

Dames en heren, het bouwterrein is geopend!

Duidelijkheid versus flexibiliteit in fiscale wetgeving



Bron: Omar González, Pixabay

Marlieke van der Rijt

Amsterdam School of Real Estate

2017 - 2019

Scriptie ter afronding van de postdoctorale opleiding Master of Real Estate aan de Amsterdam School of Real Estate (ASRE) te Amsterdam

Titel:	Dames en heren, het bouwterrein is geopend! <i>Duidelijkheid versus flexibiliteit in fiscale wetgeving</i>
Auteur:	mw. mr. M.M.H.W. (Marlieke) van der Rijt
MRE jaargang:	2017 - 2019
Eerste beoordelaar/begeleider ASRE:	mr. G.B. (Gerben) Markink
Tweede beoordelaar ASRE:	drs. W. (Wim) van der Post
Datum:	20 november 2019

Voorwoord

Spannend? Ja! Tuurlijk spannend! Ik stapte in dit onderzoek, nieuwsgierig naar wat de ophef was richting de Belastingdienst. Zit de belastingdienst nou écht ontwikkeling in de bouw in de weg? Is er zoveel reden tot conflict? Wat is er aan de hand?

Ik had wel een idee van de open normen in wetgeving. In principe was ik voorstander: de ontwikkelingen overlaten aan de markt, rekening kunnen houden met 'omstandigheden van het geval' en 'maatschappelijke ontwikkeling', zoals digitalisering, globalisering, duurzaamheid. En verder is het een kwestie van iedereen draagt een eerlijk steentje bij...

Fantastisch om naar dit fenomeen onderzoek te mogen doen. Maar los van de scriptieperiode, heeft het volgen van de MRE nog veel meer fijne momenten gegeven: uitwaaien onderweg naar de ASRE, mijn hoofd leegmaken, om het tijdens de colleges te vullen met nieuwe kennis en inzichten in een klas vol intelligente medestrijders. Ik heb zoveel geleerd, ontzettend gelachen, er hard voor gewerkt en vooral ook genoten.

Mijn dank gaat uit naar iedereen die het een waardevolle 2 studiejaar heeft gemaakt. In het bijzonder dank aan Gerben die mij warm heeft ontvangen als student om te begeleiden en na een lange drukke dag de tijd en moeite nam structuur aan te brengen in de veelheid aan informatie tijdens het schrijven van deze scriptie. Maar ook zeker Wim en Wendy voor de fijne begeleiding door de hele studie heen en iedere week weer die gezellige groet bij binnenkomst.

De goede inhoudelijke gesprekken in mijn nieuwe functie waar kersverse collega's de tijd namen hardop mee te denken over mijn scriptie. De externe experts die tijd vrij hebben gemaakt en eerlijke respons gaven op mijn vragen. En niet te vergeten ook de fijne mensen thuis, mijn familie en vriendinnen die mij de ruimte hebben gegeven tijd en energie in de studie te stoppen.

Inhoudsopgave

1. INLEIDING	8
1.1. Aanleiding	8
1.2 De doelstelling en centrale vraag	10
1.3 Conceptueel model en onderzoeksvragen	11
1.4 Onderzoeksmethodologie	12
1.5 Relevantie.....	12
1.6 Leeswijzer.....	13
2. Afbakening van wetgeving.....	14
2.1 Relevante bepalingen Btw-richtlijn.....	14
2.2 Relevante bepalingen Wet op de omzetbelasting 1968.....	14
2.3 Relevante bepalingen Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970	15
3. Theoretische aspecten van goede wetgeving	16
3.1 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken	16
3.2 Nota Zicht op wetgeving	17
3.3 Aanwijzingen voor de regelgeving.....	18
3.4 Literatuur	20
3.4.1 De verwerkelijking van rechtsbeginselen	21
3.4.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid	22
3.4.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	23
3.4.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	23
3.5 Toetskader.....	24
4. Open normen in fiscale wetgeving.....	27
4.1 Literatuur	27
4.2 Tussenconclusie	29
5. Twee voorbeelden van open normen in de fiscale wetgeving.....	30
5.1 Goed koopmansgebruik	30
5.2 Belang	31
5.3 Tussenconclusie	32
6. De wettelijke bepaling 'bouwterrein'?.....	34
7. De recente praktijk.....	42
7.1 Jurisprudentie van het Europese Hof.....	42
7.2 Jurisprudentie van de Hoge Raad	44
7.3 Commentaren in de vakliteratuur.....	46
7.4 Commentaren geïnterviewde experts	48
8. Bouwterrein getoetst	50

9. Conclusie en aanbevelingen	58
Het literatuuroverzicht	60
Jurisprudentieoverzicht.....	62
Bijlage 1 Rechtspraak Bouwterrein vanaf 1 januari 2017	63
Bijlage 2 Reikwijdte begrip bouwterrein.....	66
Bijlage 3 Gespreksverslag prof. dr. B.G. (Bart) van Zadelhoff – 16 oktober 2019	68
Bijlage 4 Gespreksverslag prof. dr. R.N.G. (René) van der Paardt – 1 november 2019	69

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak (vanaf 1953)
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Gw	Grondwet
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MvT	Memorie van Toelichting
NJB	Nederlands Juristenblad
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
r.o.	rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	De Nederlandse Staatscourant
V-N	Vakstudienieuws
Wet BRV	Wet op Belastingen van Rechtsverkeer 1970
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

Dames en heren, het bouwterrein is geopend!

Duidelijkheid versus flexibiliteit in fiscale wetgeving

Aanleiding

De optimalisatie van een vastgoedproject is vooral een kwestie van vooruitkijken. *“Wat levert ons het meeste op onder de streep, zonder dat er fiscale problemen komen?”* Projectontwikkelaars stellen dat het erom gaat wat de Inspecteur vindt dat je levert. Is er sprake van een nieuw vervaardigd goed of niet? Is sprake van een kantoor of woning? Is sprake van een bouwterrein? Feitelijk moet je vooraf proberen vast te stellen onder welk regime de uiteindelijke gebruiker het vastgoed wil laten vallen. Je moet eerst vooruit kijken over de looptijd van het project heen en in overleg met de belastinginspecteur kun je daarop acteren. Maar de regels en vooral de uitleg van fiscale regels zijn flink in beweging. Er heerst onduidelijkheid. Een open norm lijkt het momenteel te gevaarlijk te maken om zomaar te beginnen en te hopen dat de inspecteur de keuze achteraf accepteert.

Doelstelling

Het doel van onderhavig onderzoek is om inzicht te verkrijgen in het speelveld omtrent open normen, meer specifiek omtrent het begrip bouwterrein van artikel 11, lid 6 Wet OB 1968.

Kern van het probleem

“De organisatie van een vastgoedproject is een kwestie van vooruitkijken”. Dat vereist voorzienbaarheid van overheidsoptreden aan de voorkant van het project en dat vereist dus rechtszekerheid.

Centrale vraag

Hoe gaat een open norm als bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 6 Wet OB 1968 leiden tot rechtszekerheid?

Kwaliteitseisen fiscale wetgeving

In deze scriptie zijn de kwaliteitseisen uit de Nota Zicht op wetgeving als uitgangspunt genomen:

- Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen
- Doeltreffendheid en doelmatigheid
- Subsidiariteit en evenredigheid
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- Onderlinge afstemming
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Samen met de Aanwijzingen voor regelgeving en relevante literatuur hebben zij geleid tot een toetskader.

Open normen in fiscale wetgeving

Open normen lijken ruimte te geven aan de inspecteur en de rechter en er kan rekening worden gehouden met de bedoeling van de wetgever. Dit gaat echter ten koste van de rechtszekerheid voor de belastingplichtige en daarnaast, om duidelijkheid te krijgen gaat deze zoektocht gepaard met hoge kosten.

De wettelijke bepaling ‘bouwterrein’

Het begrip ‘bouwterrein’ kent door de jaren heen afwisselend een open norm en naar behoefte aan duidelijkheid een meer ingevuld en daardoor meer complex geformuleerde norm. De wetgever koos bewust voor een open begrip ‘vervaardigd goed’ en de Europese wetgever laat nu bewust de invulling van het begrip ‘bouwterrein’ over aan de nationale lidstaten. De laatste wetwijziging van 1-1-2017 betrof dan ook een verruiming van het begrip, passend op de open norm in de richtlijn. In de richtlijn wordt ‘bouwterrein’ niet ingevuld, terwijl vervolgens het HvJ toch haar invulling geeft. Ook op nationaal niveau krijgt de norm invulling door jurisprudentie. Om meer duidelijkheid te verschaffen vindt nadere normering plaats doormiddel van een Besluit van de Staatssecretaris.

Uit recente jurisprudentie blijkt dat de uitleg die de rechter geeft aan de invulling van de norm niet aansluit op ons Vastgoedbesluit... Wat prevaleert dan? Tevens blijkt uit recente rechtspraak van de HR dat de uitleg die het HvJ geeft wordt uitgesteld in het kader van rechtszekerheid.

‘Bouwterrein’ getoetst

Uit het toetskader volgt dat op de volgende punten de wettelijke bepaling NIET voldoet in de zin van de kwaliteitseisen voor goede wetgeving:

- De wet zelf is niet duidelijk, vaag, niet eenduidig, niet volledig, niet afgestemd op de deskundigheid van de normadressaten;
- De norm leidt tot een verhoogd risico bij de verkoper van een bouwterrein wegens het moeten vertrouwen op de intentie van de koper.

Conclusie en aanbevelingen

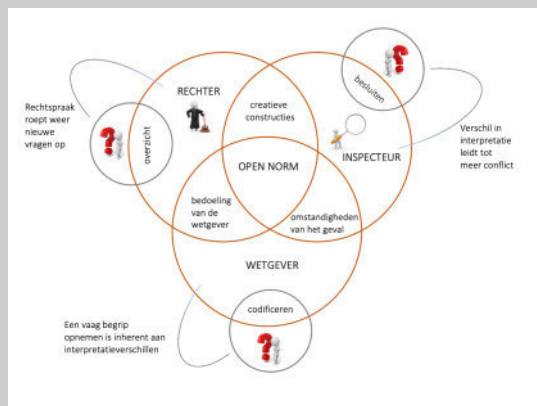
Indien bewust wordt gekozen voor een open norm, doen we een investering in passende wetgeving in de tijd met ruimte voor maatwerk én een acceptabele mate van rechtsonzekerheid op de langere termijn. Voorwaarde is dan wel dat alle partijen hierin hun verantwoordelijkheid nemen:

Wetgever: bij de introductie van een open norm dient de wet te worden ondersteund door een duidelijke en volledige MvT.

Rechter: De Hoge Raad zal per definitie bij een geschil omwille van een open norm in de prejudiciële fase aan het HvJ verzoeken om een ex nunc werking van de uitspraak.

Inspecteur: De Inspecteur verleent op verzoek van de verkoper van een

(bouw)terrein een vaststellingsovereenkomst van feiten op het moment van levering waarop de kwalificatie (bouw)terrein is gebaseerd.



1. INLEIDING

“Het wordt er allemaal niet makkelijker op. Ik heb toch het idee dat het vroeger allemaal een stuk duidelijker was. We stemmen tegenwoordig vooraf altijd met de belastingdienst af.” Lachend: “Joh, het is veel te gevaarlijk om te beginnen en vervolgens maar te hopen dat ze het slikken.”

[Bon, directeur van MBB uit Maarssen, Flitsverslag NVB, 2016]

1.1. Aanleiding

De aanleiding van dit onderzoek bevindt zicht op het spanningsveld van complexiteit van fiscale wetgeving, het gebruik van open normen in fiscale wetgeving en de behoefte aan voorzienbaarheid en duidelijkheid bij de fiscale behandeling van vastgoedprojecten.

Onduidelijkheid en willekeur bij fiscale behandeling vastgoedprojecten

In een zogenaamd Flitsverslag toont de NVB (Vereniging voor ontwikkelaars & bouwondernemers, 2016) aan de hand van een reeks citaten de onvrede van betrokkenen waarbij met name rechtsongelijkheid en onduidelijkheid worden bevestigd: *“Ik heb telkens het gevoel dat de belastingdienst tijdens het spel de spelregels weer aan het veranderen is.” [de Witte, werkzaam bij Westland Partners, Flitsverslag NVB, 2016]; “Wat wilt u inspecteur? Overigens is dan het antwoord vaak afhankelijk van met welke inspecteur en in welke regio u praat. (...) Steeds vaker voelen inspecteurs zich vrij om een eigen fiscaal standpunt te bepalen. Zelfs per kantoor van de belastingdienst wisselen die standpunten van elkaar. En vaak is dit standpunt niet goed af te leiden uit wetgeving, mededelingen van de Staatssecretaris of de jurisprudentie. Inmiddels weet ik bijvoorbeeld, dat ik bij de belastingdienst Amsterdam andere rulings kan krijgen dan bij belastingdienst Utrecht.” [Ambergen, partner bij CMS en vastgoedfiscalist, Flitsverslag NVB, 2016]. “De reden hiervan is dat de belastingdienst vreest btw-inkomsten mis te lopen. (...) Ook wij stemmen nu regelmatig af. We stellen onszelf altijd eerst de vraag wat het meeste oplevert zonder dat daar fiscale problemen van komen. De belastingdienst doet namelijk meestal onderzoek naar dat wat van het normale afwijkt.” [Cox, senior vastgoedfiscalist bij CMS, Flitsverslag NVB, 2016].*

Ook de effecten van de regelgeving in financiële zin lijken een rol te spelen volgens respondenten: *“De belastingdienst vreest btw-inkomsten te missen”*. Of *“Een ‘Verkapte belastingverhoging’ welke ten koste gaat van de oplossing voor kantorenproblematiek, waardoor economische bedrijvigheid uitblijft, we blijven zitten met verkrottende bedrijventerreinen en een oplopend tekort aan bouwlocaties en de fiscus verdient hier uiteindelijk niets meer aan”* [van Rooyen, jurist bij NVB, FM.nl, 2016. Al met al bemoeilijkt de belastingdienst *“[...] de transformatie van leegstaande kantoren”* zo heerst de teneur [van Rooyen, jurist bij NVB, FM.nl, 2016].

Kern van het vraagstuk is dat het erom gaat wat de Inspecteur vindt dat je levert. Is er sprake van een nieuw vervaardigd goed of niet? Is sprake van een kantoor of woning? Is sprake van een bouwterrein? Feitelijk moet je vooraf proberen vast te stellen onder welk regime de uiteindelijke gebruiker het vastgoed wil laten vallen. Wat wil je fiscaal geleverd krijgen? Je moet eerst vooruit kijken over de looptijd van het project heen en in overleg met de belastinginspecteur kun je daarop acteren. Maar de regels en vooral de uitleg van fiscale regels zijn flink in beweging. Er heerst onduidelijkheid. Dit maakt het belang van een deugdelijke afstemming met de Inspecteur vooraf belangrijker. De open norm lijkt het momenteel te gevaarlijk te maken om zomaar te beginnen en te hopen dat de inspecteur de keuze achteraf accepteert. Dit wordt bevestigd door uitspraken in het Flitsverslag (Vereniging voor ontwikkelaars & bouwondernemers, 2016). Het openingscitaat dat dit hoofdstuk opent stipt deze onduidelijkheid ook aan.

Cox typeert in het jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2018 de veranderingen in de fiscale kwalificatie van vastgoed als volgt: *‘Dezelfde onderwerpen, maar toch weer een net iets andere invulling’* (Cox, 2019). *“Afhankelijk van iedere situatie kan een winstgevend project zo verlieslatend worden, of omgekeerd.”* Cox legt uit dat tijdens de bouw- en handelsfase de overdracht van vastgoed van rechtswege onderworpen is aan de heffing van btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Deze bouw- en handelsfase begint op het

moment dat een vastgoedobject kan worden aangemerkt als bouwterrein. Terecht stel je jezelf de vraag wanneer nou sprake is van een bouwterrein?

Wijziging wettelijke bepaling bouwterrein

Het begrip bouwterrein is in de Nederlandse wetgeving geregeld in artikel 11, zesde lid, Wet OB. Op 1 januari 2017 is de regeling gewijzigd. De wijziging van 1 januari 2017 houdt een verruiming van het begrip bouwterrein in. Wil er sprake zijn van een bouwterrein dan moet het perceel niet alleen onbebouwd zijn op het moment van levering, ook moet men de intentie van partijen in acht nemen¹. Kortom, het moet de bedoeling zijn dat de onbebouwde grond wordt bebouwd. Het staat de belastingplichtige vrij hoe deze bedoeling aan te tonen sinds 1 januari 2017. Hiermee is de wettelijke bepaling voor bouwterrein verruimd. Door de verruiming van het begrip zullen meer leveringen van een onbebouwd terrein kwalificeren als een levering van een bouwterrein en dat heeft gevolgen voor de fiscale behandeling van een vastgoedproject. De levering van een bouwterrein valt onder de heffing van btw (21%) of onder de heffing van de overdrachtsbelasting (6%). Het belang is groot gezien het verschil in belastingtarief, maar ook het al dan niet in aftrek kunnen nemen van voorbelasting is onderdeel van het belang. En zo zijn er ook gevolgen voor particuliere zelfbouwers die bij de aankoop van een perceel nu sneller een bouwterrein zullen kopen en dus rekening moeten gaan houden met 21% btw.

Figuur 1: Spanningsveld vastgoedprojecten en open normen in fiscale wetgeving



¹HvJ 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woningstichting Maasdiel)

Open normen in fiscale wetgeving

Fiscale wetgeving in het algemeen is met de jaren steeds meer complex en gedetailleerd van aard geworden. Je zou kunnen stellen daarmee ook ineffectiever (Anderson, 2018). Het is wenselijk gebleken om regeldruk te reduceren en tevens om wetgeving beter te laten corresponderen met de maatschappelijke ontwikkelingen. De wetgever kiest daarom steeds vaker voor open normen in wetgeving. Open normen leiden tot meer flexibiliteit in de uitvoering en er kan rekening worden gehouden met maatwerk dat leidt tot een zo optimaal mogelijke uitkomst per geval. Toch zijn er in de literatuur ook negatieve commentaren op het gebruik van open normen in fiscale wetgeving. Openheid wordt door Meussen gekoppeld aan 'potentieel vaag' (Meussen, 2002). Deze vaagheid en daarmee gepaard gaande onduidelijkheid biedt ook ongewenste speelruimte, open normen versterken de positie van de inspecteur te zeer waardoor de mogelijkheid tot rechtsongelijkheid wordt gecreëerd. Dit vormt een aanjager van meer conflicten tussen de belastingplichtige en de inspecteur. De maatschappelijke gevolgen hiervan zijn helder. Omdat de burger via kostbare rechterlijke procedures zijn gelijk moet halen ontstaat directe maatschappelijke schade. Aanvullend bestaat ook het gevaar dat de open normen alsnog worden ingevuld door zeer gedetailleerde (pseudo)regelgeving, met juist meer regels tot gevolg (Stevens, 2007).

Sinds 1 januari 2017 is het begrip bouwterrein in de Nederlandse wetgeving zodanig verruimd dat men kan spreken van een open norm. In deze scriptie wordt aan de hand van de open norm *bouwterrein* uit artikel 11, zesde lid, Wet OB 1968 gezien hoe deze uitwerkt in de rechtspraak, of de open formulering inderdaad de genoemde knelpunten oplevert en hoe tot meer duidelijkheid kan worden gekomen.

1.2 De doelstelling en centrale vraag

Het gebruik van open normen in wetgeving heeft consequenties voor alle spelers in het veld: de belastingplichtige, de Inspecteur en de rechter. Het doel van onderhavig onderzoek is om inzicht te verkrijgen in het speelveld omtrent open normen, meer specifiek omtrent het begrip bouwterrein artikel 11, lid 6 Wet OB 1968.

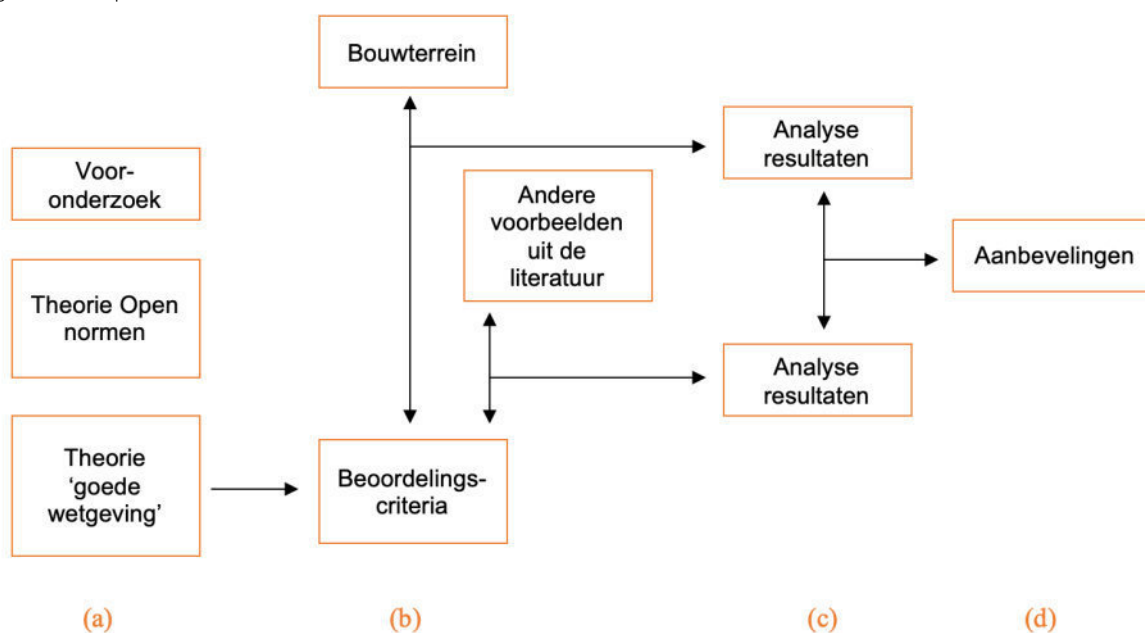
De kern van het probleem is als volgt te duiden: "*de organisatie van een vastgoedproject is een kwestie van vooruitkijken*". Dat vereist een voorzienbaarheid van overheidsoptreden aan de voorkant van het project en dat vereist dus rechtszekerheid.

Uit bovenstaande kan tot de volgende hoofdvraag worden gekomen:

Hoe gaat een open norm als bouwterrein in de zin van artikel 11, zesde lid, Wet OB 1968 leiden tot meer rechtszekerheid?

1.3 Conceptueel model en onderzoeksvragen

Figuur 2: Conceptueel model



Dat leidt tot de volgende onderzoeksvragen:

1. Welke criteria hanteren we voor een beoordeling van de kwaliteit van de wettelijke bepaling artikel 11, lid 6 Wet OB 1968 waarin het begrip bouwterrein is gedefinieerd?
2. Wat is de kwaliteit van het begrip bouwterrein gezien ook andere voorbeelden van open normen uit de fiscale wetgeving?
3. Wat leert ons de vergelijking van de analyseresultaten van de onderzochte open norm bouwterrein met het oog op het doen van aanbevelingen voor de betrokken partijen om zo behoorlijk als mogelijk uitvoering en invulling te geven aan de open norm bouwterrein?

1.4 Onderzoeksmethodologie

De opzet van deze scriptie is dat ik vanuit de literatuur over de kwaliteit van wetgeving en open normen aanknopingspunten zoek voor een verdere invulling van de theorie daaromtrent. Hierbij maak ik gebruik van bestaande literatuur en interviews (experts) uit de wereld van fiscale wetgeving in een vastgoedcontext. Deze exercitie wordt ook wel aangeduid als *explorerend onderzoek* en is gericht op het verwerven van meer kennis omtrent een fenomeen, in dit geval de duidelijkheid van fiscale wetgeving.

Naast explorerend onderzoek bestaat er ook *toetsend onderzoek*, waarin wordt nagegaan of bestaande inzichten en kennis empirisch kloppen of niet. Deze scriptie heeft als doel de bepaling bouwterrein te toetsen aan de duidelijkheid van wetgeving. Dit toetsend (juridisch) onderzoek richt zich in eerste instantie op de beantwoording van de vraag of de open norm bouwterrein kwalificeert als kwalitatief goede wetgeving.

De conclusie zal uitmonden in een aantal aanbevelingen.

Middels het TPA-model wordt sturing gegeven aan de onderzoeksopzet (Verschuren & Doorewaard, 2015):

<u>T(theorie)</u>	Hoofdzakelijk zal het literatuuronderzoek (de theoretische onderbouwing) gestaafd worden aan de hand van 'midden'-bronnen in de piramide van kennis: vakliteratuur, tijdschriften die beroepsgericht zijn, wetten, wetsgeschiedenis, wetenschappelijke artikelen en jurisprudentie.
<u>P(praktijk)</u>	De praktijk zal voornamelijk worden getoetst aan de hand van interviews met experts.
<u>A(analyse)</u>	Tot slot zal er een uitkomst worden vastgesteld middels een toetsingskader: criteria voor goede wetgeving. Wat betekent de uitkomst voor de centrale vraag?

Gegeven het conceptueel model en het type vraagstelling is gekozen voor literatuuronderzoek. Middels literatuuronderzoek kunnen de drie onderzoeksvragen zoals beschreven in paragraaf 1.3 worden beantwoord. Hoe de open norm in wetgeving dan vervolgens in de praktijk uitpakt zal worden onderzocht aan de hand van interviews. Een kwalitatieve methode is meer geschikt voor het onderzoeken van een open norm in fiscale wetgeving bij vastgoedprojecten. Juist omdat hier sprake is van een complexe werkelijkheid doen interviews daar het meeste recht aan. De interviewvragen vinden aansluiting bij het nog te vormen toetskader.

1.5 Relevantie

Een overheid die belasting heft doet daarmee een greep in de bestedingsvrijheid van burgers. Onder andere in de Aanwijzingen voor Regelgeving is geregeld dat de regel in dat opzicht voldoende rechtszekerheid dient te bieden. Doet het dat niet, dan is de belastingplichtige genoodzaakt advies in te winnen bij een belastingadviseur, overleg te plegen met de belastingdienst of in het geval van een conflict de gang naar de rechter in te zetten. Dat zijn kosten die de belastingplichtige moet maken.

Daarnaast komt meer duidelijkheid in wetgeving ook de (mate van) effectiviteit van wetgeving ten goede. Hoe meer duidelijk regelgeving is, hoeveel groter de kans dat het resultaat dat de wetgever beoogt ook wordt bereikt (van den Heuvel, 2018).

Vanuit een breder perspectief bezien, stellen Veerman en Mulder dat het eigenlijk helemaal niet bekend is onder welke condities wetten werken, in de zin van wat zij in de maatschappij teweeg brengen (Veerman & Mulder, 2010). Dit onderzoek zal dan ook een hoofdstuk weiden aan de kwaliteit van wetgeving in het algemeen. In de nota 'Zicht op wetgeving' heeft de minister van Justitie kwaliteitseisen geformuleerd, waaraan wetgeving moet voldoen. Aangenomen wordt dat de kwaliteitseisen van belang zijn voor de werking van wetgeving. De kwaliteitseisen hebben echter een vrij abstract niveau, zonder inhoudelijke onderbouwde adviezen met voorbeelden uit de praktijk, aldus Veerman en Mulder.

1.6 Leeswijzer

De juridische afbakening van deze scriptie staat beschreven in hoofdstuk 2. Hoofdstuk 3 geeft de theoretische achtergrond van wetgevingskwaliteit. In dit hoofdstuk wordt getracht tot een toetskader te komen gebaseerd op literatuur. Hoofdstuk 4 maakt het onderwerp van onderzoek meer specifiek door de theoretische achtergrond van open normen in fiscale wetgeving te beschrijven. Een aantal voorbeelden uit de literatuur worden verder uitgewerkt in hoofdstuk 5, zodat kan worden vergeleken. De conclusies uit dit hoofdstuk dragen bij aan de uiteindelijke conclusie van deze scriptie. In hoofdstuk 6 wordt de wettelijke bepaling bouwterrein uitgewerkt. Tevens wordt literatuur aangehaald en experts bevraagd in hoofdstuk 7 om vervolgens de wettelijke bepaling artikel 11, zesde lid, Wet OB 1968 te kunnen toetsen aan het toetskader van hoofdstuk 3. Dit laatste staat uitgewerkt in hoofdstuk 8. Hoofdstuk 9 bevat uiteindelijk de conclusies en aanbevelingen.

2. Afbakening van wetgeving

Alvorens in te gaan op de validiteit en betrouwbaarheid van wetgeving wordt allereerst ingegaan op de theoretische positie van wetgeving in de transactieomgeving van vastgoed en de daarbij voor deze scriptie relevante bepalingen.

Om volledig te zijn in de grondbeginselen van de diverse belastingheffingen waaraan vastgoedtransacties onderworpen zijn, gaat te ver voor deze scriptie. Zelfs wanneer ik mij zou beperken tot de basis. In deze paragraaf benoem ik de relevante wettelijke bepalingen rondom bouwterrein, met als doel een relatie te leggen tussen de verschillende wettelijke bepalingen in fiscale wetgeving die wordt aangehaald in deze scriptie en de specifieke open norm bouwterrein. Dit vormt tevens de afbakening van deze scriptie.

2.1 Relevante bepalingen Btw-richtlijn

Omzetbelasting (of btw) is een belasting over de levering van goederen en diensten. De belasting is gebaseerd op een Europese richtlijn². Elke lidstaat kent btw, maar kent ook aanzienlijke verschillen in de wetgeving. Tarieven mogen door de lidstaten zelf worden bepaald, maar ook laat het EU-recht ruimte aan de lidstaten om zelf begrippen in te vullen, zo ook voor de heffing van onroerende goederen.

Artikel 12 van de BTW-richtlijn

1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:
 - a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;
 - b) de levering van een bouwterrein
- (...)
3. Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als “bouwterrein” beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

Artikel 135, eerste lid, onderdeel k van de BTW-richtlijn

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:
 - (...)
 - k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b), bedoelde levering van een bouwterrein;

In de Btw-richtlijn is dus geregeld, dat iedereen die handelingen verricht als het leveren van een gebouw al dan niet met een bijhorend terrein of een bouwterrein als btw-belastingplichtige wordt aangemerkt. Wat wordt verstaan onder een bouwterrein is aan de lidstaten. De leveringen van een onbebouwd onroerend goed is vrijgesteld van btw, maar een bouwterrein is daarvan uitgezonderd. De levering van een bouwterrein is dus belast met btw.

2.2 Relevante bepalingen Wet op de omzetbelasting 1968

Gedurende een bouwperiode is nog geen sprake van een btw-belaste levering. Daar is pas sprake van bij een oplevering ofwel een levering van een nieuw vervaardigd goed. Het aanleggen van een bouwterrein wordt als oplevering beschouwd. Voor andere onbebouwde terreinen geldt de vrijstelling:

² Zesde richtlijn en later de Btw-richtlijn

Artikel 11 Wet OB

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:
 - a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:
 - 1°. De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;
- (...)
6. Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

De Nederlandse Wet op de omzetbelasting sluit hiermee aan op de Btw-richtlijn.

2.3 Relevante bepalingen Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970

Op de levering van onroerende goederen drukt niet alleen btw, maar ook overdrachtsbelasting. De omzetbelasting en overdrachtsbelasting verschillen op een aantal punten van elkaar. Zo wordt de overdrachtsbelasting niet geheven van degene die de zaak levert, maar van degene die de zaak koopt. Ook gelden een aantal andere definities, zoals *onroerend goed* en *gebouw*.

Artikel 2 Wet BRV

1. Onder de naam 'overdrachtsbelasting' wordt een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.

Om te voorkomen dat omzetbelasting en overdrachtsbelasting cumuleren bij de koper, heeft de wetgever bepaald dat onroerende zaken in de bouw- en handelsfase worden belast met btw, en dat een vrijstelling geldt voor de overdrachtsbelasting. Is de onroerende zaak eenmaal in gebruik genomen, dan is het belast met overdrachtsbelasting.

Artikel 15 Wet BRV

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:
 - a. krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (...);

3. Theoretische aspecten van goede wetgeving

Aanleiding van het onderzoek is de behoefte van belastingplichtigen naar *duidelijke wetgeving* en *voorzienbaarheid van overheidsoptreden*. Die behoefte is te begrijpen, want wanneer wetgeving financiële gevolgen verbindt aan bepaalde activiteiten, dan is het voor de belastingplichtige relevant te kunnen voorspellen wat deze financiële gevolgen zullen zijn. Duidelijkheid en voorzienbaarheid van overheidsoptreden zijn twee van meerdere kwaliteitseisen voor behoorlijke wetgeving. De eerste onderzoeksvraag die dient te worden beantwoord is dan ook wanneer sprake is van behoorlijke wetgeving in het algemeen: waaraan moet goede wetgeving voldoen? Het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken ondersteunt juristen bij de Rijksoverheid bij het maken van onder andere wetgeving. Daarbij zijn de Nota Zicht op wetgeving³ en de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 richtinggevend. In dit hoofdstuk worden de relevante kwaliteitseisen nader bekeken waarna een toetsingskader kan worden gevormd waaraan de kwaliteit van de open norm bouwterrein in hoofdstuk 8 zal worden getoetst.

3.1 Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken

Het Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken (hierna: KCWJ) ondersteunt juristen bij de Rijksoverheid bij het maken van onder andere wetgeving⁴. Het KCWJ publiceert de Aanwijzingen voor de regelgeving. De Aanwijzingen voor de regelgeving vormen het kader dat wetgevingsjuristen van de centrale overheid in acht horen te nemen bij het opstellen van regelgeving⁵ (www.kcwj.nl).

Het KCWJ werkt met een integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (hierna: IAK): wetgevingskwaliteitbeleid. In het IAK zijn aan de hand van zeven centrale vragen alle relevante kwaliteitsaspecten opgenomen die bij een wetsvoorstel een rol kunnen spelen:

1. Wat is de aanleiding?
2. Wie zijn betrokken?
3. Wat is het probleem?
4. Wat is het doel?
5. Wat rechtvaardigt overheidsinterventie?
6. Wat is het beste instrument?
7. Wat zijn de gevolgen?

Het KCWJ stelt dat niet alle beleidsinstrumenten vanuit de optiek van rechtmatigheid kunnen worden ingezet. Om het beste beleidsinstrument te kunnen kiezen, moet je nagaan welke ruimte juridische kaders je laten voor het bereiken van je doelen. Daarvoor dienen vijf zaken te worden onderzocht:

1. Aansluiting op Grondwet en hoger recht
2. Unierechtelijke verplichtingen
3. Toetsing aan de algemene rechtsbeginselen
4. Aansluiting op algemene nationale wetgeving
5. Eisen aan het ontwerpen van wet- en regelgeving

Kortom, het IAK biedt beleidsmakers en wetgevingsjuristen de normen waaraan goed beleid en goede regelgeving moet voldoen. De normen zijn vastgesteld door het kabinet. Hier gaan we verder op in, in de volgende paragraaf.

³ Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2

⁴ Het KCWJ is ondergebracht bij het ministerie van Justitie en Veiligheid, als onderdeel van de sector Juridische Zaken en Wetgevingsbeleid (JZW) van de Directe Wetgeving en Juridische Zaken.

⁵ <https://www.kcwj.nl/kennisbank/aanwijzingen-voor-de-regelgeving-0>

3.2 Nota Zicht op wetgeving

Kabinet-Lubbers III heeft in de Nota Zicht op wetgeving een kwaliteitseis geformuleerd met het oogmerk wetgeving *eenvoudig, duidelijk* en *toegankelijk* te krijgen⁶. Het kabinet benadrukt dat de overheid nog te vaak onvoldoende zicht heeft op maatschappelijke processen en op de wijze waarop zij op die processen bijvoorbeeld via wetgeving kan inspelen. Dit kan tot gevolg hebben dat de inrichting van de gekozen wet niet het beoogde resultaat heeft of zelfs nadelige gevolgen met zich brengt. Aangegeven wordt dat er regelmatig maatschappelijke en politieke druk is om maatschappelijke problemen door middel van wetgeving op te lossen. Dat kan vervolgens leiden tot te snel ondoordacht wetgeving te gebruiken. Naast wetten van goede kwaliteit, zijn er hierdoor ook veel wetten die tekort schieten: te beknellend, soms nauwelijks uit te voeren, onvoldoende samenhang tussen de wetten onderling, onnodig ingewikkeld en ondoorzichtig of in strijd met hogere rechtsregels (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 7).

Toch wordt ook gesteld door het kabinet dat wetten in veel gevallen onmisbaar zijn voor het verschaffen van rechtszekerheid en voor het normeren van overheidsbeleid. De bescherming van kwetsbare belangen is bij uitstek een taak van de democratisch gelegitimeerde wetgever, aldus de Nota Zicht op wetgeving. Eerst en vooral is het nodig dat wetgeving beter wordt voorzien en doordacht uit het oogpunt van zinvolheid van het overheidshandelen. Tekortschietende wetgeving kan het beleid van de overheid immers frustreren (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 7-8). Bij de beantwoording van de vraag of een voornemen voor nieuwe regelgeving noodzakelijk is en van de wijze waarop de regeling dient te worden ingericht zal steeds worden gelet op de volgende kwaliteitseisen (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 15-16):

- Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen
- Doeltreffendheid en doelmatigheid
- Subsidiariteit en evenredigheid
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- Onderlinge afstemming
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Verder uitgewerkt in een tabel met toelichting ziet dat er als volgt uit:

Figuur 3: Kwaliteitseisen Nota Zicht op Wetgeving

Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen	Wetten mogen niet in strijd komen met geschreven regels van een hogere orde bijvoorbeeld regels van internationaal en communautair recht en de Grondwet. Ze moeten ook in overeenstemming zijn met algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel.
Doeltreffendheid en doelmatigheid	Wetten moeten bijdragen tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen (het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit)). Daarnaast dient de wet niet totodeloze inefficiëntie in de samenleving of de overheid te leiden, (het vereiste van doelmatigheid (efficiëntie)) (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 25)
Subsidiariteit en evenredigheid	Het evenredigheidsbeginsel: Een evenwichtige verhouding tussen overheid en samenleving: de overheid dient nietodeloos vergaand in de samenleving in te grijpen. Het beginsel van subsidiariteit: daar waar mogelijk moeten verantwoordelijkheden bij decentrale overheden en maatschappelijke organisaties worden gelaten of gelegd. Dit veronderstelt een overheid die waar dat mogelijk is, in plaats van eenzijdig en direct in te grijpen, meer indirect en interactief met de samenleving haar beleid realiseert. De wetgever moet daarom waar mogelijk steeds op creatieve wijze ruimte laten voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 27)

⁶ Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2

Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	Handhaafbaarheid betreft de mogelijkheid de naleving van wettelijke regels af te dwingen. Daarbij zijn ook de capaciteit en de deskundigheid van het uitvoerend apparaat bijzonder belangrijke factoren (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 27).
--	---

Onderlinge afstemming	Overzichtelijkheid van wetgeving
------------------------------	----------------------------------

Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	Degenen die met de regels worden geconfronteerd, de burgers en degenen die de regels moeten toepassen, bestuur en rechter, moeten duidelijk voor ogen hebben wat de wetgever wil en bedoelt en wat zij zelf mogen en moeten doen of nalaten. Dit stelt hoge eisen aan de formulering van de wettelijke bepalingen en aan de structuur en vormgeving van de wet. In dit opzicht schieten veel regelingen nog sterk tekort (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 28).
---	--

Volgens het kabinet doen problemen in de tekortkomingen in wetgeving zich vooral voor bij de zogenoemde instrumentele beleidswetgeving: de wetgeving die betrekking heeft op inkomens- en vermogensoverdrachten (o.a. fiscale wetgeving) en de wetgeving die randvoorwaarden stelt aan het maatschappelijk verkeer. Juist bij beleidsinstrumentele wetgeving kan niet altijd voldoende worden aangesloten bij het rechtsbewustzijn van de burger wat tot spanningen kan leiden (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2, pg. 16-17).

3.3 Aanwijzingen voor de regelgeving

Voor de operationalisering van de in paragraaf 3.2 genoemde kwaliteitseisen uit de Nota Zicht op wetgeving, zijn door het kabinet-Lubbers III de Aanwijzingen voor de regelgeving uitgebracht (Aanwijzingen voor de regelgeving, circulaire van de Minister-President, 1992) (hierna: aanwijzingen). De aanwijzingen zijn een verzameling en actualisering van de verschillende reeds bestaande aanwijzingen, richtlijnen en circulaires, die waren gericht op het maken van wet- en regelgeving (Beleidsplan, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, p. 7). Veel van de aanwijzingen zijn per 1 januari 2018 nog geactualiseerd (Stcrt. 2017, 69426). In de aanwijzingen staan met name de wetgevingstechniek en de wetgevingskwaliteit centraal (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 1).

De voor deze scriptie relevante aanwijzingen zijn in de volgende figuur uiteengezet. De aanwijzingen zijn naar mijn mening relevant omdat ze direct al dan indirect betrekking hebben op duidelijkheid in de wetgeving, voorzienbaarheid van overheidsoptreden, de kosten die belastingplichtigen moeten maken en de uitvoering van de regeling door de belastingdienst, de aanleiding van deze scriptie:

Figuur 4: Aanwijzingen voor regelgeving relevant voor deze scriptie

AANWIJZING	KWALITEITSEIS	UITGANGSPUNT	TOELICHTING
AANWIJZING 2.5	Zelfregulering	Bij overheidsinterventie wordt zoveel mogelijk aangesloten bij het zelfregulerend vermogen in de maatschappij	Uit de eisen van met name efficiëntie en evenredigheid vloeit voort dat voor direct overheidsingrijpen slechts plaats is indien van het zelfregulerend vermogen van de maatschappij niet voldoende resultaten te verwachten zijn (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 9)
AANWIJZING 2.6	Duidelijkheid, eenvoud en bestendigheid	<i>Gestreefd</i> wordt naar duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan.	
AANWIJZING 2.7	Handhaafbaarheid	De toelichting geeft een aantal uitgangspunten: - Een regel dient zo weinig mogelijk ruimte te laten voor interpretatieverschillen; - Uitzonderingsbepalingen moeten tot een minimum worden beperkt; - Regels behoren zoveel mogelijk te zijn gericht op zichtbare dan wel objectief constateerbare feiten; - Regels dienen werkbaar te zijn voor degenen tot wie de regels zijn gericht en voor de personen die met handhaving zijn belast (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 11-12).	

AANWIJZING 2.8	Conflictbeperking	Een regeling wordt op zodanige wijze ingericht dat zij zo weinig mogelijk conflicten oproept. Daartoe wordt onder meer aan het volgende voldaan: d. het aantal beslismomenten waartoe toepassing van de regeling aanleiding geeft, wordt tot een minimum beperkt; e. de aard en omvang van uitkeringen, voorzieningen en andere voordelen worden zo duidelijk mogelijk omschreven (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 12).	
AANWIJZING 2.10	Lasten voor de maatschappij en de overheid	Bij de keuzes met betrekking tot vorm en inhoud van een regeling wordt gestreefd naar zo beperkt mogelijke lasten voor burgers, bedrijven en instellingen, alsmede voor de overheid zelf. Bij lasten voor de maatschappij moet worden gedacht aan: c. inhoudelijke nalevingskosten; d. administratieve lasten. Bij lasten voor de overheid moet worden gedacht aan, o.a.: e. lasten die rechtstreeks zijn gemoeid met de uitvoering van de regeling, zoals (...) de inning van belastingen en heffingen (...); f. (...) g. lasten die verband houden met het toezicht op de naleving en met de handhaving; h. lasten die voortvloeien uit de rechtsbescherming, zoals lasten in verband met de van overheidswege gefinancierde rechtshulp, met de behandeling van bezwaarschriften en met de rechtspraak en lasten voor uitvoerende instanties als gevolg van procedures (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 14-15).	
AANWIJZING 2.14	Normering bestuursbevoegdheid	geeft aan dat bestuursbevoegdheden zoveel mogelijk dienen te worden genormeerd en discretionaire bevoegdheden en bevoegdheden met vage toepassingscriteria worden niet toegekend, tenzij daar goede gronden voor zijn.	In de toelichting bij deze aanwijzing wordt benadrukt teneinde de burger voldoende rechtswaarborgen te bieden, behoren bestuursbevoegdheden zo nauwkeurig mogelijk wettelijk te worden ingekaderd (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 18).
AANWIJZING 2.15	Verenigbaarheid met hoger recht	Bij het opstellen van een regeling wordt onderzocht welke hogere regels de vrijheid van regeling ten aanzien van het betrokken onderwerp hebben ingeperkt	De toelichting geeft voorbeelden van hogere regels: bindende EU-rechtshandelingen (zoals richtlijnen en verordeningen), grondwettelijke voorschriften, rechtsbeginselen. (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 19).
AANWIJZING 2.20	Grondwettelijke delegatieverboden	Een bijzonder geval wordt gevormd door artikel 104 van de Grondwet, waarin wordt bepaald dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Met de formulering “uit kracht van een wet” wordt aangegeven dat delegatie ten aanzien van rijksbelastingen wel is toegestaan, maar slechts in zeer beperkte mate. Onderwerpen als belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief dienen in elk geval in de wet zelf te worden vastgelegd.	
AANWIJZING 3.1	Beknoptheid	Bepalingen worden beknopt geformuleerd	Indien bij het ontwerpen van een bepaling een sluitende, maar ingewikkelde formulering is gevonden, dient steeds te worden nagegaan of het niet eenvoudiger kan (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 52).
AANWIJZING 3.3	Duidelijkheid	Het normale spraakgebruik wordt zoveel mogelijk gevolgd en woorden waarvan de betekenis te weinig bepaald of onduidelijk is, worden niet gebruikt (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 53).	
AANWIJZING 3.7	Uniformiteit van begrippen	1. Hetzelfde begrip wordt niet met verschillende termen aangeduid 2. Dezelfde term wordt niet voor verschillende begrippen gebruikt	
AANWIJZING 4.42	Noodzaak toelichting	1. Een wetsvoorstel, een AMvB of ander Koninklijk besluit van regelende aard en een ministeriele regeling worden voorzien van een toelichting	

		2. De toelichting bij een wetsvoorstel wordt aangeduid als ‘memorie van toelichting’, de toelichting bij een algemene maatregel van bestuur of ander koninklijk besluit van regelende aard als ‘nota van toelichting’.
AANWIJZING 4.43	Inhoud toelichting	a. de doelen die met de regeling worden nagestreefd of, in het geval van een implementatieregeling, de aanleiding en achtergronden van de te implementeren internationale regeling of bindende EU-rechtshandeling; b. de noodzaak tot overheidsinterventie, mede gezien in relatie tot het zelfregulerende vermogen in de betrokken sector of sectoren, alsmede de overwogen varianten en de te verwachten neveneffecten van de regeling; c. de uitvoerings- en handhavingsaspecten van de regeling, zoals de keuze van het handhavingssysteem en de mate waarin te verwachten is dat de toepassing van de regeling aanleiding geeft tot conflicten; d. de gevolgen voor de informatievoorziening van de rijksoverheid en voor de verwerking van persoonsgegevens; e. de lasten voor burgers, bedrijven en instellingen en de lasten voor de overheid, waaronder de lasten verbonden aan rechtsbescherming; f. de verenigbaarheid met hoger recht en de verhouding tot andere regelingen; g. de wijze waarop recht is gedaan aan het primaat van de wetgever, alsmede een motivering van de keuze van de overheidslaag waaraan bevoegdheden zijn toegedeeld; (...) i. het overgangsrecht en de inwerkingtreding van de regeling; (...) k. de voorgenomen evaluatie van de regeling;
AANWIJZING 5.1	Begripsbepalingen	1. Termen die een te weinig bepaalde of een van het spraakgebruik afwijkende betekenis hebben, worden gedefinieerd; 2. In een begripsbepaling wordt aan een term geen sterk van het normale spraakgebruik afwijkende betekenis gegeven. (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 152).

Relevant maar in de eerste plaats opmerkelijk is aanwijzing 2.6 Duidelijkheid, eenvoud en bestendigheid. Zoals in de figuur hierboven te zien is, schrijft de aanwijzing voor dat *gestreefd* wordt naar duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan. Hieruit zou men kunnen afleiden dat duidelijkheid van wetgeving geen verplichte kwaliteitseis is. Een wettelijke regel kan aan de kwaliteitseisen voldoen zonder dat deze duidelijk is. Naar mijn mening een situatie die te allen tijde dient te worden vermeden.

Tevens opmerkelijk zijn aanwijzingen 2.7 Handhaafbaarheid en 2.8 Conflictbeperking. Een 11-tal conflictopwekkende factoren worden beschreven in 2.8, waarvan de meest relevante factor voor deze scriptie is:

- voor het bepalen van de hoogte van een uitkering of van de aard van een voordeel worden slechts vage normen gesteld (Aanwijzingen voor de regelgeving, 18 november 1992, p. 12).;

Hier staat expliciet genoemd dat enkel het gebruik van een vage term in een wettelijke regeling zal kunnen leiden tot conflict. Dit kan men lezen in het verlengde van aanwijzing 2.7 waarin wordt gestreefd naar zo weinig mogelijk interpretatieverschillen ook om conflict te vermijden. Vage (en dus ook open normen) zijn inherent aan interpretatieverschillen. We laten de invulling immers over aan de rechter en voorafgaand aan de gang naar de rechter heeft zich een conflict voorgedaan tussen partijen. Bij implementatie van open normen kan dus niet aan dit “vereiste” worden voldaan.

3.4 Literatuur

Voor de vorming van een toetskader zal rekening worden gehouden met de Nota Zicht op wetgeving en de daarop volgende Aanwijzingen voor de regelgeving zoals uiteengezet in paragrafen 2.1 en 2.2. Maar ook in literatuur wordt invulling gegeven aan kwaliteitseisen van wetgeving. In dit kader zal de dissertatie

Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving van R.L.G. van den Heuvel aangehaald worden (van den Heuvel, 2018). Tevens wordt de dissertatie *Eenvoudig belasting heffen* door R. Arendsen aangehaald (Arendsen, 2016). Focus van deze dissertatie is de Uitvoerbaarheid van belastingheffing.

3.4.1 De verwerkelijking van rechtsbeginselen

Beleed of regelgeving dat onvoldoende aansluit op algemene rechtsbeginselen is niet effectief, omdat het onhoudbaar kan blijken bij de rechter. Om dit te voorkomen stelt het KCWJ dat onderdeel van het onderzoek naar een deugdelijk wetsvoorstel is of het voorstel past binnen de beginselen van:

- Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
- Beginsel van contractsvrijheid
- Subsidiariteit
- **Legaliteitsbeginsel**
- **Rechtszekerheidsbeginsel**
- **Kenbaarheid van regelgeving**
- Redelijkheid en billijkheid
- Gelijkheidsbeginsel
- Specialiteitsbeginsel
- Vertrouwensbeginsel
- Evenredigheid
- Primaat van de wetgever

In de fiscale literatuur komt op diverse plaatsen tot uitdrukking dat ook fiscale wetgeving in overeenstemming dient te zijn met algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel het gelijkheidsbeginsel en het rechtvaardigheidsbeginsel. Het gaat voor deze scriptie te ver alle rechtsbeginselen te bespreken. Ik beperk mij in deze scriptie tot het rechtszekerheidsbeginsel gezien de aanleiding van de scriptie. Daarmee teven op het beginsel van kenbaarheid van regelgeving, omdat dit een onderdeel vormt van het rechtszekerheidsbeginsel en daarmee voorzienbaarheid van overheidsoptreden. Overheidsoptreden vindt haar grondslag in het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel draagt daarom ook bij aan de voorzienbaarheid van overheidsoptreden en voorkomt willekeur.

3.4.1.1 Rechtszekerheidsbeginsel

De kern van het rechtszekerheidsbeginsel is dat de burger zijn of haar rechtspositie kan bepalen. Op basis van de wet zou je een voorspelling moeten kunnen doen over het besluit dat een bestuur zal nemen (van den Heuvel, 2018). Of dit in de praktijk ook gebeurt hangt af van of het bestuur de regel ook juist toepast. Bijvoorbeeld de belastingdienst zal een afwijkend standpunt dan ook kenbaar moeten maken, aldus Van den Heuvel. Voorzienbaarheid van overheidsoptreden is alleen dan mogelijk, indien burgers ook op de hoogte zijn van de voorwaarden die de wet stelt bij optreden door de overheid dan wel een belastbaar feit. De wet maakt het optreden van de overheid voorzienbaar en ook toetsbaar. Deze eis komt tot uitdrukking in met name het legaliteitsbeginsel (van den Heuvel, 2018).

Voorzienbaarheid overheidsoptreden

Dat belastingheffing voorzienbaar moet zijn, is in de literatuur en jurisprudentie algemeen als een aspect van het rechtszekerheidsbeginsel erkend (Gribnau J. , 2006). Wil een belastingplichtige de gevolgen van zijn handelen kunnen overzien, dan zijn aanknopingspunten nodig. Fiscale wetten dienen die aanknopingspunten te bevatten zodat een belastingplichtige zijn handelen hierop kan afstemmen. Juist voor fiscale wetgeving is voorzienbaarheid van belastingheffing van groot belang. Belastingheffing raakt immers de financiële bestedingsvrijheid van burgers en ondernemingen.

3.4.1.2 Legaliteitsbeginsel

Het legaliteitsbeginsel houdt in dat voor overheidsoptreden een wettelijke grondslag nodig is. Zo wordt willekeurig optreden voorkomen en rechtszekerheid geboden en wordt overheidsoptreden voorzienbaar.

De eis van de inhoudelijke normering

De wettelijke grondslag die vereist is, dient een duidelijke wettelijke norm te bevatten (zie aanwijzingen 2.6 en 3.3). De vraag in deze scriptie is of bij gebruik van een open norm, er nog sprake is van een duidelijke wettelijke inhoudelijke normering en daarmee een grondslag dat het overheidsoptreden voor burgers voorzienbaar maakt. Van den Heuvel bespreekt in zijn dissertatie de inhoud van normstelling in het kader van duidelijkheid van wetgeving. Hij verwijst daarbij naar de aanwijzingen, meer specifieke naar aanwijzingen 2.8 en 2.21 waarin staat aangegeven dat conflicten dienen te worden voorkomen en regelingen op grond waarvan burgers recht hebben op (financiële) aanspraken richting de overheid zo duidelijk en volledig mogelijk te worden omschreven.

De aanwijzingen schrijven voor dat delegatie van belastingheffing ten aanzien van rijksbelastingen slechts in zeer beperkte mate is toegestaan. Onderwerpen als belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief moeten in elk geval in de belastingwet zelf zijn vastgelegd (aanwijzing 2.20). Dit vloeit voort uit artikel 104 Gw, waarin het fiscale legaliteitsbeginsel is opgenomen (MvT, Kamerstukken II, 1978/79, 15 575, nr. 3, p. 3).

Verduidelijking normstelling

De aanwijzingen zetten verder uiteen dat het doel van een memorie van toelichting is om een motivering en een uitleg te geven van een wettelijke regeling. Dit is met name dan van belang, indien voor te stellen wettelijke regelingen omvangrijk en/of technisch complex zijn. In dergelijke gevallen is het praktisch om in de memorie van toelichting een korte schets te geven van de strekking van de regeling, het probleem, de (politieke) doelstelling, de gekozen oplossing evenals de systematiek van de regeling (aanwijzingen 4.42 en 4.43).

Eis van nadere normering

Een voorbeeld van nadere normering zijn de wetsinterpreterende besluiten die worden uitgebracht door de Staatssecretaris van Financiën en het kenniscentrum van de Belastingdienst. Wanneer de normen in de wet (nog) niet duidelijk zijn, bijvoorbeeld omdat er nog geen jurisprudentie is of wanneer jurisprudentie nieuwe vragen oproept, bieden wetsinterpreterende besluiten duidelijkheid in hoe de belastingdienst de wet interpreteert en welk standpunt de belastingdienst in zal nemen bij het vaststellen van een aanslag. Uiteraard is geen sprake van wetgeving maar een interpretatie van de wet vanuit de belastingdienst. Meussen stelt dat de grote hoeveelheid aan wetsinterpreterende besluiten het de belastingplichtige juist weer moeilijk maken, de wet alleen is blijkbaar niet voldoende. Vaak is dan ook meer deskundigheid nodig om aan fiscale verplichtingen te kunnen voldoen. Dit bevordert de rechtszekerheid dan wel de voorzienbaarheid van belastingheffing niet (Meussen, 2004).

De vertaalslag die in deze besluiten wordt gemaakt van een fiscale regeling naar een concrete norm is daarmee ook van grote invloed op de betekenis van fiscale wetgeving voor belastingplichtigen (Gribnau J., 2013).

3.4.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het vereiste dat wetten doeltreffend moeten zijn, houdt volgens de Nota Zicht op wetgeving in dat ze moeten leiden tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen. Met andere woorden, wetten moeten effect sorteren, effectief zijn. Om te kunnen toetsen of aan dit vereiste is voldaan moet in ieder geval vastgesteld worden of het doel van (de invoering van) een wettelijke regeling duidelijk is geformuleerd op zodanige wijze dat achteraf kan worden getoetst of de betreffende regeling inderdaad effectief is geweest. Voorts moeten wetten doelmatig zijn, ofwel efficiënt. Er mag dus geen sprake zijn van een wanverhouding tussen de baten en de lasten die uit de wetgeving voortvloeien.

In aanwijzing 2.10 van de aanwijzingen staat dat in dit verband onder andere gelet wordt op inhoudelijke nalevingskosten (denk daarbij aan kosten voor een adviseur, administratie en eventueel het voeren van procedures). Bij lasten voor de overheid moet worden gedacht aan o.a. lasten die rechtstreeks zijn gemoeid met de uitvoering van de regeling (denk aan de kosten die de Belastingdienst moet maken bij inning

heffingen), lasten die verband houden met het toezicht op de naleving en met de handhaving (denk aan procedures, rechtspraak), lasten die voortvloeien uit de rechtsbescherming, zoals rechtshulp en lasten voor uitvoerende instanties als gevolg van procedures.

Arendsen verwijst in zijn dissertatie naar de uitvoering van belastingheffing en wijst hierbij op de grote aantallen: miljoenen belastingplichtigen, tientallen miljoenen aangiften en jaarlijks meer dan honderd miljoen berichten tussen belastingdienst en belastingplichtigen. Gelet op dit massale proces van de belastingheffing zullen doelmatigheidsoverwegingen hier vaker een rol moeten spelen dan in andere delen van het recht (Arendsen, 2016).

Een goed werkend belastingstelsel waarborgt daarbij enerzijds de rechtszekerheid van belastingplichtigen en anderzijds een doelmatige uitvoering. Cruciale voorwaarden daarbij zijn een transparant proces en de beschikbaarheid van betrouwbare gegevens, anders is er het risico op willekeur, aldus Arendsen (Arendsen, 2016).

3.4.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Het vereiste dat wetten uitvoerbaar en handhaafbaar moeten zijn impliceert dat de belasting van het bestuurlijke en justitiële apparaat zo beperkt mogelijk moet blijven. Dit zegt de Nota Zicht op wetgeving. Dit vereiste laat enigszins overlap zien met het vereiste dat wetgeving duidelijk moet zijn en zekerheid moet bieden. Het vereiste van doeltreffendheid is hier weer een logisch gevolg op: de rechterlijke macht wordt zoveel mogelijk ontzien en doeltreffendheid betekent een verlaging van de kosten voor belastingadvies of andere juridische bijstand.

Arendsen maakt in zijn dissertatie onderscheid tussen uitvoerbaarheid van het feitelijke massale proces en de uitvoerbaarheid van de verandering zoals bijvoorbeeld een wetswijziging (Arendsen, 2016). Relevante vragen die hij stelt:

Uitvoerbaarheid van de verandering (van bijvoorbeeld een wetswijziging)

1. Zijn aanpassingen nodig en zijn deze tijdig realiseerbaar in de bestaande organisatie, werkstromen en systemen van de Belastingdienst?
2. Sluiten de nieuwe (informatie)verplichtingen aan op de reeds bestaande werkwijzen, standaarden en systemen bij de belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers?
3. Is een tijdige en duidelijke informatievoorziening naar belastingplichtige en hun vertegenwoordigers mogelijk gemaakt?

De uitvoerbaarheid van het massale proces

4. Wat is de te verwachten *spontane naleving*; kunnen en willen belastingplichtigen vanuit sociale, ethische, persoonlijke motieven en omstandigheden de regel naleven?
5. Hoe is de aansluiting van formele criteria, begrippen en grondslagen op de in de praktijk van de belastingplichtige of elders binnen de overheid gehanteerde *standaarden en gegevensdefinities*.
6. Wat is de verwachting ten aanzien van de vatbaarheid van de uitvoering van de regeling voor *bezwaar en beroep*.
7. Is sprake van een minder gedetailleerde (grofmazige) vormgeving van de regeling?
8. Is sprake van heldere en *haalbare prestatienormen* die duidelijk communiceren wat goede uitvoering is.
9. De sprake van beschikbaarheid van kwalitatief *juiste gegevens*, die zo goed mogelijk de feitelijke situatie van belastingplichtigen weergeven?

3.4.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Van den Heuvel stelt in zijn dissertatie dat het omvangrijke wetgevingsbestand het burgers haast onmogelijk maakt te achterhalen welke regels in bepaalde situaties van toepassing zijn waardoor de kenbaarheid van wetgeving in gevaar komt. Regels zijn onderling slecht op elkaar afgestemd, te gedetailleerd en worden voortdurend gewijzigd, aldus Van den Heuvel (van den Heuvel, 2018). Een vergelijkbare stellingname kwamen we tegen in paragraaf 3.1 waar het kabinet een vergelijkbare positie inneemt in de Nota Zicht op wetgeving. Van den Heuvel stelt zichzelf de vraag op welke wijze deze situatie zich verhoudt tot de eis van

duidelijkheid. Volgens Van den Heuvel impliceert de eis van duidelijkheid dat moet worden voorkomen dat wetgeving vaag, onnauwkeurig en dubbelzinnig wordt geformuleerd. Wettelijke regelingen moeten daarom zodanig worden opgebouwd en geformuleerd dat wetgeving burgers en bedrijven oriëntatiepunten biedt om hun rechtspositie in voldoende mate te kunnen bepalen. Het stellen van deze voorwaarden aan wetgeving is met name van belang ten aanzien van wetgeving waarbij aan burgers (financiële) verplichtingen worden opgelegd (van den Heuvel, 2018).

Van den Heuvel merkt in zijn dissertatie op dat in de aanwijzingen voorschriften te vinden zijn die niet zozeer zien op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid, maar die wel hetzelfde doel beogen te bereiken als deze kwaliteitseis. Zie bijvoorbeeld de aanwijzingen 2.7 en 2.8. Aanwijzing 2.7 heeft het uitgangspunt dat een regeling in voldoende mate moet zijn te handhaven en daarbij zo weinig mogelijk ruimte moet laten voor interpretatieverschillen en uitzonderingsbepalingen dienen tot een minimum te worden beperkt.

Van den Heuvel komt tot de volgende voorwaarden als het gaat om duidelijkheid van wetgeving:

1. Wettelijke regelingen zijn duidelijk – oftewel: niet vaag – geformuleerd;
2. Wettelijke regelingen zijn eenduidig – oftewel: ondubbelzinnig – geformuleerd;
3. Wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk – doch niet te gedetailleerd geformuleerd;
4. Indien een nauwkeurige formulering onhaalbaar is: de wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen;
5. Indien een gedetailleerde wettelijke regeling onvermijdelijk is: de regeling biedt duidelijkheid met behulp van schemateksten en/of beslissingstabellen;
6. Indien gekozen is voor een open normstelling: de open norm sluit aan bij binnen de samenleving en/of rechtspraktijk bekende en duidelijke begrippen;
7. Wettelijke normstellingen zijn volledig;
8. Wettelijke normstellingen zijn logisch opgebouwd;
9. Wettelijke regelingen zijn onderling op elkaar afgestemd;
10. De formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de deskundigheid en hoedanigheid van de normadressaten;
11. Wettelijke regelingen worden toegelicht op een daartoe geschikte wijze.

3.5 Toetskader

In dit hoofdstuk zijn de contouren geschetst van de kwaliteitscriteria voor behoorlijke wetgeving, waarbij de groepering en volgorde van de eisen zoals opgenomen in de Nota Zicht op wetgeving van het Kabinet als uitgangspunt dienden. De aanwijzingen als operationalisering hiervan geven meer inzicht in de eisen, zoals gepubliceerd en toegepast door het KCWJ. Voor verdere uitdieping van de vereisten is literatuur geraadpleegd en aangehaald. Aan de hand van bovenstaande kom ik tot het volgende toetskader:

Figuur 5: toetskader

KWALITEITSEISEN	CRITERIA	AANWIJZING	PARAGRAAF
RECHTMATIGHEID EN VERWERKELIJKING VAN RECHTSBEGINSELEN	1. Is optreden van de Belastingdienst voorzienbaar ? a. is de burger op de hoogte van de voorwaarden die de wet stelt? b. zijn afwijkende standpunten kenbaar ?		3.4.1
	2. Bevat de wettelijke bepaling de reikwijdte en structurele elementen van de regeling ? 3. Is sprake van een verduidelijking door een MvT , waarin het volgende is opgenomen? a. strekking van de regeling b. het probleem c. de (politieke) doelstelling met noodzaak overheidsinterventie d. de gekozen oplossing met uitvoeringsaspecten en de mate van verwachte aanleiding tot conflict, gevolgen voor informatievoorziening richting burgers en mate van lasten voor burgers, instellingen en overheid e. de systematiek van de regeling waaronder ook de verenigbaarheid met hoger recht en de verhouding tot andere regelingen f. overgangsrecht	4.43	

	g. voorgenomen evaluatie van de regeling		
	4. Is nadere normstelling voorhanden, zoals een wetsinterpreterend besluit	2.14	
DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID	1. Is het doel van de regeling op zodanige wijze geformuleerd dat achteraf kan worden getoetst of de regeling effectief is geweest?	4.43	3.4.2
	2. Is sprake van een wanverhouding tussen de baten en de lasten die uit de wetgeving voortvloeien?	2.10	
	3. Is sprake van een transparant proces ?		
	4. Zijn betrouwbare gegevens beschikbaar ?	2.7	
SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID	1. Is sprake van interactie met de samenleving bij de uitvoering van de regeling?		3.2
	2. Is ruimte gelaten voor het zelfregulerend vermogen van de belastingplichtigen?	2.5	
UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID	1. Zijn aanpassingen nodig en zijn deze tijdig realiseerbaar in de bestaande organisatie, werkstromen en systemen van de Belastingdienst?	2.7	3.4.3
	2. Sluiten de nieuwe (informatie)verplichtingen aan op de reeds bestaande werkwijzen, standaarden en systemen bij de belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers?		
	3. Is een tijdige en duidelijke informatievoorziening naar belastingplichtige en hun vertegenwoordigers mogelijk gemaakt?		
	4. Wat is de te verwachten spontane naleving ; kunnen en willen belastingplichtigen vanuit sociale, ethische, persoonlijke motieven en omstandigheden de regel naleven?		
	5. Hoe is de aansluiting van formele criteria, begrippen en grondslagen op de in de praktijk van de belastingplichtige of elders binnen de overheid gehanteerde standaarden en gegevensdefinities.	5.1	
	6. Wat is de verwachting ten aanzien van de vatbaarheid van de uitvoering van de regeling voor bezwaar en beroep .	2.8	
	7. Is sprake van een minder gedetailleerde (grofmazige) vormgeving van de regeling?	3.1	
	8. De sprake van beschikbaarheid van kwalitatief juiste gegevens , die zo goed mogelijk de feitelijke situatie van belastingplichtigen weergeven?	2.7	
ONDERLINGE AFSTEMMING	1. Is sprake van overzichtelijkheid van wetgeving , waaronder ook verenigbaarheid met hoger recht en andere regelingen?	2.15, 4.43	3.2
EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID	1. Wettelijke regelingen zijn duidelijk – oftewel: niet vaag – geformuleerd;	2.6, 2.14	3.4.4
	2. Wettelijke regelingen zijn eenduidig – oftewel: ondubbelzinnig – geformuleerd;	3.7	
	3. Wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk – doch niet te gedetailleerd geformuleerd;	3.1	
	4. Indien een nauwkeurige formulering onhaalbaar is: de wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen;		
	5. Indien een gedetailleerde wettelijke regeling onvermijdelijk is: de regeling biedt duidelijkheid met behulp van schemateksten en/of beslissingstabellen ;		
	6. Indien gekozen is voor een open normstelling : de open norm sluit aan bij binnen de samenleving en/of rechtspraak bekende en duidelijke begrippen ;	5.1	
	7. Wettelijke normstellingen zijn volledig ;	2.20	
	8. Wettelijke normstellingen zijn logisch opgebouwd ;		
	9. Wettelijke regelingen zijn onderling op elkaar afgestemd ;	4.43	
	10. De formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de deskundigheid en hoedanigheid van de normadressaten ;	5.1, 3.3	
	11. Wettelijke regelingen worden toegelicht op een daartoe geschikte wijze.	4.42	

Dit toetskader zal als basis dienen voor de beantwoording van de vraag of sprake is van goede wetgeving. Meer specifiek in deze scriptie of de wettelijke bepaling ‘bouwterrein’ kwalificeert als goede wetgeving. Zoals in het toetskader te zien is, is een van de vragen of sprake is van een open normstelling. Om een beter beeld te krijgen van open normen in fiscale wetgeving, is hoofdstuk 4 uiteengezet. In hoofdstuk 5 worden twee voorbeelden van open normen in fiscale wetgeving aangehaald zodat kan worden vergeleken. In hoofdstuk

6 zal de wettelijke bepaling 'bouwterrein' worden uitgewerkt om een groot deel van de toetsvragen reeds te kunnen invullen (denk aan overzichtelijkheid van de bepaling, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de bepaling, de verduidelijking door MvT). De vragen uit het toetskader die meer praktische inzichten behoeven, zullen worden ingevuld aan de hand van interviews en recente literatuur.

4. Open normen in fiscale wetgeving

Centraal in deze scriptie staat het begrip ‘bouwterrein’ dat sinds 1 januari 2017 is gewijzigd in de Nederlandse wetgeving. Het begrip bouwterrein kwalificeert als een open norm in de wetgeving, dat betekent dat de wetgever ruimte heeft gelaten voor invulling van het begrip door het bestuur en de rechter. Alvorens deze norm te toetsen aan de criteria voor goede wetgeving, wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan open normen in de fiscale wetgeving. Over het gebruik van open normen valt het nodige te zeggen. Er zijn voor- en tegenstanders van het gebruik van open normen in wetgeving. Zo wordt bijvoorbeeld door Drion, advocaat-partner bij Jones Day⁷ gesteld dat open normen grote voordelen bieden, maar ook hun problemen scheppen. Taalkundig gezien kwalificeert het begrip bouwterrein als open norm. Het is immers een vaag begrip. Ook is het bouwterrein niet specifiek als een rechtsterm te herkennen, aangezien het los van het (fiscale) recht ook in de gewone omgangstaal functioneert. Een beschouwing over open normen en de voor- en nadelen is dan ook wenselijk in het kader van een onderzoek naar het begrip bouwterrein.

4.1 Literatuur

Ten behoeve van de leesbaarheid van het hoofdstuk en tevens om de relevantie te duiden, worden de verschillende argumenten uit de literatuur relevant gemaakt door de koppeling met hoofdstuk 3 te leggen.

In de literatuur zijn voorstanders en ook tegenstanders te vinden van open normen in fiscale wetgeving. Anderson maakt in zijn artikel Open normen in de fiscale wetgeving duidelijk dat open normen binnen de fiscale wetgeving effectief kunnen zijn (Anderson, 2018). In zijn conclusie stelt Anderson dat de doelstelling van wetgeving waarbij gebruik wordt gemaakt van open normen wezenlijk anders is dan wetgeving waarbij enkel gesloten normen worden gehanteerd. Open normen laten de ruimte te achterhalen wat de omstandigheden zijn. Als gevolg hiervan verschilt wetgeving waarin open normen worden gehanteerd van wetgeving waarin gesloten normen worden gehanteerd in bijvoorbeeld de mogelijkheid rekening te houden met maatschappelijke ontwikkelingen en de omstandigheden van het geval. Daarom is wetgeving met open normen geschikt voor antimisbruikbepalingen, waarbij men juist op voorhand niet kan anticiperen op creatieve constructies, aldus Anderson. Zie in dit verband paragraaf 5.2 waar de antimisbruikbepaling voor onroerendgoedrechtspersonen wordt besproken.

Rechtsbeginselen

Anderson stelt dat het gebruik van open normen in strijd kan zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, zeker bij de introductie van de open norm. Op dat punt is de open norm immers nog niet ingevuld door jurisprudentie (Anderson, 2018).

Ruimte voor de rechter

Berkhout houdt in zijn opinie een pleidooi voor het bewust creëren van open normen. Hij stelt dat wetgevers en rechters een stapje terug zouden moeten doen, zodat de “veldspelers” hun verantwoordelijkheid kunnen nemen. Een opvallend argument van Berkhout in zijn pleidooi voor meer open normen: *“Het rechtszekerheidsbeginsel zit de rechter juist in de weg eens voor een andere oplossing te kiezen (...) Daarnaast worden niet zelden veranderingsmogelijkheden ingeperkt door keuzes die in het verleden zijn gemaakt: een pad inslaan naar andere oplossingen of een andere invalshoek kan voor rechters onbegaanbaar zijn, omdat zij de rechtszekerheid in het oog moeten houden.”* (Berkhout T. , Wetgevers en rechters: creëer en koester open normen!, 2012). Berkhout houdt hiermee dus ook een pleidooi voor meer ruimte voor de rechter om keuzes te kunnen maken op basis van omstandigheden van het geval. Dit zou dan ten koste gaan van het rechtszekerheidsbeginsel, een onwenselijke situatie naar mijn mening.

⁷ <https://www.njb.nl/blog/open-normen-en-het-belang-van-de-waarom-vraag.27364.lynkx>

Ruimte voor de inspecteur

Een open norm biedt ruimte voor de onderzoeksplicht van de inspecteur om steeds weer op zoek te gaan naar creatieve constructies. Anderson stelt dat een gesloten norm in dit opzicht geen ruimte biedt voor ontwikkeling en het volgen van ontwikkelingen; een gesloten norm zet in op het vooraf verschaffen van zekerheid, aldus Anderson (Anderson, 2018).

Maatschappelijke ontwikkelingen

In de fiscale literatuur wordt gewezen op de voordelen van het gebruik van open normen, met als bejubeld voorbeeld het goed koopmansgebruik van artikel 3.25 Wet IB. Door het dynamische karakter van dergelijke normen zou aanpassing aan de maatschappelijke ontwikkeling moeiteloos verlopen. Zie in dit verband paragraaf 5.1 waar de al zo lang bestaande open norm goed koopmansgebruik wordt aangehaald. Van Lint zet hier zijn kritische kanttekeningen bij. De keren dat de Hoge Raad omgaat doordat de maatschappelijke ontwikkelingen daartoe nopen zijn zeer beperkt. Bovendien duurt het vaak een (soms groot) aantal jaren voordat een geschil bij de Hoge Raad is gekomen en daar is beslist (van Lint A. , 2012).

Bedoeling van de wetgever - pseudowetgeving

Stevens zet uiteen hoe gewenste flexibiliteit ruimte laat voor de bedoeling van de wetgever en wijst er tevens op dat borging niet moet ontaarden in te gedetailleerde pseudowetgeving:

“Open normen hebben het voordeel van de efficiency en bieden de mogelijkheid tot maatwerk. (...) De regelgeving kan hierdoor als het ware “mee-ademen” met nieuwe ontwikkelingen in de markt. Er moet ruimte zijn om te experimenteren. Thans ligt het accent te zeer op het uitbannen van alle risico’s. Maar een risicoloze samenleving bestaat niet. (...) Toezichthouders en de ondertoezichtgestelden zullen in de bepleite “open opstelling” intensiever met elkaar moeten communiceren over het “waarom” van de normen en de uitwerking daarvan. De wet biedt de kaders; de concretisering wordt in overleg met de (vertegenwoordigers van de) ondertoezichtgestelden vormgegeven. De naleving en borging mogen evenwel niet ontaarden in gedetailleerde pseudowetgeving. De gewenste flexibiliteit gaat dan alsnog verloren. Uiteraard moet er voldoende rechtszekerheid worden geboden. Er moet duidelijkheid zijn over het gehanteerde toetsingskader.” (Stevens, 2007).

Hoge kosten

Van Lint merkt op dat door het gebruik van open normen de daadwerkelijke inhoud door de rechter wordt bepaald. Dit brengt hoge kosten met zich mee en het is de vraag of dat wenselijk is. Van Lint legt hier de bal bij de Belastingdienst en vraagt zich af of de Belastingdienst grensverkennde activiteiten niet drastisch dient in te perken (van Lint A. , 2012).

Consequentie wetgever

Tevens kritisch is Van Lint op het feit dat de wetgever niet consequent is. Wanneer de rechter de open norm heeft ingevuld, dient de wetgever zich ook neer te leggen bij de invulling en niet op een later moment de wet te wijzigingen indien de Hoge Raad het standpunt van de Staatssecretaris verwerpt. Van Lint stelt dat de wetwijziging alsnog tot stand komt omwille van budgettaire redenen (van Lint A. , 2012).

Nadere normstelling

Anderson beschrijft dat andere actoren de ruimte die open normen bieden gebruiken om zelf regels te ontwikkelen in plaats van maatwerk te leveren (Anderson, 2018). Dit is ook de mening van Tollenaar. Tollenaar merkt op dat er sprake kan zijn van een bestuurswerkelijkheid naast de werkelijkheid zoals neergelegd in de wet: *“De burger gaat bij zijn voorspelling van wat het bestuur zal doen niet af op de wet, maar op de interpretatie van de wet zoals die door het bestuursorgaan wordt meegedeeld. De burger zal zich naar het bestuur richten om rechtszekerheid te verkrijgen”* (Tollenaar, 2004). Tollenaar stelt dus dat de wet niet het middel is om voorzienbaarheid te verkrijgen van overheidsoptreden. Een belastingplichtige zal zich naar de Belastingdienst zelf wenden en haar interpretatie van de wet. Daarbij is het maar de vraag of dat de juiste interpretatie is.

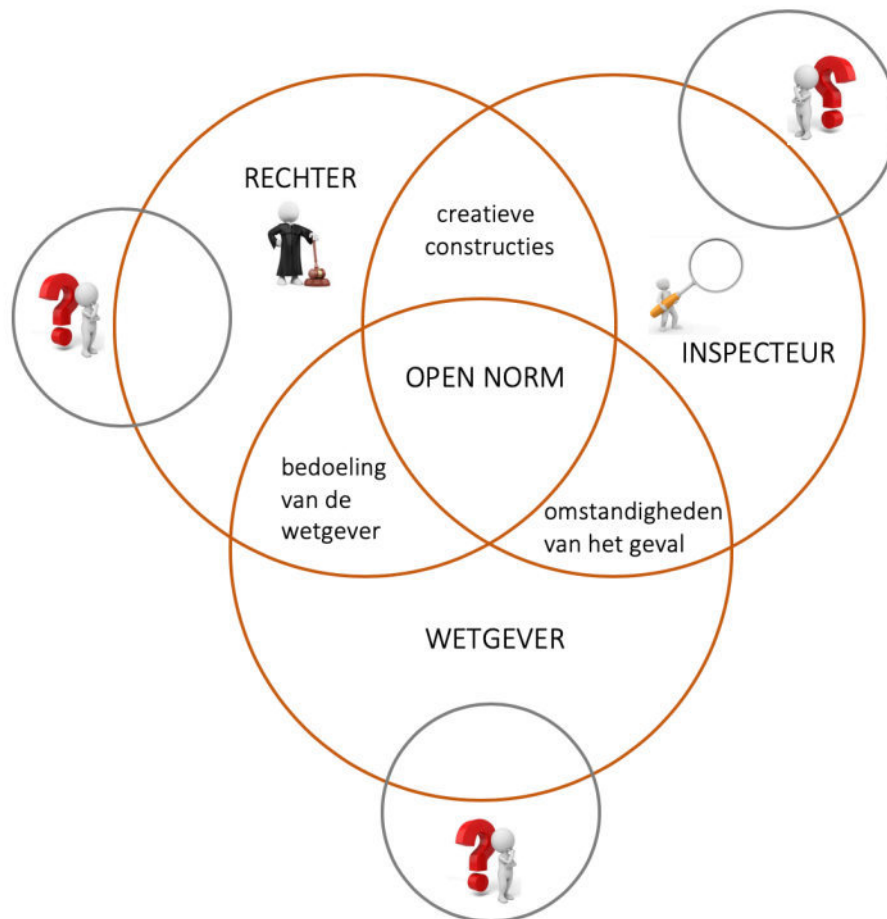
Meussen doet een oproep voor meer besluiten (Meussen, Meer besluiten gevraagd!, 2004). Hij betitelt de samenleving als ‘overgeorganiseerd’ en is van mening dat er een overvloed aan besluiten ligt. Hij stelt

tegelijkertijd dat deze vloed aan besluiten niet tegen te houden is. We willen alles tot in detail geregeld hebben. Daarbij heeft de overheid de plicht om al haar beleid openbaar te maken. “Equality of arms” tussen belastingplichtigen en de overheid is slechts mogelijk indien de belastingplichtige over alle denkbare informatie beschikt.

4.2 Tussenconclusie

De conclusie die we kunnen trekken uit hetgeen in de literatuur is gezegd, vat zich wellicht het beste samen in de volgende figuur:

Figuur 6: Open norm en normadressaten



Open normen lijken vooral ruimte te geven aan de inspecteur en de rechter en er kan rekening worden gehouden met de bedoeling van de wetgever. Dit gaat echter ten koste van de rechtszekerheid voor de belastingplichtige en daarnaast, om duidelijkheid te krijgen gaat deze zoektocht gepaard met hoge kosten (voor fiscaal advies dan wel een rechterlijke procedure). De hoge kosten kunnen worden uitgedrukt in geld maar ook in tijd.

5. Twee voorbeelden van open normen in de fiscale wetgeving

Binnen één evaluatie – bouwterrein - kan wel aandacht worden besteed aan de verklaring voor het succes of falen van de wettelijke bepaling. Echter, als we verschillende onderzoeken naast elkaar leggen, kunnen we wetten en de daarin opgenomen normen met elkaar vergelijken met het oog op hun maatschappelijke werking. Door vergelijking kan worden onderzocht hoe eenzelfde norm in verschillende contexten werkt. En andersom, hoe in eenzelfde context verschillende normen werken. Deze vergelijking heeft als doel een meer algemene uitspraak te kunnen doen over welke – wettelijke – normen in meerdere of mindere mate werken in welke omstandigheden (Veerman & Mulder, 2010).

Eerder in deze scriptie zijn twee specifieke wettelijke regelingen aangehaald, doelbewust wegens hun positie in de transactieomgeving van vastgoed en wegens de belangrijke plaats die zij innemen in het kader van bewust door de wetgever opengelaten normen. Het betreffen de wettelijke begrippen ‘goed koopmansgebruik’ van artikel 3.25 Wet IB 2001 en ‘belang’ van artikel 4 Wet BRV 1970. In de volgende paragrafen zal ik kort per wettelijke bepaling beschrijven hoe de invulling van de open norm is verlopen met als doel een vergelijking met het begrip ‘bouwterrein’ te kunnen maken.

5.1 Goed koopmansgebruik

De jaarwinst dient conform artikel 3.25 Wet IB 2001 te worden bepaald op basis van goed koopmansgebruik. De open norm goed koopmansgebruik is door de wetgever *bewust* open gelaten:

“De ondergeteekende heeft daarom gemeend, bij de omschrijving van het winstbegrip zich van de inkomstenbelasting te kunnen losmaken en ook overigens er naar gestreefd, aan de afschrijvingspolitiek van de vennootschappen, enz. zoo weinig mogelijk belemmeringen in den weg te leggen. Daarentegen heeft hij, door den eisch te stellen, dat de waardering van de baten en de lasten van de vennootschap overeenkomstig goed koopmansgebruik dient te geschieden (artikel 5, lid 2, van het ontwerp), een waarborg geschapen tegen misbruik. Wat goed koopmansgebruik is en wat niet, zal door de jurisprudentie moeten worden uitgemaakt.”

De ondergeteekende vertrouwt, dat op deze wijze aan het bedrijfsleven de noodige vrijheid bij de winstbepaling wordt toegestaan, zonder dat daardoor de belangen van den fiscus worden geschaad. Naar ook de Hoge Raad in zijn constante jurisprudentie met betrekking tot de inkomstenbelasting heeft erkend, schrijft immers goed koopmansgebruik in het algemeen niet één bepaalde handelwijze gebiedend voor, doch laat het bij de waardeeringen en de afschrijvingen en bij de beoordeeling van de vraag, tot welk jaar een bate of last moet worden gerekend, in het algemeen dus bij de wijze waarop de winst moet worden bepaald, vrijheid aan het subjectieve inzicht van den nauwgezetten koopman om het systeem te volgen dat hem het beste schijnt. Ook bij de winstbelasting zal dus gelden, dat elk stelsel van winstberekening wordt aanvaard, mits het niet is in strijd met goed en eerlijk koopmansgebruik.”

(MvT, Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 3, p. 8).

De meningen rondom de open norm van goed koopmansgebruik zijn verdeeld.

Een langzame ontwikkeling - rechtsonzekerheid

Door de open norm van het goed koopmansgebruik ontwikkelt het goed koopmansgebruik zich door de jaren heen. Daarbij ontbreekt het soms aan uitleg van de Hoge Raad. Cornelisse en Lubbers noemen dit *“een nadeel van de manier hoe goed koopmansgebruik ingevuld wordt en hoe het zich op deze manier langzaam ontwikkelt”*. Deze manier van uitspreken lokt nieuwe procedures uit, zorgt ervoor dat de invulling van het goed koopmansgebruik langzaam verloopt en zorgt daardoor voor rechtsonzekerheid. Cornelisse en Lubbers pleiten ervoor dat de Hoge Raad af en toe een overzicht geeft van belangrijke arresten rondom een deelonderwerp. Dit doet de Hoge Raad niet altijd, evenals dat de Hoge Raad geen ‘totaaloplossingen’ geeft

rondom een onderwerp. Hoe meer onduidelijkheid er bestaat rondom bepaalde stukken, hoe meer de Hoge Raad in de toekomst haar visie kan tonen in toekomstige procedures (Cornelisse & Lubbers, 2004). De auteurs wijzen erop dat bij de introductie van goed koopmansgebruik in 1950 Kamerlid Lucas nog een voorstel deed het nieuwe winstbegrip iets meer aan te kleden wegens de rechtsonzekerheid en de mogelijke geschillen en procedures, maar dit werd niet overgenomen. De auteurs constateren dat *“terugkijkend op de jurisprudentie van de Hoge Raad, gewijzigde maatschappelijke ontwikkelingen slechts in een enkel geval hebben geleid tot een aanpassing van goed koopmansgebruik door de Hoge Raad.”*

Een acceptabel niveau van rechtsonzekerheid

Bruijsten stelt zich nu de vraag of de ontwikkeling van goed koopmansgebruik ook in de toekomst aan de rechter moet worden overgelaten, of dat er toch een vastlegging plaats dient te vinden in de wet of in convenanten (Bruijsten, 2009). *“Goed koopmansgebruik heeft zich inmiddels voldoende bewezen”,* Bruijsten ziet geen toegevoegde waarde meer van het in de wet opnemen van beginselen of hoofdregels. Hij stelt dat het inmiddels met de rechtsonzekerheid wel meevalt. *“Dankzij decennia van rechtspraak beschikken we nu over een verzameling van rechterlijke uitspraken waar de praktijk behoorlijk mee uit de voeten kan. (...) De rechtsontwikkeling bestaat momenteel voornamelijk uit het bijstellen op detailniveau (...) Naar mijn idee staat tegenover de flexibiliteit van de open norm goed koopmansgebruik thans een alleszins acceptabel niveau van rechtsonzekerheid.”* Hij merkt hierbij wel op dat als we blijven kiezen voor goed koopmansgebruik als open norm, we afhankelijk blijven van rechtspraak en een rechterlijke procedure kan jaren duren (Bruijsten, 2009).

Codificeren

Essers daarentegen is vóór codificeren van de beginselen van het goed koopmansgebruik: *“Zonder een deugdelijke wettelijke verankering van de belangrijkste beginselen die de rechter aan diverse aspecten van het voor de fiscale jaarwinstbepaling cruciale begrip goed koopmansgebruik heeft verbonden, is het voor een op budgettaire dekking van bijvoorbeeld tariefverlaging uit zijnde regering verleidelijk om wettelijke inbreuken op goed koopmansgebruik te bewerkstelligen onder het mom van nadere invulling van deze norm. Ook de afnemende bereidheid van de Belastingdienst om zekerheid vooraf te verlenen en de tendens dat de inspecteurs de marges van goed koopmansgebruik trachten te verkleinen door het uitlokken van rechtspraak, maken meer regelgeving op dit terrein naar mijn mening noodzakelijk. Daar komt bij dat zo langzamerhand ook de grenzen van hetgeen van de rechter mag worden verwacht bij het invullen van deze norm in zicht komen”* (Essers, 2012).

100 jaar goed koopmansgebruik

Lubbers zet in Fiscale geschriften 01 Goed koopmansgebruik, de geschiedenis uit van het begrip goed koopmansgebruik (Lubbers, 2012). Lubbers benoemt onder andere hoe het begrip al in 1917 door de belastingdienst werd gebruikt. Lubbers verwijst hierbij naar de Resolutie van 2 juni 1917, nr. 69 B. 1715. Het begrip goed koopmansgebruik zou dus inmiddels al 100 jaar gebruikt worden.

5.2 Belang

Voor deze scriptie wordt in deze paragraaf aandacht besteed aan het begrip belang in artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (Wet BRV), waarmee de wetgever constructies met zogenoemde onroerendezaakrechtspersonen wenst te bestrijden (www.rijksoverheid.nl, 2008). Voor de heffing van overdrachtsbelasting geldt op grond van artikel 2 Wet BRV 1970 dat sprake is van een belastbaar feit ingeval van een verkrijging van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Indien men niet de onroerende zaken verkrijgt maar aandelen in een lichaam dat onroerende zaken bezit, zou heffing van overdrachtsbelasting zonder nadere regeling niet aan de orde komen. Artikel 4 Wet BRV 1970 stelt daarom aandelen in zogenoemde onroerendezaakrechtspersonen gelijk met onroerende zaken.

Rozendal beschrijft en onderzoekt in zijn proefschrift of het begrip ‘belang’ als open norm in de Nederlandse fiscale wetgeving geschikt is (Rozendal, 2014). Zijn proefschrift zal in deze paragraaf worden aangehaald.

Taalkundig perspectief

Vanuit taalkundig perspectief kan men vraagtekens zetten bij de keuze van de wetgever voor het begrip belang. Het is een vaag begrip. Dit brengt met zich mee dat het dus maar de vraag is of een gemiddelde

belastingplichtige in staat zal zijn te beoordelen of een bepaalde relatie door de wetgever als een belang wordt aangemerkt, en zo ja, wat de omvang van het belang dan is.

Een relatief grote mate van rechtszekerheid

Volgens Rozendal biedt het begrip belang in artikel 4 Wet BRV 1970 *een relatief grote mate van rechtszekerheid*. Zowel de toelichting van de wetgever als ook de wetssystematische interpretatie dragen bij aan de invulling van het begrip: alleen aandelen kunnen leiden tot de aanwezigheid van een belang. Toch blijven er volgens Rozendal nog genoeg onzekerheden bestaan, zodat er maar ten dele sprake is van voldoende rechtszekerheid (Rozendal, 2014).

Kwaliteitsverbetering van fiscale wetgeving

Helemaal overtuigd van het geven van voldoende rechtszekerheid is Rozendal niet. Rozendal stelt dat het begrip belang niet aan de vereiste van rechtszekerheid voldoet, wegens het ontbreken van richtlijnen. Rozendal stelt dat de richtlijnen waarmee de uitvoeringspraktijk uit de voeten kan een noodzakelijke voorwaarde is om via een open norm een kwaliteitsverbetering van fiscale wetgeving te realiseren (Rozendal, 2014).

Uitvoerbaarheid

Naar de mening van Rozendal is de uitvoerbaarheid van de regeling tot op zekere hoogte goed te noemen. Dit geldt men name indien sprake is van één soort aandelen of indien sprake is van 'standaard cumulatief preferente aandelen'. Indien sprake is van andere varianten is echter niet duidelijk hoe de regeling moet worden toegepast. De toelichting van de wetgever is in dit verband niet verhelderend. Daarom wordt slechts deels voldaan aan het uitvoerbaarheidsvereiste. Voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen geldt dat het gebrek aan richtlijnen leidt tot onzekerheid over de invulling van het begrip belang. Dit betekent dat beide partijen zich in voorkomende gevallen genoodzaakt zien de discussie met elkaar aan te gaan omtrent de invulling van het begrip belang, aldus Rozendal (Rozendal, 2014).

Doeltreffendheid - effectiviteit

Gelet op de doelstelling van de regeling om constructies met verschillende soorten aandelen tegen te gaan, is het gebruik van het begrip belang in deze regeling doeltreffend. De door de wetgever beschreven constructies worden namelijk effectief bestreden. Ondanks dat het niet ondenkbaar is dat andere constructies mogelijk zijn, is naar de mening van Rozendal voldaan aan het doeltreffendheidsvereiste. Het begrip biedt voldoende flexibiliteit om ook bij niet-voorzien situaties in de toekomst doeltreffend te zijn.

Invulling door jurisprudentie

Van der Linden toetst de invulling van het begrip belang door de jurisprudentie en komt tot de conclusie dat dit begrip zich daarvoor niet leent en dat invulling nog niet heeft plaatsgevonden (van der Linden, 2014). Bij de wijziging van art. 4 Wet BRV en de invoering van het begrip belang merkte de Redactie van Vakstudie Nieuws (V-N 2007/52.3) het volgende op: "Doordat de staatssecretaris geen verdere criteria voor het begrip belang geeft, blijven we dus al op voorhand zitten met de vraag waar het omslagpunt ligt. De al zeer zwaar overbelaste rechterlijke macht zal hier dus vaak aan te pas komen."

Het was de bedoeling van de staatssecretaris om de invulling van het begrip belang door de praktijk en jurisprudentie te laten plaatsvinden (MvT, Kamerstukken II, 2007/08, 31 206, nr. 6, p. 13-14). Een zoektocht door de jurisprudentie levert nauwelijks iets op. De oorzaak laat zich raden maar verondersteld wordt dat de reden hiervoor is omdat de overdrachtsbelasting een transactiebelasting is. Hierdoor kan het erg kostbaar zijn om risico's te nemen. Immers, wanneer aandelen worden verkregen die een belang vormen dan is door de verkrijger overdrachtsbelasting verschuldigd. Dit is niet meer terug te draaien. Het begrip belang laat zich om deze reden niet lenen te worden ingevuld in de jurisprudentie en de praktijk (van der Linden, 2014).

5.3 Tussenconclusie

Concluderend kan worden gesteld dat voor het succesvolle 'goed koopmansgebruik' en het wat meer bekritiseerde 'belang', toch vergelijkbare kritieken worden geuit. Het geluid van 'goed koopmansgebruik' lijkt positiever omdat het begrip door de jaren heen langzaam haar invulling heeft gekregen middels

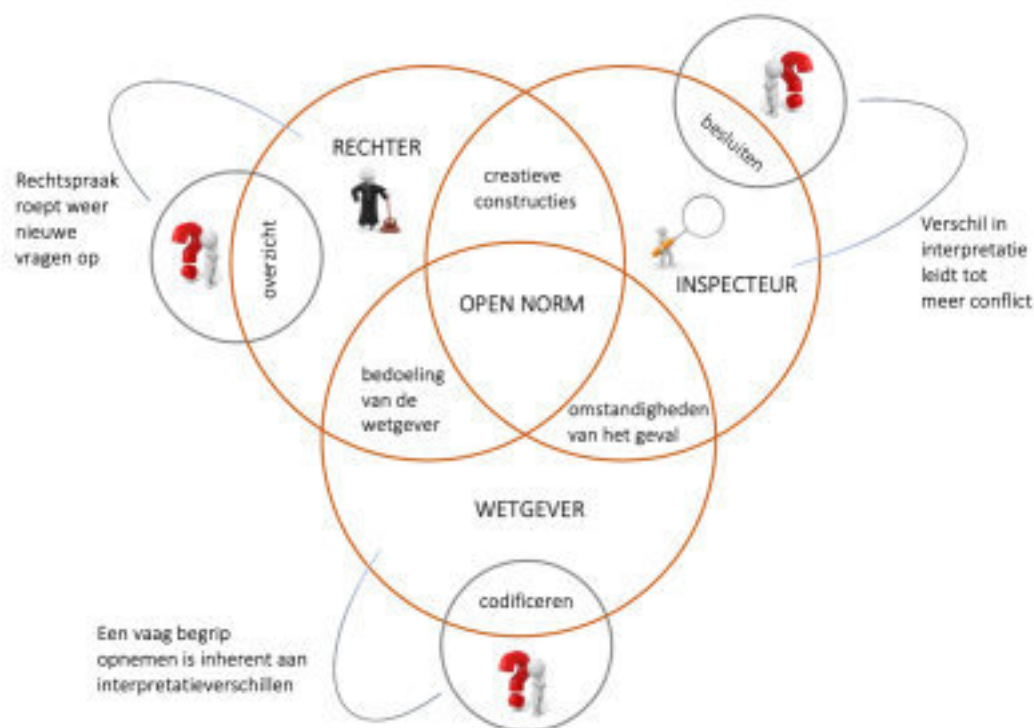
jurisprudentie. De positieve kritiek op 'belang' is dat de doelstelling van de wettelijke bepaling om constructies te bestrijden is gelukt, en dat maakt de wettelijke bepaling effectief/doeltreffend. Gezien de flexibiliteit van het begrip kan dit in de toekomst doeltreffend blijven. Juist door het gebruik van de open norm is flexibiliteit gecreëerd en kan de rechter in de toekomst rekening houden met de omstandigheden van het geval en kan de bepaling effectief constructies blijven bestrijden.

Een verschil tussen het begrip belang in de Wet BRV – een transactie bepaling, en het begrip goed koopmansgebruik in de Wet IB is dat het begrip goed koopmansgebruik wel door jurisprudentie is ingevuld – zij het langzaam, maar het begrip belang – zo wordt gesteld – niet of nauwelijks. Auteurs stellen dat dit valt te verklaren door het type wetgeving. Hoe meer risicovol en kostbaar, hoe minder groot de kans dat partijen het conflict zullen opzoeken en de gang naar de rechter zullen kiezen.

Auteurs doen een aantal voorstellen om de wet te verduidelijken:

- Een overzicht door de Hoge Raad van de belangrijke arresten rondom een deelonderwerp of een totaaloplossing rondom een onderwerp;
- In de wet opnemen van een aantal hoofdregels op het gebied van goed koopmansgebruik – codificeren;
- Meer specifieke en gedetailleerde regels uitwerken in convenanten, richtlijnen of besluiten.

Figuur 7: Open norm, normadressaten en voorstellen tot verduidelijking



6. De wettelijke bepaling ‘bouwterrein’?

In de vorige hoofdstukken is een beeld geschetst van de kwaliteitseisen voor wetgeving en het fenomeen open normen in fiscale wetgeving. Dit hoofdstuk staat in het teken van de wettelijke bepaling ‘bouwterrein’.

In het huidige artikel 11, zesde lid, Wet OB⁸ staat omschreven wat sinds 1 januari 2017 wordt bedoeld met een bouwterrein:

Artikel 11 Wet OB

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:
 - a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:
 - 1°. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;
6. Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

Van der Paardt legt het doel van de regeling als volgt uit⁹:

De vaste component voor overdracht van onroerend goed is de overdrachtsbelasting. De btw is een consumptiebelasting: alle goederen en diensten die geconsumeerd worden wil je belasten. De gedachte is doorgezet om het eerste gebruik van nieuw onroerend goed te belasten met btw. Om dubbele heffing met de overdrachtsbelasting te voorkomen, is er de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting.

De tweede reden om de heffing zo te willen in de vervaardigingsfase / de bouw- en handelsfase is ook dat diegenen die bezig zijn met de vervaardiging van onroerend goed ook recht op aftrek hebben. Want als je btw-belast levert heb je ook recht op aftrek, zodat geen cumulatie van btw optreedt.

We kunnen stellen dat de invulling van het begrip bouwterrein vaak is gewijzigd. De laatste wijziging betekende een aanpassing van het Nederlandse begrip bouwterrein in de Wet OB naar meer conformiteit met de Btw-richtlijn. Dat bracht een verruiming van het begrip mee. Waar vóór 1 januari 2017 vier specifieke voorwaarden werden gesteld aan een bouwterrein, heeft het begrip in het huidige artikel 11, lid 6 Wet OB een open karakter gekregen, beter passend op de Btw-richtlijn.

De vraag die we ons nu stellen is of de invulling van het begrip voldoende rechtszekerheid met zich brengt voor alle partijen om met de wet uit de voeten te kunnen. Voldoet het huidige artikel 11, lid 6 Wet OB 1968 aan de kwaliteitseisen van goede wetgeving? Deze vraag wordt in hoofdstuk 8 beantwoord, alwaar het begrip wordt getoetst aan het toetsingskader zoals in hoofdstuk 3 is uiteengezet.

Om te kunnen beoordelen of een terrein kennelijk bestemd is te worden bebouwd op basis van objectief vast te stellen gegevens, geeft de MvT aan dat in ieder geval hieraan is voldaan als aan één of meer van de vier limitatieve voorwaarden uit de oude regeling is voldaan. Daarnaast is er ook aan voldaan als dit uit andere objectieve gegevens blijkt zoals een afgegeven omgevingsvergunning of kosten van de architect (Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3, pg. 87).

In de figuur op de volgende pagina is te zien hoe de afgelopen 50 jaar het begrip bouwterrein is gewijzigd van een open norm, naar steeds meer gespecificeerd naar weer terug naar een open norm. De beweging van ruimte laten voor maatschappelijke ontwikkelingen naar behoefte naar meer duidelijkheid en rechtszekerheid is daarbij goed te zien.

⁸ Voor 1 januari 2019 artikel 11, lid 4 Wet OB

⁹ Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

Figuur 8: 50 jaar bouwterrein in de Wet OB 1968

Wetswijziging

Naar aanleiding van het arrest Woningstichting Maasdriel (HvJ, 17 januari 2013, C-543/11) implementeert het kabinet de **ruimere uitleg** van het begrip bouwterrein in de nationale wetsbepaling. Uit het genoemde arrest blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetsbepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de **btw-richtlijn**.

Vastgoedbesluit 2013

De Staatssecretaris schept **duidelijkheid** omtrent begrippen als onbebouwde grond en gebouw en haalt daarbij jurisprudentie van het HvJ aan.

Jurisprudentie

Het begrip bouwterrein heeft in jurisprudentie invulling gekregen:

1. HvJ EU 19 nov 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco)
2. HvJ, 12 juli 2012, zaak C-326/11 (Komen en Zonen Beheer)
3. HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

Vervaardigd goed

Het begrip 'vervaardigen' werd door de wetgever **bewust open gelaten**, zodat **maatschappelijke ontwikkelingen** gevolgd konden worden door de uitvoerder en de rechterlijke macht (MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, p. 23 e.v.).

St-Oedenrode arrest

De Hoge Raad geeft een **engere uitleg** aan de het begrip 'vervaardigd goed'. In minder situaties dan voor deze uitspraak was sprake van een btw-belast vervaardigd goed en dus was de levering vrijgesteld van btw met als gevolg dat ook geen recht op vooraftrek bestond.

Wetswijziging

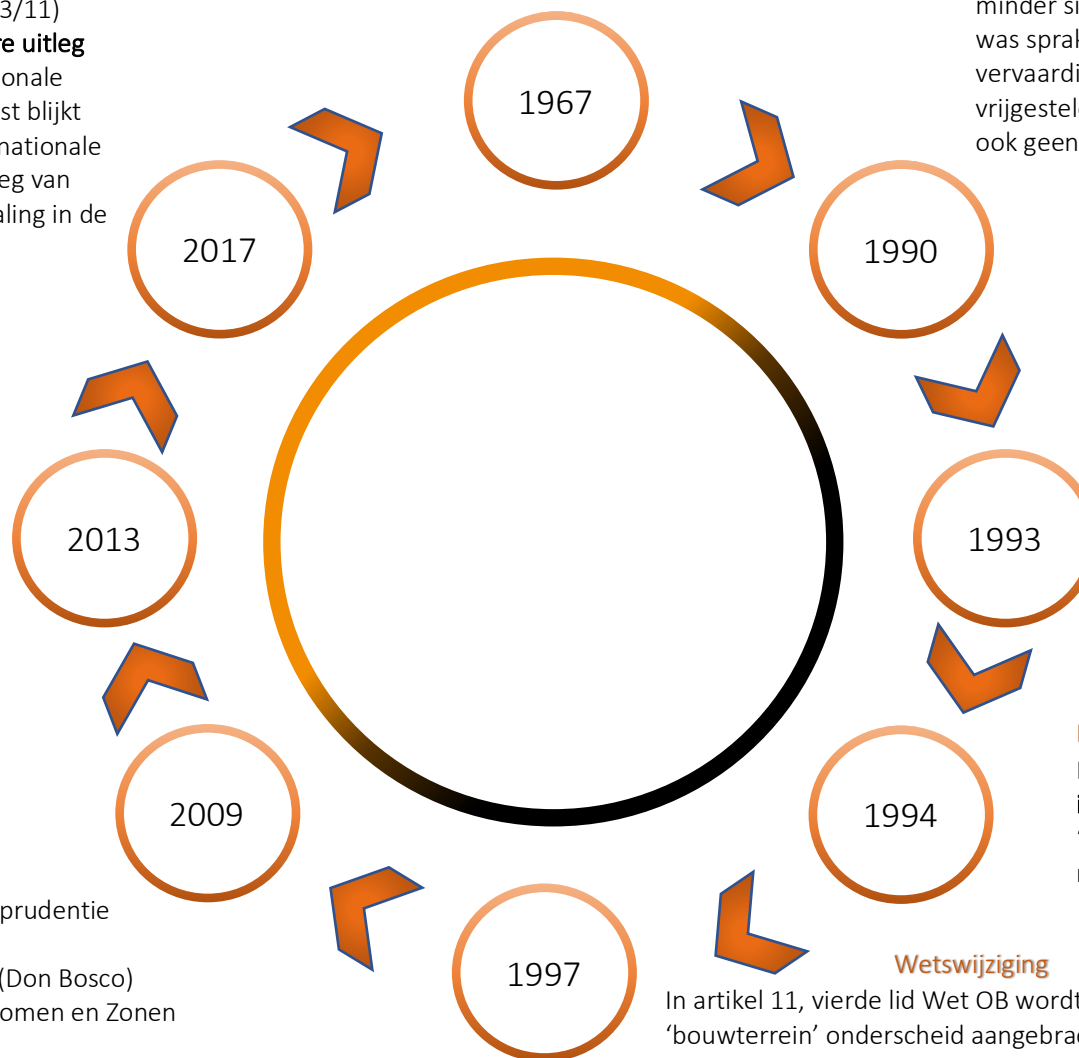
Dit leidde tot een voorstel tot wetswijziging (MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3) dat er toe strekte het btw-regime m.b.t. de levering van bouwkelevs **duidelijker** te maken. De wetgever is zich bewust van de meer **complexe wettekst** maar een grotere mate van **zekerheid** rechtvaardigt dit.

Bloembollen arrest

Door de Hoge Raad werd een **ruimere invulling** gegeven van het begrip 'vervaardigd goed'. De nationale wet is ruimer opgesteld dan de **Zesde Richtlijn**.

Wetswijziging

In artikel 11, vierde lid Wet OB wordt via de definitie van het begrip 'bouwterrein' onderscheid aangebracht tussen onbebouwde grond die voor bebouwing bestemd is en onbebouwde grond die niet is bestemd voor bebouwing. Er was sprake van een bouwterrein als aan één van **4 voorwaarden** wordt voldaan. (MvT, Kamerstukken I 1996/1997, 24 703, nr. 3).



Vervaardigd goed

Voor 1997 werd in de Nederlandse wetgeving geen onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde grond. Grond was vrijgesteld van btw. Bij een ‘vervaardigingshandeling’ verviel de vrijstelling en was de geleverde grond belast met btw. Voor de invulling van het begrip ‘vervaardigen’ werd aangesloten bij het maatschappelijk verkeer: het doen ontstaan van een nieuw goed’ (MvT, Kamerstukken II 1967/68, nr 3, p. 30 r.k.). Ook het bouwrijp maken van grond valt onder het begrip vervaardigen van onroerend goed als dit het maatschappelijk verkeer betaamt (MvT, Kamerstukken II 1967/68, nr. 3, p. 33 l.k.).

Opvallend in de context van deze scriptie is dat in de kamerstukken is terug te lezen dat het onwenselijk is om het begrip ‘vervaardigen’ verder te preciseren om de duidelijkheid ten goede te komen. Het begrip ‘vervaardigen’ werd dus door de wetgever bewust open gelaten (MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, p. 32, r.k.). “Het begrip ‘vervaardigen’ in artikel 11, eerste lid, a, 1, Wet OB, komt de betekenis toe die daaraan in het maatschappelijke verkeer moet worden toegekend, te weten het doen ontstaan van een nieuw goed”.

St-Oedenrode arrest

De Nederlandse Hoge Raad gaf in het St-Oedenrode arrest¹⁰ een engere uitleg van het begrip ‘vervaardigd goed’ dan de bedoeling was van de wetgever zoals hierboven beschreven. Dit had onder andere tot gevolg dat nu in minder situaties dan voor de uitspraak van de Hoge Raad sprake was van een btw-belast vervaardigd goed en dus de levering van de grond vrijgesteld was van omzetbelasting. Dit had tevens tot gevolg dat ook geen recht op vooraftrek van omzetbelasting bestond. Dit leidde tot een voorstel tot wijziging van de wet op de omzetbelasting (MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3, p. 2-3).

Wetswijziging

Het voorstel tot wijziging had als doelstelling om meer duidelijkheid te scheppen wat betreft de levering van bouw kavels. Zo werd in de wet opgenomen dat wanneer een bouwvergunning wordt verleend, sprake is van bouwgrond. Maatschappelijk gezien is het dan vrijwel zeker dat de grond zal worden bebouwd.

De wetgever is zich bewust van de meer gecompliceerde wettekst die door dit voorstel tot wijziging ontstaat, maar rechtvaardigt dit doordat nu een grotere mate van zekerheid wordt geboden over de vraag of er sprake is van een btw-belaste levering van onbebouwde grond (MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3).

Bloembollen-arrest

In het zogenoemde Bloembollen-arrest¹¹ werd door de Hoge Raad weer een ruimere invulling gegeven van het begrip ‘vervaardigd goed’. In dit arrest betrof het de vraag of er sprake was van een vervaardigd goed: landbouwgrond die klaar was gemaakt voor bloembollenteelt. De Hoge Raad oordeelde dat inderdaad sprake was van een vervaardigd goed. Maar volgens de Zesde richtlijn is alleen omzetbelasting verschuldigd als sprake is van een bouwterrein en daar valt *landbouwgrond* niet onder. De wet is dus ruimer opgesteld dan de Richtlijn (MvT, Kamerstukken 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 1)

Gemeente Emmen-arrest

De Zesde richtlijn geeft geen invulling aan het begrip ‘bouwterrein’. Het HvJ¹² legt uit dat het aan de lidstaten zelf is om inhoud aan het begrip te geven, mits ze het doel van de Zesde richtlijn¹³ eerbiedigen.

Wetswijziging

Naar aanleiding van het Bloembollen-arrest (HR, 7 december 1994, nr. 29 513) werd het wetsvoorstel ingediend dat leidde tot artikel 11, vierde lid van de Wet OB (MvT, Kamerstukken I 1996/1997, 24 703, nr. 3). De nationale wetgeving kreeg een eigen begrip ‘bouwterrein’ waar onderscheid werd aangebracht tussen onbebouwde grond die voor bebouwing bestemd is en onbebouwde grond die niet is bestemd voor bebouwing. De levering van bouwterreinen zijn in beginsel steeds belast. De voorwaarden waren niet meer

¹⁰ HR 21 november 1990, nr 26 362, BNB 1991/19 (St-Oedenrode)

¹¹ HR 7 december 1994, nr. 29 513 (bloembollenarrest), BNB 1995/87

¹² HvJ EG 28 maart 1996, zaak C-468/93 (gemeente Emmen), V-N 1996, p 1545

¹³ art. 13 B, onderdeel h, Zesde richtlijn, sinds 1 januari 2007 art. 135, eerste lid, onderdeel k richtlijn 2006/112/EG

- a. er hebben bewerkingen plaatsgevonden;
- b. er zijn voorzieningen getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
- c. er zijn in de omgeving voorzieningen getroffen;
- d. er is een omgevingsvergunning voor het bouwen van een bouwwerk verleend.

Waar in nationale wetgeving voorwaarden waren opgenomen, kende de richtlijn deze voorwaarden niet. Uit het Gemeente Emmen-arrest blijkt dat het aan de lidstaten is om inhoud te geven aan het door het EU-recht bewust open gelaten begrip. Met als gevolg dat het begrip alsnog haar invulling kreeg in jurisprudentie van het HvJ:

- ### Ad 1: Don Bosco

Kortom, feitelijk werden 2 prestaties verricht:



Hof van Justitie

37

Noot

Opmerkelijk volgens de redactie van het Vakstudie-nieuws¹⁴ nu het btw-regime geldt voor de bij-dienst (het slopen) en niet van de hoofddienst (de levering).

Ad 2: Komen en Zonen Beheer

J.J. Komen (hierna: koper (B)) heeft de eigendom verkregen van appartementsrechten op winkelruimten. Voor de verkrijging waren in opdracht en voor rekening van verkoper (A) reeds een aantal sloopwerkzaamheden met het oog op vervaardiging van een nieuw gebouw verricht. Na de verkrijging heeft B de renovatie- en verbouwingswerkzaamheden voortgezet.

A  B

Levering van appartements-
rechten op winkelruimten.
Voorafgaand aan levering door
A reeds een aantal sloopwzh
verricht m.h.o.o. nieuwbouw.
Op moment van levering is de
winkelruimte nog gedeeltelijk
in gebruik.

Hoge Raad

De verwijzende rechter vraagt zich af of de levering van een gebouw waarvan de verbouwing met het oog op de totstandbrenging van een nieuw gebouw gaande is, kan worden aangemerkt als de levering van een nieuw gebouw. Deze rechter vraagt zich tevens af of voor het antwoord op deze vraag van belang is hoe ver de verbouwing dan wel de koper is die de verbouwing wenst te realiseren, en of de verbouwing wordt verricht in opdracht en voor rekening van de verkoper dan wel van de koper, dan wel van beiden.

Conclusie Advocaat-Generaal (A-G)

In de conclusie van de A-G stelt de A-G dat beroep in cassatie moet worden toegewezen op grond van onder meer de argumenten ontleend aan het Don Bosco-arrest, waarin het Hof mede de bedoeling van partijen bij de handeling als criterium voor de beoordeling van de handeling vanuit het oogpunt van de btw heeft aanvaard.

Hof van Justitie

De levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, valt onder de vrijstelling van btw omdat het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en althans gedeeltelijk nog in gebruik was.

Ad 3: Woningstichting Maasdriel

De Woningstichting (hierna: koper (B)) koopt een perceel grond van gemeente Maasdriel (hierna: verkoper (A)). Op het perceel stond een oude bibliotheek met een bestraat parkeerterrein. B heeft het voornemen op het perceel woningen te bouwen, eventueel in combinatie met kantoren en parkeerfaciliteiten. A en B kwamen overeen dat A zorg zou dragen voor de sloop van het bestaande gebouw en de verwijdering van het parkeerterrein.

A  B

Levering van perceel grond met
oude bibliotheek en parkeerterrein
Voorafgaand aan levering door
A reeds een aantal sloopwzh
verricht m.h.o.o. nieuwbouw

¹⁴ V-N 2009/59.17

Hoge Raad

Gelet op eerdere rechtspraak van het Hof vraagt de verwijzende rechter zich af of de levering van onbebouwde grond die is ontstaan na sloop van bestaande gebouwen, is vrijgesteld van btw, indien de sloop heeft plaatsgevonden met het oog op het opnieuw bebouwen van de grond, maar er nog geen voorzieningen zijn getroffen voor het terrein, anders dan de sloop.

Hof van Justitie

De Richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een onbebouwd terrein, zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, na de sloop van het op dat terrein staande gebouw, niet onder de vrijstelling van de btw valt, zelfs indien er op de datum van die levering nog geen voorzieningen zijn getroffen voor dit terrein, anders dan bovenvermelde sloop, wanneer uit een globale beoordeling van de omstandigheden waarmee de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling gepaard ging en die heersten op de datum van de levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

Vastgoedbesluit 2013¹⁵

De Staatssecretaris van Financiën verduidelijkt:

Par 3.1.3. Het begrip ‘gebouw’ is omschreven als: ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden (artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de wet). Het begrip ‘gebouw’ heeft een ruime betekenis; deze term omvat iedere door de mens ontworpen constructie. Uit de wetsgeschiedenis bij artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de wet blijkt dat het begrip ‘gebouw’ niet alleen betrekking heeft op woningen en bedrijfspanden, maar ook op constructies zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden. Ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken, vormen een ‘gebouw’. Een bouwwerk dat nog niet is voltooid vormt voor de btw-heffing (al) een gebouw. Te denken valt aan een half afgebouwd gebouw of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw, zoals de fundering van een gebouw. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw vormt in btw-technisch opzicht ook (nog) een gebouw (HR 7 maart 2003, nr. 37.525; zie ook § 4.3.3). Voor de btw-heffing wordt geacht geen gebouw te zijn geleverd, maar onbebouwde grond, als op het moment van de levering fysiek weliswaar nog een oud gebouw aanwezig is, maar de leverancier heeft afgesproken een onbebouwd terrein te leveren en het gebouw daartoe door de leverancier of in zijn opdracht wordt gesloopt (HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco), zie ook § 4.3.2).

Par 4.3.2 Van onbebouwde grond is volgens de Staatssecretaris van Financiën onder meer sprake bij een perceel onbebouwde grond waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal. Dit geldt ook voor een perceel grond waar reguleren leidingen voor bijvoorbeeld gas, elektra, water liggen die geen functie meer vervullen.

Par 4.3.3. Grond waarop zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt volgens de staatssecretaris van Financiën voor de btw-heffing in beginsel nog steeds bebouwde grond (HR, 7 maart 2003, nr. 37.525 en HvJ, 12 juli 2012, zaak C-326/11 (Komen en Zonen Beheer)). Het gedeeltelijk slopen van bestaande gebouwen leidt als zodanig dan ook niet tot het ontstaan van onbebouwde grond of een bouwterrein. Bij gedeeltelijke sloop is op of in de grond nog een constructie aanwezig.

Wetswijziging

Uit het arrest Woningstichting Maasdriel (HvJ, 17 januari 2013, C-543/11) blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetbepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de btw-richtlijn. Volgens het HvJ kan een terrein als bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn worden

¹⁵ Besluit, 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Vastgoedbesluit 2013)

aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Als gevolg van het arrest van het HvJ kunnen belastingplichtigen door een rechtstreeks beroep te doen op de btw-richtlijn de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. Met deze wetswijziging implementeert het kabinet de ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetsebepaling. “De huidige wet kent vier voorwaarden, maar houdt geen rekening met andere objectieve gegevens waaruit eveneens kan worden afgeleid dat het betrokken terrein bestemd is om te worden bebouwd, terwijl dit volgens het voormelde arrest van het HvJ wel zou moeten” (MvT, Kamerstukken I 2016/17, 34552, E, p. 57).

Nederland heeft het begrip bouwterrein nu gedefinieerd in artikel 11, zesde lid, Wet OB. Volgens deze bepaling wordt als bouwterrein beschouwd:

Artikel 11 Wet OB

6. Onder een bouwterrein als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1°, wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.

Er is sprake van onbebouwde grond als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat, maar waarbij hij zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te (laten) slopen. Hoeveer de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering is gevorderd, is niet van belang (MvT, Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 87-88).

Met het woord ‘kennelijk’ is bedoeld dat de vraag of sprake is van een bouwterrein wordt beoordeeld aan de hand van alle omstandigheden op de datum van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door *objectieve gegevens* – waaruit kan blijken dat op die datum het betreffende terrein daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd.

Af te leiden valt dat in ieder geval onder objectieve gegevens wordt verstaan:

1. bewerking die plaatsvinden of hebben plaatsgevonden aan de grond met het oog op bebouwing van die grond
2. voorzieningen die worden of zijn getroffen aan de grond met het oog op bebouwing van de grond
3. voorzieningen die worden of zijn getroffen in de omgeving van de grond met het oog op bebouwing van de grond
4. een omgevingsvergunning die is verleend met het oog op bebouwing van de grond
5. een omgevingsvergunning is aangevraagd, maar ten tijde van de levering nog niet is verleend (MvT, Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 87);
6. gemaakte architect kosten die zien op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein (MvT, Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 3, p. 87).

De cirkel rond

Waar in de Kamerstukken uit 1967 terug te lezen valt dat het begrip ‘vervaardigen’ door de wetgever bewust als open norm is opgenomen in de wetgeving, om rekening te kunnen houden met de maatschappelijke ontwikkelingen (MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, p. 30, r.k.), werd toentertijd door een behoefte aan meer duidelijkheid en rechtszekerheid het open karakter losgelaten en ingevuld. De wetgever was zich ervan bewust dat sprake zou zijn van een meer complexe fiscale wetgeving, maar de behoefte aan meer rechtszekerheid was groter. Voor het begrip ‘vervaardigen’ werd doelbewust aangesloten bij het begrip dat in het maatschappelijke verkeer gangbaar was. De Hoge Raad echter gaf aan het begrip ‘vervaardigd goed’ een te ruime uitleg mee. De wet bleek op dat punt ruimer te zijn opgesteld dan de Richtlijn. Dit leidde tot een definitie van ‘bouwterrein’ in de Nederlandse wetgeving, gedefinieerd aan de hand van vier voorwaarden. De norm in de richtlijn bleef echter bewust open en dat heeft geleid tot nadere invulling door het HvJ. De richtlijn gaf een ruimere uitleg aan de uitzondering op de vrijstelling van btw. Er volgde een Belastingplan 2017 en een wetswijziging waarin het ‘bouwterrein’ weer haar open karakter terugkreeg.

Een kritische noot over het “open karakter” van de wetsbepaling bouwterrein geeft Van Zadelhoff tijdens een interview¹⁶. “(...) bij bouwterrein daar speelt iets gek. De basis van onze wetgeving is de BTW-richtlijn. En de BTW-richtlijn zegt in artikel 12, lid 3 dat bouwterreinen terreinen zijn zoals door de lidstaten omschreven. (...) Wat doet vervolgens het HvJ: *de enige grond die zonder btw kan worden geleverd, is grond die niet bestemd is te worden bebouwd*. Met andere woorden, het HvJ geeft zelf invulling aan de bepaling in de BTW-richtlijn, terwijl de BTW-richtlijn het begrip open laat. Dat vind ik het grootste gekke punt in ons huidige stelsel (...). Dan kunnen we de nationale wet wel passend maken op de richtlijn, maar dat heeft helemaal geen waarde want je moet toch ook doen wat het HvJ zegt.”

¹⁶ Interview Prof. Dr. Van Zadelhoff – zie bijlage 3 voor het gespreksverslag

7. De recente praktijk

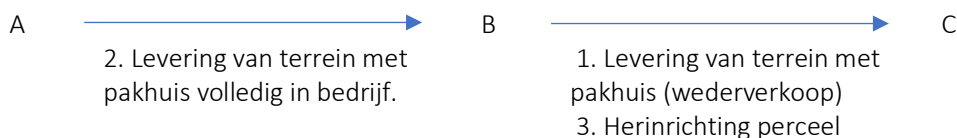
In Bijlage 1 een overzicht van de jurisprudentie van na 1 januari 2017. De meest relevante uitspraken worden in hoofdstuk aangehaald.

7.1 Jurisprudentie van het Europese Hof

Zeer recent heeft het HvJ een prejudiciële beslissing genomen:

HvJ 04 september 2019, C-71/18 (KPC Herning)

De gemeenteraad van Odense (Denemarken) (hierna: verkoper (A)), heeft een stedenbouwkundig plan voor een gebied in de haven vastgesteld. KPC Herning A/S (een Deense projectontwikkelaar, hierna: wederverkoper (B)) en Woningcorporatie BK (hierna: koper (C)), werkten samen aan een plan voor de bouw van jongerenwoningen in het havengebied van gemeente Odense. B sloot drie overeenkomsten (samen één contractueel geheel).



C was voor eigen rekening en risico begonnen met de sloop van het pakhuis.

KPC (B) verzocht de Deense Belastingdienst om een bindend advies betreffende de vraag of de eerste verkoop tussen A en B van het betrokken perceel en de wederverkoop van het perceel tussen B en C van btw waren vrijgesteld. De Deense Belastingdienst beantwoordde deze vragen ontkennend. Het Deense Hof zag geen reden om het perceel aan te merken als bouwterrein, aangezien er ten tijde van beide verkopen een gebouw op het perceel stond en B de sloopwerkzaamheden niet zelf zou uitvoeren.

Rechter

De rechter heeft prejudiciële vragen gesteld:

Is de levering van een terrein waarop op het tijdstip van de levering een gebouw staat een levering van een bouwterrein, wanneer het de bedoeling is van partijen dat het gebouw wordt gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw?

Hof van Justitie

De Richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop op de datum van die levering een gebouw staat, niet kan worden aangemerkt als de levering van een „bouwterrein” wanneer deze handeling economisch gezien zelfstandig is ten opzichte van andere prestaties en niet samen met die prestaties één enkele handeling vormt, ook al was het de bedoeling van de partijen dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

Rechtsoverwegingen

r.o. 42. Zo heeft het Hof in het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C 461/08, EU:C:2009:722, punten 39, 40 en 44), allereerst vastgesteld dat het door de verkoper en de koper van het onroerend goed nagestreefde economische doel bestond in de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. Het Hof heeft opgemerkt dat de verkoper daartoe was belast met de sloop van het gebouw dat op het betrokken terrein stond, en dat de kosten voor de sloop ten minste gedeeltelijk werden gedragen door de koper. Ook heeft het Hof opgemerkt dat op de datum van levering van het onroerend goed al begonnen was met de sloop van het gebouw. Gelet op deze omstandigheden heeft het Hof de

levering van het betrokken onroerend goed alsmede de sloop van het bestaande gebouw aangemerkt als één enkele handeling bestaande in de levering van een onbebouwd terrein.

r.o. 43. Volgens de rechtspraak van het Hof behoren tot de relevante objectieve gegevens waarmee rekening moet worden gehouden voor de btw-rechtelijke kwalificatie van een bepaalde handeling, bovendien de staat van vordering, op de datum van levering van een onroerend goed bestaande uit een terrein en een gebouw, van de sloopwerkzaamheden of de verbouwingswerkzaamheden die de verkoper uitvoert, het gebruik van dat onroerend goed op dezelfde datum en de verplichting voor de verkoper om sloopwerkzaamheden uit te voeren met het oog op toekomstige bebouwing (zie in die zin arresten van 12 juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C 326/11, EU:C:2012:461, punt 34, en 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C 543/11, EU:C:2013:20, punt 33).

r.o. 53. De lidstaten moeten bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterreinen” moeten worden aangemerkt, de doelstelling in acht nemen van artikel 135, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, dat alleen de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt (arrest van 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C 543/11, EU:C:2013:20, punt 30).

r.o. 59. Indien de verkoop van een pakhuis dat volledig in bedrijf is, zoals het pakhuis dat bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties is verkocht, kon worden gekwalificeerd als de levering van een bouwterrein en niet als de levering van een oud gebouw en het bijbehorende terrein enkel en alleen op basis van de bedoeling van de partijen bij de verkoopovereenkomst, zou dit afbreuk doen aan de beginselen van richtlijn 2006/112 en zou het gevaar ontstaan dat de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn in haar wezen wordt aangetast.

De reikwijdte van het begrip bouwterrein¹⁷

Zoals uit de rechtsoverwegingen van het HvJ blijkt, zijn feiten die bij de beslissing meespelen de volgende:

- Is Don Bosco van toepassing? Zijn sloop en koop één prestatie voor de btw? (r.o. 42)
- Wie sloopt? De koper of de verkoper? (r.o. 43)
- Was men al begonnen met de sloop voorafgaand aan de levering? (r.o. 42)
- De staat van vordering nieuwbouw op het moment van levering (r.o. 43)
- Het gebruik van het onroerend goed op moment van levering (r.o. 43 en 59)

Belangrijk was dat in Don Bosco voorafgaand aan de levering begonnen was met de sloopactiviteiten. Maar gaat het nou om het doel van de overeenkomst? De intentie van partijen? Of om de staat van het gebouw op het moment van levering? Betekent dit dan, dat wanneer KPC wel de sloopverplichting had, Don Bosco wel van toepassing was op de levering van B – C en er wel sprake was van een bouwterrein en dus een btw-belaste levering? Of zat het gebruik van het gebouw ten tijde van de levering toch nog in de weg?

¹⁷ Zie ook Bijlage 2 Reikwijdte begrip bouwterrein

7.2 Jurisprudentie van de Hoge Raad

Ook zeer recent heeft de Hoge Raad arresten gewezen waarin een bouwterrein het voorwerp van levering was:

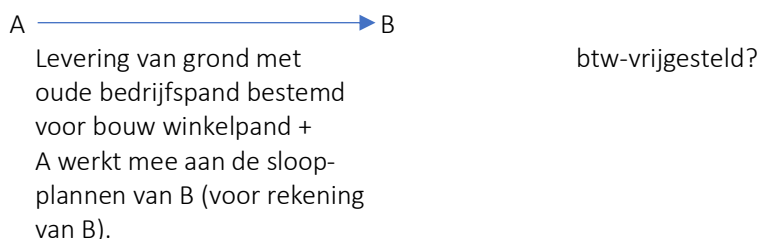
1. HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866
2. HR 7 december 2018 nr. 17/01767 ECLI:NL:HR:2018/2260

Ad 1 HR 5 oktober 2018

De Hoge Raad geeft op twee punten een nieuwe uitleg aan de btw-vrijstelling voor de levering van onroerend goed en de samenloopvrijstelling. Koper (B) heeft een overeenkomst gesloten betreffende een perceel grond met daarop een bedrijfspand. In de koopovereenkomst is vermeld: “het betreft een niet met omzetbelasting belaste levering.”

B en verkoper (A) hebben een aanvullende koopovereenkomst gesloten met het volgende:

- “A zal eraan meewerken dat het bedrijfspand voor rekening en risico van B wordt gesloopt ten behoeve van nieuwbouw (winkelpand met aanbehoren) voordat de juridische levering plaats vindt”
- “A zal meewerken aan de het verkrijgen van een sloopvergunning”
- “indien B tot sloop overgaat voorafgaand aan de juridische levering blijft het risico van het verkochte bij A en zal B een bankgarantie stellen.”



De Inspecteur neemt het standpunt in dat A en B zijn overeengekomen een bestaand gebouw te leveren, dan wel dat dit laatste de economische realiteit is geweest.

Hof

Het Hof heeft geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a, Wet BRV van toepassing is omdat A een nieuw vervaardigde onroerende zaak heeft geleverd en die levering van rechtswege is belast met btw. De werkzaamheden aan het pand zijn 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”). Het gebouw was op moment van levering niet meer in gebruik en de herbouw heeft een andere indeling en een grotere inhoud plaatsgevonden.

Hoge Raad

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, dient niet alleen te geschieden aan de hand van contractuele bepalingen, maar ook aan de hand van de omstandigheden; tot die omstandigheden behoort de intentie van partijen met betrekking tot de transactie, ondersteund door objectieve gegevens (Woningstichting Maasdriel en J.J. Komen en Zonen Beheer)

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 verrichte en nog te verrichten werkzaamheden aan het oude bedrijfspand en de nieuwbouw op moment van levering. Bij de beoordeling had het Hof ook in aanmerking moeten nemen in hoeverre de sloopwerkzaamheden en de vernieuwbouwwerkzaamheden door of voor rekening van de verkoper zijn verricht. In zoverre slaagt het middel.

2.6 Indien na verwijzing komt vast te staan dat de sloop- en verbouwingswerkzaamheden die zijn verricht tot op het tijdstip van levering behoren tot de door A jegens B overeengekomen prestatie, dan was op het tijdstip van levering het oude bedrijfspand nagenoeg geheel gesloopt en kon niet meer als bedrijfspand worden gebruikt. Er is in dit geval na de sloop geen bebouwing overgebleven die de functie van gebouw kon vervullen. Het aan B 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 de vrijstelling van omzetbelasting – sprake van een levering die is uitgezonderd van de vrijstelling.

Noot redactie V-N 2018/53.16

Toch opvallend... uiteindelijk wordt een nieuwbouw geleverd (de handelingen zijn al uitgevoerd op het moment van levering), maar voor de btw is sprake van een levering van een oud gebouw.

Nieuwe invulling gebouw

Ook opvallend gezien eerdere jurisprudentie¹⁸. De Hoge Raad stelt nu dus dat de vernieuwbouwde fundering niet kwalificeert als bouwwerk.

Ad 2 HR 7 december 2018

Een vastgoedholding (hierna: verkoper (A)) en een projectontwikkelaar (hierna: koper (B)) sluiten een contract met als doel gezamenlijk vastgoed te ontwikkelen. A levert de onverdeelde helft van twee percelen grond met goodwill ten behoeve van de ontwikkeling van onder meer deze locatie. Levering vindt plaats op 1 juli 2008. Op die datum bestond de zaak uit een terrein waarop nog resten van bebouwing aanwezig waren (de fundering van een muur en een oud transformatorhuisje).

A  B

Levering van grond met
resten bebouwing (fundering
muur en oud transformator-
huisje) + goodwill + sloop

btw-vrijgesteld?

A heeft ter zake van de levering van de onroerende zaak noch ter zake van de overdracht van de goodwill omzetbelasting op aangifte voldaan. Volgens de inspecteur dienden deze prestaties wel in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken. Hij heeft daarom aan A een naheffingsaanslag opgelegd.

Hof

Er is sprake van een levering van bouwterrein, dus geen btw-vrijstelling. Verwezen wordt naar HvJ Don Bosco¹⁹: de overeenkomst waarbij de verkoper instaat voor de sloop van een oud gebouw, heeft de levering van een onbebouwd terrein als voorwerp van levering; en HvJ Woningstichting Maasdriel²⁰: de levering valt niet onder de vrijstelling indien uit een globale beoordeling van de omstandigheden op het tijdstip van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, objectief onderbouwd – blijkt dat het betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd en dat eventueel resterende bebouwing zou worden gesloopt.

Rechtszekerheidsbeginsel

A stelt dat het Hof het arrest Don Bosco en het arrest Maasdriel niet tot uitgangspunt had mogen nemen omdat ten tijde van de levering van de onroerende zaak in 2008 op grond van de rechtspraak van de Hoge Raad die levering was vrijgesteld. De uitoefening van de bevoegdheid tot naheffen door de Inspecteur wordt beperkt door het algemene beginsel van rechtszekerheid²¹. Rechten die door A zijn verworven door te handelen overeenkomstig de door de nationale rechter in hoogste instantie gewezen jurisprudentie kunnen hem niet worden ontnomen indien nadien blijkt dat de jurisprudentie in strijd is met een Europese richtlijn.

¹⁸ HR 24 december 2004, nr. 39489, BNB 2005/124

¹⁹ HvJ 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722

²⁰ HvJ 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20

²¹ HR 14 december 2012, nr. 10/04489, ECLI:NL:HR:2012:BU7264

A doet dus een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel omdat ten tijde van het aangaan van de overeenkomst (juli 2008) de geldende jurisprudentie²² nog stelde dat een onbebouwd terrein pas als bouwterrein zou worden aangemerkt indien na de sloop bewerkingen hebben plaatsgevonden aan de grond met het oog op nieuwe bebouwing. Daar was in de situatie van belastingplichtige geen sprake van. De uitspraken van het HvJ volgden pas later.

Hoge Raad

Voor een geslaagd beroep op het rechtszekerheidsbeginsel dient wel door A symmetrisch te zijn gehandeld door geen btw in aftrek te nemen nu een beroep wordt gedaan op de vrijstelling.

Noot Van Zadelhoff

Deze uitspraak van de Hoge Raad is opvallend. Het heeft in ieder geval tot gevolg dat een belastingplichtige dus een beroep kan doen op de niet-richtlijnconforme wetsinterpretatie van voor 1 januari 2017 op grond van het rechtszekerheidsbeginsel indien hij symmetrisch handelt, d.w.z. een beroep doet op de vrijstelling en dus geen aftrek claimt. Hiermee wordt de werking van de jurisprudentie van het HvJ door de Hoge Raad uitgesteld.

7.3 Commentaren in de vakliteratuur

Verschillende invulling aan begrippen

“Het beoordelen van transacties is er niet eenvoudiger op geworden” (van der Zijden, 2017). “Voornaamste reden daarvoor is dat de btw-spelregels sinds het arrest Don Bosco nog verder af zijn komen te staan van de nationale juridische begrippen over levering en aanneming van werk. De fiscale regelgeving is de afgelopen jaren op het gebied van btw flink in beweging geweest, maar niet gemakkelijk te begrijpen.” Van der Zijden stelt dat een complicerende factor is dat voor Europese en nationale wetgeving een andere invulling aan begrippen wordt gegeven. Dat geldt dus ook voor ‘bouwterrein’.

Kenbaarheid intentie en latere kenbare gegevens

Mulder en Thalen verbazen zich over het feit dat wil de verkoper het juiste btw-regime toepassen en daarmee voorkomen dat de Belastingdienst een naheffingsaanslag oplegt, dan zal de verkoper de intenties van de koper moeten kennen (de intentie om al dan niet te bebouwen). Verkoper loopt hierbij het risico. Wat als de koper de verkoper niet informeert? Mulder en Thalen vragen zich mijns inziens terecht af of dit niet een vast onderdeel moet worden van de koopovereenkomst. Maar wat dan als tussen de notariële levering en de daadwerkelijke levering koper een gesprek met een architect heeft? Verandert dan het btw-regime? En wat als kort na de levering er toch besloten wordt te bouwen? In hoeverre hebben later kenbare gegevens invloed op het btw-regime? Kan dan nageheven worden? Mulder en Thalen voorspellen dat de combinatie van de intentie van de koper en de objectieve gegevens die nodig zijn om tot een bouwterrein te concluderen voor veel discussie zal blijven zorgen (Mulder & Thalen, 2016).

Sturing geven aan een zo fiscaal gunstige vastgoedtransactie

De gevolgen voor kopers die liever niet met btw kopen zijn waarschijnlijk nog groter: particulieren, woningcorporaties, beleggers in woningen, ziekenhuizen en onderwijsinstellingen zullen bij aankoop van onbebouwde grond sneller met btw te maken krijgen waardoor de kosten van nieuwbouw voor deze sectoren zullen stijgen. Immers, anders dan in de huidige regeling zal elk perceel grond dat een bouwbestemming heeft al als bouwterrein worden aangemerkt. Binnen het begrip bouwterrein is daar nog enige sturing mogelijk, bijvoorbeeld door nog geen opdracht aan een architect te geven voorafgaand aan de levering en het ontbreken van andere objectieve gegevens die tot bouwterrein zouden kwalificeren.

Daarbij wordt opgemerkt dat het fiscale belang voor de praktijk groot genoeg is om sturing te willen geven en inspanning te willen leveren om een vastgoedtransactie fiscaal gezien zo gunstig mogelijk uit te voeren (Mulder & Thalen, 2016)

²² HR 10 augustus 2001, AB3243

Van der Zijden stelt dit ook (van der Zijden, 2017). Het oplossen van het keuzerecht tussen de nationale wetgeving en de Europese richtlijn voorkomt niet dat in de praktijk een keuze blijft bestaan. Afhankelijk van welke uitkomst men wenst (al dan niet btw-belaste levering), laat men de sloopwerkzaamheden verrichten op rekening van verkoper dan wel van koper, aldus Van der Zijden. Van der Zijden stelt dat voor de praktijk dus nog steeds een keuze bestaat ten aanzien van bebouwd terrein waarvan vaststaat dat deze moeten worden gesloopt:



Aanvullend stelt Cox (Cox, 2019) zichzelf de vraag of sprake is van levering van een bouwterrein wanneer de sloop ver is gevorderd en de koper de sloop afrondt of wanneer op een perceel geen bebouwing meer is overgebleven die de functie van gebouw kan vervullen (HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577 en HR, 7 december 2018, nr. 17/01767).

Prospective overruling

Bomer beschrijft in zijn artikel over Prospective overruling in de btw hoe de lijn die de Hoge Raad volgt zich verhoudt tot beslissingen van het HvJ en het EHRM (Bomer, 2017). Uitspraken van rechters en zeker die van het HvJ kunnen grote gevolgen hebben. Hij stelt zichzelf de vraag of de rechter met dit voorzienbare gevolg iets moet doen. Belanghebbenden zullen hun handelingen hebben afgestemd op het dan geldende recht. In hoeverre biedt het rechtszekerheidsbeginsel bescherming wanneer het HvJ een uitspraak doet die niet in lijn is met een uitspraak van de Hoge Raad? De uitgestelde werking (prospective overruling) is een ontsnappingsmogelijkheid van de terugwerkende kracht van een uitspraak van het HvJ. Jurisprudentie van het HvJ heeft terugwerkende kracht (werking *ex tunc*), omdat het uitgaat van het principe dat het recht altijd al zo bedoeld was, we hebben het alleen verkeerd geïnterpreteerd of verkeerd toegepast. Indien de rechter gebruik maakt van deze mogelijkheid geldt de nieuwe rechtsregel enkel voor geschillen die zich voordoen na het arrest (werking *ex nunc*). Het HvJ heeft voor deze uitzonderingssituatie wel gesteld dat enkel in de eerste prejudiciële procedure een uitgestelde werking kan worden verleend. Laat de rechter dit na, dan komt dit dus voor rekening van de belastingplichtige, aldus Bomer (Bomer, 2017).

Rechtszekerheid

In het artikel Blindelings vertrouwen: rechtszekerheid en de doorwerking van het Unierecht beschrijven Cornielj en van Kesteren de gevolgen van onjuiste uitlegging van een wettelijke bepaling door de wetgever, de nationale rechter en de uitvoerende macht (Cornielj & van Kesteren, 2019). De auteurs komen tot een opvallende conclusie: Uitingen van verschillende staatsmachten leiden tot verschillende uitkomsten, maar duidelijk is in ieder geval dat een uitspraak van een belastingautoriteit de meeste rechtszekerheid biedt. Zij beredeneren dit als volgt:

- Implementeert de nationale wetgever een Europese richtlijn onjuist, dan kan de belastingplichtige een beroep doen op de meest gunstige regel. Bij een ongunstige wet doet de belastingplichtige een beroep op de gunstige richtlijn
- Interpreteert een rechter de wettelijke bepaling te gunstig voor belastingplichtige, dan kan het voorkomen dat het HvJ de regeling alsnog minder gunstig uitlegt. Is geen uitgestelde werking mogelijk dan geldt de nieuwe rechtsregel met terugwerkende kracht.
- Interpreteren belastingautoriteiten een wettelijke bepaling te gunstig voor belastingplichtige, dan kan belastingplichtige een beroep doen op het vertrouwensbeginsel.

Naar mijn mening zou niet alleen een uitspraak van een belastingautoriteit moeten leiden tot een beroep op het vertrouwensbeginsel of het rechtszekerheidsbeginsel. Hetzelfde zou mogen gelden voor een uitspraak van een rechter. In HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel gegrond was, mits de belastingplichtige symmetrisch heeft gehandeld. Niet in lijn met het HvJ-recht maar mijns inziens wel de juiste keuze. Als belastingplichtige hoor je te weten waar je financieel gezien aan toe bent.

7.4 Commentaren geïnterviewde experts

Gezien het open karakter van het begrip bouwterrein en de zorgen uitgesproken in literatuur over het creëren van juist extra onduidelijkheid in plaats van eenvoud zoals is geïmpliceerd door de wetgever zou een voorspelling kunnen zijn dat de interpretatie en de uitvoering van de regeling er niet gemakkelijker op is geworden. Reden om dit te toetsen aan de praktijk. Gekozen is voor interviews. Samenvattingen van de interviews zijn als bijlage opgenomen²³.

Rol van de rechter

“Alles wat niet zwart wit is, daar moet een rechter een knoop over doorhakken, anders kun je net zo goed een machine inzetten²⁴”.

De Hoge Raad heeft in HR 7 december 2018²⁵ met het oog op het rechtszekerheidsbeginsel een uitspraak van het HvJ uitgesteld. Volgens Van Zadelhoff heel redelijk, maar juridisch fout. Een uitspraak van het HvJ is niet een wijziging van het huidige recht, nee het is een uitleg van het recht zoals dat altijd al was. We waren ons er niet van bewust. De uitspraak heeft dus in principe terugwerkende kracht. De uitspraak van de Hoge Raad is een hele uitzonderlijke. Is het eerlijk? Voor vastgoedprojecten geldt immers dat contracten gesloten zijn en er geen weg meer terug is...

“Nee, maar je wordt wel geacht de wet te kennen!” Lachend: “Zo simpel is het”.

Discussiepunten

Over ‘kennelijk bestemd’ kan zeker wel discussie bestaan, maar wat meer een discussiepunt is: wat is onbebouwd? En wat is vervolgens een gebouw? Onze wetsgeschiedenis stelt dat bijvoorbeeld een straat een gebouw is, en dan zie je in jurisprudentie van het HvJ²⁶ dat een straat geen gebouw is. En wat gebeurt er dan als het gebouw wordt gesloopt of de fundering zit er nog of de begane grondvloer ligt er nog? Is er dan sprake van onbebouwde grond? Is er sprake van een gebouw?²⁷ Of krijg je een soort Don Bosco-effect dat een verkoper al heeft gesloopt en er is sprake van een combinatie van koop en aanneming in één hand²⁸.

Complicerende factoren

Wat fiscaliteit bij vastgoedprojecten complex maakt, is dat je een combinatie maakt van omzetbelasting en overdrachtsbelasting en beide belastingen kennen verschillende definities: onroerend goed, gebouw, ... De belastbare feiten zijn ook verschillend: de levering voor de btw hoeft niet hetzelfde te zijn als de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Dat kunnen twee verschillende momenten zijn. En hoe ga je dan om met de samenloop die je wilt vermijden?

Nog een complicerende factor is, dat de invulling van bouwterrein in eerste instantie wordt ingegeven door onze wetgever, we hebben de wetsgeschiedenis. Daarnaast hebben we een vastgoedbesluit van onze Staatssecretaris en dan hebben we de uitspraken van het HvJ. Uitspraken van het HvJ gelden met

²³ Wegens vertrouwelijkheid zijn de interviews afgenomen van experts werkzaam bij de belastingdienst niet opgenomen in deze scriptie. De namen van de interviewpartners zijn bekend bij de ASRE.

²⁴ Interview Prof. Dr. Van Zadelhoff – zie Bijlage 3 voor het gespreksverslag

²⁵ HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018/2260

²⁶ HvJ, 17 januari 2013, D-543/11 (Maasdriel-arrest)

²⁷ Interview Prof. Dr. Van Zadelhoff – zie Bijlage 3 voor het gespreksverslag

²⁸ Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

terugwerkende kracht en we dienen er rekening mee te houden dat een Besluit kan worden gewijzigd. We hebben bijna een soort van cafeteria model.

Voorzienbaarheid

Van der Paardt stelt dat de voorzienbaarheid van overheidsoptreden met de wijziging van 2017 is verbeterd²⁹. Men komt sneller tot een bouwterrein en deze is gemakkelijker aan te tonen en te toetsen. Vanuit de belastingplichtige, en daarmee ook vanuit de adviseur, geniet het de voorkeur zelf te bepalen hoe een vastgoedproject in te steken: wil je btw-sfeer of juist niet. *“Als je geen btw wilt, sloop het dan tot de fundering en wil je wel btw en geen overdrachtsbelasting, haal dan die fundering er ook even uit voordat je transporteert, dan weet je het zeker en dan heb je geen discussie.”* Een vooroverleg met de Belastingdienst kan een tijdsinvestering betekenen³⁰.

Jurisprudentie

Jurisprudentie van na 2017 vindt haar oorsprong in situaties van voor de wetswijziging. Omdat de regeling nu ruimer geworden is, is de regeling ook duidelijker geworden en leidt dat tot minder discussiepunten, al zou men kunnen vermoeden dat het open karakter van de definitie bouwterrein juist zou leiden tot meer discussie³¹.

Duidelijkheid

Van Zadelhoff bevestigt dat de wetgeving niet voor iedereen te begrijpen is, zie de complicerende factoren. Meer besluiten zal niet de oplossing zijn, de regelgeving is immers altijd in ontwikkeling.

Zelfregulerend vermogen

Er is in zekere zin sprake van een lichte mate van zelfregulerend vermogen. De belastingplichtige kan in sommige situaties zelf regisseren in welk belastingregime hij wenst over te dragen. Bijvoorbeeld door een bebouwd terrein niet te slopen en in bestaande toestand over te dragen. Zo kun je overdragen in de overdrachtsbelastingsfeer³².

Effectiviteit

De regeling is wel effectief in die zin dat de doelstelling wordt behaald in de situatie dat sprake is van een bouwterrein. Met dat gegeven is sprake van een dwingende bepaling en is de overdracht btw-belast. Voordat de kwalificatie bouwterrein heeft plaatsgevonden en hierin valt nog te kiezen, dan valt btw belasting nog niet af te dwingen en is het aan de belastingplichtige om hier handig mee om te gaan, bijv. om als particulier bebouwde grond te kopen voor een zelf te bouwen woning of om sloopactiviteiten zelf uit te voeren of juist niet zodat je een keuze hebt³³.

²⁹ Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

³⁰ Interview Prof. Dr. Van Zadelhoff – zie Bijlage 3 voor het gespreksverslag

³¹ Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

³² Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

³³ Interview Prof. Dr. Van der Paardt – zie Bijlage 4 voor het gespreksverslag

8. Bouwterrein getoetst

In dit hoofdstuk toetsen we de wettelijke bepaling ‘bouwterrein’ aan de kwaliteitseisen voor wetgeving zoals uiteengezet in het toetskader van hoofdstuk 3. Per onderdeel zal worden verwezen naar literatuur, de wettelijke bepaling, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en interviews met experts.

Figuur 9: Toetskader bouwterrein

KWALITEITSEISEN	CRITERIA	BRON
RECHTMATIGHEID EN VERWERKELIJING VAN RECHTSBEGINSELEN: RECHTSZEKERHEIDS- BEGINSEL	1. Is optreden van de Belastingdienst voorzienbaar ? a. is de burger op de hoogte van de voorwaarden die de wet stelt? Omdat sprake is van een open norm is de verwachting dat het open karakter ten koste gaat van de voorzienbaarheid, de kenbaarheid en daarmee de rechtszekerheid. Jurisprudentie en wetsinterpretatie besluiten zijn dan nodig om de norm in te vullen en daarmee voorzienbaarheid van het overheidsoptreden te bevorderen. Een open gelaten norm ontwikkelt zich door de jaren heen. Dit is een langzame ontwikkeling dat rechtsonzekerheid in de hand werkt, maar deze rechtsonzekerheid kan zich met de tijd gaan ontwikkelen naar een acceptabel niveau van rechtsonzekerheid dan wel een relatief grote mate van rechtszekerheid.	Literatuur H5
	Opvallend daarom is dat door de experts wordt gesteld dat met de wetwijziging van 1-1-2017 van bouwterrein de voorzienbaarheid juist is verbeterd. Bouwterrein is nu makkelijker aan te tonen en te toetsen. Men concludeert nu sneller tot een bouwterrein. De rechtsontwikkeling in jurisprudentie is vanaf 1-1-2017 afgenomen. We zien vooral de nasleep van jurisprudentie.	Interviews experts
	b. zijn afwijkende standpunten kenbaar ? Nieuwe standpunten die worden ingenomen door de Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen worden als Besluit van de Staatssecretaris naar de belastingplichtigen gecommuniceerd. Bijvoorbeeld het Besluit van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M waarin de Staatssecretaris goedkeurt dat op verzoek de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op een verkrijging van een bouwterrein dat enkel op grond van artikel 12, eerste lid, onderdeel b, en derde lid, van de btw-richtlijn als bouwterrein kwalificeert. Tussen het komen tot het besluit en het publiceren van het besluit zit tijd. In die zin zijn afwijkende standpunten <u>niet direct</u> kenbaar, maar wel nagenoeg.	Staatscourant van 10 juni 2016, 29598
	2. Bevat de wettelijke bepaling de reikwijdte en structurele elementen van de regeling ? De reikwijdte van het begrip ‘vervaardigd goed’ wordt gesteld in het Sint Oedenrode-arrest. De reikwijdte van de wettelijke bepaling is later een aantal keren gewijzigd. Na introductie van het begrip bouwterrein is de reikwijdte van dit begrip door de jaren heen ook gewijzigd. Het nieuwste begrip heeft een ruimere reikwijdte gekregen ten opzichte van het begrip van voor 1-1-2017. De structurele elementen in de wettelijke bepaling zijn (i) onbebouwde grond, (ii) kennelijk bestemd en (iii) gebouw. <u>Onbebouwde grond</u> Uit de MvT blijkt dat voor de kwalificatie van een bouwterrein aan de eis van onbebouwde grond ook wordt voldaan, indien op de grond nog een oude opstal staat, maar waarbij de volledige sloop van de opstal voor rekening komt van de verkoper. Uit het arrest Don Bosco ³⁴ volgt dat de sloopwerkzaamheden en de levering van de onroerende zaak als één samengestelde prestatie moeten worden beschouwd. Deze samengestelde prestatie heeft als voorwerp van levering een onbebouwd terrein.	Jurisprudentie HvJ ³⁹ Kamerstukken 2016/17, 34552, 3, p. 36 (MvT) Jurisprudentie HvJ

³⁴ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), ECLI:EU:C:2009:722

³⁹ Zie ook Bijlage 2 Reikwijdte begrip bouwterrein

Kennelijk bestemd

Met het woord *kennelijk* is aansluiting gezocht bij het arrest Woningstichting Maasdriel³⁵. Uit de omstandigheden op het moment van levering moet blijken dat op de datum van de levering, de grond daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd. Daarbij kan de intentie van de koper voldoende zijn, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.

Jurisprudentie HvJ

Over objectieve gegevens is het volgende gezegd:

- Als aan ten minste één van de limitatieve voorwaarden uit de oude wetsbepaling wordt voldaan;
- De staat van vordering van de verbouwing door de verkoper op het tijdstip van levering, de voltooiing van de sloop door de verkoper vóór de datum van levering met het oog op toekomstige bebouwing, of de verplichting van de verkoper om sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op toekomstige bebouwing;
- Een aangevraagde (maar nog niet verleende) omgevingsvergunning of gemaakte architect kosten met het oog op bebouwing.

Kamerstukken 2016/17,
34552, 3, p. 87 (MvT)

Gebouw

Uit de Kamerstukken blijkt dat het begrip ‘gebouw’ ruim moet worden uitgelegd. Denk aan een straat of een kunstgrasveld.

Kamerstukken II 1995/96,
24703, 3, p. 4 (MvT)

3. Is sprake van een verduidelijking door een MvT, waarin het volgende is opgenomen?

a. strekking van de regeling

De levering van onroerende zaken is vrijgesteld van btw³⁶. De levering van een bouwterrein is hiervan uitgezonderd. Een bouwterrein volgens de oude bepaling is onbebouwde grond die voldoet aan een van de in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB 1968 genoemde vier voorwaarden. Indien de hiervoor bedoelde vrijstelling niet van toepassing is en op grond van de Wet OB 1968 ter zake van de levering van een bouwterrein vervolgens omzetbelasting verschuldigd is, geldt dat de verkrijging van dat bouwterrein vrijgesteld is van overdrachtsbelasting. De zogenoemde samenloopvrijstelling, bedoeld in artikel 15 van de WBR, is dan namelijk van toepassing.

Kamerstukken
2016/17, 34 552, pp. 35 e.v.
en 87 e.v. (MvT, Belastingplan
2017)

b. het probleem

Uit het arrest Woningstichting Maasdriel blijkt dat de uitleg op basis van de huidige nationale wetsbepaling beperkter is dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de btw-richtlijn. Volgens het HvJ kan een terrein als bouwterrein in de zin van de btw-richtlijn worden aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Doordat de huidige Wet OB 1968 geen rekening houdt met andere factoren dan de vier genoemde voorwaarden, kwalificeert een aantal terreinen niet als bouwterrein en wordt de levering van deze terreinen op grond van de Nederlandse wet vrijgesteld van btw. Als gevolg van het arrest van het HvJ kunnen belastingplichtigen door een rechtstreeks beroep te doen op de btw-richtlijn de ruimere definitie van een bouwterrein van toepassing laten zijn. In dat geval wordt ter zake van de levering van die bouwterreinen wel btw in rekening gebracht.

c. de (politieke) doelstelling

Met deze wetwijziging implementeert het kabinet de ruimere uitleg van het begrip bouwterrein in de nationale wetsbepaling. Het is immers de taak van de wetgever om EU-richtlijnen volledig en correct in de nationale rechtsorde om te zetten. Verder wil het kabinet van de gelegenheid gebruik maken om te verduidelijken dat aan de eis dat het bij een bouwterrein om onbebouwde grond moet gaan op grond van de rechtspraak van het HvJ ook wordt voldaan als de leverancier grond levert waarop nog een gebouw staat maar waarbij hij zich er toe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.

³⁵ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), ECLI:EU:C:2013:20

³⁶ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968

	Door de samenloopvrijstelling kan geen dubbele belasting optreden en werken de btw en de overdrachtsbelasting als communicerende vaten. Daar staat tegenover dat het door de implementatie niet meer mogelijk is om als belastingplichtige de krenten uit de pap te halen door steeds voor de meest voordelige route te kiezen. d. de gekozen oplossing Het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 wordt verruimd naar aanleiding van het arrest Woningstichting Maasdriel³⁷. e. de systematiek van de regeling waaronder ook de verenigbaarheid met hoger recht en de verhouding tot andere regelingen Het al dan niet kwalificeren als bouwterrein heeft fiscale consequenties. Voor de levering van een bouwterrein is namelijk btw verschuldigd en geldt vanwege samenloop, een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Indien op het moment van levering de onbebouwde grond niet kwalificeert als bouwterrein geldt de omgekeerde situatie, waardoor een vrijstelling voor de btw geldt, maar wel overdrachtsbelasting verschuldigd is. f. overgangsrecht Geen sprake van overgangsrecht g. voorgenomen evaluatie van de regeling Geen voorgenomen evaluatie van de regeling 4. Is nadere normstelling voorhanden, zoals een wetsinterpreterend besluit Wetsinterpreterende besluiten bieden duidelijkheid over het standpunt dat de Belastingdienst zal innemen bij het vaststellen van een aanslag. In de literatuur wordt opgemerkt dat teveel besluiten de voorzienbaarheid van overheidsoptreden juist weer niet bevorderen omdat dit onduidelijkheid schept. Tevens wordt in de literatuur gewaarschuwd voor een “bestuurswerkelijkheid” omdat de burger door de besluiten afgaat op de interpretatie van de wet door de Belastingdienst. Voor deze regeling bestaan een aantal wetsinterpreterende besluiten, bijvoorbeeld: - Besluit 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M - Besluit 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Vastgoedbesluit 2013) - Besluit 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M Een recente uitspraak van de Hoge Raad³⁸ verhoudt zich niet tot het Vastgoedbesluit 2013. ontwikkeling is de uitspraak van HR 5 oktober 2018 versus het Vastgoedbesluit 2013. HR: Fundering heeft geen functie en is dus geen gebouw. De vraag is waar de belastingplichtige, maar ook de Belastingdienst nu vanuit moeten gaan? Het vastgoedbesluit 2013 kan ieder moment worden gewijzigd of vervallen	Literatuur H4 Jurisprudentie Interview experts
DOELTREFFENDHEID EN DOELMATIGHEID	1. Is het doel van de regeling op zodanige wijze geformuleerd dat achteraf kan worden getoetst of de regeling effectief is geweest? Het doel van de wetswijziging is het implementeren van een ruimer begrip bouwterrein in de nationale wetsbepaling. Daarmee wordt geconformeerd aan de EU-richtlijn. Het doel van de wettelijke bepaling om bouwterreinen met btw te belasten is tweeledig:	Kamerstukken 2016/17, 34 552, (MvT, Belastingplan 2017)

³⁷ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woningstichting Maasdriel)

³⁸ HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866

1. btw is een consumptie belasting. De consumptie dient te worden belast met btw. Bij nieuw onroerend goed is dat wat niet opgeleverd is, zoals nieuwe huizenbouw of bouwterrein.
2. de btw-heffing wil je in de vervaardigingsfase / de bouw- en handelsfase, zodat de ondernemers die bezig zijn met vervaardiging ook recht op aftrek van btw hebben zodat geen cumulatie van belastingen bestaat.

De regeling is in die zin effectief, dat wanneer eenmaal sprake is van een bouwterrein, de regeling dwingt tot btw-belast. Is de kwalificatie van bouwterrein nog niet ingezet, dan blijft het keuzerecht nog gewoon bestaan.

Interviews experts

2. Is sprake van een **wanverhouding tussen de baten en de lasten** die uit de wetgeving voortvloeien?

In de toelichting op aanwijzing 2.10 zijn voorbeelden genoemd van lasten voor burgers, instellingen en overheid:

- Inhoudelijke nalevingskosten
- Administratieve lasten
- Uitvoering van de regeling
- Toezicht op naleving
- Door de overheid gefinancierde rechtshulp
- Behandeling van bezwaarschriften
- Rechtspraak

Het lijkt vanzelfsprekend dat nu sneller kan worden geconcludeerd tot een bouwterrein, dit de administratieve lasten verlaagt. Het is eenvoudiger tot een bouwterrein te komen dus fiscaal advies kan beperkt blijven ten opzichte van de oude regeling, alsook het aantal conflicten met de Belastingdienst en daarmee jurisprudentie.

3. is sprake van een **transparant proces**?

Op deze vraag heb ik wegens vertrouwelijkheid geen antwoord gekregen

4. Zijn **betrouwbare gegevens beschikbaar**?

Nu o.a. kosten van de architect of de aanvraag van een omgevingsvergunning voldoen als objectieve gegevens om kenbaar te maken dat het terrein kennelijk is bestemd om te worden bebouwd, zal het niet moeilijk zijn om betrouwbare gegevens beschikbaar te hebben. Mijns inziens lijkt het niet moeilijk de bouwplannen van een gemeente te vinden bijvoorbeeld. Op internet is voldoende informatie toegankelijk.

Echter, zorgen worden geuit in de literatuur als het gaat om betrouwbare gegevens voor de *verkoper*. Het lijkt erop dat je als verkoper de intenties van de koper moet kennen (heeft de koper inderdaad opdracht gegeven aan een architect bijvoorbeeld?). Wat als de koper de verkoper hier niet juist over informeert? In hoeverre hebben latere kenbare gegevens dan invloed op het btw-regime? De verkoper loopt hier immers het risico. De auteurs stellen voor dit een vast onderdeel te maken in de koopovereenkomst.

Literatuur H7

SUBSIDIARITEIT EN EVENREDIGHEID

1. Is sprake van **interactie met de samenleving** bij de uitvoering van de regeling?

Een vooroverleg met de Belastingdienst is mogelijk om op die manier onzekerheid weg te halen over de interpretatie van de wet door de Belastingdienst. De wettelijke bepalingen omtrent vastgoed en bouwterrein zijn niet altijd voor iedereen duidelijk. Is het dus onvoldoende voorzienbaar hoe de Belastingdienst zal oordelen dan zal gebruik worden gemaakt van het vooroverleg. De voorkeur heeft het echter niet omdat het als tijdrovend wordt ervaren door het veld. Is een adviseur betrokken dan lopen daarmee ook de kosten verder op.

De nieuwe wettelijke regeling maakt dat nu sneller duidelijk is dat sprake is van een bouwterrein of niet. Op dit punt is minder vooroverleg met de Belastingdienst nodig.

Aanleiding
Interviews experts

	2. Is ruimte gelaten voor het zelfregulerend vermogen van de belastingplichtigen? “Je kunt als belastingplichtige vrij weinig doen aan de kwalificatie bouwterrein als deze er eenmaal is. Het zelfregulerende vermogen is in deze dat je als belastingplichtige met een te leveren of aan te kopen bouwterrein zelf tot de conclusie kunt komen dat sprake is van een btw-belaste transactie”. Aan de voorkant, wanneer nog sprake is van een bebouwd terrein, is er voor de verkoper/koper nog de keuze om btw-belast of btw-vrijgesteld te leveren. Dit is een kwestie van al dan niet de sloopactiviteiten neerleggen bij de verkoper/koper. Zeker voor kopers die geen btw kunnen aftrekken zoals scholen, ziekenhuizen en particulieren hebben er baat bij niet een bouwterrein te kopen. Enige sturing is nog mogelijk door bijv. nog niet de architect een opdracht te geven.	Interviews experts
UITVOERBAARHEID EN HANDHAAFBAARHEID	1. Zijn aanpassingen nodig en zijn deze tijdig realiseerbaar in de bestaande organisatie, werkstromen en systemen van de Belastingdienst? Op deze vraag heb ik wegens vertrouwelijkheid geen antwoord gekregen 2. Sluiten de nieuwe (informatie)verplichtingen aan op de reeds bestaande werkwijzen, standaarden en systemen bij de belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers? Op deze vraag heb ik wegens vertrouwelijkheid geen antwoord gekregen 3. Is een tijdige en duidelijke informatievoorziening naar belastingplichtige en hun vertegenwoordigers mogelijk gemaakt? De wetswijziging is gecommuniceerd in het Belastingplan 2017 4. Wat is de te verwachten spontane naleving; kunnen en willen belastingplichtigen vanuit sociale, ethische, persoonlijke motieven en omstandigheden de regel naleven? Het financieel belang voor de praktijk is groot genoeg om sturing te willen geven en inspanning te willen leveren om een vastgoedtransactie zo gunstig mogelijk uit te voeren. Het is dan zaak vooraf proberen vast te stellen onder welk regime de uiteindelijke gebruiker het vastgoed wil laten vallen. Afhankelijk van de situatie kan een winstgevend project zo verlieslatend worden. Daarmee is niet gezegd dat belastingplichtigen de regels niet willen naleven. Daarmee is wel gezegd dat de bestaande regels onderdeel zijn van de strategie van de transacties in een vastgoedproject. Van <i>spontane naleving</i> zal dan geen sprake zijn, het is eerder <i>goed doordachte naleving</i>. 5. Hoe is de aansluiting van formele criteria, begrippen en grondslagen op de in de praktijk van de belastingplichtige of elders binnen de overheid gehanteerde standaarden en gegevensdefinities. Op deze vraag heb ik wegens vertrouwelijkheid geen antwoord gekregen 6. Wat is de verwachting ten aanzien van de vatbaarheid van de uitvoering van de regeling voor bezwaar en beroep. Nu gemakkelijker is aan te tonen dat sprake is van een bouwterrein, is mijn verwachting dat op dit punt de regeling minder gevoelig zal zijn voor bezwaar en beroep dan de oude regeling. 7. Is sprake van een minder gedetailleerde (grofmazige) vormgeving van de regeling? Ja. ‘kennelijk bestemd om te worden bebouwd’ is nu een open bepaling. De 4 voorwaarden die eerder waren opgenomen in de regeling (oud) zijn nu verdwenen uit de wettelijke bepaling, maar gelden nog wel als invulling van de open norm. De wetgeving is nu minder gedetailleerd, de regeling is dat niet. 8. Is sprake van heldere en haalbare prestatienormen die duidelijk communiceren wat goede uitvoering is. Geen prestatienormen bekend	Kamerstukken 2016/17, 34 552 (MvT, Belastingplan 2017) Aanleiding Literatuur H7 Interviews experts

	9. De sprake van beschikbaarheid van kwalitatief juiste gegevens, die zo goed mogelijk de feitelijke situatie van belastingplichtigen weergeven? (<i>overlap met doeltreffendheid en doelmatigheid</i>) Nu o.a. kosten van de architect of de aanvraag van een omgevingsvergunning voldoen als objectieve gegevens om kenbaar te maken dat het terrein kennelijk is bestemd om te worden bebouwd, zal het niet moeilijk zijn om betrouwbare gegevens beschikbaar te hebben. Mijns inziens lijkt het niet moeilijk de bouwplannen van een gemeente te vinden bijvoorbeeld. Op internet is voldoende informatie toegankelijk. Echter, zorgen worden geuit in de literatuur als het gaat om betrouwbare gegevens voor de <i>verkoper</i>. Het lijkt erop dat je als verkoper de intenties van de koper moet kennen (heeft de koper inderdaad opdracht gegeven aan een architect bijvoorbeeld?). Wat als de koper de verkoper hier niet juist over informeert? In hoeverre hebben latere kenbare gegevens dan invloed op het btw-regime? De verkoper loopt hier immers het risico. De auteurs stellen voor dit een vast onderdeel te maken in de koopovereenkomst.	Literatuur H7
ONDERLINGE AFSTEMMING	1. Is sprake van overzichtelijkheid van wetgeving? Wat onze wetgeving lastig maakt, is dat je met zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting te maken hebt en daar wordt met verschillende definities gewerkt. Bijvoorbeeld onroerend goed is voor de btw anders dan voor de omzetbelasting. Het begrip gebouw ook. Ook de belastbare feiten zijn anders: de levering voor de btw hoeft niet hetzelfde moment te zijn als de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Hoe ga je dan bijvoorbeeld om met de samenloop van belastingen die je wilt vermijden? Deze complexiteit wordt bevestigd in literatuur. Op 16 maart 2017 geeft de Staatssecretaris een actualisering van een eerder genomen Besluit over het beleid over de samenloop tussen overdrachtsbelasting en omzetbelasting. De Staatssecretaris geeft een aantal voorbeelden over de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting: het moment van verkrijging van de onroerende zaak en de uitleg van het begrip ‘onroerend’.	Interviews experts Literatuur H7 Besluit 16 maart 2017, nr. 2017-51500
EENVOUD, DUIDELIJKHEID EN TOEGANKELIJKHEID	1. Wettelijke regelingen zijn duidelijk – oftewel: niet vaag – geformuleerd; De wettelijke regeling heeft sinds 1-1-2017 het element ‘kennelijk bestemd’. Dit is een open begrip, vaag te noemen en op zichzelf staand, tekstueel beschouwd, onduidelijk. De duidelijkheid wordt ingegeven door jurisprudentie (arrest Woningstichting Maasdiel) en nadere normstelling zoals een besluit van de Staatssecretaris. Ook de elementen ‘onbebouwde grond’ en ‘gebouw’ zijn niet duidelijk, maar vaag te noemen. 2. Wettelijke regelingen zijn eenduidig – oftewel: ondubbelzinnig – geformuleerd (<i>overlap met ‘onderlinge afstemming’</i>) De begrijpelijkheid van de wetgeving wordt vergroot door het uniform gebruik van termen. Het moet voor de belastingplichtige en de handhavers duidelijk zijn of iets onder een wettelijk begrip valt of niet. Dat de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting met verschillende definities werkt en de richtlijn invulling van definities vrij laat aan de lidstaten leidt niet tot een eenduidige wettelijke regeling. 3. Wettelijke regelingen zijn zo nauwkeurig mogelijk – doch niet te gedetailleerd geformuleerd; De elementen uit de wettelijke bepaling zijn niet verder in de wet gespecificeerd. Interpretatie blijkt uit jurisprudentie en besluiten. We kunnen stellen dat de wettelijke regeling niet nauwkeurig is geformuleerd. De vraag is, is sprake van ‘zo nauwkeurig mogelijk’? Nee, verdere specificatie was mogelijk geweest (bijvoorbeeld door codificatie van de jurisprudentie tot 1-1-2017). 4. Indien een nauwkeurige formulering onhaalbaar is: de wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling behoren te vallen; Het doel van de wettelijke bepaling om bouwterreinen met btw te belasten is tweeledig:	Kamerstukken 2016/17, 34 552 (MvT, Belastingplan 2017) Interviews experts

1. btw is een consumptie belasting. De consumptie dient te worden belast met btw. Bij nieuw onroerend goed is dat wat niet opgeleverd is, zoals nieuwe huizenbouw of bouwterrein.
2. de btw-heffing wil je in de vervaardigingsfase / de bouw- en handelsfase, zodat de ondernemers die bezig zijn met vervaardiging ook recht op aftrek van btw hebben zodat geen cumulatie van belastingen bestaat.

De vervaardigingsfase start op het moment dat sprake is van een bouwterrein. De vraag wanneer is sprake van een bouwterrein zit daar dan nog voor. Hier bestaat nog steeds een keuzemogelijkheid indien nog geen sprake is van een bouwterrein. Is wel sprake van een bouwterrein dan is levering hiervan met btw belast en dat is wenselijk. De wettelijke normstelling biedt ruimte om te worden toegepast op situaties die overeenkomstig doel en strekking onder de wettelijke regeling horen te vallen. De wettelijke normstelling biedt ook ruimte om onder bepaalde omstandigheden de kwalificatie tot bouwterrein uit te stellen tot na de transactie.

5. Indien een gedetailleerde wettelijke regeling onvermijdelijk is: de regeling biedt duidelijkheid met behulp van **schemateksten en/of beslissingstabellen**;

Niet van toepassing

6. Indien gekozen is voor een **open normstelling**: de open norm **sluit aan bij binnen de samenleving en/of rechtspraak bekende en duidelijke begrippen**;

In de wettelijke bepaling voor bouwterrein zijn 3 deel-begrippen te onderscheiden:

- Onbebouwde grond
- Kennelijk bestemd
- Gebouw

Tekstueel gezien kunnen we ons allemaal wat voorstellen bij begrippen als onbebouwde grond en gebouw. Toch geeft de omzetbelasting een andere invulling aan het begrip 'gebouw' dan de overdrachtsbelasting. Ook binnen de omzetbelasting heerst onduidelijkheid over deze begrippen. Een recente ontwikkeling is de uitspraak van HR 5 oktober 2018 versus het Vastgoedbesluit 2013. HR: Fundering heeft geen functie en is dus geen gebouw. De uitspraak van de HR verhoudt zich niet tot het Vastgoedbesluit 2013 en wat prevaleert dan? Waar mag je dan nu als belastingplichtige vanuit gaan?

Jurisprudentie

7. **Wettelijke normstellingen zijn volledig**;

De belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen, de basis van het tarief en de vrijstelling blijken uit de normstelling. Ook de elementen die een rol spelen bij de toekenning van de kwalificatie bouwterrein staan genoemd in de regeling. Wat ontbreekt is welke objectieve gegevens als onderbouwing gelden om aan te tonen dat sprake is van een bouwterrein. Volgens het arrest Woningstichting Maasdriel dienen we rekening te houden met de globale beoordeling van de omstandigheden. Het woord 'kennelijk' ziet hierop.

8. **Wettelijke normstellingen zijn logisch opgebouwd (overlap met 'onderlinge afstemming')**

De regeling maakt onderdeel uit van Europees en nationale regelgeving en van twee verschillende belastingregimes: omzetbelasting en overdrachtsbelasting. Hierbij worden verschillende definities gebruikt. De vraag is dan of er voldoende samenhang en harmonisatie is tussen de regelingen. Mijns inziens mist hier uniformering van fiscale begrippen.

9. **Wettelijke regelingen zijn onderling op elkaar afgestemd**;

Wat onze wetgeving lastig maakt, is dat je met zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting te maken hebt en daar wordt met verschillende definities gewerkt. Bijvoorbeeld onroerend goed is voor de btw anders dan voor de omzetbelasting. Het begrip gebouw ook. Ook de belastbare

feiten zijn anders: de levering voor de btw hoeft niet hetzelfde moment te zijn als de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Hoe ga je dan bijvoorbeeld om met de samenloop van belastingen die je wilt vermijden? Deze complexiteit wordt bevestigd in literatuur.

Op 16 maart 2017 geeft de Staatssecretaris een actualisering van een eerder genomen Besluit over het beleid over de samenloop tussen overdrachtsbelasting en omzetbelasting. De Staatssecretaris geeft een aantal voorbeelden over de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting: het moment van verkrijging van de onroerende zaak en de uitleg van het begrip 'onroerend'.

10. De formulering van wettelijke regelingen is afgestemd op de **deskundigheid en hoedanigheid van de normadressaten**;

De wet mag niet enkel met het oog op specialisten of juristen worden geschreven. Belastingplichtigen moeten niet afhankelijk zijn van juridisch adviseurs. Toch lijkt dit wel het geval. Door de wijziging van 1-1-2017 lijkt dit in mindere mate het geval nu sneller geconcludeerd kan worden dat sprake is van de bouwbestemming. Maar of sprake is van een onbebouwd terrein is nog onderwerp van discussie. Ook jurisprudentie roept weer nieuwe vragen op.

Interviews experts

11. Wettelijke regelingen worden **toegelicht** op een daartoe geschikte wijze.

Ja. De geschikte wijze is een Memorie van Toelichting. Deze is aanwezig.

Kamerstukken
2016/17, 34 552 (MvT,
Belastingplan 2017)

Uit het toetskader valt het volgende af te leiden:

De reikwijdte van de normstelling heeft nu aansluiting gevonden bij de EU richtlijn. Gevolg is dat de reikwijdte ruimer is geworden en dat lijkt in het geval van bouwterrein een positief gevolg te hebben op de uitvoerbaarheid en effectiviteit. Nu de reikwijdte van de regeling is verruimd, lijkt de uitvoering juist eenvoudiger te zijn: (i) makkelijker aan te tonen, dus (ii) minder conflict, en dus (iii) minder vatbaar voor bezwaar en beroep, en dus (iv) minder wanverhouding tussen baten en lasten. Is eenmaal sprake van een bouwterrein dan is de regeling effectief te noemen.

De reikwijdte van het begrip bouwterrein blijkt niet per se uit de wetgeving, maar lijkt nog steeds invulling te krijgen in jurisprudentie (zie de recente uitspraak van HvJ KPC Herning). De jurisprudentie roept weer nieuwe vragen op. Ondanks dat door de wetswijziging van 1-1-2017 de teneur is dat de jurisprudentie zal afnemen, ben ik van mening dat de nieuwe vragen ook weer tot nieuwe conflicten zullen leiden en dus tot nieuwe jurisprudentie. De reikwijdte van de norm blijft in beweging.

Wat betreft de duidelijkheid, eenvoud en toegankelijkheid van deze regeling, daar lijkt deze regeling niet aan te voldoen. De wet is niet duidelijk, vaag, niet eenduidig, niet volledig, niet op elkaar afgestemd en ik betwijfel of de regeling is afgestemd op de deskundigheid van de normadressaten. Dat de regeling een onvoldoende afstemming van wetgeving laat zien leidt ik af uit het gebruik van verschillende definities in het EU-recht, de nationale omzetbelasting, de overdrachtsbelasting en het niet aansluiten van jurisprudentie op het Vastgoedbesluit 2013. Dit vraag wat mij betreft om een uniformering van de fiscale begrippen.

Als laatste leidt de regeling tot een verhoogd risico voor de verkoper van een onbebouwd terrein, wegens dat betrouwbare gegevens niet altijd voorhanden zijn bij de verkoper. De verkoper heeft geen garantie dat de koper de juiste informatie heeft verstrekt.

9. Conclusie en aanbevelingen

Om antwoord te kunnen geven op de centrale vraag van deze scriptie: **Hoe gaat een open norm als bouwterrein in de zin van artikel 11, zesde lid, Wet OB 1968 leiden tot meer rechtszekerheid?** is onderzoek verricht naar 'open normen in fiscale wetgeving', 'kwaliteitseisen van goede wetgeving', 'voorbeelden van open normen in fiscale wetgeving', en is de wettelijke bepaling bouwterrein getoetst aan een 'toetskader'. Uit het verrichte onderzoek valt het volgende af te leiden en te concluderen:

Flexibiliteit

Uit de literatuur kan de conclusie worden getrokken dat zowel voor- als tegenstanders van open normen benoemen dat open normen bijdragen aan flexibiliteit in wetgeving: bij de interpretatie van de wet kan aansluiting worden gezocht bij maatschappelijke ontwikkelingen en de omstandigheden van het geval. De wet heeft dan niet de beperkende werking dat alleen kan worden gekeken naar de letter van de wet, maar dat meer ruimte is voor de bedoeling van de wetgever. Een rechter kan in zo'n geval voor een passende oplossing kiezen die aansluit op de bedoeling van de wetgever, zoals nu bijvoorbeeld het geval is bij de open norm 'belang'. De doelstelling van de wettelijke bepaling om constructies te bestrijden is gelukt, en dat maakt de wettelijke bepaling effectief/doeltreffend. Bovendien bestaat de mogelijkheid de norm in te vullen en daarbij recht te doen aan de maatschappij waarin wij op dat moment leven. Dit voorkomt dat continu de wet dient te worden aangepast bij maatschappelijke ontwikkelingen. Een erg wenselijke situatie mijns inziens.

Inbreuk op een recht

De literatuur is tevens uitgesproken over de nadelen van open normen: flexibiliteit in de norm gaat ten koste van de rechtszekerheid en daarmee dus de voorspelbaarheid van het overheidsoptreden. En dat is mijns inziens onacceptabel, vooral nu belastingheffing in principe een inbreuk is op iemands financiële middelen. Te allen tijde dient het duidelijk te zijn welke gevolgen bepaalde keuzes van de belastingplichtige zullen hebben. Dat is ook de kritiek vanuit de vastgoedhandelaren. Aan de voorkant van een project dient voorzienbaar te zijn hoe de fiscale regeling uitpakt. Rechtszekerheid is daarbij een erg belangrijk beginsel. Voldoet een regeling niet aan het rechtszekerheidsbeginsel, dan loopt de belastingplichtige het financiële risico. Dit betreft een inbreuk op de financiële situatie van burgers en een inbreuk op een recht weegt mijns inziens zwaarder dan de mate van flexibiliteit in wetgeving. Gelet op het voorgaande mag flexibiliteit nooit ten koste gaan van rechtszekerheid.

Naar een acceptabele mate van rechtsonzekerheid

Vergelijking met de open norm 'goed koopmansgebruik' laat zien dat de mate van rechtsonzekerheid afneemt naarmate de norm meer wordt ingevuld door jurisprudentie. Na verloop van tijd bereikt de norm een *acceptabele mate van rechtsonzekerheid*. Uit de kritieken op de open norm goed koopmansgebruik kunnen we afleiden dat de invulling van de norm langzaam is verlopen maar na 30 jaar wel de status heeft bereikt van een succesverhaal: een uitgebalanceerd concept.

Rechtsonzekerheid

Rechtsonzekerheid ten behoeve van flexibiliteit is mijns inziens onacceptabel. Daar verdient de introductie van de open norm een verbetering. Een open norm met als doelstelling over een aantal jaren een door jurisprudentie ingevulde norm is een investering in een wettelijke bepaling die flexibiliteit biedt en op termijn tevens een acceptabele mate van rechtsonzekerheid bereikt. Minstens tot dan bestaat een verantwoordelijkheid om belastingplichtigen te beschermen tegen de rechtsonzekerheid en de daarmee gepaard gaande financiële risico's. Rechtszekerheid is immers een *rechtsbeginsel* en dient niet zomaar ter zijde geschoven te worden.

Wetgever

De wettelijke bepaling bouwterrein ontbreekt het aan 'duidelijkheid, eenvoud en toegankelijkheid'. De wet is niet duidelijk, vaag, niet eenduidig, niet volledig, niet op andere wettelijke bepalingen afgestemd en

nauwelijks afgestemd op de deskundigheid van de normadressaten. Dat de regeling een onvoldoende afstemming van wetgeving laat zien leid ik af uit het gebruik van verschillende definities in het EU-recht, de nationale omzetbelasting, de overdrachtsbelasting en het op dit moment niet aansluiten van jurisprudentie op het Vastgoedbesluit 2013. Dit vraagt in ieder geval om een uniformering van de fiscale begrippen zodat de onduidelijkheid van de regeling in de rechtsonzekere fase maar ook daarna wordt beperkt.

Bij de introductie van een nieuwe open norm is het niet realistisch te noemen dat een open norm niet vaag of onduidelijk of onvolledig is. Dat is inherent aan een open norm. Wel dient de wetgever te voldoen aan de andere vereisten: de wet dient te zijn afgestemd op andere regelingen (o.a. definities) en te zijn afgestemd op de deskundigheid van de normadressaten. Een heldere doelstelling in de MvT met sprekende voorbeelden zal sturing moeten geven nu sprake zal zijn van een vage normstelling in de wet.

Rechter

Zolang de norm haar invulling krijgt middels jurisprudentie en deze jurisprudentie roept weer nieuwe vragen op, blijft een rechtsonzekere situatie bestaan. Dat een uitspraak van het HvJ terugwerkende kracht heeft draagt bij aan de rechtsonzekere situatie en is onwenselijk. De Hoge Raad zal in de prejudiciële fase standaard om een ex nunc werking verzoeken bij het HvJ in het kader van rechtsvinding.

Inspecteur

Met de wetswijziging van 1-1-2017 is de wettelijke bepaling bouwterrein een meer open norm geworden met als gevolg dat makkelijk kan worden aangetoond dat sprake is van de kennelijke bestemming om te bebouwen. De voorzienbaarheid van overheidsoptreden lijkt hiermee te zijn verbeterd. Dat is dan wellicht in de communicatie naar de Belastingdienst zo, om aan te tonen dat sprake is van een bouwterrein. De open norm schept tegelijkertijd een rechtsonzekerheid voor de verkoper van een (bouw)terrein die nu af moet gaan op de verklaring van de koper. Om rechtszekerheid te scheppen zal de verkoper op enig moment moeten kunnen uitgaan van de feiten zoals ze op dat moment zijn. Het verdient daarom aanbeveling om in ieder geval gedurende de rechtsonzekere fase van een open norm, de Inspecteur mee te geven bij te dragen aan rechtszekerheid. Bijvoorbeeld door binnen een redelijke tijd een vaststellingsovereenkomst af te geven zodat vast staat op basis van welke feiten tot de kwalificatie (bouw)terrein is gekomen. Hier mag de belastingplichtige dan vertrouwen aan ontleen.

Gezien het voorgaande heeft het mijn aanbeveling om bij de bewuste introductie van een open norm het gebrek aan (tijdelijke) rechtszekerheid op te vangen door een gezamenlijke verantwoordelijkheid te dragen. Wetgever, rechter en Inspecteur dragen bij aan de invulling van de norm en hebben tevens de plicht in het kader van rechtsvinding de belastingplichtige te beschermen tegen ongewenste financiële risico's.

Het literatuuroverzicht

- Anderson, R.J. (2018). Open normen in de fiscale wetgeving. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 15
- Arendsen, R. (2016). *Eenvoudig belasting heffen* Den Haag: Sdu Uitgevers.
- Berkhout, T. (2012). Wetgevers en rechters: Creëer en koester open normen! *Het Nederlands Tijdschrift Voor Fiscaal Recht*, 723
- Bomer, A. (2017). Prospective overruling in de BTW. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 21.
- Bruijsten, C. (2009). De toekomst van het fiscale winstbegrip. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 823.
- Cornelisse, R., & Lubbers, A. (2004). De ontwikkelingen van goed koopmansgebruik door de hoge raad. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 1214.
- Cornielj, S. B., & van Kesteren, H. (2019). Blindelings vertrouwen: Rechtszekerheid en de doorwerking van het unierecht. *Weekblad Fiscaal Recht*, 208.
- Cox, E. W. E. M. (2019). Jaaroverzicht btw en overdrachtsbelasting 2018. *Vastgoed Fiscaal & Civiel*, (1), 13.
- Drion, C (2017). Open normen en het belang van de waarom vraag. Verkregen van <https://www.njb.nl/blog/open-normen-en-het-belang-van-de-waarom-vraag.27364.lynkx>
- Essers, P. H. J. (2006). Evaluatie wet IB 2001 en de winstsfeer. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 285.
- Gijlswijk, M. J. A. M. van (Ed.). (2011). *Actualiteiten overdrachtsbelasting* (9th ed.) Wolters Kluwer Nederland B.V.
- Gribnau, J. (2006). Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving. In A. C. Rijkers, & H. Vording (Eds.), *Vijf jaar wet IB 2001* (pp. 27-66). Deventer: Kluwer.
- Gribnau, J. (2013). Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning, 444
- Heuvel, R. L. G. van den. (2018). *Duidelijkheid van fiscale wetgeving : Een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving*
- Linden, G. J. van der. (2014). Belang nog steeds niet begrensd. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 48
- Lubbers, A. O. (2012). *Goed koopmansgebruik* Fiscale geschriften (07).
- Merkx, M. (2016). Belastingplan 2017: Vereenvoudiging en reparatie in de omzetbelasting. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 195.

- Meussen, G. (2002). De wetgever moet afzien van vage en open normen in de fiscale wetgeving. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 603.
- Meussen, G. (2004). Meer besluiten gevraagd! *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 1765
- Ministerie van Justitie en Veiligheid. (2019). Kenniscentrum wetgeving en juridische zaken. Verkregen van <https://www.kcwj.nl/kennisbank/aanwijzingen-voor-de-regelgeving-0>
- Mulder, B., & Thalen, M. (2016). *Het begrip bouwterrein (btw) kennelijk gewijzigd* Grondzaken in de praktijk, 11(6), 9-11
- NVB. (2016). Belastingvoordelen. *Flitsverslag*,
- Redactie FM.nl (2016). Belastingdienst maakt kantoortransformaties-lastiger-dan-nodig. Verkregen van <https://financieel-management.nl/artikel/belastingdienst-maakt-kantoortransformaties-lastiger-dan-nodig>
- Rooyen, C. van (2016). Belastingdienst zit transformatie dwars. Verkregen van <https://www.cobouw.nl/bouwbreed/nieuws/2016/01/belastingdienst-zit-transformatie-dwars-10124587>
- Rozendal, A. (2014). *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*. Den Haag: SDU.
- Stevens, L. (2007). Durf te vertrouwen op open normen. *Weekblad Voor Fiscaal Recht*, 1090.
- Tollenaar, A. (2004). Het problematische gelijkheidsbeginsel. *Bestuurswetenschappen*, 58, 428-438.
- Veerman, G., & Mulder, R. (2010). *Wetgeving met beleid. Bouwstenen voor een bruikbare wetgevingstheorie*. Den Haag: Boom Uitgevers, 1-4, 33.
- Verschuren, P., & Doorewaard, H. (2015). *Het ontwerpen van een onderzoek* (5th ed.). Amsterdam: Boom Lemma uitgevers.
- Zijden, D. van der. (2017). Het arrest Don Bosco: Van twee naar één. *Grondzaken in De Praktijk*, 12(2), 17-19.

Jurisprudentieoverzicht

Hof van Justitie Europese Unie

- HvJ 28 maart 1996, C-468/93, ECLI:EU:C:1996:139 (Gemeente Emmen)
- HvJ 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco)
- HvJ 12 juli 2012, C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer)
- HvJ 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woningstichting Maasdriel)
- HvJ 04 september 2019, C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660 (KPC Herning)

Hoge Raad

- HR 21 november 1990, nr. 26 362, BNB 1991/19 (St-Oedenrode)
- HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87 (Bloembollen)
- HR 16 juni 2017, nr. 16/03358, ECLI:NL:HR:2017:1097 (Tweede golfbaanarrest)
- HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866
- HR 7 december 2018, nr. 17/01767, ECLI:NL:HR:2018:2260 (Rechtszekerheidsarrest)

Gerechtshoven

- Hof Amsterdam 2 mei 2019, nr. 17/00597, ECLI:NL:GHAMS:2019:1684
- Hof Den Haag 18 oktober 2019, nr. 18/01114, ECLI:NL:GHDHA:2019:2782

Rechtbanken

- Rechtbank Noord-Holland, 10 november 2017, nr. AWB 16/1382, ECLI:NL:RBNHO:2017:9291
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 7 juni 2018, nr. AWB 16/7257, ECLI:NL:RBZWB:2018:3322
- Rechtbank Gelderland, 10 oktober 2018, nr. AWB 17/5110, ECLI:NL:RBGEL:2018:4349

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 3
- Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3
- Kamerstukken II, 1978/79, 15 575, nr. 3
- Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1–2
- Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 3
- Kamerstukken II 1995/96, 24703, nr. 3
- Kamerstukken I 1996/1997, 24 703, nr. 3
- Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3
- Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 3
- Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 3
- Kamerstukken I 2016/17, 34552, E
- Aanwijzingen voor de Regelgeving, 18 november 1992, circulaire van de Minister-President
- Staatscourant 29 december 2017, 69426

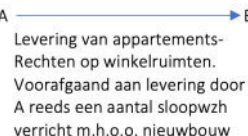
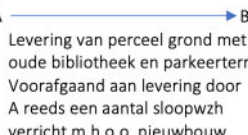
Bijlage 1 Rechtspraak Bouwterrein vanaf 1 januari 2017

Datum	Instantie	Vindplaats	Casus	Uitkomst	Overweging
16-06-2017	Hoge Raad	ECLI:NL:HR:2017:1097	Belanghebbende heeft een aantal percelen grond verkregen die werden aangekocht met het oogmerk een golfbaan aan te leggen. In de akte van levering zijn de percelen grond als een bouwterrein. Voorafgaand aan de verkrijging van de percelen is de grond bewerkt. Na verkrijging van de percelen zijn werkzaamheden verricht t.b.v. de aanleg van de golfbaan. Op later aangekochte grond is een clubhuis gebouwd en een parkeerterrein aangelegd.	Hoge Raad: het Hof had als uitgangspunt bij de vaststelling of de golfbaan zich leent voor zelfstandig gebruik. Daartoe heeft te gelden dat juridische of fysiek te onderscheiden onroerende zaken afzonderlijk in aanmerking moeten worden genomen wanneer zij afzonderlijk (kunnen) worden gebruikt .	Het Hof heeft onder verwijzing naar het arrest van de HR van 12 december 2014, nr. 13/01646, ECLI:NL:HR:2014:3566 onderzocht of zowel de golfbaan als het clubhuis – elk op zich beschouwd – zich na gereedkomen ervan lenen voor zelfstandig gebruik. Wanneer zelfstandig gebruik mogelijk is, moet worden aangenomen dat de bewerkingen aan de golfbaan uitsluitend zijn geschied m.h.o.o. de aanleg van de golfbaan en niet mede met het oog op de bouw van het clubhuis.
10-11-2017	Rechtbank Noord-Holland	ECLI:NL:RBNHO:2017:9291	Koper (eiseres) heeft een koopcontract ondertekend t.b.v. een kantoor en een perceel bouwgrond. In geschil is of eiseres recht heeft op aftrek btw die aan haar in rekening is gebracht voor de levering van de grond. Ze stelt dat sprake is van levering van een bouwterrein. Verweerder stelt dat de bouwvergunning uit 2003 geen betrekking heeft op de plannen van eiseres om de grond te bebouwen.	Eiseres heeft niet aannemelijk gemaakt dat zij t.t.v. de levering de bouwplannen had waar de bouwvergunning betrekking op had. Gezien het tijdsverloop tussen de datum van vergunning en levering, had het op haar weg gelegen hiervan nader bewijs in te brengen. De intentie van de DGA is niet een objectief gegeven waaruit de intentie van de bebouwing blijkt. De grond is niet te kwalificeren als een bouwterrein op grond van de criteria van HvJ Woningstichting Maasdriel. Beroep ongegrond.	In de wettekst voor het jaar 2014 is in artikel 11, lid 4, Wet OB het begrip omschreven als onbebouwde grond: a t/m d. Uit HvJ Maasdriel volgt dat de tekst van dit wetsartikel te beperkt is. Ook als niet wordt voldaan aan a t/m d, kan sprake zijn van een bouwterrein. De bewijslast ligt dan bij eiseres. Eiseres stelt daartoe dat in 2003 een bouwvergunning is verleend voor de bouw van meerdere bedrijfsruimtes. Deze is nog steeds actief. Eiseres had verder een verklaring van de DGA overlegd dat hij t.t.v. de levering de intentie had de grond te (laten) bebouwen.
07-06-2018	Rechtbank Zeeland-West-Brabant	ECLI:NL:RBZWB:2018:3322	Koper heeft een kavel gekocht voor het bouwen van een woonhuis en een nieuw te vestigen onderneming. Koper stelt dat sprake is van een bouwterrein in de zin van de Btw-richtlijn	De rechtbank oordeelt dat belanghebbenden aannemelijk hebben gemaakt dat zij (reeds) op het moment waarop zij perceel A hebben verkregen, de bedoeling hadden op dat perceel een woning te (laten) bouwen . Het verkregene is daarmee aan te merken als een bouwterrein in de zin van de Btw-richtlijn. De beroepen zijn daarom gegrond	De rechtbank overweegt als volgt. Aan belanghebbenden is blijkens de akte 'Registergoed sub A' geleverd. Dat is, gelet op de omschrijving, een onbebouwd perceel (hierna: perceel A). Ter zitting hebben partijen desgevraagd bevestigd dat de rechtbank ervan uit kan gaan dat ten tijde van de levering op perceel A geen gebouwen stonden. Het komt naar het oordeel van de rechtbank dan aan op de vraag of belanghebbenden aannemelijk kunnen maken dat zij ten tijde van de levering de bedoeling hadden op perceel A te (laten) bouwen . Belanghebbenden hebben gesteld dat zij op perceel A een woning wilden (en willen) laten bouwen. Dit strookt met de tekst van artikel 4.2 van de koopovereenkomst, (...). Belanghebbenden hebben onweersproken verklaard dat de vergunning voor de bouw van een nertsenfarm op het perceel dat de BV heeft verkregen ('Registergoed sub B') nog niet onherroepelijk is omdat omwonenden de vergunning hebben aangevochten, en met de bouw van

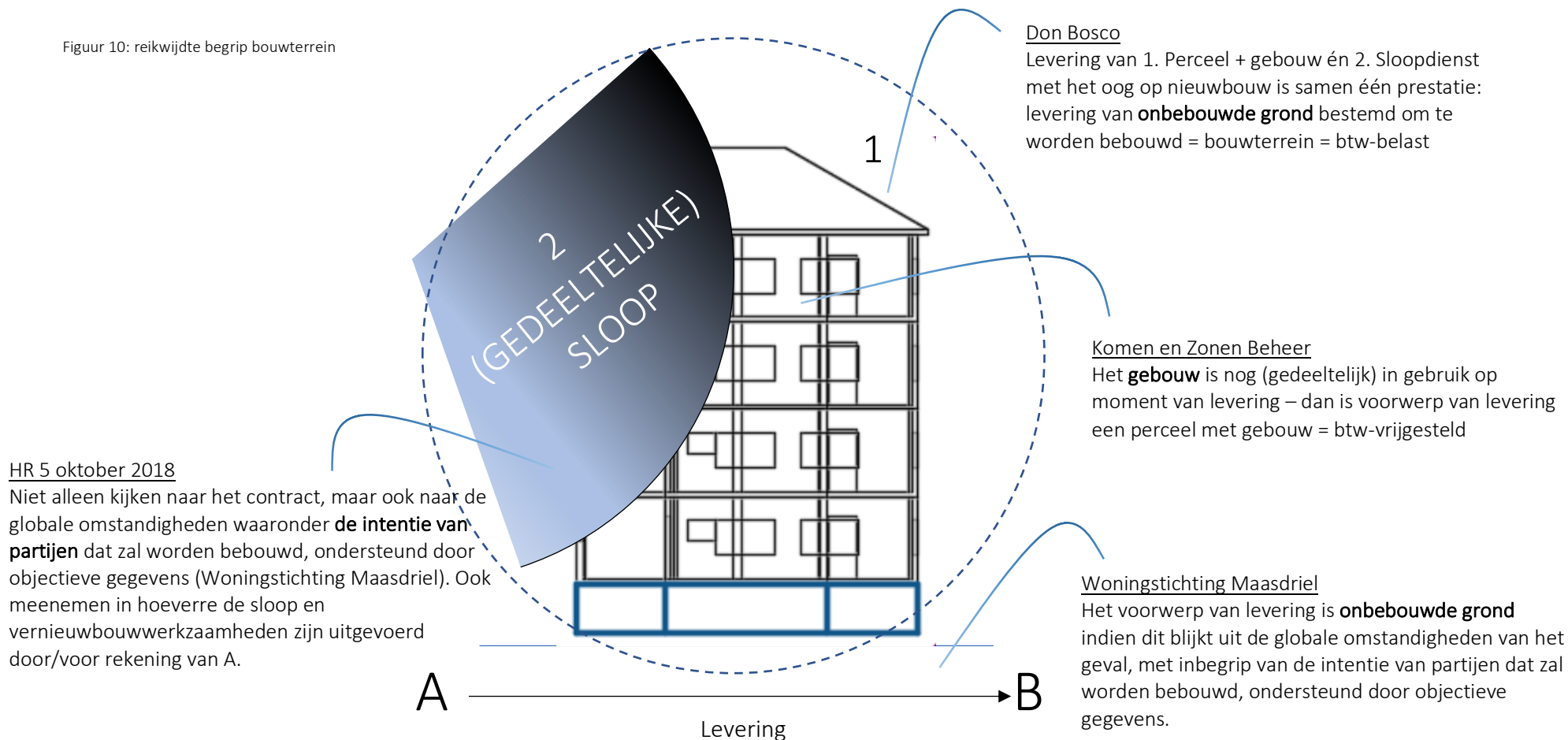
					ook de woning op perceel A wordt gewacht totdat die vergunning onherroepelijk vaststaat. Dit komt de rechtbank ook als een alleszins redelijke verklaring voor waarom er nog geen woning op perceel A is gebouwd.
05-10-2018	Hoge Raad	ECLI:NL:HR:2018:1866	Koper heeft een perceel met bedrijfspand gekocht. In een aanvullende koopovereenkomst is opgenomen dat de verkoper mee zal werken aan dat het verkochte voor rekening van de koper geheel of gedeeltelijk zal worden gesloopt ten behoeve van te realiseren nieuwbouw voordat de juridische levering heeft plaatsgevonden. Verkoper zal meewerken aan het verkrijgen van een sloopvergunning. 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.	(...), de feiten en omstandigheden laten 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. In dit geval is geen bebouwing overgebleven die de functie van gebouw kon vervullen. Het met de grond verbonden bouwwerk 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, a, 1, Wet OB.	Of sprake is van levering van een bouwterrein dient niet alleen te geschieden aan de hand van contractuele bepalingen , maar ook aan de hand van de omstandigheden, zoals de intentie van partijen, ondersteund door objectieve gegevens (Woningstichting Maasdriel en J.J. Komen en Zonen Beheer). Bij de beoordeling had het Hof ook in aanmerking moeten nemen in hoeverre de sloopwerkzaamheden en de vernieuwbouwwerkzaamheden door of voor rekening van de koper zijn verricht. Er is in dit geval na de sloop geen bebouwing overgebleven die de functie van gebouw kan vervullen.
10-10-2018	Rechtbank Gelderland	ECLI:NL:RBGEL:2018:4349	Betreft de levering van een perceel 'bouwterrein', aldus de akte van levering. In de akte is vermeld dat de verkoper geheel verantwoordelijk blijft voor de sloop en de sanering van het verkochte. Koper heeft de btw in aftrek gebracht.	Gelet op de door de rechtbank in de strafzaak bewezen verklaarde feiten, heeft koper opzettelijk deelgenomen aan belastingfraude . Dit verhindert de aftrek van voorbelasting. Een ondernemer die heeft deelgenomen aan belastingfraude komt geen beroep toe op het vertrouwensbeginsel.	De rechtbank overweegt dat van een bouwterrein (onder meer) sprake is als het gaat om onbebouwde grond waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op de bebouwing van de grond. Ook de levering van een perceel grond waarop een opstal staat maar waarbij de verkoper zich heeft verbonden om voor eigen rekening en risico de opstal te slopen en welke sloop reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, vormt de levering van een bouwterrein (Don Bosco). Koper was echter op de hoogte van het feit dat verkoper de verschuldigde btw niet op aangifte zou voldoen, aangezien verkoper niet op de hoogte was van de transactie. Er was sprake van een valse factuur .
07-12-2018	Hoge Raad	ECLI:NL:HR:2018:2260	Een vastgoedholding en een projectontwikkelaar sluiten een contract met als doel gezamenlijk vastgoed te ontwikkelen. Verkoper levert twee percelen grond met goodwill t.b.v. de ontwikkeling. Op het moment van levering bestond de zaak uit een terrein waarop nog resten van bebouwing aanwezig waren.	De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie gegrond. Voor een geslaagd beroep op het rechtszekerheidsbeginsel dient door verkoper symmetrisch te zijn gehandeld door geen aftrek van btw te claimen. De Hoge Raad verwijst de zaak terug naar het Hof.	Het Hof stelt dat sprake is van een bouwterrein. De overeenkomst waarbij verkoper instaat voor de sloop van een oud gebouw heeft de levering van onbebouwd terrein als voorwerp van levering (Don Bosco). De levering valt niet onder de vrijstelling indien uit een globale beoordeling van omstandigheden op het tijdstip van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, objectief onderbouwd – blijkt dat het betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd en dat eventueel resterende bebouwing zou worden gesloopt. Verkoper doet een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel omdat ten tijde van het aangaan van de overeenkomst (juli 2008) de geldende

					jurisprudentie nog stelde dat een onbebouwd terrein pas als bouwterrein zou worden aangemerkt indien na de sloop bewerkingen hebben plaatsgevonden aan de grond m.h.o.o. nieuwe bebouwing.
02-05-2019	Gerechtshof Amsterdam	ECLI:NL:GHAMS:2019:1684	Koper (eiseres) heeft een koopcontract ondertekend t.b.v. een kantoor en een perceel bouwgrond. In geschil is of eiseres recht heeft op aftrek btw die aan haar in rekening is gebracht voor de levering van de grond. Ze stelt dat sprake is van levering van een bouwterrein. Verweerder stelt dat de bouwvergunning uit 2003 geen betrekking heeft op de plannen van eiseres om de grond te bebouwen.	Het Hof is – anders dan de Rechtbank – van oordeel dat aan belanghebbende een bouwterrein i.d.z.v. de Wet OB is geleverd. Het oordeel van de rechtbank dat belanghebbende aannemelijk dient te maken dat zij ten tijde van de levering bouwplannen had waar die bouwvergunning betrekking op had, geeft, naar het oordeel van het Hof, blijk van een onjuiste rechtsopvatting, daar een dergelijke beperkte uitleg in strijd zou komen met een richtlijnconforme interpretatie (Woningstichting Maasdriel). Het Hof acht het aannemelijk dat het terrein op het moment van levering in bouwrijpe staat verkeerde, dat de omgevingsvergunning nog steeds gold en dat eiseres zelfs heeft getracht de bouwplannen alsnog te realiseren maar dat er onvoldoende belangstelling was.	Rb: Eiseres heeft niet aannemelijk gemaakt dat zij t.t.v. de levering de bouwplannen had waar de bouwvergunning betrekking op had. Gezien het tijdsverloop tussen de datum van vergunning en levering, had het op haar weg gelegen hiervan nader bewijs in te brengen. De intentie van de DGA is niet een objectief gegeven waaruit de intentie van de bebouwing blijkt. De grond is niet te kwalificeren als een bouwterrein op grond van de criteria van HvJ Woningstichting Maasdriel. Beroep ongegrond.
04-09-2019	HvJ EU	ECLI:EU:C:2019:660	De gemeenteraad (verkoper), projectontwikkelaar KPC Herning A/S (wederverkoper) en een woningcorporatie (koper) werkten samen aan een plan voor de bouw van jongerenwoningen. Ze sloten samen 3 contracten (één contractueel geheel).	Het HvJ verklaart voor recht dat een levering van een terrein waarop op het moment van levering nog een gebouw staat, niet kan worden aangemerkt als levering van een bouwterrein wanneer deze levering economisch gezien zelfstandig is ten opzichte van andere prestaties, ook al was het de bedoeling van partijen dat het gebouw zou worden gesloopt t.b.v. nieuwbouw.	Volgens de rechtspraak van het Hof behoren tot de relevante objectieve gegevens waarmee rekening moet worden gehouden voor de btw-rechtelijke kwalificatie van een bepaalde handeling, bovendien de staat van vordering , op de datum van levering van een onroerend goed bestaande uit een terrein en een gebouw, van de sloopwerkzaamheden of de verbouwingswerkzaamheden die de verkoper uitvoert, het gebruik van dat onroerend goed op dezelfde datum en de verplichting voor de verkoper om sloopwerkzaamheden uit te voeren met het oog op toekomstige bebouwing (J.J. Komen en Zonen Beheer en Woningstichting Maasdriel).
18-10-2019	Gerechtshof Den Haag	ECLI:NL:GHDHA:2019:2782	Een vastgoedholding en een projectontwikkelaar sluiten een contract met als doel gezamenlijk vastgoed te ontwikkelen. Verkoper levert twee percelen grond met goodwill t.b.v. de ontwikkeling. Op het moment van levering bestond de zaak uit een terrein waarop nog resten van bebouwing aanwezig waren. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie gegrond. Voor een geslaagd beroep op het rechtszekerheidsbeginsel dient door verkoper symmetrisch te zijn gehandeld door geen aftrek van btw te claimen.	Het beroep op het rechtszekerheidsbeginsel treft geen doel.	De vrijstelling is van toepassing, mits is gehandeld met inachtneming van het aan een vrijstelling verbonden principe van niet-aftrek. Belanghebbende heeft niet doen blijken dat aan die eis is voldaan. (...) Het moet er dan ook voor worden gehouden dat belanghebbende het recht op aftrek van omzetbelasting metterdaad en ten volle heeft uitgeoefend. Opmerking verdient dat ook verder alles is verlopen zoals in het geval dat sprake is van een voor de omzetbelasting belaste levering: de afnemende ondernemer heeft de omzetbelasting die is vermeld op de nota van afrekening van 27 juni 2008 teruggekregen, zulks na overleg met de Inspecteur.

Bijlage 2 Reikwijdte begrip bouwterrein

HvJ 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco)	 1. A → B Levering van grond met oude gebouwen (gedeeltelijk gesloopt) 2. A → B Levering van een sloopdienst van de oude gebouwen ná juridische levering	Feitelijk werden twee prestaties verricht: Hoofddienst: levering grond met bestaand gebouw – OVD Bij-dienst: sloopwerkzaamheden - BTW	HvJ: levering grond met al gedeeltelijk gesloopt gebouw + sloopdienst van dat gebouw ná de levering = één handeling → levering van een onbebouwd terrein → btw-belaste levering	Sloop ligt bij A , dan wordt de sloop opgenomen in de levering van het oude gebouw → bouwterrein – BTW
HvJ 12 juli 2012, C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (Komen en Zonen Beheer)	 A → B Levering van appartements-Rechten op winkelruimten. Voorafgaand aan levering door A reeds een aantal sloopwzh verricht m.h.o.o. nieuwbouw	Voorafgaand aan de levering zijn verbouwingswerkzaamheden verricht door de verkoper ten dienste van de vernieuwbouw	HvJ: levering van terrein met oud gebouw waarvan de vervaardiging tot nieuw gebouw gaande is. Oude gebouw was gedeeltelijk gesloopt + gedeeltelijk in gebruik → OVB	Gebouw was nog gedeeltelijk in gebruik , dus levering bestaand - OVB
HvJ 17 januari 2013, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woningstichting Maasdriel)	 A → B Levering van perceel grond met oude bibliotheek en parkeerterrein Voorafgaand aan levering door A reeds een aantal sloopwzh verricht m.h.o.o. nieuwbouw	Op moment van levering waren er nog geen voorzieningen getroffen met het oog op bebouwing. B had wel de intentie te bouwen.	HvJ: bouwterrein (BTW) indien die uit een globale beoordeling van de omstandigheden blijkt met inbegrip van de intentie van partijen, ondersteund met objectieve gegevens	Kijken naar de globale omstandigheden incl. de intentie van partijen
HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866	 A → B Levering van grond met oude bedrijfspand bestemd voor bouw winkelpand + A werkt mee aan de sloop-plannen van B (voor rekening van B).	Zoveel al gesloopt dat het oude pand op het tijdstip van levering niet meer kon worden gebruikt als bedrijfspand	HR: niet alleen kijken naar het contract maar ook naar de omstandigheden waaronder de intentie van partijen, ondersteund door objectieve gegevens. Ook meenemen in hoeverre de sloop en vernieuwbouwwerkzaamheden door/voor rekening van de verkoper zijn verricht.	Kijken naar de globale omstandigheden incl. de intentie van partijen. Ook meenemen in hoeverre de sloop en vernieuwbouwwerkzaamheden door/voor rekening van de verkoper zijn verricht.
HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning)	 2. Levering van terrein met pakhuis volledig in bedrijf. 1. Levering van terrein met pakhuis (wederverkoop) 3. Herinrichting perceel		HvJ: eerste levering is niet een levering van een bouwterrein wanneer de handeling economisch gezien zelfstandig is t.a.v. andere prestaties en niet één handeling vormt, ook al is dat wel de bedoeling.	Op moment van levering nog niet begonnen met de sloop: sloop ligt bij koper ; Tot relevante objectieve gegevens waarmee rekening moet worden gehouden zijn de staat van vordering, het gebruik van het onroerend goed op moment van levering: pakhuis was nog volledig in bedrijf .

Figuur 10: reikwijdte begrip bouwterrein



KPC Herning

In de situatie dat niet A sloopt maar C (Don Bosco, HR 5 oktober 2018) én het **gebouw** is op moment van levering nog in gebruik (Komen en Zonen Beheer), dan is sprake van een levering van bebouwd perceel = btw-vrijgesteld. De levering is economisch gezien zelfstandig t.o.v. een volgende levering en vormt daarom niet samen één prestatie (Don Bosco). Ook al is het **de intentie van partijen** om na de levering te slopen en opnieuw te bebouwen (Woningstichting Maasdiel).

Bijlage 3 Gespreksverslag prof. dr. B.G. (Bart) van Zadelhoff – 16 oktober 2019

Bij het begrip bouwterrein speelt *iets geks*. De basis van de nationale wetgeving is de BTW-richtlijn. Deze richtlijn zegt in artikel 12, derde lid, dat bouwterreinen terreinen zijn zoals door de lidstaten omschreven. Met andere woorden, het is aan de lidstaten om te bepalen wat een bouwterrein is. De BTW-richtlijn laat het begrip open. Vervolgens geeft het Hof van Justitie (HvJ) zelf invulling aan de bepaling in de BTW-richtlijn: *de enige grond die zonder btw kan worden geleverd, is grond die niet bestemd is te worden bebouwd*. Door de lidstaten wordt een richtlijn gemaakt. Wat we moeten verstaan onder bouwterrein wordt aan de lidstaten zelf overgelaten. De richtlijn geeft ruimte aan de lidstaten. Toch gaat het HvJ invullen waar het begrip aan moet voldoen: *alles wat onbebouwd is en bestemd om te worden bebouwd is bouwterrein*. Dat is raar. Dan kunnen we de nationale wet wel passend maken op de richtlijn, maar dat heeft helemaal geen waarde als je toch ook het HvJ moet volgen.

Er kan nog wel discussie ontstaan over de invulling van het begrip. Bijvoorbeeld als iemand een terrein koopt en er dan uiteindelijk toch niet wordt gebouwd. Maar wat meer een discussiepunt is: *wat is onbebouwd?* Onbebouwd is dat er geen gebouw op staat. Maar wat is een *gebouw*? Onze wetsgeschiedenis stelt dat een straat een gebouw is. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het HvJ dat niet vindt. In het Maasdriel-arrest zie je dat geconcludeerd wordt tot een bouwterrein, terwijl er een parkeerterrein ligt met bestrating en geparkeerde auto's. Na weghalen bestrating zal worden gebouwd. Wat gebeurt er dan als een gebouw wordt gesloopt en de fundering zit er nog? Is er dan sprake van onbebouwde grond? Is er nog sprake van een gebouw? Het is niet meer als gebouw te gebruiken...

Een voor Nederland uitzonderlijke kwestie was de uitspraak van de Hoge Raad (HR) waarbij de HR meeging met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel omdat de feiten plaatsvonden voordat het HvJ uitspraak had gedaan. Redelijk van de HR, maar juridisch fout. Het HvJ legt de wet uit, er is geen sprake van een wijziging, het is kennelijk altijd al zo geweest alleen waren wij ons niet bewust. Voor vastgoedprojecten geldt dat contracten zijn gesloten, afspraken liggen vast. Er is eigenlijk geen weg meer terug... Maar je wordt wel geacht de wet te kennen, zo simpel is het ook.

Wat voor velen een complicerende factor betreft bij een vastgoedvraagstuk, is dat het gaat over de btw in combinatie met overdrachtsbelasting. Verschillende regimes met verschillende definities. Bijvoorbeeld het begrip onroerend goed of gebouw. Ook de belastbare feiten zijn anders. Een levering voor de btw hoeft niet op hetzelfde moment plaats te vinden als de verkrijging voor de overdrachtsbelasting.

Nog een complicerende factor is dat naast wat volgens ons HvJ een bouwterrein is, we ook nog onze wetsgeschiedenis hebben en een vastgoedbesluit van onze Staatssecretaris (die overigens ieder moment kan worden aangepast of ingetrokken, maar waarin ook standpunten worden ingenomen en daarin wordt nog steeds het oude/huidige begrip voor bebouwing gehanteerd). Dus waar beroep je je dan op? Ook dien je er rekening mee te houden dat een Besluit zomaar kan zijn gewijzigd zonder dat je het weet.

De belastingdienst neemt niet gemakkelijk een standpunt in. Probeer dus zelf zekerheid te zoeken, waarbij je jezelf eerst de vraag stelt: wil je btw of wil je juist geen btw? Slopen tot de fundering of sloop je de fundering er zelf ook uit? Dan heb je vooralsnog weinig discussie. De wetgeving is altijd in ontwikkeling.

Bijlage 4 Gespreksverslag prof. dr. R.N.G. (René) van der Paardt – 1 november 2019

Bij overdracht van onroerend goed heb je te maken met de overdrachtsbelasting en de btw. De overdrachtsbelasting bestaat al heel lang. In 1917 kenden we het Registratierecht, later is dat de overdrachtsbelasting geworden. Die heffing is eigenlijk de vaste component in het geheel. Toen in 1968 de btw kwam – ingevoerd in 1969 – kregen we te maken met de Europese Richtlijn: de overdracht van onroerend goed is vrij van btw. Voor bestaand vastgoed heb je alleen maar te maken met de overdrachtsbelasting.

De achterliggende gedachte van btw op vastgoed:

1. De btw is een consumptiebelasting, dus alle goederen en diensten die geconsumeerd worden wil je belasten. Vandaar dat de gedachte is doorgezet om het eerste gebruik van nieuw onroerend goed te belasten met btw. Dat zie je dus terug bij *vervaardigde goederen* – dat is de wettelijke term in Nederland – waarbij je te maken hebt met *bouwterrein* aan de ene kant en aan de andere kant de nieuwe gebouwen: de levering van gebouwen tot twee jaar na de eerste ingebruikname. Over nieuwbouwwoningen betaal je dus btw en het idee erachter is dat dan de ‘woonconsument’ btw betaalt over de woning. Om dubbele heffing met de overdrachtsbelasting te voorkomen, is er de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting.

2. De tweede reden om btw- effing te willen in de vervaardigingsfase / de bouw- en handelsfase van vastgoed is ook dat recht op aftrek bestaat. Als je btw-belast levert, heb je ook recht op aftrek. Dus een bouwer kan dan de btw in aftrek brengen op de aannemer, de architect, enz., omdat je dan iets nieuws vervaardigt en dus met btw kan leveren. Zo treedt geen cumulatie van btw op, doordat de btw voor alle partijen aftrekbaar is tot de eerste transactie die leidt tot een gebruik.

Ben je een ondernemer en is sprake van levering van een terrein, dan heb je de keuze in welke heffing de transactie valt, btw-belast of vrijgesteld. Middels sloopactiviteiten of als al sprake is van onbebouwde grond dat bestemd is te worden bebouwd, dan kun je snel de btw-sfeer in. In de particuliere sfeer wordt vaak een bouwterrein gekocht voor een nieuwbouwhuis. Dan is het uiteraard aan te bevelen de grond te kopen in de overdrachtsbelastingsfeer.

Als eenmaal sprake is van een bouwterrein – of oude panden zijn gesloopt – dan is wel sprake van een dwingende regeling: btw-sfeer. Als dit op een gegeven moment helder is, dan nemen veel partijen hun beslissing zonder vooroverleg met de belastingdienst. Is het terrein nog in bestaande toestand en de verkoper sloopt niet, dan is het duidelijk dat sprake is van de overdrachtsbelastingsfeer. Discussies bestaan eerder in de situatie dat je in de btw-sfeer zit, maar je wilt liever overdrachtsbelasting betalen. Is wel echt sprake van ‘bebouwd’? Of is sprake van een Don Bosco-effect?

Jurisprudentie van nu is vaak van vóór de aanpassing van de wet. De discussies zijn van vóór 2017. Daarna is het wat gemakkelijker geworden. Door de verruimde definitie heb je sneller een bouwterrein. Het is nu makkelijker voor partijen aan de definitie te voldoen. Waar nú de discussies over gaan zijn de transformaties, het aanpassen van bestaande panden. Bijvoorbeeld kantoorpanden. Dan zit je met de vraag: is het een woning of niet? 2% of 6% in de overdrachtsbelasting?