

Zaak C-594/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

26 september 2023

Verwijzende rechter:

Vestre Landsret (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 september 2023

Verzoekende partij:

Skatteministeriet (Deens ministerie van Belastingen)

Verwerende partijen:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Voorwerp van het hoofdgeding

Het geschil in het hoofdgeding betreft een beroep tegen het besluit van de Landsskatteret (nationale administratieve beroepsinstantie in belastingzaken, Denemarken) waarbij zij heeft geoordeeld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen van een terrein geen leveringen van een bouwterrein zijn en derhalve geen aan de btw onderworpen handelingen zijn krachtens artikel 135, lid 1, onder j), en artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2 enerzijds, en artikel 135, lid 1, onder k), en artikel 12, lid 1, onder b), en lid 3 anderzijds van de btw-richtlijn. In het hoofdgeding is tegen dat besluit beroep ingesteld door het Skatteministeriet dat stelt dat het terrein in kwestie bouwterrein is en dat de levering om die reden aan de btw is onderworpen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het begrip „bouwterrein” (zie artikel 135, lid 1, onder j), en artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2; artikel 135, lid 1, onder k), en artikel 12, lid 1, onder b), en lid 3));

De verwijzing vindt plaats krachtens artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vraag

Is het verenigbaar met artikel 135, lid 1, onder j), en artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2, van richtlijn 2006/112, enerzijds, en met artikel 135, lid 1, onder k), en artikel 12, lid 1, onder b), en lid 3, van deze richtlijn, anderzijds, dat een lidstaat in omstandigheden als die in het hoofdgeding de levering van een terrein waarop op het tijdstip van de levering een prefab fundering is aangebracht en waarop pas later door andere eigenaren een woongebouw wordt gebouwd, als een aan btw onderworpen verkoop van een bouwterrein beschouwt?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1)

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, artikel 267

C-349/96, Card Protection Plan, (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl, (EU:C:2000:304, punten 46 en 54)

C-315/00, Rudolf Maierhofer, (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection, (EU:C:2017:869, punt 31)

C-71/18, KPC Herning, (EU:C:2019:660, punt 54)

C-299/20, Icade Promotion, (EU:C:2021:783, punten 34, 35, 51, 57 en 58).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- 1 Btw-wet; geconsolideerde wet nr. 966 van 14 oktober 2005, zoals nadien gewijzigd: § 13, lid 1, punt 9, onder a) en (b), en § 13, lid 3.
- 2 Besluit nr. 814 van 24 juni 2013: §§ 57 en 59.
- 3 Besluit nr. 808 van 30 juni 2015: §§ 54 en 56, en § 134, leden 3 en 4.

- 4 Krachtens § 13, lid 1, punt 9, van de btw-wet (geconsolideerde wet nr. 966 van 14 oktober 2005, zoals nadien gewijzigd), in de versie die van toepassing was op het moment van de in het hoofdgeding bedoelde aanleg van de funderingen op het bouwterrein, waren leveringen van onroerend goed vrijgesteld van belasting. Die bepaling van de btw-wet was gebaseerd op de standstill-bepaling van artikel 371 van de btw-richtlijn, in samenhang met bijlage X, deel B, punt 9, daarbij, die een voortzetting vormde van artikel 28, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn, in samenhang met bijlage F, punt 16, daarbij.
- 5 Die btw-vrijstelling is deels ingetrokken op 1 januari 2011 bij wet nr. 520 van 12 juni 2009, waarbij een wijziging in § 13 van de btw-wet is doorgevoerd en de skatteminister (minister van Belastingen) ook de bevoegdheid kreeg een btw-besluit uit te vaardigen met betrekking tot de nadere omschrijving en afbakening van onroerend goed. Vanaf dat moment bepaalde § 13 dat de btw-vrijstelling voor leveringen van onroerend goed niet geldt voor de levering van een bouwterrein, ongeacht of dit ontwikkeld is, en voor de afzonderlijke levering van een bebouwd terrein. De wijzigingswet is op 1 januari 2011 van kracht geworden.
- 6 Volgens de toelichting bij die wet zijn er geen overgangsbepalingen voorgesteld, omdat de wet naar verluidt alleen zou gelden voor nieuwe gebouwen waarbij na de inwerkingtreding van de wet werd begonnen met de bouw- of verbouwings-/uitbreidingswerkzaamheden. Het tijdstip waarop de nieuwbouw wordt geacht te zijn begonnen is het tijdstip waarop met het aanleggen van de funderingen is begonnen.
- 7 De skatteminister heeft vervolgens een btw-besluit uitgevaardigd met betrekking tot de definitie van onroerend goed. Twee verschillende versies van het btw-besluit waren van toepassing op het moment van de in het hoofdgeding bedoelde leveringen van de bouwterreinen: het besluit van 24 juni 2013 (met betrekking tot de leveringen die plaatsvonden op 15 juni 2015) en het besluit van 30 juni 2015 (met betrekking tot de overige leveringen in de vorm van inbreng in natura op 25 augustus 2015).
- 8 Blijkens § 54, lid 1, van het besluit uit 2015 moet onder het begrip „gebouw” in § 13, lid 1, punt 9, onder a), van de btw-wet worden verstaan, een vast met de grond verbonden bouwwerk dat overeenkomstig zijn bestemming is voltooid. Volgens § 56, lid 1, van dat besluit moet onder het begrip „bouwterrein” worden verstaan, een onbebouwd terrein dat bestemd is voor doeleinden die de bouw van gebouwen mogelijk maken. Uit § 134, leden 3 en 4, van dat besluit blijkt ook dat de btw-verschuldigdheid van § 13, lid 1, punt 9, onder a), van de btw-wet, zoals gewijzigd, van toepassing is op nieuwe gebouwen en op nieuwe gebouwen en het bijbehorende terrein, waarvan de bouw op of na 1 januari 2011 is begonnen.
- 9 Rechtspraak van de Landsskatteret
- 10 Op 29 september 2017 heeft de Landsskatteret een uitspraak gedaan in een zaak met een soortgelijk onderwerp als de onderhavige zaak. De Landsskatteret was in

haar besluit van oordeel dat een terrein met een vóór 1 januari 2011 aangelegde fundering vrij van btw kon worden verkocht omdat met de aanleg ervan was begonnen vóór 1 januari 2011, op het moment dat de regelgeving van vóór wet nr. 520 van 12 juni 2009 van toepassing was. Tegen dat besluit heeft het Skatteministeriet geen beroep bij de rechter ingesteld.

- 11 Op 14 februari 2022 heeft de Landsskatteret uitspraak gedaan in een andere zaak met een soortgelijk onderwerp als de onderhavige zaak. De Landsskatteret was in haar besluit van oordeel dat vier terreinen met funderingen waarvan de aanleg vóór 1 januari 2011 was begonnen, vrij van btw konden worden verkocht omdat met de aanleg ervan was begonnen vóór 1 januari 2011, toen de regelgeving van vóór wet nr. 520 van 12 juni 2009 van toepassing was. Het Skatteministeriet heeft tegen dat besluit van 14 februari 2022 beroep ingesteld. Volgens de informatie van het Skatteministeriet is de behandeling van die zaak geschorst in afwachting van de beantwoording van de prejudiciële vraag in de onderhavige zaak door het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 12 De zaak gaat over de vraag of bij de levering door I/S Nordre Strandvej Sæbys („Interessentskab”) (personenvennootschap) van 16 percelen waarop op de betreffende leveringsdata in 2015 funderingen voor woongebouwen waren aangelegd ofwel sprake is van aan de btw onderworpen leveringen van „bouwterrein” ofwel van leveringen van gebouwen of gedeelten van gebouwen en van het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming, waarop in het laatste geval de tot 1 januari 2011 geldende btw-vrijstelling van toepassing is, omdat het aanleggen van de funderingen in alle gevallen vóór 1 januari 2011 was gestart en afgerond.
- 13 In 2006 heeft de Interessentskab grond verworven die eerder in gebruik was als kampeerterrein in een kustgebied. In 2008 heeft de Interessentskab die grond onderverdeeld in een aantal percelen. In januari 2009 zijn diverse percelen ontwikkeld en zijn er aansluitingen voor elektriciteit, water, verwarming en riolering aangelegd.
- 14 In het najaar van 2010 zijn op enkele percelen funderingen aangelegd op basis van bouwvergunningen die de Interessentskab had gekregen van de gemeentelijke bouwkundige dienst. Het aanleggen van de funderingen is vóór 1 januari 2011 gestart en voltooid.
- 15 Op 1 januari 2015 heeft de Interessentskab 16 percelen met geprefabriceerde funderingen overgedragen aan een besloten vennootschap bij wijze van inbreng in natura. Vervolgens hebben de opvolgers van die besloten vennootschap percelen aan particulieren verkocht.
- 16 De Interessentskab heeft ook twee percelen met funderingen aan particulieren verkocht middels koopovereenkomsten die respectievelijk op 15 juni 2015 en

26 oktober 2015 zijn ondertekend. De Interessentskab heeft nog een perceel met fundering aan een particulier verkocht waarvoor geen ondertekende koopovereenkomst bestaat. Volgens de koopovereenkomst is dit perceel echter verkocht middels een inruiltransactie op 1 oktober 2015. Blijkens de koopovereenkomsten hebben de kopers de percelen overgenomen met een lopend bouwproject en was er op het moment dat de koopovereenkomsten zijn gesloten een sokkel geplaatst voor het lopende bouwproject, en hebben de kopers in het kader van de totale transactie een schets van het project ontvangen waarop het voltooide project was afgebeeld.

- 17 Voor vijf percelen geldt dat er na de levering door de Interessentskab in 2015 woongebouwen zijn gebouwd op funderingen die in 2010 zijn aangelegd. Voor acht percelen geldt dat er woongebouwen op het terrein zijn gebouwd, maar dat de gebouwen niet zijn gebouwd op in 2010 aangelegde funderingen; op het moment van levering door de Interessentskab in 2015 waren funderingen op het terrein aanwezig. Wat de overige drie percelen betreft, zijn de in 2010 aangelegde funderingen nog steeds aanwezig, maar daarop zijn nog geen woongebouwen gebouwd.
- 18 Bij besluit van 28 september 2017 heeft de SKAT (Deense belastingdienst) de door de Interessentskab verschuldigde btw verhoogd en bepaald dat zij onder andere btw verschuldigd was over de 16 percelen. SKAT was van mening dat de levering van de 16 percelen met funderingen een aan de btw onderworpen levering van „bouwterrein” vormde op grond van § 13, lid 1, punt 9, onder b), van de btw-wet. Tegen dat besluit is bezwaar gemaakt bij de Landsskatteret. Bij haar besluit van 1 september 2021 heeft de Landsskatteret geoordeeld dat de levering van die 16 percelen geen aan de btw onderworpen handelingen vormden op grond van § 13, lid 9, onder b), van de btw-wet en § 4, onder b), van de btw-wet, maar handelingen die zijn vrijgesteld van btw op grond van § 13, lid 1, punt 9, van de btw-wet die voorheen van kracht was en op grond waarvan alle leveringen van onroerend goed waren vrijgesteld van btw.
- 19 Bij haar besluit stelde de Landsskatteret zich op het standpunt dat het vaststond dat de Interessentskab vóór 1 januari 2011 was begonnen met het aanleggen van de funderingen van de 16 percelen en dat de betreffende percelen waren verworven vóór de indiening van wetsontwerp nr. 203 van 22 april 2009, waarin was voorgesteld btw over de levering van onroerend goed in te voeren, en dat met de planning was begonnen voordat dat wetsontwerp was ingediend.
- 20 Bij verzoekschrift van 1 december 2021 heeft het Skatteministeriet tegen het besluit van de Landsskatteret beroep ingesteld bij de Ret i Aalborg (rechter in eerste aanleg Aalborg, Denemarken), die de zaak heeft doorverwezen naar de Vestre Landsret (rechter in tweede aanleg voor het westen van Denemarken) gelet op de beginselen die in deze zaak aan de orde zijn.

- 21 Bij beslissing van 23 november 2022 heeft de Vestre Landsret besloten om krachtens artikel 267 VWEU een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te stellen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 22 Het **Skatteministeriet** voert aan dat de zaak in het hoofdgeding betrekking heeft op aan de btw onderworpen bouwterrein en dat het feit dat op dat terrein funderingen zijn aangelegd daaraan niet afdoet. Volgens het Skatteministeriet volgt uit artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn dat de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen. De lidstaten mogen op grond van die richtlijn ook vrijstelling verlenen voor de levering van „onbebouwde onroerende goederen”, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder b), bedoelde levering van een „bouwterrein”. Het Skatteministeriet benadrukt voorts dat de lidstaten bij de omschrijving van welke terreinen als „bouwterrein” moeten worden aangemerkt, de doelstelling van artikel 135, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn in acht moeten nemen, dat uitsluitend tot doel heeft de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn vrij te stellen van btw, en dat op basis daarvan, in samenhang met artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn, elke levering van een bouwterrein onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige in beginsel aan de btw moet zijn onderworpen.
- 23 De beoordelingsmarge van de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein” wordt beperkt door de draagwijdte van het begrip „gebouw”, dat door de Uniewetgever in artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn zeer ruim is omschreven als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”. Niettemin moet niet elk object als een „gebouw” in de zin van de btw-richtlijn worden aangemerkt, alleen omdat het vast met de grond is verbonden.
- 24 Volgens het algemene taalbegrip omvat het Deense woord „konstruktion” bijvoorbeeld een gebouw. Dat algemene taalbegrip geldt ook voor het begrip „structure” in de Engelse versie van de btw-richtlijn en voor het begrip „construction” in de Franse versie. Hetzelfde geldt voor het begrip „Bauwerk” in de Duitse versie, dat wordt gebruikt om het begrip „Gebäude” te omschrijven. Een bouwwerk in de vorm van een „gebouw” wordt derhalve volgens het algemene taalbegrip gekenmerkt door het feit dat het gebouwd is en bestaat uit verschillende afzonderlijke onderdelen (gedeelten van het gebouw) die tezamen een bouwwerk met een bepaalde bestemming vormen.
- 25 Voorts kan een fundering voor een woongebouw niet als een „gedeelte van een gebouw” in de zin van de btw-richtlijn worden aangemerkt, aangezien slechts sprake kan zijn van een levering van „een gedeelte van een gebouw” indien het gedeelte van het geleverde gebouw in gebruik kan worden genomen en dus

voltooid is. In de praktijk is dit bijvoorbeeld het geval wanneer appartementen in een woongebouw gefaseerd worden opgeleverd.

- 26 De **Interessentskab** voert aan dat het geleverde terrein bestaat uit gebouwen of gedeelten van gebouwen en het bijbehorende terrein in de zin van de btw-richtlijn, die btw-vrijstelling genieten.
- 27 De Interessentskab heeft aangevoerd dat de aard van het terrein waarop vóór 1 januari 2011 funderingen zijn aangelegd en voltooid, vanuit btw-oogpunt is gewijzigd van bouwterrein in gebouwen en het bijbehorende terrein. Die wijziging vond plaats op het moment dat is begonnen met de aanleg van funderingen op het terrein in kwestie, te weten in het najaar van 2010. Die wijziging vond in elk geval uiterlijk plaats op het moment dat de funderingen waren voltooid, te weten vóór 1 januari 2011.
- 28 De Interessentskab is ook van mening dat ten aanzien van de 16 percelen geen btw is verschuldigd, aangezien vóór 31 december 2010 met de bouw, namelijk de aanleg van de funderingen, was begonnen.
- 29 De leveringen van percelen met geprefabriceerde funderingen door de Interessentskab in 2015 moeten derhalve vanuit btw-oogpunt worden aangemerkt als gebouwen of gedeelten van gebouwen en het bijbehorende terrein. Partijen zijn het erover eens dat de funderingen van de 16 percelen ten tijde van de levering in 2015 in alle opzichten functioneel waren. Aangezien btw uitsluitend verschuldigd is over gebouwen of gedeelten van gebouwen en het bijbehorende terrein waarbij na 31 december 2010 met de bouw is begonnen, zijn de leveringen vrijgesteld van btw. Op grond van het Deense recht vormt de datum waarop met de aanleg van de fundering wordt begonnen de startdatum voor nieuwbouw. Aangezien vóór 1 januari 2011 geprefabriceerde funderingen zijn aangelegd op het terrein in kwestie, zoals aan de orde in het hoofdgeding, bestaat er derhalve geen rechtsgrondslag voor de heffing van btw over de leveringen, omdat vast met de grond verbonden bouwwerken op het terrein zijn opgericht vóór 1 januari 2011.
- 30 In artikel 12, lid 2, eerste volzin, van de btw-richtlijn wordt gedefinieerd wat voor de toepassing van de btw onder een gebouw moet worden verstaan. Het begrip „gebouw” wordt in artikel 12, lid 2, eerste volzin, gedefinieerd als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”. Geprefabriceerde funderingen voldoen aan de definitie in artikel 12, lid 2, eerste volzin van de btw-richtlijn. Een geprefabriceerde fundering is allereerst een „bouwwerk”. Ten tweede is een geprefabriceerde fundering „vast met de grond verbonden” omdat zij niet onmiddellijk te verplaatsen is. Ten derde valt een geprefabriceerde fundering onder de ruime draagwijdte van het begrip „gebouw” dat specifiek betrekking heeft op „ieder” bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.
- 31 Een fundering is een bouwwerk dat vast met de grond is verbonden en is derhalve een gebouw voor de toepassing van de btw krachtens artikel 12, lid 2, eerste volzin van de richtlijn. Het feit dat in de Deense omzetting van deze bepaling (zie

het btw-besluit) aanvullende voorwaarden zijn opgenomen die bepalen dat vast met de grond verbonden bouwwerken ook overeenkomstig hun bestemming moeten zijn voltooid voordat zij als gebouwen voor de toepassing van de btw kunnen worden aangemerkt, betekent niet dat zij niet als gebouwen voor de toepassing van de btw moeten worden aangemerkt.

Korte weergave van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 32 Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de beoordelingsmarge van de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein” wordt beperkt door de draagwijdte van het begrip „gebouw”, dat volgens het Hof door de Uniewetgever in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn zeer ruim is omschreven als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden” (zie arrest KPC Herning, punt 54, en arrest Icade Promotion, punt 51).
- 33 Partijen zijn het erover eens dat aan het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden gevraagd hoe het begrip „bouwterrein” in artikel 12, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn moet worden afgebakend ten opzichte van het begrip „gebouw” en het bijbehorende terrein in artikel 12, lid 1, onder a), en in artikel 12, lid 2, eerste volzin, van de btw-richtlijn.
- 34 De Vestre Landsret is van oordeel dat het Hof van Justitie in zijn rechtspraak nog geen duidelijkheid heeft verschaft over de criteria en uitleggingsgegevens waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de vraag of sprake kan zijn van een „gebouw” – en of een perceel met een geprefabriceerde fundering moet worden aangemerkt als bouwterrein krachtens artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn of als een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming krachtens artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn – en op basis waarvan zij, zonder een prejudiciële verwijzing, zou kunnen beslissen of een perceel dat op het moment van levering voorzien is van een geprefabriceerde fundering voor een woongebouw en waarop later ook een woongebouw wordt gebouwd, moet worden aangemerkt als een „bouwterrein” in de zin van de btw-richtlijn of als „een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein” in de zin van de richtlijn.
- 35 Om deze redenen heeft de Vestre Landsret de bovenstaande prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie gesteld. De behandeling van het hoofdgeding wordt geschorst totdat het Hof van Justitie heeft beslist.