

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM



NADRIK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

**In wezen niets nieuws**

*Een studie naar de gevolgen van het Kozuba-arrest op het "in wezen nieuwbouw"-criterium van de HR*

Naam: D.B. (Bram) Middelburg

Studentnummer: 433185

Scriptiebegeleider: dr. R.N.F. Zuidgeest

Datum: 21 juni 2018

## Inhoudsopgave

<b>1. Inleiding</b> .....	1
1.1    Probleemstelling.....	2
1.2    Opzet .....	2
1.3    Afbakening.....	2
<b>2.    BTW en overdrachtsbelastingaspecten bij de levering van onroerende zaken</b> .....	3
2.1    Omzetbelasting.....	3
2.1.1 <i>BTW-ondernemerschap</i> .....	3
2.1.2 <i>Levering van goederen en diensten</i> .....	4
2.1.3    BTW-vrijgestelde levering van onroerende zaken .....	4
2.2    Het begrip onroerende zaak in de omzetbelasting .....	6
2.2.1 <i>Onroerende zaak</i> .....	6
2.2.2 <i>Gebouw</i> .....	7
2.2.3 <i>Erbij behorend terrein</i> .....	7
2.2.4 <i>Eerste ingebruikneming</i> .....	7
2.2.5 <i>Kozuba Premium Selection en het criterium van eerste ingebruikneming</i> .....	8
2.3    Overdrachtsbelasting .....	8
2.3.1 <i>Samenloopvrijstelling</i> .....	9
2.4    Deelconclusie.....	9
<b>3.    Het vervaardigingsbegrip in Europees perspectief</b> .....	11
3.1    Europese jurisprudentie inzake vervaardiging .....	11
3.1.1 <i>HvJ 14 mei 1985, nr. C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis)</i> .....	11
3.1.2 <i>Beschikking HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers)</i> .....	12
3.1.3 <i>HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed BV)</i> .....	13
3.1.4 <i>HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard)</i> .....	13
3.2    Deelconclusie.....	14
<b>4.    Het vervaardigingsbegrip in nationaal perspectief</b> .....	16
4.1    Kinderdagverblijf-arrest : HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681 .....	16
4.2    Het begrip “in wezen nieuwbouw” in de inkomstenbelasting.....	17
4.3    Het begrip “in wezen nieuwbouw” in de omzetbelasting.....	17
4.3.1 <i>HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110</i> .....	18
4.3.2 <i>HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, BNB 2013/111</i> .....	18
4.3.3 <i>Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243, nr. 15/00208</i> 18	
4.4    Vergelijking Europese criteria inzake vervaardiging en “in wezen nieuwbouw” .....	19

<b>5. Kozuba Premium Selection</b> .....	20
5.1 Het arrest.....	20
5.1.1 <i>Feiten</i> .....	20
5.1.2 <i>Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona</i> .....	21
5.1.3 <i>Uitspraak HvJ</i> .....	21
5.2 Bespreking arrest.....	22
<b>6. Conclusie</b> .....	26
<b>Literatuurlijst</b> .....	28

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
C.	Case
EFS	Europese Fiscale Studies
EP	Europees Parlement
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal weekblad FED
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MvT	Memorie van toelichting
NDFR	Nederlandse documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
Richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
r.o.	Rechtsoverweging
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
Zesde Richtlijn	Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

# 1. Inleiding

De BTW-heffing tracht in Europees verband het consumptief verbruik van goederen en diensten te belasten. Niettemin vallen niet alle goederen- en dienstenleveringen onder de reikwijdte van de BTW, omdat onder bepaalde omstandigheden een vrijstellingsregime van toepassing kan zijn. Zo is bijvoorbeeld de levering van onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van BTW. Een belangrijke uitzondering op deze hoofdregel is de levering van een onroerende zaak vóór, op of uiterlijk twee jaren na het moment van eerste ingebruikneming. Zulke leveringen zijn wel van rechtswege met BTW belast. De BTW-richtlijn biedt lidstaten tevens de mogelijkheid om het moment van ingebruikneming van een onroerende zaak na een ingrijpende verbouwing als eerste ingebruikneming aan te merken, zodat de doorlevering van rechtswege met BTW is belast. Daarbij is in Nederland van belang dat de verbouwingswerkzaamheden tot de verwaardiging van een nieuwe onroerende zaak hebben geleid.

In de fiscale wetgeving, literatuur en jurisprudentiegeschiedenis is de afgelopen decennia veel te doen geweest over de vraag hoe om te gaan met de BTW-heffing in relatie tot onroerende zaken. De oorzaken daarvan zijn tweeledig. Enerzijds doet zich namelijk de vraag voor wat voor de BTW-heffing al dan niet verstaan moet worden onder het begrip “onroerende zaak”. Anderzijds zijn de begrippen “verbouwing” en “vervaardiging” in de totstandkomingsgeschiedenis van de BTW-richtlijn niet integraal beschouwd, zodat veel onduidelijkheid bestaat omtrent de interpretatie van deze begrippen.

Gezien het feit dat “verbouwing” en “vervaardiging” communautaire begrippen zijn, dienen deze in de lidstaten uniform en eenduidig te worden uitgelegd. De Richtlijn voorziet op generlei wijze in definities, zodat aansluiting gezocht dient te worden bij jurisprudentie van het HvJ. Uit de jurisprudentiegeschiedenis inzake het vervaardigingsbegrip valt af te leiden dat daarvan sprake is indien een opdrachtnemer een nieuw goed voortbrengt uit materialen die de opdrachtgever hem verstrekt. In 2017 heeft het HvJ in de zaak *Kozuba Premium Selection*<sup>1</sup> voor het eerst gepreciseerd wat verstaan moet worden onder het verbouwingsbegrip. Dit begrip suggereert op zijn minst dat het betrokken gebouw “*veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen*”.

Bij de beoordeling van vervaardigingsvraagstukken past de HR sinds het *Kinderdagverblijf-arrest*<sup>2</sup> van 2010 het “in wezen nieuwbouw”-criterium toe. Deze term dient geïnterpreteerd te worden als zijnde een synoniem voor het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak. Bij de bepaling of sprake is van “in wezen nieuwbouw” kijkt de HR vooral naar hetgeen in bouwkundig opzicht is veranderd ten gevolge van de verbouwingswerkzaamheden. Minder relevant zijn eventuele functiewijzigingen.

De vraag die aldus in de fiscale vakliteratuur aan de orde is, is of het nationale vervaardigingsbegrip onder druk is komen te staan door het oordeel van het HvJ in de zaak *Kozuba*. Immers, het HvJ lijkt bij de het verbouwingsbegrip wel naar functiewijzigingen te kijken, waardoor waarschijnlijk eerder sprake zal zijn van “verbouwing”. Maar leidt dat vervolgens ook tot een ruimere interpretatie van het begrip “vervaardiging”? De onderhavige kwestie kenmerkt zich derhalve door een hoge mate van maatschappelijke relevantie, te weten rechtszekerheid: onder welke voorwaarden leiden verbouwingen tot de oplevering van nieuw vervaardigde onroerende zaken voor de BTW en overdrachtsbelasting?

---

<sup>1</sup> HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16 (*Kozuba Premium Selection sp. z.o.o*)

<sup>2</sup> HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, V-N 2010/62.21

## 1.1 Probleemstelling

De vraagstelling in deze studie is dan ook te bezien wat de gevolgen van het Kozuba-arrest zijn met betrekking tot zowel het Europese als het nationale vervaardigingsbegrip. Daartoe is de volgende onderzoeksvraag opgesteld:

*Hoe verhoudt het “in wezen nieuwbouw”-criterium zich tot het uit het Kozuba-arrest afleidbare verbouwingsbegrip?*

## 1.2 Opzet

Hoofdstuk 2 voorziet in een algemene inleiding inzake BTW en overdrachtsbelasting. Aan de orde komen de relevante richtlijnbevestigingen en wetsartikelen die van toepassing zijn bij de levering van onroerende zaken. Tevens wordt stilgestaan bij de vraag wat moet worden verstaan onder het koepelbegrip “onroerende zaak”. In hoofdstuk 3 wordt stilgestaan bij vervaardigingsjurisprudentie van het HvJ die is geweest voordat uitspraak werd gedaan in de zaak *Kozuba Premium Selection*. In Hoofdstuk 4 wordt het nationale vervaardigingsbegrip (“in wezen nieuwbouw”) behandeld. Tevens wordt aandacht besteed aan de vraag of het “in wezen nieuwbouw”-criterium richtlijnconform is door de Europese vervaardigingscriteria te vergelijken met de nationale vervaardigingscriteria. In hoofdstuk 5 wordt de zaak *Kozuba Premium Selection* belicht. Voorts wordt aldaar besproken of het preciseren van het verbouwingsbegrip door het HvJ gevolgen heeft voor het vervaardigingsbegrip (en daardoor dus ook voor “in wezen nieuwbouw”). Deze verhandeling wordt afgesloten met een conclusie.

## 1.3 Afbakening

Deze studie zal zich uitsluitend focussen op de vraag onder welke omstandigheden verbouwingen aan reeds bestaande onroerende zaken leiden tot de oplevering van nieuw vervaardigde onroerende zaken en wat het effect van het Kozuba-arrest op deze problematiek is. De gevolgen van de kwalificatie als nieuw vervaardigd zijn onder meer gelegen in het feit of de doorlevering van de verbouwde onroerende zaken, alsmede rechten waaraan deze onderworpen, al dan niet van rechtswege met BTW is belast. Aan het begrip “rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen” wordt geen nadere aandacht besteed in deze studie.

Tevens wordt geen aandacht besteed aan de verhuur van onroerende zaken, omdat de hierboven beschreven vervaardigingsproblematiek daarbij niet aan de orde is.

## 2. BTW en overdrachtsbelastingaspecten bij de levering van onroerende zaken

De heffing van BTW c.q. overdrachtsbelasting vormt een belangrijk aandachtspunt in de vastgoedpraktijk. Vooral de vraag in hoeverre BTW en/of overdrachtsbelasting als kostenpost op het project drukt, verdient de aandacht. Aangezien het Kozuba-arrest gaat over de vraag of door verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan en de gevolgen bij de doorlevering van zo'n onroerende zaak<sup>3</sup> strekken tot zowel de BTW als de overdrachtsbelasting, voorziet dit hoofdstuk in een algemene inleiding inzake beide heffingen. De fundamenten van beide heffingen worden daartoe op laagdrempelige wijze toegelicht.

### 2.1 Omzetbelasting

De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting en wordt geheven ter zake van geleverde goederen en diensten. De BTW wordt in beginsel geheven van de ondernemer die de voornoemde prestaties verricht. De BTW is in Europees verband geharmoniseerd, hetgeen betekent dat de nationale wetgeving in EU-lidstaten afgestemd dient te worden op de BTW-richtlijn. EU-richtlijnen zijn verbindend jegens het te bereiken resultaat voor lidstaten waarvoor zij bestemd is. Niettemin wordt aan lidstaten de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen teneinde het te bereiken resultaat te realiseren<sup>4</sup>. De BTW-richtlijn bevat zowel moet- als kan-bepalingen welke gekenmerkt worden door haar dwingende c.q. facultatieve toepassingsbereik aangaande de nationale rechtsorde van de lidstaten.

BTW drukt uiteindelijk als kostenpost op de eindverbruiker van een goed of dienst wanneer deze geen BTW-aftrekrecht heeft. De BTW die ondernemers elkaar onderling in rekening brengen vormt in beginsel geen kostenpost, aangezien de afnemer de in rekening gebrachte BTW kan terugvorderen bij de Belastingdienst. De goederen komen daardoor vrij van BTW aan bij de afnemende partij (neutraliteitsbeginsel). De BTW is niet aftrekbaar (en aldus een kostenpost) op het moment dat de ondernemer vrijgestelde prestaties verricht.

#### 2.1.1 BTW-ondernemerschap

Ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent wordt voor de BTW-heffing aangemerkt als ondernemer (art. 7, lid 1, Wet OB 1968). Zeer bondig samengevat is sprake van BTW-ondernemerschap indien duurzaam in het economische verkeer prestaties worden verricht waarvoor een vergoeding wordt ontvangen welke een directe tegenprestatie vormt voor de geleverde prestaties, ongeacht het oogmerk c.q. resultaat van de prestaties. De subjectieve belastingplicht binnen de BTW is - mede - daardoor aanzienlijk ruimer dan in de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Immers, de BTW tracht al het consumptief verbruik te belasten, zodat de subjectieve belastingplicht noodzakelijkerwijs zeer ruim uitgelegd dient te worden. Ingevolge art. 7, lid 2, onderdeel b Wet OB 1968 - dat haar bestaansrecht ontleend aan art.9 BTW-richtlijn - leidt het duurzaam exploiteren van een lichamelijke c.q. onlichamelijke zaak, zoals bijvoorbeeld de verhuur van vastgoed, voor de BTW tot ondernemerschap, terwijl dat niet zonder meer gezegd kan worden ter zake van de heffing van

---

<sup>3</sup> De Richtlijn spreekt over "onroerende goederen", terwijl in de Nederlandse omzetbelasting de civielrechtelijke term "onroerende zaken" wordt gehanteerd. Bij de bespreking van de relevante omzetbelastingbepalingen zal ik de laatstgenoemde term gebruiken, met inachtneming van het feit dat deze term niettemin richtlijnconform uitgelegd dient te worden. Zie o.a. HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*), r.o. 17

<sup>4</sup> Art. 288 VwEU

inkomsten- en vennootschapsbelasting. Gezien het feit dat particulieren niet kwalificeren als BTW-ondernemer is bij particuliere verkoop geen BTW-heffing aan de orde.

### 2.1.2 *Levering van goederen en diensten*

BTW wordt geheven ter zake van de levering van goederen en diensten. Ingevolge art. 3, lid 1, letter a, Wet OB 1968 wordt onder goederenlevering wordt verstaan “de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken”. Bij onroerende zaken betreft dat veelal de juridische eigendomsoverdracht via de notaris. Het begrip “levering” is een communautair begrip en dient in die hoedanigheid uitgelegd te worden overeenkomstig diens definitie in de BTW-richtlijn (art. 14 BTW-richtlijn). Voor het leveringsbegrip wordt dientengevolge niet aangesloten bij het civiele recht van lidstaten.

Diensten zijn alle prestaties niet zijnde goederenleveringen. Het onderscheid tussen goederen en diensten is vooral relevant ten behoeve van het vaststellen van de plaats van levering. Voor onroerend goed transacties speelt dit vraagstuk niet, aangezien in beide gevallen wordt aangehaakt bij de plaats waar het onroerend goed fysiek is gelegen<sup>5</sup>.

Ingevolge artikel 3, lid 1, letter c Wet OB 1968 vormt de oplevering van onroerende zaken door degene die deze heeft vervaardigd een belastbaar feit voor de BTW, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen. De onderhavige bepaling is gebaseerd op art. 14, lid 3 BTW-richtlijn, welke voorziet in een kan-bepaling bij de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat. Ingevolge art. 121 BTW-richtlijn moet onder de oplevering van een werk in roerende staat<sup>6</sup> worden verstaan “de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd of samengesteld met behulp van stoffen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft”. Dat impliceert dus dat in geval de werkzaamheden aan de onroerende zaak niet ingrijpend genoeg zijn om te spreken van vervaardiging, de oplevering niet wordt aangemerkt als een levering. Alsdan is sprake van een verbouwingdienst.

### 2.1.3 BTW-vrijgestelde levering van onroerende zaken

#### 2.1.3.1 *Werking van BTW-vrijstellingen*

Niet alle goederen- en dienstenleveringen zijn onderworpen aan BTW; bepaalde prestaties zijn namelijk van rechtswege vrijgesteld. Indien in BTW-context over vrijstellingen wordt gesproken, dan wordt bedoeld op objectvrijstellingen (vrijgestelde prestatie) en niet op subjectvrijstellingen (vrijgestelde ondernemer). In de BTW moeten subjectvrijstellingen in beginsel worden afgewezen, aangezien deze zouden leiden tot verstoring van de concurrentieneutraliteit van de belasting. Ergo: de ondernemer als zodanig is niet vrijgesteld van de belasting, maar (bepaalde) prestaties die hij verricht wel.

Indien een prestatie is vrijgesteld, wordt weliswaar geen BTW in rekening gebracht, maar gaat tevens het recht op aftrek van voorbelasting verloren. In dergelijke gevallen vormt de niet-verrekenbare BTW dus een kostenpost. In de literatuur wordt derhalve gesproken over de “paradox van de BTW”; de ondernemer die vrijgesteld presteert wordt in feite belast, doordat de voorbelasting niet verkenbaar is, terwijl de ondernemer die belast presteert is vrijgesteld, voor zover hij geen additionele waarde

---

<sup>5</sup> B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en BTW*, FED 1992, p. 153

<sup>6</sup> De Richtlijn spreekt weliswaar over “roerende goederen”, maar het is gangbaar om art. 121 Richtlijn ook door te trekken naar het begrip “onroerende goederen”. Zie daartoe o.a. de bespreking van het arrest *Van Dijk's Boekhuis* in 3.1.1



toevoegt aan het productieproces<sup>7</sup>. De ondernemer die de voorbelasting niet in aftrek kan brengen, zal deze -afhankelijk van of de afneemmarkt een kopers- of een verkopersmarkt is- verhalen op afnemers van zijn prestaties door deze in zijn prijs te verdisconteren. Daarom werkt het vrijstellingsregime kostprijsverhogingen in de hand, die zich niet hadden voorgedaan bij afwezigheid van de vrijstelling. Zodoende vormen vrijstellingen een inbreuk op de neutraliteitsgedachte die de BTW hoog in het vaandel heeft staan.

#### 2.1.3.2 Levering van een gebouw

Art. 135, lid 1, letter j BTW-richtlijn stelt de levering van gebouwen, of zelfstandige gedeelten daarvan, alsmede bijbehorende terreinen vrij van BTW-heffing. Art. 12, lid 1 BTW-richtlijn zondert van de vrijstelling uit (i) leveringen die plaatsvinden vóór de eerste ingebruikneming of (ii) de levering van een zgn. bouwterrein. Art. 12, lid 2 van de Richtlijn bepaalt vervolgens dat lidstaten voorwaarden kunnen stellen wanneer een verbouwing leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Als door verbouwing sprake is van nieuw vervaardigde onroerende goederen, dan zijn deze goederen op een lijn gelijk te stellen met goederen die voor het eerst opgeleverd worden en kunnen derhalve dienovereenkomstig behandeld de worden voor BTW-doeleinden in het licht van de toepassing van het neutraliteitsbeginsel. De onderhavige Richtlijnbevestiging is dus een kan-bepaling.

Voorts stelt de onderhavige richtlijnbevestiging dat “ (...) lidstaten andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming kunnen 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 de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar”. Lidstaten kunnen dus - binnen bepaalde marges - afwijken van de onder (i) geformuleerde uitzondering.

Gezien de belangrijke positie die de begrippen “gebouw”, “bijbehorende terrein” en “eerste ingebruikneming” innemen, wordt in paragraaf 2 van dit hoofdstuk nadere invulling aan deze begrippen gegeven.

Ingevolge art. 11, lid 1 Wet OB 1968 is in Nederland uitgezonderd van BTW-heffing de levering van onroerende zaken alsmede zakelijke rechten (vruchtgebruik, erfpacht, hypotheek, erfdiensbaarheid en opstal) waaraan zij zijn onderworpen, zij het dat indien het gebouw en het daarbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming wordt geleverd, alsnog van rechtswege BTW is verschuldigd. Uit het voornoemde blijkt dat Nederland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid een ander criterium toe te passen dan slechts “vóór de eerste ingebruikneming”. De tweejaarstermijn die Nederland hanteert wordt in het fiscale jargon aangeduid als de “bouw- en handelsfase”. De bouwfase eindigt op het moment waarop een gebouw voor het eerst feitelijk in gebruik wordt genomen, waardoor deze vele jaren kan duren. De handelsfase eindigt exact twee jaren na het eerste moment van ingebruikneming. Na afloop van de bouw- en handelsfase is sprake van vrijgestelde levering, behoudens voor zover geopteerd wordt voor een BTW-belaste levering.

Voorts stelt art. 11, lid 3, letter b Wet OB 1968 dat indien door verbouwing een nieuw vervaardigd goed is ontstaan, de ingebruikneming van dat goed als eerste ingebruikneming wordt aangemerkt. De levering is alsdan van rechtswege met BTW belast. Er kan evenwel gesteld worden dat vervaardiging automatisch leidt tot een eerste ingebruikneming, zodat de levering rechtstreeks van de vrijstelling wordt uitgezonderd ingevolge art. 11, lid 1, 1° Wet OB 1968. Een dergelijke interpretatie impliceert dat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie van art. 12, lid 2 BTW-richtlijn. Bij de bespreking van het *Kozuba-arrest* ga ik nader in op dit vraagstuk.

---

<sup>7</sup> Notenboom-rapport van het EP, 14 februari 1974, document 360/73

### 2.1.3.3 *Ratio legis* achter de vrijstelling

De achterliggende gedachte van de vrijstelling is gelegen in het feit dat de verkoop van oude gebouwen geringe toegevoegde waarde creëert. In andere woorden: de doorlevering van een onroerende zaak, nadat het aan de initiële eindverbruiker is geleverd, behelst geen additionele toegevoegde waarde van betekenis, omdat de initiële levering reeds het einde van het productieproces aanduidde<sup>8</sup>. Aangezien het doel van de BTW het belasten van economische activiteiten die leiden tot toegevoegde waarde is, zou het niet gerechtvaardigd zijn elke doorlevering na de tweejaarstermijn met BTW te belasten.

Precies om diezelfde reden is kan-bepaling art.12 lid 2 BTW-Richtlijn in het leven geroepen. Door verbouwingsactiviteiten is toegevoegde waarde ontstaan ten opzichte van de aanvankelijke constructie, met als gevolg dat de levering van een dergelijke onroerende zaak mogelijk wel belast kan zijn.

In de literatuur wordt nog een tweede reden aangevoerd, namelijk ter voorkoming van cumulatie van BTW<sup>9</sup>. Immers, een onroerende zaak kan gedurende haar levensduur meermalig zowel in privé- als ondernemingsfeer gebezigd worden. Indien een particulier vervolgens zou doorleveren, dan zou hij de niet-aftrekbare BTW in zijn verkoopprijs verdisconteren, zodat de BTW blijft “hangen”.

## 2.2 Het begrip onroerende zaak in de omzetbelasting

Alvorens in Hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de vraag wanneer een nieuwe onroerende zaak is vervaardigd, wordt in deze paragraaf allereerst afgebakend wat wordt verstaan onder het begrip “onroerende zaak”. Ingevolge art.11, lid 1, onderdeel a, 1° Wet OB is de levering van onroerende zaken van rechtswege met BTW belast ingeval de levering van een gebouw of een gedeelte daarvan en het bijbehorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het moment van eerste ingebruikneming plaatsvindt. Gezien de belangrijke positie die de voornoemde begrippen innemen, wordt bij elk van hen afzonderlijk stilgestaan.

### 2.2.1 *Onroerende zaak*

Zoals reeds aangegeven wordt in de Wet OB 1969 gesproken over “onroerende zaken”, terwijl de Richtlijn spreekt over “onroerende goederen”. Gezien het feit dat er i.c. sprake is van een communautair begrip, kan geen aansluiting worden gezocht bij het civiele recht van lidstaten (zie ook voetnoot 1). Aangezien het begrip “onroerend goed” niet in de Richtlijn gedefinieerd is, wordt deze vormgegeven door jurisprudentie van het HvJ.

Uit het arrest *Heger* is gebleken dat voor de bepaling of een goed onroerend is, vooral van belang is of het goed al dan niet vast met het aardoppervlak verbonden is<sup>10</sup>. Grond is aldus altijd onroerend<sup>11</sup>. Het vast met het aardoppervlak verbonden zijn vormt een objectief criterium dat nadere invulling heeft gekregen in het arrest *Maierhofer*; daarvan is sprake ingeval het goed “niet eenvoudig te demonteren of te verplaatsen is”<sup>12</sup>. Dat impliceert dat het werk niet zonder inspanning en aanzienlijke kosten gedemonteerd c.q. verplaatst kan worden<sup>13</sup>. De intentie om het goed op termijn te verplaatsen in irrelevant voor de kwalificatie als onroerend goed.

---

<sup>8</sup> HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Goed Wonen*), r.o. 52

<sup>9</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2014, p.298

<sup>10</sup> HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05 (*Heger*), r.o. 20

<sup>11</sup> HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02 (*Fonsen Marselisborg Lystbadehavn*), r.o. 33

<sup>12</sup> HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*), r.o. 33

<sup>13</sup> HvJ 15 november 2012, nr. C-532/11 (*Leichenich*), r.o. 23

### 2.2.2 *Gebouw*

Het begrip gebouw maakt onderdeel uit van het bredere begrip onroerend goed. In art. 12, lid 2 BTW-Richtlijn is bepaald dat een gebouw “ieder bouwwerk is dat vast met de grond is verbonden”. In de Wet OB 1968 is deze bepaling letterlijk overgenomen in art. 11, lid 3, letter a. Het is evident dat daarbij wordt bedoeld op gebouwen zoals huizen en kantoren. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt vervolgens dat ook wegen, bruggen, viaducten e.d. als gebouw aangemerkt worden<sup>14</sup>. Ook onder de grond gelegen werken, zoals parkeergarages en kabelnetwerken, worden als gebouwen aangemerkt. De Staatssecretaris van Financiën meent zelfs dat de ruime definitie van het begrip “gebouw” met zich meebrengt dat “ieder door de mens ontworpen constructie een gebouw vormt”<sup>15</sup>. Dit impliceert dus ook dat nog niet afgebouwde bouwwerken voor de BTW als gebouwen kwalificeren.

Aan het begrip “gedeelte van een gebouw” wordt geen aandacht besteed in deze verhandeling.

### 2.2.3 *Erbij behorend terrein*

Ingevolge art. 12, lid 2 van de Richtlijn mogen de lidstaten zelf invulling geven aan wat al dan niet verstaan moet worden onder het begrip “erbij behorend terrein”. Een bij een gebouw behorend terrein is ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij of dienstbaar is aan het gebouw, zo blijkt uit art. 11, lid 3, letter c Wet OB 1968. Het bij het gebouw behorende terrein volgt hetzelfde BTW-regime dat toepasselijk is op het gebouw dat wordt geleverd, aangezien zij onlosmakelijk met elkander verbonden zijn<sup>16</sup>.

### 2.2.4 *Eerste ingebruikneming*

Aangezien de belastbaarheid van de levering een-op-een afhankelijk is van het moment van eerste ingebruikneming is het van belang om dit begrip te verhelderen. Het begrip “eerste ingebruikneming” is wederom een Unierechtelijk begrip, zij het dat de Richtlijn het begrip niet preciseert, zodat moet worden aangesloten bij jurisprudentie van het HvJ.

In haar arresten komt het HvJ op basis van de totstandkomingsgeschiedenis van de BTW-richtlijn tot conclusie dat het begrip eerste ingebruikneming aldus moet worden opgevat dat het verwijst naar het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan<sup>17</sup>. In het arrest *Cussens e.a.* wordt deze gedachte in een breder licht geplaatst<sup>18</sup>. Het Hof merkt in het onderhavige arrest namelijk op dat het criterium van eerste ingebruikneming onderscheid beoogt te maken tussen nieuwe en oude gebouwen. Het moment van eerste ingebruikneming bepaalt “het moment waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesfeer terechtkomt, d.w.z. “het gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder daarvan”. Het eerste gebruik hoeft zodoende niet plaats te vinden in het licht van het leveren van belaste handelingen, maar ook eigen gebruik kwalificeert.

In het zgn. vastgoedbesluit van de Staatssecretaris van Financiën wordt onder eerste ingebruikneming verstaan “het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak”<sup>19</sup>. Deze definitie

---

<sup>14</sup> *Kamerstukken II, 1995-1996, 24 703, p.4*

<sup>15</sup> Besluit van 13 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, onderdeel 3.1.3

<sup>16</sup> HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (*Breitsohl*), r.o. 50

<sup>17</sup> Zie o.a. HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16, (*Kozuba Premium Selection*), r.o. 41

<sup>18</sup> HvJ 22 november 2017, nr. C-251/16 (*Cussens e.a.*), r.o. 71

<sup>19</sup> Besluit van 13 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, onderdeel 3.3.

brengt met zich mee dat incidenteel of tijdelijk gebruik voor andere doeleinde dan de objectieve bestemming niet zal leiden tot een eerste ingebruikneming.

Gomes Vale Viga merkt op dat het HvJ mogelijk een engere definitie van het begrip eerste ingebruikneming hanteert dan de staatssecretaris van Financiën<sup>20</sup>. Wanneer een eigenaar of huurder van een onroerende zaak deze tijdelijk als opslag gebruikt, lijkt het gebouw in 's Hofs engere visie reeds in gebruik te zijn genomen. Zijns inziens past dergelijk beleid beter binnen de systematiek van de BTW, omdat in beginsel "het feitelijk gebruik bepalend is om er een rechtsgevolg aan te verbinden en niet de geobjectiveerde bestemming". Met betrekking tot het begrip eerste ingebruikneming lijkt aldus enige frictie te bestaan tussen de Richtlijn en de wijze waarop deze is geïmplementeerd in de nationale rechtsorde.

### 2.2.5 *Kozuba Premium Selection en het criterium van eerste ingebruikneming*

Naast de vraag of er al dan niet sprake is van een nieuw vervaardigd onroerend goed, is in *het Kozuba-arrest* eveneens behandeld wanneer een onroerend goed voor het eerst in gebruik wordt genomen. Hierbij zal ik nog kort stilstaan met inachtneming dat het hoofddoel van deze scriptie het onderzoeken van het vervaardigingsvraagstuk is.

Net als Nederland heeft Polen in haar nationale wetgeving bepaald dat de levering van een gebouw van rechtswege met BTW is belast ingeval de levering plaatsvindt binnen twee jaren na het eerste moment van ingebruikneming. Dit is mogelijk op grond van de kan-bepaling art. 12, lid 2 BTW-richtlijn, zie voor de bespreking van die bepaling 2.1.3.2.

Echter, voor de Poolse BTW-wetgeving wordt de additionele voorwaarde gesteld dat het moment van eerste ingebruikneming pas plaatsvindt op het moment dat het bedrijfsmiddel wordt aangewend ten behoeve van het leveren van belaste handelingen. Zoals reeds besproken in 2.2.4. heeft het HvJ in r.o. 41 in de zaak *Kozuba* aangegeven dat het begrip eerste ingebruikneming aldus moet worden opgevat dat het verwijst naar het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan. Het kwam dan ook niet als een verassing dat het HvJ oordeelde dat Polen strijdig met de Richtlijn handelde door het verrichten van belaste handelingen als voorwaarde te stellen voor de BTW-vrijstelling bij de levering van een onroerend goed.

## 2.3 Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken. De heffing beperkt zich evenwel niet slechts tot de verkrijging van de juridische eigendom, maar komt eveneens aan de orde bij de verkrijging van de economische eigendom en beperkte rechten van een onroerende zaak. De overdrachtsbelasting wordt geheven van de verkrijger van het onroerend goed. Voorts kan overdrachtsbelasting verschuldigd zijn bij de verkrijging van aandelen in een zogenoemde onroerende zaakrechtspersonen (vennootschappen die zich bezighouden met het aan- en verkopen en exploiteren van onroerende zaken). Overdrachtsbelasting is verschuldigd over de waarde (lees: koopprijs) of de waarde in het economische verkeer, voor zover die hoger is dan de koopprijs. Het OVB-tarief bedraagt 6%, behoudens voor zover het verkregen onroerende goed een woonbestemming heeft. Alsdan bedraagt het tarief 2%.

---

<sup>20</sup> M.D.C. Gomes Vale Viga MSc, *Vervaardiging van onroerende zaak opnieuw uitgelegd*, FED 2018/41

De voldane overdrachtsbelasting maakt deel uit van de kostprijs van het pand. Indien vastgoed binnen de ondernemingsfeer wordt verworven, dan dient de overdrachtsbelasting geactiveerd en afgeschreven te worden.

### 2.3.1 Samenloopvrijstelling

Als nieuw vervaardigd vastgoed wordt geleverd is sprake van een met BTW belaste levering, terwijl de verkrijging van datzelfde vastgoed een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting vormt. Zodoende treedt - zonder voorkomingsmaatregel - cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting in de bouw- en handelsfase op. De wetgever acht dit onwenselijk en heeft derhalve in artikel 15, lid 1, letter a WBR een vrijstelling opgenomen, die ertoe strekt het cumulatie-effect op te heffen door in bepaalde omstandigheden te voorzien in een vrijstelling overdrachtsbelasting. Van belang voor de toepassing van de vrijstelling is dat de BTW van rechtswege verschuldigd is en dus niet door middel van het opteren voor een BTW-belaste levering. De vrijstelling is dan van toepassing, tenzij (i) het goed als bedrijfsmiddel is gebruik én (ii) de verkrijger de BTW geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

Bovenstaande impliceert dus dat de levering van een in aanbouw en opgeleverd, maar niet nog in gebruik genomen onroerende zaak in ieder geval is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Op het moment dat een onroerende zaak reeds in gebruik is genomen, doch zich nog wel in de bouw- en handelsfase bevindt, is de vrijstelling eveneens van toepassing wanneer de verkrijger de BTW geheel niet in aftrek kan brengen (particulieren/gemeenten/ziekenhuizen/banken etc.).

## 2.4 Deelconclusie

Dit hoofdstuk ving aan met de opmerking dat vooral de vraag in hoeverre BTW en/of overdrachtsbelasting uiteindelijk als kostenpost op het project drukt, de aandacht verdient bij de levering van onroerende zaken. Dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat het antwoord op die vraag - vanuit BTW-perspectief bezien - tweeledig is. Het is namelijk zowel afhankelijk van de wijze waarop het vastgoed is verkregen (lees: binnen of buiten de tweejaarstermijn of middels optie) als ook de wijze waarop de ondernemer het vastgoed exploiteert (lees: belaste of vrijgestelde prestaties). Overdrachtsbelasting zal in beginsel altijd drukken op een vastgoedproject, behoudens voor zover de samenloopvrijstelling van toepassing is.

In deze verhandeling is aan de orde of verbouwingen aan reeds bestaande onroerende zaken leiden tot de oplevering van nieuw vervaardigde onroerende zaken. Het belang van die kwalificatie als goederenlevering is gelegen in de toepassing van de vrijstellingen in de omzet- respectievelijk overdrachtsbelasting. Immers, indien de werkzaamheden aan de onroerende zaak niet leiden tot vervaardiging, dan is aldus sprake van een dienst en kan wordt niet toegekomen aan beide vrijstellingen.

Op grond van al wat in dit hoofdstuk is besproken kan geconcludeerd worden dat er 3 uitkomsten zijn bij de levering van onroerende zaken<sup>21</sup>:

- (i) Bij de levering van oude onroerende zaken: de levering is vrijgesteld van BTW en er is altijd 2%/6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
- (ii) Bij de levering van nieuw vervaardigde onroerende zaken voor de eerste ingebruikneming: de levering is van rechtswege met 21% BTW belast en de samenloopvrijstelling is altijd van toepassing. Als de BTW volledig aftrekbaar is, is per saldo geen sprake van heffing.

---

<sup>21</sup> Aannemende dat geen sprake is van een algemeenheid van goederen, zoals bedoeld in art.37d Wet OB 1968.

- (iii) Bij de levering van nieuw vervaardigde onroerende zaken na eerste ingebruikneming, maar binnen de tweejaarstermijn: de levering is van rechtswege met 21% BTW belast en er is - afhankelijk van het BTW-aftrekrecht van de koper – 2%/6% overdrachtsbelasting verschuldigd.

Bovenstaande impliceert dat particulieren, gemeenten en bepaalde ondernemers zonder aftrekrecht (banken/onderwijsinstellingen/ziekenhuizen etc.) een prikkel hebben om te stellen dat vastgoed “oud” is, aangezien zij liever 6% overdrachtsbelasting betalen dan 21% BTW. Het tegenovergesteld geldt voor ondernemers met aftrekrecht. In twee van de drie scenario's betalen zij overdrachtsbelasting, maar bij nieuw vervaardigd vastgoed kunnen zij de BTW ter zake van de levering wel in aftrek brengen, zodat zij juist een prikkel hebben om te stellen dat onroerend goed “nieuw” is.

### 3. Het vervaardigingsbegrip in Europees perspectief

In Hoofdstuk 2 is het begrip “vervaardigen” geïntroduceerd zonder te voorzien in een definitie. Het is van belang om vast te stellen of verbouwingswerkzaamheden aan reeds bestaande onroerende zaken leiden tot de oplevering van nieuw vervaardigde onroerende zaken. Het belang van de kwalificatie als nieuw vervaardigd onroerend goed is drieledig. Allereerst kan de vervaardiging leiden tot een nieuwe eerste ingebruikneming, zodat de doorlevering van de onroerende zaak van rechtswege met BTW belast is. Doordat een nieuwe bouw- en handelsfase aanvangt, ontstaat tegelijkertijd een nieuw toegangsbewijs tot de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Ten derde start een nieuwe herzieningstermijn aangaande de BTW op de verbouwingkosten, met als gevolg dat bij de doorlevering herzienings-BTW gecorrigeerd dient te worden.

In dit hoofdstuk wordt het begrip “vervaardiging” nader ingevuld. Daartoe wordt jurisprudentie behandeld die is geweest voor het *Kozuba-arrest*. De zaak *Kozuba* wordt apart behandeld in Hoofdstuk 5, omdat alvorens nog wordt ingegaan op de jurisprudentie van de HR in Hoofdstuk 4. In Hoofdstuk 5 kan vervolgens getoetst worden of “in wezen nieuwbouw” nog richtlijnconform is in het licht van het *Kozuba-arrest*.

#### 3.1 Europese jurisprudentie inzake vervaardiging

Het begrip “vervaardiging” is een communautair begrip dat niet nader in de Richtlijn is gedefinieerd. Niettemin dient het begrip in de lidstaten uniform en eenduidig uitgelegd te worden, zodat aansluiting moet worden gezocht bij jurisprudentie van het HvJ. Juist die jurisprudentie blijkt relatief schaars te zijn. In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij een aantal toonaangevende arresten van het HvJ inzake het vervaardigingsvraagstuk welke in chronologische volgorde behandeld worden.

##### 3.1.1 HvJ 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*)

Het eerste arrest waarin het vervaardigingsbegrip door het HvJ is getoetst is het klassieke arrest *Van Dijk's Boekhuis*. *Van Dijk's Boekhuis* houdt zich onder meer bezig met het herstellen van gebruikte schoolboeken van derden. Voor deze reparaties brengt *Van Dijk's Boekhuis* 4% BTW in rekening aan haar afnemers, zoals de Nederlandse wet ter zake van boekenleveringen bepaalt. De inspecteur was echter van mening dat i.c. sprake was van een reparatiedienst, zodat het normale BTW-tarief van 18% van toepassing zou zijn. In geschil is aldus of de reparatie heeft geleid tot de vervaardiging van een nieuw goed. De Hoge Raad heeft vervolgens prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ.

In r.o. 19 merkt het HvJ op dat de Richtlijn en haar totstandkomingsgeschiedenis geen aanwijzingen geven omtrent de interpretatie van het begrip “vervaardiging”. Verder overweegt het HvJ dat de Richtlijn beoogt de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde op eenvormige wijze en volgens gemeenschappelijke regels te bepalen. In het verlengstuk daarvan ligt dat het vervaardigingsbegrip, zoals reeds benoemd, communautair geïnterpreteerd dient te worden.

In r.o. 20 overweegt het HvJ vervolgens dat het begrip “vervaardiging” enkel overeenkomstig diens definitie in het spraakgebruik uitgelegd kan worden, d.w.z. het voortbrengen van een goed dat van tevoren niet bestond. Het onderhavige criterium wordt in r.o. 21 e.v. nader uitgewerkt. Er kan 's-Hofs oordeel slechts sprake zijn van vervaardiging indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Van een nieuw goed is sprake indien de functie van het ontstane goed naar maatschappelijke opvattingen verschilt van de functie van de verstrekte materialen.

In de zaak *Van Dijk's Boekhuis* heeft het HvJ uiteindelijk geoordeeld dat de onderhouds- en reparatiewerkzaamheden het boek uitsluitend de oude functie doen teruggeven, zonder dat een nieuw goed ontstaat, zodat geen sprake kan zijn van vervaardiging (r.o. 23). Het arrest dient naar mijn mening zo gelezen te worden dat zonder functiewijziging geen sprake is van vervaardiging, tenzij een nieuw goed is voortgebracht door de werkzaamheden van de opdrachtnemer. Een dergelijke interpretatie impliceert dat de passage aangaande de functiewijziging niet zonder meer als leidend vervaardigingscriterium aangehouden kan worden, maar dat deze passage slechts in het licht van de gerepareerde schoolboeken gelezen kan worden.

Er is immers reeds sprake van vervaardiging op het moment dat (i) een nieuw goed ontstaat (ii) uit materialen die aan de opdrachtnemer ter beschikking worden gesteld in het kader van de werkzaamheden. Deze twee criteria moeten naar mijn mening als leidend gezien worden bij de beoordeling van vervaardigingsvraagstukken.

Voorts dient nog opgemerkt te worden dat het in *Van Dijk's Boekhuis* gaat over de vervaardiging van roerende zaken. Voordat het HvJ in r.o. 21 nader uitwerkt wanneer sprake is van de vervaardiging van een werk in roerende staat, besteedde zij in r.o. 20 reeds aandacht wanneer is algemene zin sprake is van vervaardiging. Het is om die reden dat ook in arresten waar het gaat om de vervaardiging van onroerende goederen doorgaans vaak naar *Van Dijk's Boekhuis* verwezen wordt. De HR heeft dit - ten overvloede - nog bevestigd in het zgn. *Orthopedisch schoeisel-arrest*<sup>22</sup>.

### 3.1.2 Beschikking HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05 (*Dressuurstal Jespers*)

*Dressuurstal Jespers* exploiteert een trainings- en africhtingsstal voor paarden. Maandelijks brengt Jespers de eigenaren van de paarden een bedrag in rekening aangaande de huisvesting, verzorging en africhting van de paarden. De paarden worden zodoende geschikt gemaakt voor gebruikdoeleinden zoals de rij- en dressuursport. Volgens Jespers leiden haar prestaties tot de oplevering van nieuw vervaardigde goederen, te weten een ander paard dan voorheen. De inspecteur meent dat geen sprake is van vervaardiging. Hof Den Bosch heeft vervolgens prejudiciële vragen gesteld. Deze bestaan uit twee elementen, namelijk (i) of het africhten en trainen van paarden om deze gereed te maken voor gebruikdoeleinden kwalificeert als een werk in roerende staat en (ii) of degelijke paarden aangemerkt kunnen worden als een vervaardigd goed.

In r.o. 27 van het onderhavige arrest geeft het HvJ "college" door nogmaals uit te leggen hoe het vervaardigingsbegrip in het licht van *Van Dijk's Boekhuis* geïnterpreteerd dient te worden. Vervolgens herinnert het Hof de partijen aan het feit dat in het arrest *Stenholmen*<sup>23</sup> is geoordeeld dat dieren als lichamelijke zaken kwalificeren (r.o. 23 *Stenholmen*) en dat dieren die na training voor een specifiek gebruik worden doorverkocht, aangemerkt worden als gebruikte goederen.

In r.o. 29 en 30 overweegt het HvJ dat dieren echter niet kwalificeren als "materialen" en dat de africhting dientengevolge niet kan kwalificeren als vervaardiging. Het HvJ geeft tevens aan dat het trainen en africhten van dieren weliswaar leidt tot een kwalitatieve functieverandering, maar dat het africhten ziet op de verbetering van de bestaande capaciteiten van het dier. Daardoor worden echter nog geen nieuwe dieren vervaardigd. Uit het arrest valt aldus af te leiden indien een goed een nieuwe functie krijgt, zonder dat een nieuw goed ontstaat, geen sprake is van vervaardiging.

---

<sup>22</sup> HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, r.o. 3.2

<sup>23</sup> HvJ 1 april 2004, nr. C-320/02 (*Stenholmen*)



Deze conclusie ligt in het verlengde van de twee vervaardigingscriteria die volgen uit *Van Dijk's Boekhuis*. Er kan i.c. geen sprake zijn van vervaardiging omdat geen nieuw goed is ontstaan. Immers, een paard blijft ook na de africhting een paard, zij het dat het paard door de africhting kan deelnemen aan dressuurwedstrijden (functiewijziging). Het criterium van de functiewijziging is derhalve minder doorslaggevend geworden bij de beoordeling van vervaardigingsvraagstukken. Immers, als geen sprake is van een nieuw goed, dan is per definitie geen sprake van vervaardiging. Het feit dat het goed een functiewijziging heeft ondergaan doet aan die gevolgtrekking niet af. Dientengevolge geeft het hanteren van een functiewijziging als leidend vervaardigingscriterium naar mijn mening blijk van een onjuiste rechtsopvatting in het licht van hetgeen is geoordeeld in de beschikking inzake *Dressuurstal Jespers*.

Voor de vraag of een nieuw vervaardigd goed is ontstaan leid ik uit de beschikking af dat eveneens gekeken dient te worden naar de uiterlijke wijzigingen die het goed heeft ondergaan als gevolg van de werkzaamheden. Er is immers sprake van vervaardiging als een nieuw goed ontstaat, zelfs wanneer het ontstane goed dezelfde functie vervult als het oude goed. Er zal naar maatschappelijke opvattingen eerder sprake zijn van een nieuw goed op het moment dat het uiterlijk van het ontstane goed niet te vereenzelvigen is met het uiterlijk van het goed voor de werkzaamheden.

### 3.1.3 HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (*Don Bosco Onroerend Goed BV*)

In de zaak *Don Bosco* is weliswaar niet in geding of al dan niet sprake is van vervaardiging, maar dient niettemin kort besproken te worden, zodat het hierna te bespreken arrest "*J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*" begrijpelijker is.

*Don Bosco* heeft de eigendom over een perceel grond met twee oude gebouwen verworven. Het was de intentie om de oude gebouwen te slopen met het oog op vernieuwbouw. Met de verkopende partij kwam *Don Bosco* overeen dat zij een sloopvergunning zouden aanvragen en de sloopwerkzaamheden zouden uitvoeren. De verkoper rekent de sloopkosten vervolgens door aan *Don Bosco*. Nadat de vergunning is verleend, is de sloop aangevangen en is het perceel met de deels gesloopte gebouwen op dezelfde dag aan *Don Bosco* geleverd. Het HvJ heeft uiteindelijk in deze zaak geoordeeld dat sprake is van een samengestelde prestatie (r.o. 39), namelijk de levering van een terrein en de sloopwerkzaamheden. Het betreft i.c. - ondanks dat er nog twee deels afgebroken gebouwen op het terrein staan - de levering van een bouwterrein met als gevolg dat de levering van rechtswege met BTW is belast (r.o. 42). *Don Bosco* kon dientengevolge een gerechtvaardigd beroep doen op de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting.

### 3.1.4 HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11 (*J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*)

*J.J. Komen* verkrijgt de eigendom van een horizontaal in appartementsrechten gesplitste winkelpassage. Deze eigendomsrechten zijn verworven ten behoeve van vernieuwbouw. Ten tijde van de levering van de appartementsrechten zijn door de verkopende partij reeds een aantal gedeeltelijke sloopwerkzaamheden verricht. *J.J. Komen* heeft na de eigendomsoverdracht de sloop- en renovatiewerkzaamheden voortgezet, zodat het totaal van de werkzaamheden tot een nieuw vervaardigd gebouw hebben geleid (vgl. *Don Bosco*). De winkelpassage was ten tijde van de levering nog gedeeltelijk in operationeel gebruik. Op het leveringsmoment was namelijk nog minstens één winkel geopend. Tijdens het verbouwingsproces is op geen enkel moment onbebouwde grond ontstaan. *J.J. Komen* heeft de passage - net als in de zaak *Don Bosco* - met BTW aangekocht en een beroep gedaan op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. De inspecteur was het hiermee

oneens en legde een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. Zijns inziens betrof het i.c. de levering van een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande was.

De HR heeft vervolgens de volgende prejudiciële vraag gesteld (vrij vertaald): is al dan niet van BTW vrijgesteld de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering door de verkoper verbouwwerkzaamheden zijn verricht, welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid met dien verstande dat het geheel aan werkzaamheden leidt tot de vervaardiging van een nieuw gebouw?

Deze feiten en omstandigheden in ogenschouw genomen overweegt het HvJ in r.o. 38 dat een dergelijke levering niet kwalificeert als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming in de context van een verbouwing van een onroerende zaak in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn<sup>24</sup>. I.c. is ten tijde van het leveringsmoment geen sprake van vervaardiging aangezien de opdrachtnemer geen nieuw goed heeft vervaardigd. Dit komt doordat de passage op het leveringsmoment nog deels in gebruik was en deze aldus haar oude functie heeft behouden. Uit de reeds besproken arresten is gebleken dat het HvJ functiewijzigingen in de regel niet doorslaggevend acht, met als gevolg dat ik enigszins verrast was toen ik 's Hofs bovenstaande overweging las. Tevens was het gebouw slechts gedeeltelijk gesloopt, met als gevolg dat het uiterlijk van het gebouw op het leveringsmoment, ondanks de sloopwerkzaamheden, nog te vereenzelvigen was met het uiterlijk van het gebouw voor de sloopwerkzaamheden. Dientengevolge is geen nieuw goed ontstaan, zodat per definitie geen sprake kan zijn van vervaardiging. Het is dus de combinatie van de niet opgetreden functiewijziging én het onveranderde uiterlijk die het HvJ hebben doen beslissen dat i.c. geen sprake is van vervaardiging, hetgeen in lijn is met de twee eerder besproken arresten.

Als toevoeging op de uit *Van Dijk's Boekhuis* en *Dressuurstal Jespers* volgende criteria kan uit het onderhavige arrest afgeleid worden dat bij de vraag of verbouwingen uiteindelijk tot vervaardiging leiden, bepalend is in welk stadium de werkzaamheden zich bevinden. Hoe meer vergevorderd de werkzaamheden, hoe eerder aan vervaardiging zal worden toegekomen.

De conclusie was in het licht van *Don Bosco* mogelijk anders geweest ingeval de verkoper de passage zelf verbouwd zou hebben na de eigendomsoverdracht. In dat geval is sprake van een samengestelde prestatie, namelijk de oplevering van een nieuwe onroerende zaak en de sloopwerkzaamheden, die naar alle waarschijnlijkheid van rechtswege met BTW belast zou zijn.

### 3.2 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is literatuur- en jurisprudentieonderzoek verricht naar het communautaire vervaardigingsbegrip.

Uit het "standaardarrest" van het HvJ, *Van Dijk's Boekhuis*, volgt dat sprake is van een vervaardiging indien (i) een nieuw goed is ontstaan (ii) uit materialen die de opdrachtgever verstrekt aan de opdrachtnemer. Tevens valt uit *Van Dijk's Boekhuis* af te leiden dat voor de vervaardiging van roerende c.q. onroerende zaken dezelfde criteria van toepassing zijn.

In de beschikking inzake *Dressuurstal Jespers* is bepaald dat geen sprake is van vervaardiging wanneer paarden worden afgericht om deel te nemen aan dressuurwedstrijden. Het paard heeft door de africhting weliswaar een kwalitatieve functiewijziging ondergaan, maar deze heeft niet geleid tot een nieuw goed. Een paard blijft namelijk een paard. Het afzonderlijk hanteren van functiewijziging als leidend vervaardigingscriterium geeft dan ook blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Voorts meen ik

---

<sup>24</sup> Deze bepaling is heden ten dage neergelegd in art. 12, lid 2 BTW-richtlijn.

uit de onderhavige beschikking af te kunnen leiden dat bij de vraag of al dan niet sprake is van een nieuw goed, vooral ook gekeken dient te worden naar of het ontstane goed qua uiterlijke kenmerken nog te vereenzelvigen is met het initiële goed.

Uit het arrest *J.J. Komen en Zonen Heerhugowaard BV* kan ten derde nog afgeleid worden dat bij verbouwingen die uiteindelijk tot vervaardiging van onroerende goederen leiden van belang is dat de verbouwingswerkzaamheden zich in een vergevorderd stadium bevinden of geheel afgerond zijn.

Al met al kan op grond van Europese jurisprudentie geconcludeerd worden dat sprake is van vervaardiging als een nieuw goed wordt voortgebracht uit aan de opdrachtnemer verstrekte materialen, zelfs wanneer het ontstane goed dezelfde functie vervult als het oude goed. Voor de bepaling of een goed als “nieuw” kwalificeert dient juist ook gekeken te worden naar uiterlijke wijzigingen.

## 4. Het vervaardigingsbegrip in nationaal perspectief

In dit hoofdstuk wordt het vervaardigingsvraagstuk gezien vanuit een nationale invalshoek. Daartoe wordt aandacht besteed aan het zgn. *Kinderdagverblijf-arrest* waarin de HR “om” ging en het leidende vervaardigingscriterium “in wezen nieuwbouw” introduceerde. Vervolgens wordt stilgestaan bij de vraag wat onder dit criterium verstaan moet worden, waarbij een kleine uitstap wordt gemaakt naar de inkomstenbelasting. Aansluitend wordt “in wezen nieuwbouw” vergeleken met de Europese criteria inzake vervaardiging.

Nadat het HvJ arrest had gewezen in de zaak *Van Dijk's Boekhuis* werd door de Hoge Raad bij vervaardigingsvraagstukken veelal getoetst aan de volgende elementen<sup>25</sup>:

- (i) Of de initiële onroerende zaak is opgehouden te bestaan
- (ii) Of sprake is van een wijziging in de toepassingsmogelijkheden van de onroerende zaak
- (iii) Of het uiterlijk en de inrichting van de onroerende zaak ingrijpend zijn aangepast
- (iv) Of de onroerende zaak na de verbouwingswerkzaamheden nog te vereenzelvigen is met de initiële onroerende zaak

Voor 2010 hechtte de HR aldus veel belang aan wijzigingen in functie en uiterlijk. Na 2010 is in deze gedragslijn verandering gekomen, zoals in de volgende paragraaf nader wordt toegelicht.

### 4.1 Kinderdagverblijf-arrest : HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

Belanghebbende exploiteert een kinderdagverblijf, hetgeen voor BTW-doeleinden kwalificeert als een vrijgestelde economische activiteit. In het kader van de bedrijfsuitoefening heeft belanghebbende een woon-winkelpand verworven dat getransformeerd wordt in een kinderdagverblijf. Daartoe hebben aan het initiële gebouw een aantal verbouwingswerkzaamheden plaatsgevonden, te weten de vernieuwing van de voorpui en de aanleg van een speeltuin. Het uiterlijk van het gebouw is nagenoeg onveranderd gebleven. Naar de mening van de inspecteur beschikt belanghebbende over een in het eigen bedrijf vervaardigd goed, zodat in het kader van de ingebruikneming integratie-BTW<sup>26</sup> voldaan had moeten worden. Dientengevolge legde de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting op. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde vervolgens - onder verwijzing naar *Van Dijk's Boekhuis* - dat sprake is van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, omdat het pand na de werkzaamheden niet langer te vereenzelvigen is met het oude pand doordat de indeling en de toepassingsmogelijkheden van het pand ingrijpend zijn veranderd. Voort stelt het Hof dat de initiële woonfunctie van het pand is veranderd in de functie van een kinderdagverblijf.

A-G van Hilten gaf in haar conclusie aan de visie van het Hof niet te delen<sup>27</sup>. Onder verwijzing naar de beschikking in de zaak *Dressuurstal Jespers* (zie 3.1.2.) komt de A-G namelijk tot de conclusie dat een qua uiterlijk ongewijzigd gebouw, waarbij de functie wel is gewijzigd, niet nieuw vervaardigd kan zijn, omdat het nog steeds hetzelfde gebouw is.

---

<sup>25</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2001, p.70

<sup>26</sup> Deze bepaling was in het verleden neergelegd in art. 3, lid 3, onderdeel b Wet OB 1968, maar is in 2014 afgeschaft. De achterliggende gedachte achter deze bepaling was dat ondernemers zonder aftrekrecht, zoals een kinderdagverblijfexploitant, een fiscaal voordeel (geen BTW op interne kosten) konden behalen door een goed zelf in het bedrijf voort te brengen. Door de integratielevering was op het moment van ingebruikneming alsnog 21% BTW verschuldigd over alle voortbrengingskosten, daaronder begrepen de interne kosten.

<sup>27</sup> Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/33.23

Uiteindelijk heeft de HR (in overeenstemming met de conclusie van A-G van Hilten, maar met andere woorden) de uitspraak van het Hof *overruled*. Hij oordeelt namelijk - onder verwijzing naar *Van Dijk's Boekhuis* - dat bij vervaardiging essentieel is dat een goed ontstaat dat van tevoren niet bestond. Dit impliceert dat een onroerende zaken slechts vervaardigd kan zijn indien door de werkzaamheden "in wezen nieuwbouw" heeft plaatsgevonden. Het begrip "in wezen nieuwbouw" moet aldus worden uitgelegd dat het een synoniem is voor de vervaardiging van onroerende zaken. Aangezien daarvan i.c. geen sprake was, kon de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Het feit dat de voorpui is vernieuwd en een speeltuin is aangelegd, doet daar niet aan af. Zodoende hoefde dus ook geen integratielevering geconstateerd te worden en heeft de inspecteur ten onrechte een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd.

Door dit arrest breekt de HR met de gedragslijn die voorheen in zijn arresten te lezen was. Door de introductie van "in wezen nieuwbouw" is namelijk aanzienlijk minder snel sprake van vervaardiging, omdat wijzigingen in functie c.q. toepassingsmogelijkheden minder doorslaggevend zijn voor de vraag of al dan niet sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. In het *Kinderdagverblijf-arrest* preciseerde de HR de voornoemde beoordelingscriteria in één generieke vervaardigingseis aan de hand waarvan beoordeeld dient te worden of een goed is voortgebracht dat van tevoren nog niet bestond.

#### 4.2 Het begrip "in wezen nieuwbouw" in de inkomstenbelasting

In het *Kinderdagverblijf-arrest* introduceert de HR het begrip "in wezen nieuwbouw" voor het eerst in de sfeer van de omzetbelasting. In inkomstenbelastingjurisprudentie is het begrip reeds eerder aan de orde gekomen. In deze paragraaf wordt derhalve een kleine uitstap gemaakt naar de inkomstenbelasting, met inachtneming van het feit dat begrippen in de inkomstenbelasting niet per definitie dezelfde betekenis hebben als in de omzetbelasting.

Uit het IB-arrest<sup>28</sup> volgt dat voor de beoordeling of de vernieuwingen radicaal genoeg zijn om te spreken van "in wezen nieuwbouw" dient te worden aangehaakt bij hetgeen in bouwkundig opzicht aan de constructie van het gebouw is gewijzigd<sup>29</sup>. De constructie van een gebouw bestaat uit de fundering, vloeren, muren, dak etc. Aan de jurisprudentiegeschiedenis valt niet te ontleen of het begrip "in wezen nieuwbouw" in de omzetbelasting overeenkomstig diens definitie in de inkomstenbelastingjurisprudentie geïnterpreteerd dient te worden. Niettemin toetst de HR ook bij vervaardigingsvraagstukken aan de voornoemde criteria.

#### 4.3 Het begrip "in wezen nieuwbouw" in de omzetbelasting

Aan de hand van een drietal relevante arresten wordt uitgelegd hoe het "in wezen nieuwbouw"-criterium uitwerkt in de omzetbelastingjurisprudentie. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de hoeveelheid jurisprudentie aangaande dit onderwerp aanzienlijk groter is. Niettemin wordt aan de hand van deze drie voorbeelden duidelijk hoe de HR invulling geeft aan "in wezen nieuwbouw", namelijk door te kijken naar hetgeen in bouwkundige zin aan de onroerende zaak is veranderd. Het

---

<sup>28</sup> HR 10 februari 1999, nr. 34 012, LJN AA2670, BNB 1999/154

<sup>29</sup> Voor de inkomstenbelasting dient bij verbouwwerkzaamheden een splitsing gemaakt te worden tussen het gedeelte van de werkzaamheden dat betrekking heeft op onderhoud respectievelijk verbetering. Aan een dergelijke splitsing wordt niet toegekomen indien sprake is van "in wezen nieuwbouw". In dat geval dienen alle verbouwwerkzaamheden geactiveerd en afgeschreven te worden.

opnemen van extra arresten in deze verhandeling acht ik derhalve niet van toegevoegde waarde, te meer omdat de jurisprudentie op dit gebied uiterst casuïstisch is. Laatstgenoemde maakt het bovenal een lastige exercitie om robuuste vervaardigingscriteria te achterhalen.

#### *4.3.1 HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110*

Belanghebbende heeft door aanschaf van een appartementsrecht de juridische eigendom van een winkelruimte verkregen. Boven de winkelruimte bevinden zich vier wooneenheden. Voorafgaand aan de levering van de winkelruimte zijn enkele sloopwerkzaamheden verricht, te weten de verwijdering van het dak van de winkel (behalve voor zover dit de vloer van de wooneenheden is), de gevels, de binnenmuren en delen van de vloer en fundering. Na afloop van deze werkzaamheden waren daardoor de vier wooneenheden en de daarvoor benodigde draagconstructie aanwezig. In de ontstane open ruimte is een nieuwe, kleinere winkel gerealiseerd, die in gebruik is genomen als kledingwinkel. De HR oordeelt dat appartementsrechten op hun eigen merites beoordeeld dienen te worden en dat dientengevolge sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Immers, de bouwkundige identiteit (fundering/muren/dak/vloer) van de winkelruimte is radicaal veranderd door de verbouwwerkzaamheden, zodat de levering van de winkelruimte van rechtswege met BTW is belast. Het feit dat de woonappartementen ongewijzigd zijn, doet aan die gevolgtrekking niet af.

#### *4.3.2 HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, BNB 2013/111*

In deze casus betreft het een 17<sup>e</sup>-eeuws pand waarin zich in de uitgangssituatie een winkel en twee woonappartementen bevonden. Na een inwendige verbouwing bestond het geheel uit drie naast elkaar gelegen woonappartementen met eigen toegang en die naast elkaar gelegen winkelpanden. Daarnaast is het dak vernieuwd en verhoogd, zijn raam- en deurkozijnen vervangen en zijn de drie winkeleenheden voorzien van een nieuwe pui en – aan de achterzijde van het gebouw – een uitbouw. Na afronding van de verbouwing is het geheel horizontaal gesplitst in zes appartementsrechten. Ter zake van deze levering van deze appartementsrechten heeft belanghebbende geen omzetbelasting voldaan omdat zijns inziens geen nieuw vervaardigde onroerende zaken zijn geleverd. De HR oordeelt dat een onverdeeld eigendom als geheel in beschouwing genomen dient te worden en dat daardoor in het onderhavige geval geen sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Kennelijk is de bouwkundige constructie van het gebouw niet dermate ingrijpend aangepast om aan vernieuwbouw toe te komen. Het feit dat de achterzijde en de dakconstructie zijn gewijzigd, doet niet af aan die gevolgtrekking.

Uit de hiervoor besproken arresten volgt dat de HR bij appartementsrechten naar de units afzonderlijk kijkt (unittheorie), terwijl bij onverdeelde eigendommen het geheel wordt gezien (complextheorie). Dit lijkt me een logische conclusie in het licht van art. 11 lid 1 onderdeel a 1<sup>o</sup> Wet OB, waar gesproken wordt over “een gedeelte van een gebouw”. Het gedeelte van het gebouw waarop het appartementsrecht betrekking heeft, kwalificeert voor de BTW als een zelfstandige onroerende zaak en dient dus ook als zodanig is de heffing betrokken te worden. Het “in wezen nieuwbouw” criterium dient derhalve op elk appartementsrecht afzonderlijk toegepast te worden.

#### *4.3.3 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243, nr. 15/00208*

In deze casus heeft belanghebbende een door de verkoper gesloopt winkelpand verworven met het oog op vernieuwbouw. Gezien het feit dat het pand, met uitzondering van de voorgevel, volledig is gesloopt en de dragende delen en fundering volledig zijn vervangen door een nieuwe passende fundering en constructie, komt het Hof tot het oordeel dat de werkzaamheden dermate ingrijpend zijn

geweest om toe te komen aan “in wezen nieuwbouw”. Het feit dat zowel het uiterlijk als de functie van het winkelpand onveranderd zijn gebleven, doet aan die conclusie niet af. Een dergelijke uitleg is in lijn met *Van Dijk’s Boekhuis*.

#### 4.4 Vergelijking Europese criteria inzake vervaardiging en “in wezen nieuwbouw”

Uit het arrest *Van Dijk’s Boekhuis* blijkt dat sprake is van vervaardiging indien (i) een nieuw goed ontstaat (ii) uit materialen die door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer worden verstrekt.

In 2010, na ruim 25 jaar, heeft de HR het nationale vervaardigingsbegrip in lijn met *Van Dijk’s Boekhuis* uitgelegd. In het *Kinderdagverblijf-arrest* oordeelde de HR dat verbouwingen slechts tot de vervaardiging van onroerende zaken leiden als sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Uit het onderhavige arrest en de daarna volgende jurisprudentie valt af te leiden dat vooral de ingrijpendheid van de interne c.q. externe verbouwingswerkzaamheden bepalend is voor de vraag of een goed is ontstaan dat van tevoren niet bestond. Het lijkt daartoe vooral van belang te zijn dat een onroerende zaak in bouwtechnische zin dusdanig ingrijpend is veranderd, dat de constructie (fundering/vloeren/muren/dak) naar maatschappelijke opvattingen niet langer te vereenzelvigen is met de initiële constructie.

Uiteindelijk blijkt uit de jurisprudentie-analyse dat het totaalplaatje bepalend is. Dit impliceert dat eventuele functiewijzigingen en wijzigingen aan het interieur en exterieur van het gebouw minder doorslaggevend zijn dan de HR vóór 2010 voor ogen had. Met de introductie van het “in wezen nieuwbouw”-criterium heeft de HR aldus een relatief strengere vervaardigingsmaatstaf geïntroduceerd, zij het dat deze n.m.m. wel volledig in lijn is met het Europese koers inzake het vervaardigingsbegrip. Niettemin kunnen wijzigingen in de bouwkundige constructie, functie, innerlijke en uiterlijke kenmerken wel indiceren dat sprake is van vernieuwbouw, maar uiteindelijk is het totaalplaatje bepalend voor de eindkwalificatie. Dit is exact hoe *Van Dijk’s Boekhuis* geïnterpreteerd dient te worden; iets is nieuw als het echt nieuw is. Die afweging dient, gezien de uiterst casuïstische aard van de vele vervaardigingsvraagstukken, per vraagstuk afzonderlijk gemaakt te worden, met als gevolg dat het lastig is om een aantal robuuste vervaardigingscriteria te hanteren. Er zijn slechts indicaties die tezamen bepalen of een goed is ontstaan dat van tevoren niet bestond.

## 5. Kozuba Premium Selection

### 5.1 Het arrest

Recent heeft het HvJ arrest gewezen in de zaak *Kozuba Premium Selection* (hierna: *Kozuba*), waarin zij het Unierechtelijke begrip “verbouwing” uitlegt. In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij de vraag of deze uitleg invloed heeft op de reikwijdte van het begrip vernieuwbouw van art. 11, lid 3, letter b Wet OB 1968.

#### 5.1.1 Feiten

De Poolse vennootschap Kozuba bezit een in 1992 opgeleverd woongebouw. In 2006 is dit gebouw ingericht ten behoeve van de economische activiteit van Kozuba, hetgeen gepaard ging met een additionele investering die ca 55% van de beginwaarde van het gebouw betrof. De verbouwingswerkzaamheden zijn afgerond op 31 juli 2007 waarna het gebouw in de boekhouding werd opgenomen onder de post “modelwoning”. De volgende werkzaamheden zijn uitgevoerd ten behoeve van de gereedmaking van de modelwoning: dak, deuren en ramen zijn vervangen, muren zijn geschilderd, nieuwe vloeren zijn aangelegd en er is een extra trap opgetrokken naar de eerste verdieping. Op 15 januari 2009 is de modelwoning door Kozuba verkocht aan een derde.

Zoals reeds besproken in 2.2.5 heeft Polen, net als Nederland, art. 12, lid 2 van de Richtlijn in haar nationale omzetbelastingwetgeving geïmplementeerd. Daardoor is de levering van een nieuw gebouw in Polen van rechtswege met BTW belast ingeval tussen het leveringsmoment en het moment van eerste ingebruikneming minder dan twee jaren zijn verstreken.

Het begrip “eerste ingebruikneming” is in art. 2 van de Poolse omzetbelastingwetgeving als volgt omschreven:

*Overdracht voor gebruik, in het kader van de verrichting van belaste handelingen<sup>30</sup>, aan de eerste verwerfer of gebruiker van een gebouw (...), nadat het is:*

- (i) opgericht of*
- (ii) verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30% van de beginwaarde bedragen*

Kozuba meende dat de modelwoning voor BTW-doeleinden kwalificeerde als een oud onroerend goed, zodat ter zake van de levering geen BTW werd voldaan. De Poolse Belastingdienst was van mening dat wel sprake was van de levering van een nieuw vervaardigd onroerend goed waarover Kozuba BTW verschuldigd was.

Bij de beoordeling van deze kwestie zette de Poolse rechter vraagtekens bij de voorwaarde dat bij verbetering van een gebouw, vrijstelling van BTW slechts mogelijk is als de uitgaven voor de verbeteringswerkzaamheden minder dan 30 % van de beginwaarde van het gebouw bedragen. Derhalve heeft de Poolse rechter prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Vrij vertaald komt de vraag neer op het volgende: verzet de BTW-richtlijn zich tegen een nationale bepaling die het mogelijk maakt onroerende goederen als nieuw vervaardigd te kwalificeren wanneer de uitgaven ter zake van die verbetering, in de zin van de inkomstenbelasting, minstens 30% van de beginwaarde bedragen?

---

<sup>30</sup> In 2.2.5 is reeds besproken dat een nationale regeling die de eerste ingebruikneming afhankelijk stelt van het verrichten van belaste handelingen in strijd is met de BTW-richtlijn. In dit hoofdstuk wordt derhalve louter stilgestaan bij het verbouwingsbegrip.



Gezien het feit dat het investeringspercentage 55% bedroeg en niet in geschil was of de geleverde modelwoning voor de BTW als een onroerend goed kwalificeert, diende door het HvJ slechts verhelderd te worden of het door Polen gehanteerde verbouwingsbegrip (“verbetering”) in strijd is met de BTW-richtlijn.

### 5.1.2 Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona<sup>31</sup>

In juli 2017, een aantal maanden voorafgaand aan de uitspraak van het HvJ, heeft de Europese A-G conclusie genomen in de zaak *Kozuba*. De A-G vangt zijn conclusie aan door in te gaan op de ratio achter de met BTW belaste c.q. vrijgestelde levering van onroerende goederen. Op het moment dat een oud gebouw dusdanig ingrijpend wordt verbouwd dat het op één lijn gelijk te stellen is met een nieuw gebouw, kan dat oude gebouw voor BTW-doeleinden dienovereenkomstig behandeld worden. Van belang is aldus dat de verbouwing eenzelfde economische functie vervult als de initiële oplevering, te weten de toevoeging van waarde aan het productieproces.

Art. 12, lid 2 van de BTW-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om voorwaarden te stellen bij de beoordeling of sprake is van een verbouwing. Polen heeft aldus gekozen voor een kwantitatieve eis (30% van de beginwaarde). De Richtlijn geeft echter niet aan wat verstaan moeten worden onder het begrip “verbouwing”, zodat lidstaten de voorwaarden volgens de A-G zelf mogen bepalen. In r.o. 70 overweegt de A-G, onder verwijzing naar het arrest *J.J. Komen en Zonen Heerhugowaard*, dat het begrip “verbouwing” veelal in verband gebracht wordt met vergevorderde of geheel afgeronde renovatiewerkzaamheden.

De A-G overweegt in r.o. 74 van zijn conclusie dat in de bepaling van verbouwingscriteria wel een beperking ligt besloten, “namelijk dat onder de noemer „verbouwingswerkzaamheden” geen handelingen mogen worden gebracht die ver van het begrip constructie van een gebouw af staan”. In r.o. 76 worden door de A-G de volgende voorbeelden genoemd die geschaard kunnen worden onder de noemer “verbouwingswerkzaamheden”: funderingswerkzaamheden, werkzaamheden aan het geraamte, aan de dakbedekking en aan onderdelen die verband houden met de duurzaamheid en stevigheid van het gebouw (d.w.z. muren en vloeren).

In zijn laatste overweging (r.o. 79) merkt de A-G op dat lidstaten geoorloofd zijn om bepaalde kwantitatieve criteria te stellen inzake verbouwingen, maar dat daarnaast evenwel altijd gekeken dient of vanuit kwalitatief oogpunt sprake is van een reële verbouwing.

### 5.1.3 Uitspraak HvJ

In navolging van de A-G komt ook het HvJ in haar beslissing tot de conclusie dat bepaald dient te worden wat vanuit kwalitatief oogpunt verstaan moet worden onder “verbouwing”, aangezien de BTW-richtlijn niet voorziet in een definitie. In r.o. 52 overweegt het HvJ dat “verbouwing” op zijn minst suggereert “dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen”. Het HvJ geeft in r.o. 55 tevens aan dat daarvan in ieder geval sprake is op

---

<sup>31</sup> Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510

het moment dat een oud gebouw dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn gelijk gesteld kan worden met een nieuw gebouw.

Voorts concludeert het HvJ dat het gebruik van de term “verbetering” in de Poolse wetgeving niet strijdig is met de BTW-richtlijn, mits dit begrip door de nationale rechter uitgelegd wordt als zijnde een synoniem voor het begrip “verbouwing”. In dat geval leidt het terminologieverschil namelijk niet tot een niet-communautaire uitleg van het begrip “verbouwing”.

Hoewel een kwantitatief investeringspercentage van 55% wegens haar omvang vooraf een indicatie geeft dat het gebouw mogelijk wijzigingen van belang heeft ondergaan, dient niettemin door de nationale rechter vastgesteld te worden of in kwalitatieve zin gesproken kan worden van een reële verbouwing. Het gebruik van een kwantitatief criterium is aldus toegestaan, mitsdien tevens wordt voldaan aan het door het HvJ gestelde kwalitatieve criterium (veranderingen van betekenis die leiden tot een wijziging in gebruik c.q. ingrijpende aanpassing).

## 5.2 Bespreking arrest

In het *Kozuba-arrest* definieert het HvJ - in het kader van een autonome en uniforme uitleg van communautaire begrippen - voor het eerst wat verstaan dient te worden onder het begrip “verbouwing”. Dit begrip suggereert op zijn minst dat het gebouw “*veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen*”. Derhalve zijn veranderingen van betekenis die leiden tot een functiewijziging c.q. ingrijpende aanpassing in ieder geval voldoende om te spreken van verbouwing. Het gebruik van de woorden “op zijn minst” suggereert naar mijn mening dat deze definitie een ondergrens behelst voor het begrip “verbouwing”. Kennelijk zijn er dus nog andere situaties denkbaar waarbij de gedane aanpassingen afdoende zijn om aan verbouwing toe te komen. Omdat de verbeteringsvereiste in Polen slechts is gekoppeld aan een kwantitatieve eis, is het aldaar mogelijk om tot een nieuwe eerste ingebruikneming te komen op het moment dat bijvoorbeeld gouden kranen worden aangebracht ter waarde van 30% van het initiële investeringsbedrag. Het is evident dat in een dergelijk geval geen sprake is van een reële verbouwing. Het is naar mijn mening om die reden dat het HvJ in deze specifieke casus een kwalitatieve ondergrens voor het verbouwingsbegrip definieert. In het *Kozuba-arrest* geeft het HvJ invulling aan het richtlijnbegrip “verbouwing”, waarvan lidstaten de invulling aan zichzelf hebben voorbehouden. De ruimte om dit begrip in te vullen is weliswaar gebonden aan een Unierechtelijke uitleg, maar deze moet m.i. beperkt worden gehouden, omdat lidstaten de invulling aan zichzelf hebben voorbehouden. Ook daarom denk ik dat het in dit specifieke geval logischer is om het uit het *Kozuba-arrest* af te leiden verbouwingsbegrip als ondergrens te zien.

Het feit dat het HvJ in haar uitspraak niet ingaat op wat onder het begrip “veranderingen van betekenis” verstaan moet worden, roept nieuwe vragen op. Met Verhees<sup>32</sup> ben ik het eens dat daarbij kan worden aangehaakt bij de conclusie van de A-G in de zaak *Kozuba*. De A-G stelde namelijk dat sprake dient te zijn van een reële verbouwing en niet slechts van onderhouds- en instandhoudingswerkzaamheden. Een dergelijke interpretatie is m.i. in lijn met het doel van de BTW, namelijk het belasten van economische activiteiten die waarde toevoegen.

Opgemerkt dient te worden dat het door de HR gebezigde “in wezen nieuwbouw”-criterium stringenter is dan het door het HvJ gepreciseerde verbouwingsbegrip. Immers, een functiewijziging of ingrijpende aanpassing is na 2010 in de regel niet afdoende om tot “in wezen nieuwbouw” te komen.

---

<sup>32</sup> R.M. Verhees, Het nationale ‘vervaardigingsbegrip’ in Europees perspectief, EFS 2017/2018

A-G Ettema<sup>33</sup> geeft aan dat Nederland deze stringentere definitie van “verbouwing” niettemin mag hanteren, terwijl Berkhuizen<sup>34</sup> juist stelt dat “verbouwing” een volledig Unierechtelijk begrip vormt, zodat lidstaten niet de mogelijkheden hebben om het verbouwingsbegrip in te perken of uit te breiden tot bepaalde gevallen.

De BTW-richtlijn geeft in de tweede alinea van art. 12 lid 2 lidstaten de mogelijkheid om zelf voorwaarden te stellen voor verbouwingen die leiden tot een nieuwe eerste ingebruikneming. In de Nederlandse wetgeving is voor een nieuwe eerste ingebruikneming vereist dat de verbouwing leidt tot de vervaardiging van een onroerend goed (vernieuwbouw), terwijl Polen de nieuwe eerste ingebruikneming koppelt aan een kwantitatief criterium, namelijk dat de verbeteringsuitgaven minstens 30% van de beginwaarde moeten bedragen. Naar mijn mening definieert het HvJ in het *Kozuba-arrest* slechts een ondergrens voor het begrip “verbouwing”. Dit doet niet af aan het feit dat lidstaten nog steeds vrij zijn om bepaalde voorwaarden te stellen (vgl. Nederland en Polen), zodat ik mij kan vinden in het standpunt van A-G Ettema. Naar mijn mening moet het *Kozuba-arrest* aldus zo gelezen worden dat lidstaten het verbouwingsbegrip zelf mogen invullen, mits wordt voldaan aan de uit het *Kozuba-arrest* af te leiden toetsingscriteria (veranderingen van betekenis die leiden tot een wijziging in gebruik c.q. ingrijpende aanpassing). De uitkomst van het *Kozuba-arrest*, namelijk dat Polen geoorloofd is om een kwantitatieve eis te stellen, terwijl daarnaast altijd voldaan moet worden aan het kwalitatieve verbouwingsbegrip, sterkt mij in de visie dat Nederland geoorloofd een vervaardigingseis kan stellen in art. 11 lid 3 Wet OB 1968. Immers, lidstaten kunnen zelf de voorwaarden bepalen waaronder bij verbouwingen wordt teruggekeerd naar de fase voor eerste ingebruikneming. Deze bevoegdheid is na het *Kozuba-arrest* onaangetast. Uit het *Kozuba-arrest* kan aldus worden afgeleid dat eerder sprake is van verbouwing, maar dat Nederland alsnog geoorloofd is om een stringentere maatstaf (“in wezen nieuwbouw”) te hanteren dan het door het HvJ aangereikte verbouwingsbegrip. Bij vervaardiging zal altijd sprake zijn van ofwel een functiewijziging of een ingrijpende aanpassing (of allebei), zodat altijd wordt voldaan aan de ondergrens van het verbouwingsbegrip.

In het BTW-bulletin geeft Nieuwenhuizen<sup>35</sup> aan dat “in wezen nieuwbouw” moeilijk te rijmen is met r.o. 32 van het *Kozuba-arrest*. Bij deze rechtsoverweging gaat het erom dat een verbouwd gebouw belast geleverd kan worden indien het door een verbouwing toegevoegde waarde heeft verkregen vergeleken met de initiële constructie. Zijns inziens dient bij de levering van een verbouwd gebouw heffing plaats te vinden. Daarmee ben ik het oneens. Lidstaten zijn immers nog steeds vrij om zelf voorwaarden te stellen m.b.t. wanneer een verbouwing leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. De voorwaarden die lidstaten kunnen stellen, kunnen verstrekkender zijn dan het begrip “verbouwing”. Het feit dat in Nederland alleen de levering van een vernieuwde gebouw onderworpen is aan een BTW-belaste levering is daarom naar mijn mening niet in strijd met de BTW-richtlijn.

Vroon<sup>36</sup> is van mening dat het opvallend is dat het HvJ bij de uitleg van het begrip “verbouwing” niet aansluit bij *Van Dijk's Boekhuis*, waarin het begrip “vervaardiging” is gedefinieerd. “Vervaardiging” en “verbouwing” zijn echter twee richtlijnbegrippen die separaat bezien dienen te worden. Aangezien het HvJ slechts een ondergrens heeft gedefinieerd voor het laatstgenoemde begrip, kan deze definitie niet zonder meer toegepast worden op vervaardigingssituaties. Immers, vervaardiging gaat over het

---

<sup>33</sup> Conclusie A-G Ettema van 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415

<sup>34</sup> P. Berkhuizen, *Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw*, WFR 2018/49

<sup>35</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, *Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?*, BTW-bulletin 2018/36

<sup>36</sup> T. Vroon, *Niets nieuws*, BtwBrief 2018/13

voortbrengen van een goed dat van tevoren nog niet bestond, terwijl een verbouwing van minder omvattende aard kan zijn. Mijns inziens is het gepreciseerde verbouwingsbegrip derhalve ook niet bepalend voor de interpretatie van “in wezen nieuwbouw”, het leidende criterium om te bepalen of onroerende zaken vervaardigd zijn. Met andere woorden: verbouwing leidt niet per definitie tot vervaardiging, in de zin dat beide begrippen geen synoniemen van elkaar zijn. Mocht de HR in de toekomst tot de conclusie komen dat beide begrippen wel elkaars synoniemen (zoals “verbouwing” en “verbetering” in Polen) zijn, dan is de door Nederland in art. 11 lid 3 Wet OB gestelde vervaardigingseis te stringent.

Voorts wil ik nog opmerken dat zowel A-G Campos Sánchez-Bordona als het HvJ concluderen dat bij het onderscheid tussen oude en nieuwe gebouwen van belang is dat bij oude gebouwen toegevoegde waarde ontstaat “op het moment dat gebouw dermate ingrijpend wordt verbouwd dat het op één lijn gesteld kan worden met een nieuw gebouw”. Met van Zadelhoff<sup>37</sup> ben ik het eens dat “in wezen nieuwbouw” hiermee vereenzelvigd kan worden. Er lijkt in ieder geval geen sprake te zijn van wezenlijke verschillen tussen beide begrippen. Gezien het doel van de BTW-richtlijn, het belasten van toegevoegde waarde, kan ik op basis van het voornoemde niet anders concluderen dat “in wezen nieuwbouw” vanuit teleologisch perspectief in overeenstemming is met de BTW-richtlijn.

Zoals ik reeds in 2.1.3.2 aan heb gegeven, bestaat in de fiscale vakliteratuur discussie omtrent de vraag of art. 11 lid 3 Wet OB 1968 haar bestaansrecht überhaupt wel ontleend aan de verbouwingsoptie (art. 12 lid 2 BTW-richtlijn). Berkhuizen<sup>38</sup> stelt dat door de in het eerstgenoemde artikel gestelde vervaardigingseis automatisch terugkeer plaatsvindt naar de fase vóór ingebruikneming, doordat de vervaardiging leidt tot een nieuw fiscaal leven van het goed. In het kader van fiscale neutraliteit dient het goed dan ook als nieuw behandeld te worden. Bij een dergelijke interpretatie heeft Nederland geen gebruik gemaakt van de verbouwingsoptie, zodat art. 11 lid 3 Wet OB 1968 een dode letter is. De levering is alsdan van rechtswege van de vrijstelling uitgezonderd ingevolge art. 11, lid 1 Wet OB 1968. Aangezien het begrip “vervaardiging” niet begrepen wordt onder het begrip “verbouwing” heeft het *Kozuba-arrest* geen gevolgen voor de Nederlandse praktijk.

Er kan evenwel bepleit worden dat vervaardiging niet automatisch leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming, maar dat daarvoor expliciet gebruik gemaakt dient te worden van de verbouwingsoptie. De bovenstaande redenering blijkt, naast de wettekst, eveneens uit de memorie van toelichting<sup>39</sup> van het wetsvoorstel “levering van bouwkavels en van gebouwen”. Mijns inziens leidt een dergelijke interpretatie echter niet tot een andere uitkomst dan de uitkomst bij de interpretatie die Berkhuizen hanteert. Omdat Nederland in art. 11 lid 3 Wet OB 1968 naast een verbouwing eist dat tevens sprake is van vervaardiging, wordt namelijk alsnog uitgekomen bij de toets of al dan niet sprake is van vervaardiging. Zoals ik reeds heb aangegeven is “vervaardiging” en veelomvattender begrip dan “verbouwing”, zodat het in die zin niet relevant is of Nederland überhaupt wel gebruik maakt van de verbouwingsoptie. In beide gevallen moet derhalve getoetst worden of sprake is van vervaardiging (lees: “in wezen nieuwbouw”).

Al met al kan ik aan het *Kozuba-arrest* geen aanwijzingen ontleen dat de HR naast constructiewijzigingen tevens weer moet toetsen op functiewijzigingen en andere veranderingen van betekenis. Met Gomes Vale Viga<sup>40</sup> ben ik het dan ook eens dat er op korte termijn geen mogelijkheden

---

<sup>37</sup> HvJ 16 september 2017, nr. C-308/16 (*Kozuba Premium Selection sp. z.o.o.*), BNB 2018/26, m. nt. B.G. van Zadelhoff

<sup>38</sup> P. Berkhuizen, op. cit.

<sup>39</sup> *Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, p.5*

<sup>40</sup> M.D.C. Gomes Vale Viga, *Vervaardiging van onroerende zaak opnieuw uitgelegd*, FED 2018/41

zijn tot oprekking van het Nederlandse vervaardigingsbegrip. Als de begrippen “verbouwing” en “vervaardiging” niet elkaars synoniemen zijn, dan is Nederland geoorloofd het stringentere “in wezen nieuwbouw”-criterium te hanteren. Nu is het dus afwachten geblazen tot het moment dat een BTW-ondernemer zich rechtstreeks beroept op de BTW-richtlijn ingeval sprake is van een verbouwing i.d.z.v. het *Kozuba-arrest* die geen “in wezen nieuwbouw” vormt<sup>41</sup>. Op het moment dat de HR vervolgens toch oordeelt dat beide begrippen elkaars synoniem zijn (zoals geldt in Polen m.b.t. “verbetering” en “verbouwing”), dan is sprake van implementatieverzuim dat gecorrigeerd dient te worden. Laatstgenoemde lijkt mij echter uiterst onwaarschijnlijk. Derhalve voorspel ik dat het “in wezen nieuwbouw”-criterium ook in de toekomst stand zal houden. De impact van het *Kozuba-arrest* voor de Nederlandse omzetbelastingpraktijk acht ik derhalve verwaarloosbaar.

---

<sup>41</sup> G.J. van Norden, *Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw*, WPNR 2018/7197

## 6. Conclusie

In de fiscale wetgeving, literatuur en jurisprudentiegeschiedenis is de afgelopen decennia veel te doen geweest over de vraag hoe om te gaan met de BTW-heffing in relatie tot onroerende zaken. De BTW-richtlijn stelt de levering van een gebouw vrij van BTW-heffing op het moment dat de levering geschiedt vóór het moment van eerste ingebruikneming. De Richtlijn biedt lidstaten tevens de mogelijkheid om van het voornoemde criterium af te wijken. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt, zodat de levering van onroerende zaken in Nederland slechts is vrijgesteld van BTW op het moment dat de levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het moment van eerste ingebruikneming.

Daarnaast biedt de BTW-richtlijn lidstaten de mogelijkheid om de ingebruikneming van een verbouwd gebouw als nieuwe eerste ingebruikneming aan te merken. Nederland heeft gebruik gemaakt van deze verbouwingsoptie, zodat ingevolge art. 11 lid 3 Wet OB 1968 sprake is van een nieuwe eerste ingebruikneming ingeval door verbouwingwerkzaamheden een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht. Nederland stelt als additionele voorwaarde aldus een vervaardigingseis.

De financiële belangen bij de kwalificatie als nieuw vervaardigde onroerende zaak zijn groot. De levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak zal van rechtswege met BTW belast zijn, met als gevolg dat onder voorwaarden een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. Voorts begint na het jaar van ingebruikneming een herzieningstermijn van 9 jaar te lopen met betrekking tot de BTW op de verbouwingkosten die ten grondslag liggen aan de vervaardiging. BTW-ondernemers zonder BTW-aftrekrecht zijn altijd voordeliger af door “oud” vastgoed te kopen (0% BTW en 2%/6% OVB), terwijl BTW-ondernemers met aftrekrecht juist altijd een prikkel hebben om “nieuw” vastgoed aan te schaffen (21% aftrekbare BTW en in bepaalde gevallen vrijstelling OVB). Afhankelijk van het BTW-aftrekrecht van de kopende partij zal zodoende een voorkeur ontstaan voor de aankoop van “oud” c.q. “nieuw” vastgoed. De eigenlijke gevolgen van het *Kozuba-arrest* zijn dan ook in het voornoemde gelegen. Immers, mocht op grond van dit arrest geconcludeerd worden dat eerder aan vernieuwbouw wordt toegekomen dan zijn het vooral BTW-ondernemers met BTW-aftrekrecht die daar de vruchten van zullen plukken, terwijl BTW-ondernemers zonder BTW-aftrekrecht geconfronteerd worden met een aanzienlijke stijging (15%/19%) in de belastingdruk op vastgoedprojecten.

Uit Europese jurisprudentie kan worden afgeleid dat sprake is van vervaardiging op het moment dat een nieuw goed ontstaat uit materialen die door de opdrachtgever verstrekt worden aan de opdrachtnemer. De HR heeft in het *Kinderdagverblijf-arrest* (2010) geoordeeld dat van vervaardiging van onroerende zaken sprake is op het moment dat “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden. Met deze vervaardigingsmaatstaf legt de HR de lat hoog in de zin dat relatief veel nieuwe materialen toegevoegd moeten worden om tot vernieuwbouw te komen. Bij de bepaling of sprake is van “in wezen nieuwbouw” dient bezien te worden in hoeverre de bouwkundige constructie (fundering/vloeren/muren/dak) van het gebouw nog te vereenzelvigen is met de initiële constructie. Uiteindelijk is het totaalplaatje bepalend voor de kwalificatie. Derhalve zijn na 2010 eventuele wijzigingen aan het interieur en exterieur van het gebouw alsmede functiewijzigingen minder doorslaggevend dan de HR vóór 2010 aannam.

In het najaar van 2017 is de fiscale discussie omtrent het vervaardigingsvraagstuk van onroerende zaken aangewakkerd doordat het HvJ arrest heeft gewezen in de zaak *Kozuba*. In het onderhavige arrest wordt invulling gegeven aan het communautaire begrip “verbouwing”. Dit begrip suggereert op zijn minst dat het betrokken gebouw “*veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken,*

*ingrijpend aan te passen*". Aldus lijkt een functiewijziging bij de beoordeling of sprake is van "verbouwing" wel doorslaggevend te zijn. In de fiscale vakliteratuur bestaat sindsdien discussie omtrent de vraag wat de gevolgen van het *Kozuba-arrest* zijn op het door de HR gebezigde "in wezen nieuwbouw"-criterium.

In deze studie is dit onderzocht aan de hand van de onderstaande onderzoeksvraag:

*Hoe verhoudt het "in wezen nieuwbouw"-criterium zich tot het uit het Kozuba-arrest afleidbare verbouwingsbegrip?*

In deze scriptie is gebleken dat "in wezen nieuwbouw" een veelomvattender begrip is dan "verbouwing". Bij "in wezen nieuwbouw" gaat het namelijk om het voortbrengen van een goed dat van tevoren niet bestond, terwijl veranderingen van betekenis die leiden tot een functiewijziging of ingrijpende aanpassing al voldoende zijn om tot "verbouwing" te komen. Veranderingen van betekenis met voornoemde gevolgen zijn in de regel niet afdoende om tot "in wezen nieuwbouw" te komen. De Richtlijn biedt Nederland niettemin de mogelijkheid om deze stringentere maatstaf te hanteren. Immers, de uitleg van het begrip "verbouwing" is weliswaar gebonden aan een Unierechtelijke uitleg, maar dat doet niet af aan het feit dat lidstaten de invulling van het onderhavige begrip aan zichzelf hebben voorbehouden. Naar mijn mening is Nederland aldus geoorloofd om de strengere vervaardigingseis te stellen in art. 11, lid 3, letter b Wet OB 1968.

Zowel A-G Campos Sánchez-Bordona als het HvJ komen in de zaak *Kozuba* tot de conclusie dat toegevoegde waarde bij oude gebouwen ontstaat op het moment dat deze dermate ingrijpend worden verbouwd dat het resultaat ervan gelijkwaardig is aan een nieuw gebouw (op één lijn gelijk gesteld kan worden met een nieuw gebouw). Als ik deze redenering vergelijk met "in wezen nieuwbouw" zie ik geen noemenswaardige verschillen. "In wezen nieuwbouw" lijkt mij dan ook volledig richtlijnconform, zodat ik op korte termijn geen aanleiding zie tot de oprekking van het Nederlandse vervaardigingsbegrip met betrekking tot onroerende zaken.

Voor de praktijk acht ik het wenselijk dat in de toekomst duidelijker wordt afgebakend wanneer een onroerende zaak als nieuw vervaardigd kwalificeert. Wat mij tijdens het schrijven van deze scriptie is opgevallen is dat de HR bij deze kwalificatie in haar uitspraken vaak niet verder komt dan dat sprake moet zijn van "in wezen nieuwbouw". Dat wil zo veel zeggen als dat iets nieuw is als het nieuw is, hetgeen niet bepaald duidelijk te noemen is. Het op een heldere wijze kort uiteenzetten welke toetsingscriteria in acht zijn genomen bij de bepaling of sprake is van vernieuwbouw zal leiden tot een aanzienlijke toename in rechtszekerheid. Kan het vervaardigingsvraagstuk zodoende niet eenvoudiger worden afgedaan? Ik vrees het ergste, hoewel dat wellicht ook wel weer het schone is aan de fiscaliteit.

# Literatuurlijst

## Boeken

- B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en BTW*, Amsterdam: FED 1992
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2001
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2014

## Artikelen

- M.D.C. Gomes Vale Viga MSc, *Vervaardiging van onroerende zaak opnieuw uitgelegd*, FED 2018/41
- P. Berkhuisen, *Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw*, WFR 2018/49
- T. Vroon, *Niets nieuws*, BtwBrief 2018/13
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?*, BTW-bulletin 2018/36

## Conclusies

- Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/33.23
- Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510
- Conclusie A-G Ettema van 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415

## Besluiten

- Besluit van 13 september 2013, nr. BLKB2013/1686M

## Kamerstukken

- Kamerstukken II, 1995-1996, 24 703
- Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3

## Gerechtshof

- Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243, nr. 15/00208

## Hoge Raad

- HR 10 februari 1999, nr. 34 012, LJN AA2670, BNB 1999/154
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, V-N 2010/62.21
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, BNB 2013/111
- HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga

## Hof van Justitie

- HvJ 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*)
- HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (*Breitsohl*),
- HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Goed Wonen*)
- HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*)
- HvJ 1 april 2004, nr. C-320/02 (*Stenholmen*)
- HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02 (*Fonsen Marselisborg Lystbadehavn*)



- *Beschikking HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers)*
- *HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger)*
- *HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed BV)*
- *HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard)*
- *HvJ 15 november 2012, nr. C-532/11 (Leichenich),*
- *HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba Premium Selection sp. z.o.o)*
- *HvJ 22 november 2017, nr. C-251/16 (Cussens e.a)*

#### **Overig**

- *Notenboom-rapport van het EP, 14 februari 1974, document 360/73*

