

Zaak C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Uitlegging van artikelen 13, B, sub g, en 4, lid 3, sub a – Levering van terrein met gedeeltelijk gesloopt gebouw, op plaats waarvan nieuw bouwwerk moet worden opgericht – Btw-vrijstelling”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling van levering van gebouwen en erbij behorend terrein

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 3, sub a, en 13, B, sub g)

Artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel bepaalde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde, één handeling, die als geheel niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorende terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.

(cf. punt 44 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 november 2009 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Uitlegging van artikelen 13, B, sub g, en 4, lid 3, sub a – Levering van terrein met gedeeltelijk gesloopt gebouw, op plaats waarvan nieuw bouwwerk moet worden opgericht – Btw-vrijstelling”

In zaak C-461/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 3 oktober 2008, ingekomen bij het Hof op 23 oktober 2008, in de procedure

Don Bosco Onroerend Goed BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 september 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- Don Bosco Onroerend Goed BV, vertegenwoordigd door W. Ambergen, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. Noort en M. de Grave als gemachtigden,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou, M. van Beek en W. Wils als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, B, sub g, van de Zesde 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Don Bosco Onroerend Goed BV (hierna: „Don Bosco”) en de Staatssecretaris van Financiën, inzake de vrijstelling van overdrachtsbelasting over de verkrijging van een onroerende zaak, welke vrijstelling volgens het

Nederlandse recht afhangt van de vraag of deze handeling onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan btw „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein’ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

b) de levering van een bouwterrein.

Als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

5 In artikel 13 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, wordt bepaald:

„[...]

B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;

h) levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub b.

[...]”

6 Krachtens artikel 13, C, eerste alinea, sub b, van deze richtlijn „[kunnen] de lidstaten [...] aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van [...] de handelingen bedoeld in B, sub d, g en h”.

Nationale regeling

7 Artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968, in de in 1999 geldende versie (hierna: „Wet op de omzetbelasting”), luidt:

„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;

2) leveringen, andere dan die bedoeld onder 1, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

[...]

3. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1:

a) wordt als gebouw beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

b) wordt na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht;

c) wordt als erbij behorend terrein beschouwd ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.

4. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1, wordt als bouwterrein beschouwd onbebouwde grond:

a) waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;

b) ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;

c) in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of

d) ter zake waarvan een bouwvergunning is verleend;

met het oog op de bebouwing van de grond.”

8 Artikel 2, lid 1, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer bepaalt dat „[o]nder de naam ‚overdrachtsbelasting‘ [...] een belasting [wordt] geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen”.

9 Ingevolge artikel 15, lid 1, sub a, van deze wet is, onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, van de overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging „krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1, van de Wet op de omzetbelasting [...] ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting [...] geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 In 1998 heeft de Stichting Leusderend (hierna: „verkoper”) aan Don Bosco een perceel verkocht waarop zich twee oudere gebouwen bevonden waarin vroeger een school met internaat was gehuisvest (hierna: „onroerende zaak”).

11 Don Bosco was voornemens deze twee gebouwen volledig te laten slopen om vervolgens op het aldus vrijgekomen terrein nieuwe gebouwen te laten oprichten. Daartoe werd met de verkoper overeengekomen dat deze een sloopvergunning zou aanvragen, dat hij met een aannemer een overeenkomst tot sloop van de betrokken gebouwen zou aangaan, en dat hij de kosten hiervan aan zich in rekening zou laten brengen. Volgens de tussen de verkoper en Don Bosco gesloten overeenkomst zou laatstgenoemde die kosten dragen door vermeerdering van de koopsom, behoudens de kosten van asbestverwijdering, die voor rekening van de verkoper zouden blijven.

12 Op 27 augustus 1999 is door de gemeente Leusden (Nederland) aan de verkoper een sloopvergunning verleend, onder meer onder de voorwaarde dat pas na de asbestverwijdering daadwerkelijk tot sloop mocht worden overgegaan.

13 Na op 21 september 1999 aan de verkoper een offerte te hebben uitgebracht voor de asbestverwijdering en het verdere sloopwerk, is de met die werkzaamheden belaste aannemer op 30 september 1999 ’s morgens met de werkzaamheden begonnen.

14 Op dezelfde datum ’s middags is de onroerende zaak aan Don Bosco geleverd. Op dat tijdstip was een deel van de bestrating tussen de gebouwen verwijderd, was van één gebouw op het terrein een gedeelte van een zijgevel met behulp van een hydraulische kraan ingedrukt en waren daar ramen, kozijnen en metselwerk verwijderd en beschadigd.

15 Na de levering van de onroerende zaak is eerst het aanwezige asbest verwijderd, zijn vervolgens de bestaande gebouwen verder gesloopt en zijn op het betrokken perceel in opdracht en voor rekening van Don Bosco nieuwe gebouwen, bestemd als kantoorpanden, opgericht.

16 Aan Don Bosco is ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak een naheffingsaanslag in de overdrachtsbelasting opgelegd. Het tegen deze naheffingsaanslag gemaakte bezwaar is bij uitspraak van de belastinginspecteur afgewezen.

17 Don Bosco heeft tegen die uitspraak beroep ingesteld, met het argument dat de levering van de onroerende zaak in casu belast was met btw en dat zij mitsdien op grond van artikel 15, lid 1, sub a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer was vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

18 Dit beroep is door het Gerechtshof te Amsterdam ongegrond verklaard op grond dat de levering van de onroerende zaak krachtens artikel 11, lid 1, onderdeel a, van de Wet op de

omzetbelasting was vrijgesteld van omzetbelasting.

19 Don Bosco heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam beroep in cassatie ingesteld, met het betoog dat de Zesde richtlijn, en met name de artikelen 13, B, sub h, en 4, lid 3, sub b, ervan, zo uitgelegd moeten worden dat de levering van de onroerende zaak belast had moeten zijn met btw.

20 De verwijzende rechter wenst te vernemen of de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op de oprichting van een nieuw gebouw, nog de levering vormt van dat oude gebouw, dat in het verleden voor het eerst in gebruik is genomen, of dat elke levering tijdens de fase van de sloop van dat gebouw of tijdens de fase van de oprichting van het nieuwe gebouw moet worden aangemerkt als een levering van dat nieuwe gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan.

21 In dit verband verwijst hij naar het beginsel van neutraliteit van de btw en merkt hij op dat de onderwerping aan de btw van een onroerende zaak in de periode tussen de sloop van het oude gebouw en de eerste ingebruikneming van het nieuwe gebouw, tot gevolg heeft dat de btw die ter zake van de sloop, het bouwrijp maken en de bouw in rekening was gebracht, voor aftrek in aanmerking zou komen, zodat elke levering tot aan de eerste ingebruikneming „schoon” van btw zou zijn. Daarentegen zou in het geval van vrijstelling van de levering van een terrein met een geheel of gedeeltelijk gesloopt gebouw de btw op de sloop deel gaan uitmaken van de prijs van het nieuwe gebouw.

22 Niettemin is volgens deze rechterlijke instantie het vraagstuk van de neutraliteit van de btw minder of in het geheel niet aan de orde, indien het de verwerver is – en niet de verkoper die de te slopen onroerende zaak levert – die de opdracht geeft tot de sloop en de kosten hiervan aan zich in rekening laat brengen. Dit geldt te meer indien niet de verkoper, maar de koper de plannen tot de nieuwbouw heeft ontwikkeld. In een dergelijk geval dient veeleer te worden geoordeeld dat de verkoper in feite het oude gebouw levert.

23 Van oordeel dat de beslechting van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van de Zesde richtlijn, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 13, B, sub g, in samenhang met artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat [met btw] belast is de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw?

2) Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen, met dien verstande dat de levering alleen dan [met btw] belast is als de verkoper de opdracht tot de sloop heeft gegeven en de kosten daarvan aan zich in rekening laat brengen?

3) Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang of de verkoper dan wel de koper van het gebouw de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld, met dien verstande dat de levering alleen dan [met btw] belast is indien de verkoper de nieuwbouwplannen heeft ontwikkeld?

4) Zo het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, is dan [met btw] belast elke levering die plaatsvindt na het tijdstip waarop de sloopwerkzaamheden feitelijk een aanvang nemen dan wel na enig later tijdstip, in het bijzonder het tijdstip waarop de sloop substantieel is gevorderd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

24 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn juncto artikel 4, lid 3, sub a, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop een gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, en waarvan de sloop reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, is vrijgesteld van btw.

25 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arresten van 14 juni 2007, Haderer, C-445/05, Jurispr. blz. I-4841, punt 18; 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 30, en 23 april 2009, TNT Post UK, C-357/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 31).

26 De in artikel 13, B, sub g, van voornoemde richtlijn genoemde btw-vrijstelling gaat er om te beginnen van uit dat het voorwerp van de betrokken levering een gebouw, of een gedeelte van een gebouw, en het erbij behorend terrein, is.

27 Volgens artikel 4, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn wordt als gebouw beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

28 Gelet op de bewoordingen van deze definitie van het begrip „gebouw” betoogt de Nederlandse regering dat, in geval van levering van een terrein waarop een gebouw staat dat is bestemd om te worden vervangen en daartoe al gedeeltelijk is gesloopt, dit gebouw een dergelijk bouwwerk vormt, voor zover het nog niet volledig is weggehaald. Een gedeeltelijk gesloopt gebouw is nog altijd een oud gebouw dat reeds in gebruik is geweest, zodat de levering ervan is vrijgesteld van btw krachtens artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn.

29 Daarentegen betoogt de Commissie van de Europese Gemeenschappen in haar schriftelijke opmerkingen, op dit punt ter terechtzitting in wezen ondersteund door Ierland, dat in een situatie zoals beschreven in het vorige punt van het onderhavige arrest, het terrein het hoofdbestanddeel van de levering is, terwijl de bestaande opstal slechts een puur ondergeschikt bestanddeel van de levering vormt. Vanaf het begin is het immers de intentie geweest om de opstal te slopen, en dus om een terrein te leveren met het doel op die plaats een nieuw gebouw op te richten.

30 Derhalve moet worden nagegaan of, enerzijds, het daadwerkelijke bestaan van het oude gebouw of van een gedeelte hiervan, op het moment van levering van de onroerende zaak, het beslissende criterium vormt voor de toepassing van de in artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling, dan wel of, anderzijds, andere omstandigheden, zoals die welke worden genoemd in de tweede en de derde prejudiciële vraag, in aanmerking kunnen of moeten worden genomen.

31 In dit verband zij eraan herinnerd dat de uitlegging van deze bepaling noch op het aanvankelijke, noch op het gewijzigde voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn kan

worden gebaseerd. Deze voorstellen bevatten, wat de levering van onroerende zaken betreft, een uitputtende regeling en, in het bijzonder, een gemeenschappelijke definitie van het begrip „bouwterrein”. Bovendien was de btw-vrijstelling niet beperkt tot de levering van onbebouwd terrein. De Raad van de Europese Unie heeft deze voorstellen evenwel niet aanvaard en voor een andere benadering gekozen. Met name aangaande het begrip „bouwterrein” heeft hij zich uiteindelijk verlaten op de definities van de lidstaten (zie in die zin arrest van 28 maart 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Jurispr. blz. I-1721, punt 21).

32 Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in het hoofdgeding de verkoper de grond, waarop op het moment waarop de overeenkomst werd gesloten twee gebouwen stonden, niet slechts heeft verkocht en geleverd, maar dat hij ook, overeenkomstig zijn verplichting jegens Don Bosco, een sloopvergunning heeft aangevraagd en op eigen kosten een overeenkomst is aangegaan met een aannemer, die deze gebouwen daadwerkelijk heeft gesloopt. Overeengekomen werd dat de verkoper de kosten hiervan aan zich in rekening zou laten brengen en dat de koopsom van de onroerende zaak werd vermeerderd met deze kosten, behoudens de kosten van asbestverwijdering, die voor rekening van de verkoper zouden blijven. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter niet dat de verkoper betrokken is geweest bij de oprichting van het nieuwe gebouw.

33 In zijn betrekkingen met Don Bosco heeft de verkoper, vanuit het oogpunt van de btw, dus de onroerende zaak geleverd en diensten met betrekking tot de sloop van de bestaande gebouwen verricht.

34 Derhalve moet worden vastgesteld of, vanuit het oogpunt van de btw, met name voor de uitlegging van de in de vragen van de verwijzende rechter genoemde bepalingen, de levering van de onroerende zaak en de sloop van deze gebouwen moeten worden aangemerkt als twee onderscheiden en zelfstandige handelingen, die afzonderlijk moeten worden beoordeeld, dan wel als één samengestelde handeling die uit verschillende elementen bestaat (zie in die zin arresten van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punten 18 en 20, en 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punten 48 en 49).

35 Weliswaar vloeit uit artikel 2 van de Zesde richtlijn voort dat elke levering of prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd (zie in die zin met name arrest Part Service, reeds aangehaald, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 17).

36 Niettemin moeten in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling, wanneer zij niet zelfstandig zijn (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Part Service, punt 51, en RLRE Tellmer Property, punt 18).

37 Dit is met name het geval wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (zie in die zin arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 23, en reeds aangehaalde arresten Part Service, punt 53, en RLRE Tellmer Property, punt 19).

38 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke

handelingen dan wel om één handeling gaat (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 19, en Aktiebolaget NN, punt 21). Teneinde te kunnen bepalen of de betrokken handeling is vrijgesteld van btw, dient dus, anders dan Don Bosco en de Nederlandse regering betogen, rekening te worden gehouden met eventueel door de verkoper van de onroerende zaak verrichte bijkomende prestaties, zoals die welke worden genoemd in de tweede en de derde prejudiciële vraag.

39 Met betrekking tot een situatie als die in het hoofdgeding, moet worden vastgesteld dat de door de verkoper verrichte handelingen, die in het kader van de btw worden onderzocht, nauw met elkaar zijn verbonden. De sloopwerkzaamheden en de levering van de grond op zich hebben elkaar zelfs overlapt. Deze handelingen hadden als economisch doel de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. In dit verband zou het kunstmatig zijn om te oordelen dat Don Bosco van dezelfde persoon eerst de oude gebouwen en het erbij behorende terrein heeft verworven, dat, als zodanig, echter in het geheel niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna de diensten met betrekking tot de sloop van de gebouwen, door welke diensten dat terrein pas bruikbaar voor hem kon worden gemaakt (zie naar analogie arrest Aktiebolaget NN, reeds aangehaald, punt 25).

40 Bijgevolg dienen de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt om op de plaats ervan een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop reeds is aangevangen vóór die levering, en de sloop van dit gebouw, in de door de verwijzende rechter beschreven omstandigheden, vanuit het oogpunt van de btw, als één handeling te worden beschouwd, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft.

41 Derhalve valt een dergelijke handeling, als geheel beschouwd, niet onder de btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.

42 In deze omstandigheden staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of het betrokken terrein is aan te merken als „bouwterrein” in de zin van de artikelen 4, lid 3, sub b, en 13, B, sub h, van de Zesde richtlijn.

43 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, gelet op de uitdrukkelijke verwijzing, in voornoemd artikel 4, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, naar de door de lidstaten gehanteerde definities van „bouwterreinen”, het aan hen staat om te omschrijven welke terreinen als „bouwterreinen” moeten worden aangemerkt, zowel voor de toepassing van deze bepaling als voor de toepassing van artikel 13, B, sub h, van deze richtlijn, met volledige inachtneming van de doelstelling van laatstgenoemde bepaling, die enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt (zie in die zin arrest Gemeente Emmen, reeds aangehaald, punten 20 en 25).

44 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 13, B, sub g, van de Zesde richtlijn juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde btw-vrijstelling valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de btw, één handeling, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.

Kosten

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 13, B, sub g, van de Zesde 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, juncto artikel 4, lid 3, sub a, van deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de in het eerstgenoemde artikel neergelegde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde, één handeling, die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.