering van een oud gebouw dan wel van een vervaardigd gebouw of gedeelte daarvan vóór de eerste ingebruikneming?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 05-10-2018 FutD 2018-2617 met annotatie van Fiscaal up to Date V-N Vandaag 2018/2115 V-N 2018/53.16 met annotatie van Redactie NTFR 2018/2296 met annotatie van R. van Haperen NLF 2018/2223 met annotatie van Remco van der Zwan Belastingadvies 2018/22.8 RN 2018/92 BNB 2019/5 met annotatie van B.G. van Zadelhoff

Uitspraak

nr. 16/04577

5 oktober 2018

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 3 augustus 2016, nr. 15/00208, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Noord-Nederland (nr. LEE 13/3431) betreffende een aan [X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) opgelegde naheffingsaanslag in de overdrachtsbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 12 december 2017 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2017:1415).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Beoordeling van het middel

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1. Belanghebbende heeft op 23 januari 2007 een koopovereenkomst gesloten betreffende een onroerende zaak, bestaande uit een perceel grond met daarop een bedrijfspand. In de koopovereenkomst is met betrekking tot de omzetbelasting ter zake van de levering vermeld: "Het betreft een niet met omzetbelasting belaste levering."
- 2.1.2. De verkoper en belanghebbende hebben in juli 2007 in een aanvullende koopovereenkomst kort gezegd het volgende opgenomen:
 - indien de koper dat wenst zal de verkoper eraan meewerken dat het verkochte voor rekening van de koper geheel of gedeeltelijk wordt gesloopt ten behoeve van de te realiseren nieuwbouw voordat de juridische levering heeft plaatsgevonden,
 - de verkoper zal meewerken aan het verkrijgen van een sloopvergunning voor het slopen van het bedrijfspand en een bouwvergunning voor nieuwbouw,
 - indien de koper voorafgaand aan de juridische levering tot sloop overgaat, blijft het risico van het verkochte bij de verkoper en dient de koper voor aanvang van de sloopwerkzaamheden ten gunste van de verkoper een bankgarantie te stellen tot zekerheid voor de nakoming van haar verplichtingen.
- 2.1.3. Aan belanghebbende is op 21 juni 2007 een bouwvergunning verleend, en aan de verkoper op 27 juli 2007 een sloopvergunning. De sloopwerkzaamheden zijn begonnen in augustus 2007.
- 2.1.4. In de akte van levering van 1 oktober 2007 is onder meer vermeld dat de verkoper aan belanghebbende levert "een perceel bouwterrein bestemd voor de bouw van een winkelpand met aanbehoren" en dat "[h]et verkochte (...) door de verkopende partij [is] gesloopt ten behoeve van de nieuwbouw". In die akte hebben belanghebbende en de verkoper zich op het standpunt gesteld, kort gezegd, dat ter zake van de levering omzetbelasting verschuldigd is en is een beroep gedaan op de vrijstelling van overdrachtsbelasting van artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet BRV).
- 2.1.5. Ten tijde van de levering op 1 oktober 2007 was het bedrijfspand gesloopt met uitzondering van het in de nieuwbouw te integreren gedeelte van de oude voorgevel, en was de fundering voor de nieuwbouw aangebracht.
- 2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet BRV van toepassing is omdat de verkoper op 1 oktober 2007 een nieuw vervaardigde onroerende zaak heeft geleverd en die levering van rechtswege is belast met omzetbelasting. Naar het oordeel van het Hof zijn de werkzaamheden aan het pand dermate ingrijpend geweest dat de constructie van het gebouw zodanig is aangetast dat bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw ("in wezen nieuwbouw"). Daaraan heeft het Hof het volgende ten grondslag gelegd. Aan belanghebbende is een gebouw geleverd dat ten tijde van de levering in verregaande mate was gesloopt en waaraan op dat moment al verbouwingswerkzaamheden waren verricht. Het gebouw was op dat moment niet meer in gebruik en vervolgens heeft herbouw met een andere indeling en een grotere inhoud plaatsgevonden.

2.2.2. Het standpunt van de Inspecteur dat de verkoper en belanghebbende zijn overeengekomen een bestaand gebouw te leveren dan wel dat dit laatste de economische realiteit is geweest, heeft het Hof verworpen.

2.3. Het middel richt zich tegen de hiervoor in 2.2.1 en 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof.

Het voert in de eerste plaats aan dat het Hof voor de kwalificatie van de prestatie van de verkoper voor de heffing van omzetbelasting van belang heeft geacht dat de werkzaamheden uiteindelijk hebben geleid tot de voortbrenging van een vervaardigd goed als bedoeld in artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB). Het Hof heeft miskend dat de omstandigheid dat de sloopwerkzaamheden en de vernieuwbouwwerkzaamheden niet door of in opdracht van de verkoper zijn uitgevoerd, in de weg staat aan het aanmerken van de prestatie van de verkoper als een van rechtswege met omzetbelasting belaste levering, aldus het middel.

2.4.1. Voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet BRV op de verkrijging van een onroerende zaak is bepalend of de levering ervan van rechtswege aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen. Dit is het geval indien de macht om als eigenaar over een gebouw of een gedeelte van een gebouw te beschikken, wordt overgedragen vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan. Voorts is de levering van een bouwterrein van rechtswege met omzetbelasting belast. Zie voor dit een en ander artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet OB.

2.4.2. De beantwoording van de vraag of de levering van een onroerende zaak een (gedeelte van een) gebouw en het erbij behorende terrein dan wel een bouwterrein betreft als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, gelezen in samenhang met artikel 11, lid 3 respectievelijk lid 4, van de Wet OB, dient niet alleen te geschieden aan de hand van de contractuele bepalingen (vgl. HvJ 20 juni 2013, Paul Newey, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409, punten 42 en 43), maar ook aan de hand van de omstandigheden ter zake van de transactie voorafgaand aan en ten tijde van die handeling; tot die omstandigheden behoort de intentie, door het Hof van Justitie ook wel aangeduid als wilsverklaring, van partijen met betrekking tot de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (vgl. HvJ 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20, punt 35, en HvJ 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V., C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461, punt 33).

2.4.3. In cassatie is uitgangspunt dat het hiervoor in 2.1.1 genoemde bedrijfspand op 1 oktober 2007 niet werd overgedragen vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan.

Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.2 is overwogen, moet aan de hand van de hiervoor in 2.1 weergegeven feiten en omstandigheden worden vastgesteld of de door de verkoper verrichte levering van de onroerende zaak het oude bedrijfspand tot voorwerp heeft, dan wel betrekking heeft op een (gedeelte van een) gebouw dat wordt overgedragen vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan, of betrekking heeft op een bouwterrein. Niet doorslaggevend daarvoor is dat op enig moment na voltooiing van de ten tijde van de levering aangevangen werkzaamheden een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, Wet OB is voortgebracht.

2.4.4. De beoordeling van hetgeen de verkoper voor de heffing van omzetbelasting als onroerende zaak aan de koper heeft geleverd, moet dus niet gebeuren aan de hand van het eindresultaat van alle op 1 oktober 2007 verrichte en nog te verrichten werkzaamheden aan het oude bedrijfspand en de nieuwbouw. Bij die beoordeling had het Hof ook in aanmerking moeten nemen in hoeverre de sloopwerkzaamheden en/of de vernieuwbouwwerkzaamheden door of voor rekening van de verkoper zijn verricht, dan wel door of voor rekening van belanghebbende, mede in het licht van hetgeen partijen hierover zijn overeengekomen. Daarvan uitgaande berust ook de verwerping van het standpunt van de Inspecteur omtrent de economische realiteit van de prestatie niet op gronden die de beslissing kunnen dragen. Uit het voorgaande volgt dat het middel in zoverre slaagt.

2.5. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.4 is overwogen kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

2.6. Indien na verwijzing komt vast te staan dat de sloop- en verbouwwerkzaamheden die zijn verricht tot op het tijdstip van de levering op 1 oktober 2007 behoren tot de door de verkoper jegens belanghebbende overeengekomen prestatie, laten de hiervoor in 2.1.4 weergegeven feiten en omstandigheden geen andere conclusie toe dan dat op het tijdstip van de levering het oude bedrijfspand nagenoeg geheel was gesloopt en in deze staat op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand kon worden gebruikt. Anders dan het geval was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 7 maart 2003, nr. 37525, ECLI:NL:HR:2003:AE9405, is in dit geval na de sloop geen bebouwing overgebleven die de functie van gebouw kon vervullen. Het op 1 oktober 2007 aan belanghebbende geleverde, vast met de grond verbonden (bouw)werk kon uitsluitend dienen als basis voor een (nieuw) te vervaardigen onroerende zaak. Onder die omstandigheden is – met inachtneming van de ruime werkingssfeer die toekomt aan uitzonderingen op een vrijstelling van omzetbelasting - sprake van een levering die is uitgezonderd van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1^o, van de Wet OB. Dit brengt mee dat het middel voor het overige faalt.

3 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar een vergoeding dient te worden toegekend.

4 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof, en

verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G. de Groot als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, J. Wortel, M.E. van Hilten en A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 5 oktober 2018.