



Datum van inontvangstneming : 16/10/2019

**Zaak C-604/19**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

9 augustus 2019

**Verwijzende rechter:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

19 juni 2019

**Verzoekende partij:**

Gmina Wrocław

**Verwerende partij:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

De procedure bij de verwijzende rechter betreft een btw-rechtelijk geschil over de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

De verwijzende rechter wenst te vernemen of de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht een aan de btw onderworpen levering van goederen uitmaakt in de zin van richtlijn 2006/112/EG.

## **Prejudiciële vragen**

1. Vormt de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht, onder omstandigheden als in de onderhavige zaak, een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), juncto artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: richtlijn 2006/112), die aan de btw onderworpen is?

2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, vormt de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht dan een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, die aan de btw onderworpen is?

3. Handelt een gemeente die een vergoeding ontvangt voor de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een onroerend goed in een eigendomsrecht, onder omstandigheden als in de onderhavige zaak, als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 dan wel als publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 van richtlijn 2006/112?

## **Relevante gemeenschapsrechtelijke bepalingen**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”), in het bijzonder artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 13, lid 1, artikel 14, lid 1, artikel 14, lid 2, onder a).

## **Relevante nationale bepalingen**

I. Poolse wet betreffende de belasting over goederen en diensten (Ustawa o podatku od towarów i usług; hierna: „btw-wet”) van 11 maart 2004, in het bijzonder artikel 7, lid 1, van de btw-wet:

„Als levering van goederen [...] wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken, waaronder:

1) de eigendomsovergang van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet;

[...]

6) de verlening van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op percelen”;

alsmede artikel 5, lid 1, punt 1, artikel 15, leden 1, 2 en 6.

II. Pools burgerlijk wetboek (Kodeks cywilny; hierna: Pools BW) van 23 april 1964, in het bijzonder artikel 232, § 1, artikel 233, artikel 234, artikel 236, artikel 238.

III. Poolse wet inzake het beheer van onroerende goederen (Ustawa o gospodarce nieruchomościami; hierna: „wet beheer onroerend goed”) van 21 augustus 1997, in het bijzonder:

artikel 32, lid 1: „Percelen waarop een eeuwigdurend vruchtgebruik werd gevestigd, kunnen uitsluitend worden verkocht aan de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik [...]”;

artikel 32, lid 2: „Een eerder gevestigd recht van eeuwigdurend vruchtgebruik eindigt krachtens de wet op het moment waarop een koopovereenkomst inzake het onroerend goed wordt gesloten. [...]”;

artikel 69: „Op de prijs van een perceel dat wordt verkocht aan de vruchtgebruiker daarvan, wordt een bedrag in mindering gebracht dat overeenkomt met de waarde van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel op de dag van de verkoop”;

alsmede artikel 12 bis, lid 1, artikel 27, artikel 71, leden 1, 2, 4 en 6.

IV. Poolse wet betreffende de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming in een eigendomsrecht op deze percelen (Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów) van 20 juli 2018, in het bijzonder:

artikel 1, lid 1: „Per 1 januari 2019 wordt het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming omgezet in een eigendomsrecht op deze percelen”;

artikel 7, lid 1: „De nieuwe eigenaar van het perceel betaalt voor de omzetting een vergoeding aan de voormalige eigenaar van het perceel”;

artikel 7, lid 2: „De vergoeding komt overeen met het bedrag van de jaarlijkse vergoeding voor het eeuwigdurend vruchtgebruik dat op het moment van de omzetting had moeten worden betaald”;

alsmede artikel 1, lid 2, artikel 4, artikel 5, lid 1, artikel 7, leden 6 en 7, artikel 12, lid 2.

### **Korte weergave van de feiten en de procedure**

1. De Gmina Wrocław (gemeente Wrocław; hierna: „gemeente, partij of verzoekster”) heeft op 5 januari 2019 bij de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst; hierna:

„belastingdienst”) een verzoek ingediend om een individuele ruling onder meer over de vraag of btw dient te worden geheven over vergoedingen die krachtens de wet worden betaald voor de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming in een eigendomsrecht op deze percelen. De gemeente heeft erop gewezen dat zij een actieve geregistreerde btw-plichtige eigenaar van onroerende goederen is waarop een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik is gevestigd. Het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik heeft een voorlopig karakter en is een in de tijd beperkt recht. Het eeuwigdurend vruchtgebruik kan voor maximaal 99 jaar, maar voor niet minder dan 40 jaar worden gevestigd, waarbij een verlenging van dit recht met een aanvullende termijn mogelijk is. De houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik betaalt een jaarlijkse vergoeding, zolang het eeuwigdurend vruchtgebruik voortduurt. Benadrukt werd dat over de vestiging van een eeuwigdurend vruchtgebruik op percelen overeenkomstig artikel 5, lid 1, punt 1, alsmede artikel 7, lid 1, punt 6, van de btw-wet btw verschuldigd is. Onder verwijzing naar onder meer artikel 1, lid 1, artikel 4, lid 1, punt 3, artikel 4, lid 5, alsmede artikel 7 van de omzettingswet, werd verklaard dat de gemeente per 1 januari 2019 de eigendom zal verliezen van de onroerende goederen die door de houders van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik werden gebruikt, en dat deze houders van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik krachtens de wet eigenaar zullen worden van de percelen waarop zij tot dusver het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik bezaten. Bij de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht zullen de nieuwe eigenaren van de onroerende goederen een omzettingsvergoeding aan de gemeente moeten betalen. Deze vergoeding zal per 31 maart van ieder jaar over een periode van 20 jaar vanaf de omzetting moeten worden betaald dan wel eenmalig, waarbij de vergoeding alsdan gelijk is aan het product van de vergoeding die verschuldigd was voor het jaar waarin de intentie van de eenmalige betaling wordt uitgesproken, met het nog resterende aantal jaren tot de afloop van de termijn van 20 jaar die begint met de omzetting. Als gevolg van de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen die als woning bestemd zijn en die worden genoemd in de wet betreffende de omzetting in eigendom, verliest de gemeente de eigendom van deze percelen.

2. In verband met het bovenstaande werd onder meer de vraag gesteld of de vergoedingen die op grond van de omzettingswet door de nieuwe eigenaren aan de gemeente worden betaald, onderworpen zijn aan de btw?

3. Naar de opvatting van de gemeente wordt geen btw geheven over de omzetting van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een perceel in een eigendomsrecht op hetzelfde perceel.

4. In zijn individuele ruling van 15 januari 2019 heeft de belastingdienst vastgesteld dat het door de gemeente dienaangaande ingenomen standpunt onjuist is. De belastingdienst wees erop dat na 1 mei 2004 (de toetreding van Polen tot de Europese Unie) de vestiging van een eeuwigdurend vruchtgebruik moet worden aangemerkt als een levering van goederen die aan de btw onderworpen is. In

verband met de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming in een eigendomsrecht moet een schuld in de vorm van een jaarlijkse omzettingsvergoeding of een eenmalige betaling voor de omzetting worden betaald. Met betrekking tot de handelingen waarvoor de gemeente vergoedingen zal ontvangen, zal zij derhalve handelen als btw-plichtige. Hieruit vloeit volgens de belastingdienst voort dat de aan de gemeente toekomende vergoedingen voor de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht, die worden vastgesteld op grond van de omzettingwet, aan de btw onderworpen zijn, aangezien het hierbij gaat om het nog openstaande deel van de vordering voor de vestiging van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel.

5. Verzoekster heeft bij de rechter in eerste aanleg beroep ingesteld tegen de individuele ruling in haar geheel.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

6. De gemeente is van mening dat de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik een economische overdracht van de macht over het perceel aan de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik tot gevolg heeft, hetgeen hem de mogelijkheid biedt als een eigenaar over het perceel te beschikken. De omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht heeft evenwel volgens de gemeente geen gevolgen voor de „feitelijke macht” die de vruchtgebruiker reeds heeft verworven op het moment van de overdracht van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik, en kan derhalve niet worden behandeld als een nieuwe levering van hetzelfde goed. De gemeente concludeert hieruit dat de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht op hetzelfde perceel niet onderworpen is aan de btw.

7. Ter ondersteuning van haar opvatting heeft de gemeente verwezen naar de rechtspraak van de bestuursrechtshof. Uit de aan het btw-stelsel inherente beginselen vloeit volgens haar voort dat wanneer een handeling niet aan de btw is onderworpen, de vergoeding voor het verrichten van deze handeling evenmin aan de btw onderworpen is. De gemeente heeft erop gewezen dat de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een perceel in een eigendomsrecht op hetzelfde perceel niet kan worden beschouwd als de voortzetting van de eerdere, met de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik verrichte levering. Volgens de btw-wet kan de belastingheffing op een handeling niet worden uitgebreid tot een tweede handeling, en er is ook geen reden voor de aanname dat een dergelijke voortgezette levering plaatsvindt. Er is sprake van twee handelingen, dat wil zeggen de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel en de verwerving van de eigendom van het perceel middels de omzetting. Voor elk van deze handelingen voorzien de toepasselijke regelingen in een afzonderlijke vergoeding (bij de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik – een eerste vergoeding en jaarlijkse vergoedingen en bij de overdracht van de eigendom – omzettingsvergoedingen). Verzoekster komt op tegen de opvatting dat de betaling

van de omzettingsvergoedingen een gevolg is van de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik.

8. Bovendien is de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht volgens haar geen gevolg van de afspraken die bij de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik zijn gemaakt; veeleer vervalt het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik ten gevolge van de omzetting krachtens de wet, terwijl de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik de eigendom verwerft en hiervoor omzettingsvergoedingen moet betalen.

9. Verder handelt de gemeente als btw-plichtige bij de vestiging van een eeuwigdurend vruchtgebruik op percelen op grond van civielrechtelijke overeenkomsten. Dat voor de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht vergoedingen worden gevraagd, heeft volgens artikel 15, leden 1 en 2, alsmede artikel 6 van de btw-wet evenwel niet tot gevolg dat de gemeente daarover btw moet heffen. Wanneer de gemeente de omzettingsvergoeding vordert, handelt zij als publiekrechtelijk lichaam en derhalve als overheidsinstantie binnen de in de omzettingswet bepaalde grenzen. Bij de omzetting wordt geen civielrechtelijke overeenkomst gesloten, veeleer geschiedt de omzetting krachtens de wet, zonder dat kan worden onderhandeld over de voorwaarden van deze gebeurtenis, hetgeen ook geldt voor de voorwaarden voor de betaling van de omzettingsvergoedingen. Bovendien kan geen andere particuliere marktdeelnemer op vergelijkbare wijze handelen daar deze handeling enkel door een publiekrechtelijk lichaam, in casu de gemeente, kan worden verricht.

10. Het standpunt van de gemeente kan aldus worden samengevat dat de omzettingsvergoedingen die de nieuwe eigenaren op grond van de omzettingswet betalen, niet aan de btw zijn onderworpen, omdat het gaat om een handeling die niet onderworpen is aan deze belasting, aldus de gemeente.

11. De belastingdienst voert aan dat de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op bebouwde percelen met woonbestemming in een eigendomsrecht op percelen, waarvoor het betreffende recht na de inwerkingtreding van de btw-wet is verleend (1 mei 2004), weliswaar noch als nieuwe levering van goederen noch als overige belastbare handeling onderworpen is aan de btw (hierbij gaat het om de voortzetting van de reeds verrichte levering van goederen), maar dat het bedrag dat voor de omzetting van het eigendomsrecht op het perceel verschuldigd is (omzettingsvergoeding), als een deel van de kosten van de levering onderworpen is aan de btw. Om die reden zijn alle bedragen die de eigenaar van het perceel, te weten de gemeente, in verband met de vestiging en handhaving van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik kan vorderen, onder meer de vergoedingen voor de omzetting in een eigendomsrecht, onderworpen aan deze belasting.

12. De belastingdienst heeft onder verwijzing naar artikel 29 bis, lid 1 en lid 6, punt 1, van de btw-wet aangevoerd dat het totale bedrag van de ontvangen

omzettingsvergoeding (ongeacht of het om de jaarlijkse vergoeding dan wel de eenmalige betaling gaat) inclusief de btw is (brutobedrag). De gemeente handelt als btw-plichtige overeenkomstig artikel 15, lid 1, van de btw-wet en niet als publiekrechtelijk lichaam overeenkomstig artikel 15, lid 6, van de btw-wet. De vraag op welke wijze en in welke vorm (publiekrechtelijk of civielrechtelijk) de omzetting zal plaatsvinden respectievelijk welke verschillen er zijn tussen de bovengenoemde rechtsinstituten, is volgens de belastingdienst voor de kwalificatie van de bovengenoemde handelingen niet van belang. Bijgevolg zijn de omzettingsvergoedingen overeenkomstig artikel 5, lid 1, punt 1, van de btw-wet onderworpen aan de btw.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing**

13. De twijfels die in het onderhavige geding tussen partijen zijn gerezen, betreffen in eerste instantie de kwalificatie van de omzetting krachtens de wet van een recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op percelen in een eigendomsrecht (artikel 1, lid 1, van de omzettingwet).

14. Naar de opvatting van verzoekster is er sprake van twee handelingen, dat wil zeggen de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel en de verwerving van het eigendomsrecht op het perceel middels de omzetting krachtens de wet. Tegelijkertijd kan de omzetting van het recht van vruchtgebruik op een perceel in een eigendomsrecht op dit perceel niet als nieuwe levering van hetzelfde goed worden beschouwd, aangezien deze geen gevolgen heeft voor de „feitelijke macht” die de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik reeds op het moment van vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik verkrijgt; deze handeling is bijgevolg niet onderworpen aan de btw. Verzoekster komt op tegen de opvatting dat de omzetting van het recht van vruchtgebruik op een perceel in een eigendomsrecht op dit perceel de voortzetting van de eerdere levering vormt die in de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel besloten ligt.

15. De belastingdienst is daarentegen van mening dat met de omzetting van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op een perceel in een eigendomsrecht de reeds verrichte levering van goederen (dat wil zeggen de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik) wordt voortgezet.

16. Volgens de rechtspraak van de bestuursrechters met betrekking tot een andere rechtssituatie vormt de overdracht van het eigendomsrecht op een perceel aan de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik noch een levering van goederen noch een overige belastbare handeling. Het gaat hierbij om een wijziging van de aard van het recht op het perceel die geen gevolgen heeft voor de bestaande omvang van de macht over het goed. De wijziging van de aard van het recht op het onroerend goed vormt geen levering van goederen in de zin van een overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken. Volgens deze rechtspraak heeft de levering immers reeds met de vestiging van het



recht van eeuwigdurend vruchtgebruik plaatsgevonden. De omzetting van dit recht in eigendom, hoe belangrijk deze omzetting vanuit civielrechtelijk oogpunt ook moge zijn, heeft btw-rechtelijk geen dermate grote betekenis. Tegen de achtergrond van de definitie van de levering van goederen in de zin van artikel 7, lid 1, van de btw-wet is immers het juiste begrip van de uitdrukking „overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken” doorslaggevend en niet de betekenis van de overdracht van de eigendom van goederen. De houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik heeft reeds met de vestiging van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik de macht verworven om als een eigenaar over het goed te beschikken. Bij de kwalificatie van een bestaande economische gebeurtenis als levering van goederen moet daarentegen vooral de economische betekenis van de betrokken handeling in aanmerking worden genomen en niet de rechtsaard ervan. Hierbij gaat het immers om het feitelijke aspect van de betrokken handeling, dat wil zeggen de feitelijke mogelijkheid om te beschikken over de goederen, en niet om een beschikken in juridische zin. De uitdrukking „macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken” kan derhalve niet uitsluitend worden toegepast op het eigendomsrecht. Het wezenlijke kenmerk van de levering van goederen in de zin van de btw-wet is immers niet de overdracht van het eigendomsrecht, maar het economische aspect van deze handeling. Benadrukt werd dat het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in economisch opzicht erop berust dat de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik (verkrijger van het recht) bij de verkrijging van dit recht niet de volledige waarde van het onroerend goed betaalt, maar slechts een bepaald percentage van deze waarde, terwijl hij de mogelijkheid verkrijgt dit onroerend goed voor een zeer lange periode op vergelijkbare wijze te gebruiken als de eigenaar. Tegelijkertijd moet de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik, zolang dit recht hem toekomt, jaarlijkse vergoedingen betalen die naar hun aard vergelijkbaar zijn met pachtpenningen. Indien de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op wettelijk toegestane wijze buiten een aanbesteding om het eigendomsrecht verwerft op het onroerend goed waarop hij tot op dat moment een eeuwigdurend vruchtgebruik heeft gehad, hetgeen tot een belastingplicht leidt, worden de toekomstige jaarlijkse vergoedingen die de vruchtgebruiker dient te betalen, vervangen door een eenmalige betaling overeenkomstig artikel 69 van de wet beheer onroerend goed, aldus deze rechtspraak. Volgens de aangehaalde bepaling wordt op de prijs van een perceel dat wordt verkocht aan de vruchtgebruiker daarvan, een bedrag in mindering gebracht dat overeenkomt met de waarde van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel op de dag van de verkoop. Om die reden werd het standpunt ingenomen dat de belastbare handeling de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik op het perceel is (en niet de verkrijging van de eigendom van dit perceel), aangezien daardoor de macht wordt verkregen om als een eigenaar over het perceel te beschikken, terwijl de maatstaf van heffing afhankelijk van het moment van vestiging van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik gebaseerd is op het totale bedrag van de voor de vestiging van dit recht verschuldigde vergoeding (alles wat als betaling kan gelden) rekening houdend van de door de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik

reeds betaalde vergoedingen. Bij de prijs die de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik in het kader van het onderhavige omzettings-respectievelijk koopproces moet betalen overeenkomstig artikel 69 van de wet beheer onroerend goed, gaat het in werkelijkheid om de betaling voor de reeds verrichte en tot op dat moment niet volledig betaalde levering die bestaat in de vestiging van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik.

**a) Motivering van de eerste prejudiciële vraag**

17. De twijfels van de verwijzende rechter betreffen de vraag of ook de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik op een perceel in eigendom overeenkomstig artikel 1, lid 1, van de omzettingswet dient te worden beoordeeld zoals hierboven is uiteengezet. Deze twijfels berusten op de omstandigheid dat in het geval van een verkoop van een perceel aan de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik overeenkomstig artikel 31 van de wet beheer onroerend goed de contractpartijen over de verkoop beslissen.

18. Indien daarentegen (zoals in het onderhavige geding) het eeuwigdurend vruchtgebruik wordt omgezet in eigendom op grond van artikel 1, lid 1, van de omzettingswet, berust de overgang van het eigendomsrecht van de gemeente aan de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik (de nieuwe eigenaar) op een beslissing van de wetgever.

19. De twijfels van de rechter die in het onderhavige geding zijn gerezen, geven derhalve aanleiding tot de vraag of een handeling zoals de hierboven genoemde niet moet worden gekwalificeerd als een handeling in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 juncto artikel 2, lid 1, onder a), van deze richtlijn, dat wil zeggen als een overdracht van de eigendom van een goed tegen betaling van een vergoeding krachtens de wet.

20. Van belang is erop te wijzen dat geen van partijen is ingegaan op dit aspect. Het ligt voor de hand dat het hierbij gaat om een specifieke soort onteigening, aangezien deze in beginsel door een publiekrechtelijk lichaam voor publieke doeleinden wordt verricht. In het onderhavige geding evenwel ontnemt de wetgever percelen aan publiekrechtelijke lichamen en streeft daarmee zowel publieke (regeling van de eigendomsverhoudingen) als ook particuliere doeleinden na. De betrokken bepaling zelf sluit deze mogelijkheid volgens de bewoordingen daarvan evenwel niet uit.

21. Zou het juist zijn om onder omstandigheden als in het onderhavige geding een onderscheid te maken tussen twee handelingen? Hierbij gaat het om 1) de vestiging van het eeuwigdurend vruchtgebruik middels een civielrechtelijke overeenkomst tussen de gemeente (juridische beschikkingsbevoegdheid) en de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik (economische beschikkingsbevoegdheid) en 2) de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik in eigendom krachtens de wet, waarbij de juridische beschikkingsbevoegdheid van de gemeente krachtens de wet overgaat op de

voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik en de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik de nieuwe eigenaar wordt (juridische en economische beschikkingsbevoegdheid). In het eerste geval zou de handeling moeten worden aangemerkt als een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112; in het tweede geval zou moeten worden uitgegaan van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112.

22. In de hierboven geschetste context moet eraan worden herinnerd dat de eigendomsovergang overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 „tegen betaling van een vergoeding” dient te geschieden. De in de rechtspraak van het Hof uitgewerkte criteria met betrekking tot het begrip „vergoeding” werden in het bijzonder in de context van de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder a), ontwikkeld en hebben betrekking op de in het algemeen onder artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 vallende handelingen respectievelijk op het verrichten van diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn.

23. Wat het onderhavige geval betreft, ontstaat de verplichting tot betaling van de (omzettings-)vergoeding krachtens de wet op de dag waarop de omzetting plaatsvindt. De nationale wetgever heeft deze vergoeding op nogal merkwaaardige wijze vormgegeven. In beginsel vloeit namelijk zowel de verplichting tot betaling van de vergoeding als de hoogte daarvan rechtstreeks voort uit de wet, terwijl de af te geven verklaring deze omstandigheden alleen bevestigt. De wetgever heeft in artikel 6, lid 1, van de omzettingswet voorzien in de mogelijkheid om de informatie in de verklaring aan te vechten. Het hierop gerichte verzoek heeft tot gevolg dat de hoogte van de omzettingsvergoeding en de termijn voor de betaling ervan worden bepaald door middel van een administratieve handeling. Eigenlijk wordt niet zozeer de verplichting tot betaling van de vergoeding vastgesteld middels een besluit, aangezien deze nog steeds uit de wet zelf voortvloeit, maar veeleer de hoogte van de vergoeding en de betalingstermijn. De vergoeding zelf is aldus vormgegeven dat de nieuwe eigenaar van het perceel deze aan de voormalige eigenaar moet betalen. De hoogte daarvan komt overeen met de jaarlijkse vergoeding voor het eeuwigdurend vruchtgebruik die zou gelden op het moment van de omzetting. De vergoeding kan als betaling in één keer of gespreid over een periode van 20 jaar worden betaald. De gemeente kan verlangen dat de vordering tot betaling van de vergoeding wordt ingeschreven in het kadaster, waarbij de inschrijving wordt vermeld in de af te geven verklaring. Pas na betaling van alle vergoedingen kan de bovengenoemde inschrijving in het kadaster worden doorgehaald.

24. In het ontwerp van de omzettingswet werd erop gewezen dat men bij de vormgeving van de vergoedingsregeling het doel voor ogen had de belangen van de voormalige eigenaar van het perceel, dat wil zeggen de fiscus en de gemeenten, in overeenstemming te brengen met de belangen van de houders van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik die de eigendom van de betrokken percelen verkrijgen. Benadrukt werd dat gezien het feit dat het recht op het perceel

krachtens de wet wordt omgezet zonder dat beide partijen de wil tot „wijziging” van het recht op het onroerend goed tot uitdrukking brengen, zoals dit bij civielrechtelijke overeenkomsten wel het geval is, het verstandig werd geacht de betalingsregeling voor de omzetting te baseren op de bestaande regeling van de jaarlijkse vergoedingen, maar wel op een wijze dat het totale bedrag dat wordt betaald voor de omzetting van het betrokken onroerend goed, niet verschilt van het gemiddelde bedrag dat publieke lichamen thans ontvangen bij toepassing van de regeling in artikel 69 van de wet beheer onroerend goed.

25. In de rechtsleer wordt erop gewezen dat de omzettingsvergoeding civielrechtelijk van aard is. Het gaat daarbij in werkelijkheid om de tegenprestatie voor de verwerving van het eigendomsrecht door de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik. Ook de wetgever zelf is een uitdrukkelijk voorstander van deze opvatting, zoals blijkt uit het feit dat in artikel 12, lid 2, van de omzettingwet wordt verwezen naar artikel 12 bis van de wet beheer onroerend goed, waarin geldvorderingen voor het gebruik van onroerende goederen zijn geregeld die civielrechtelijk van aard zijn en aan de fiscus toekomen die wordt vertegenwoordigd door de Starosta (districtshoofd) in opdracht van het centrale bestuur of de voor bouwzaken, ruimtelijke ordening en ruimtebeheer alsmede de woningbouw bevoegde minister. Alleen al het feit dat bepaalde beslissingen worden genomen middels een administratieve handeling, doet niet af aan de rechtsaard van de vergoeding – het gaat hierbij immers nog steeds om een vergoeding van civielrechtelijke aard.

26. Volstaat het hierboven toegelichte aspect van de vergoeding om te kunnen vaststellen dat is voldaan aan de bovengenoemde voorwaarde – dat wil zeggen de eigendomsovergang „tegen betaling van een vergoeding” –, hetgeen steun zou bieden voor de aanname dat in casu toch sprake is van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112?

27. Volgens de overtuiging van de verwijzende rechter zou deze vraag bevestigend moeten worden beantwoord, gelet op het argument dat de „vergoeding” als een soort feitelijke vergoeding dient te worden opgevat.

#### **b) Motivering van de tweede prejudiciële vraag**

28. Indien het Hof echter tot de conclusie komt dat geen sprake is van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 2, onder a), van richtlijn 2006/112 juncto artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, moet alsnog worden ingegaan op het betoog dat door partijen is gevoerd, en op de daarin tot uitdrukking gebrachte twijfels.

29. Als de „macht om [...] over een lichamelijke zaak te beschikken” in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze betrekking heeft op de bevoegdheid van de betrokken persoon om deze zaak te gebruiken, te verbruiken of hieruit anderszins voordeel te behalen, en wel ongeacht of hier verdere contractuele verplichtingen tegenoverstaan, in het

bijzonder de verplichting voor deze zaak te betalen, dan zou in casu moeten worden aangenomen dat een levering van goederen heeft plaatsgevonden, toen het eeuwigdurend vruchtgebruik werd gevestigd. De daarop volgende omzetting van dit recht in een eigendomsrecht heeft geen gevolgen gehad voor de economische beschikkingsbevoegdheid van de voormalige houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik, maar heeft slechts geleid tot een wijziging van de rechtsvorm daarvan. In het als tweede genoemde geval vindt dus geen levering van goederen plaats (dit is reeds eerder gebeurd), dat wil zeggen dat de vergoeding in de vorm van de omzettingsvergoeding geen verband houdt met het goed, maar met de wijziging van de aard van het recht op dit goed. Dit zou betekenen dat in het geval van de omzetting van een eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht op een perceel krachtens de wet geen sprake kan zijn van een levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, waaruit voortvloeit dat de omzettingsvergoeding geen verband houdt met een belastbare handeling en derhalve niet onderworpen kan zijn aan de btw.

30. De conclusie zou daarentegen anders luiden als het Hof zich zou aansluiten bij de opvatting van de belastingdienst volgens welke de economische beschikkingsbevoegdheid over een goed (en niet de rechtsvorm) doorslaggevend is, hetgeen tot gevolg heeft dat in casu sprake is van een zekere voortzetting van de verhouding tussen de gemeente en de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik (de nieuwe eigenaar) en alles wat de gemeente als tegenprestatie (vergoeding) feitelijk van de houder van het recht van eeuwigdurend vruchtgebruik (de nieuwe eigenaar) heeft ontvangen, waaronder de omzettingsvergoeding, onderworpen is aan de btw.

**c) Motivering van de derde prejudiciële vraag**

31. De verwijzende rechter heeft twijfels of de gemeente onder omstandigheden als in de onderhavige zaak als btw-plichtige handelt, zoals de belastingdienst aanvoert. Dit betoog berust op een zakelijke benadering op grond waarvan alle verschuldigde bedragen die de gemeente als eigenaar van het perceel in ruil voor de vestiging en de handhaving van het eeuwigdurend vruchtgebruik ontvangt, waaronder ook de vergoedingen voor de omzetting in een eigendomsrecht, aan deze belasting onderworpen zijn waardoor de gemeente naar zijn opvatting als btw-plichtige en niet als publiekrechtelijk lichaam handelt.

32. Uit artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 vloeit evenwel voort dat een handeling slechts aan de btw onderworpen is mits onder meer zij door een „als zodanig handelende belastingplichtige” is verricht. Volgens de rechtspraak van het Hof is dit het geval wanneer de handeling kan worden toegerekend aan een activiteit van de belastingplichtige die aan de belasting onderworpen is.

33. Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 voorziet in een uitzondering op dit algemene beginsel van belastingheffing, en wel in artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, door te bepalen dat publiekrechtelijke lichamen niet als

belastingplichtige worden aangemerkt, voor zover zij werkzaamheden of handelingen als overheid verrichten, tenzij een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden (arrest van het Hof van 25 oktober 2010, Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 77).

34. Reeds uit de bewoordingen van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 blijkt dat de belastingplicht alleen dan wegvalt, als is voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden: ten eerste moet de betrokken werkzaamheid worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam en ten tweede moet dit lichaam deze werkzaamheid als overheid verrichten.

35. Publiekrechtelijke lichamen verrichten werkzaamheden als overheid in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112, als zij in het kader van een specifieke publiekrechtelijke regeling handelen; hiertoe behoren niet de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden uitoefenen als particuliere ondernemers (zie arrest van 20 maart 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punt 19). Op grond van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moeten deze lichamen evenwel als belastingplichtigen worden beschouwd, zelfs wanneer zij economische werkzaamheden als overheid verrichten, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden (zie arrest Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 32, alsmede bovengenoemd arrest Gmina Wrocław, EU:C:2014:197, punt 20).

36. Volgens de verwijzende rechter handelt de gemeente onder omstandigheden als in het hoofdgeding als publiekrechtelijk lichaam. Zij verricht werkzaamheden die verband houden met de omzetting van het eeuwigdurend vruchtgebruik in een eigendomsrecht op grond van de omzettingwet (in het kader van een bestuursrechtelijke procedure – ambtshalve of op verzoek) en onder meer inhouden dat de feitelijke en juridische situatie in het individuele geval voorafgaand aan het afgeven van een verklaring wordt bepaald, dat een verklaring wordt afgegeven tot bevestiging van de omzetting van een concreet perceel dat of een concrete ruimte die wordt geïdentificeerd volgens de regels van het openbare register voor onroerende goederen en gebouwen alsmede de kadasters die voor deze onroerende goederen worden bijgehouden, wordt bepaald, en dat informatie wordt verstrekt over de verplichting tot betaling van de jaarlijkse omzettingsvergoeding, het bedrag en de periode van de betaling van deze vergoeding alsmede de mogelijkheid van betaling in één keer, dat bij besluit (op verzoek van de partij) het bedrag en de periode van de betaling van deze vergoeding wordt vastgelegd, indien de partij de informatie in de verklaring aanvecht, en dat handelingen in verband met de afrekening van deze vergoeding worden verricht. De omzetting zelf geschiedt krachtens de wet, zonder dat over de voorwaarden daarvan kan worden onderhandeld, hetgeen ook geldt voor de voorwaarden van de betaling van de omzettingsvergoeding. De gemeente beschikt niet over de mogelijkheid om maatregelen te nemen die gevolgen hebben voor de omzetting in persoonlijk, feitelijk of economisch opzicht. Bovendien worden deze

handelingen door niemand anders verricht dan de in de wet genoemde lichamen. Om die reden ontstaat er geen concurrentievervalsing.

37. Mocht het Hof evenwel de opvatting van de belastingdienst volgen en een verschil maken tussen handelingen van de gemeente als publiekrechtelijk lichaam en als eigenaar, zou verder nog de vraag moeten worden beantwoord of handelingen waarbij het gaat om de gebruikelijke uitoefening van het eigendomsrecht door de houder van dit recht, op zichzelf genomen niet als uitoefening van een economische werkzaamheid kunnen worden beschouwd (zie arrest van het Hof van 20 maart 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punt 17). In de onderhavige zaak heeft de gemeente de eigendom van het perceel krachtens de wet verloren. Zij heeft niet actief stappen ondernomen om het perceel te verkopen, en heeft geen middelen ingezet zoals marktdeelnemers dit doen die economische activiteiten verrichten.