

Nieuw vervaardig onroerend goed – Invloed Kozuba-arrest

Datum: 02/05/2019
Naam: Koen van Soest
Studentnummer: 428443
Begeleider: P.C.J. Oerlemans

Inhoud

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
1.1 Probleemstelling.....	4
1.2 Opzet	4
1.3 Afbakening.....	5
Hoofdstuk 2: Theoretisch kader	6
2.1 Systematiek van de Wet op de Omzetbelasting 1968	6
2.2 Systematiek van de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer 1970 (overdrachtsbelasting)	8
2.3 Werking samenloopvrijstelling artikel 15, lid 1, onderdeel a, BRV	9
Hoofdstuk 3: Nieuw vervaardigde onroerende zaak.....	10
3.1 Nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968	10
3.2 Jurisprudentie van het Hof van Justitie	11
3.2.1 Arrest Van Dijk's Boekhuis B.V.:	11
3.2.2 Arrest VOF Dressuurstal Jespers:	12
3.2.3 Arrest Komen en Zonen beheer Heerhugowaard	13
3.2.4 Belangrijke criteria aangereikt door het HvJ	14
3.3 Jurisprudentie van de Hoge Raad	15
3.3.1 HR 17 juni 1987	15
3.3.2 HR 26 april 1989	16
3.3.3 HR 17 april 1991	16
3.3.4 HR 7 april 1993	17
3.3.5 Belangrijke criteria aangereikt door de Hoge Raad.....	17
Hoofdstuk 4: In wezen nieuwbouw.....	19
4.1 HR 19 november 2010 (het kinderdagverblijfarrest)	19
4.2 Verschillende interpretaties van het begrip 'in wezen nieuwbouw'	20
4.3 Vervolgjurisprudentie naar aanleiding van het begrip 'in wezen nieuwbouw'	21
4.3.1 HR 8 maart 2013.....	21
4.3.2 HR 15 maart 2013.....	22
4.3.3 Samenvatting hoofdstuk 4	23
Hoofdstuk 5: Het Kozuba-arrest.....	24
5.1 Uiteenzetting Kozuba-arrest	24
5.2 Mogelijke implicaties Kozuba-arrest voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip	26
5.3 Voor- en nadelen van een kwantitatief criterium	27
Hoofdstuk 6: Conclusie.....	29
Literatuurlijst	31

Hoofdstuk 1: Inleiding

De leegstand van kantoren is deze eeuw sterk gestegen¹. In de periode 2010-2016 is structureel meer dan 15% van het totale kantooroppervlakte dat beschikbaar is in Nederland, niet verhuurd. Hoewel deze leegstand de laatste twee jaar door de aantrekkende economie substantieel is teruggedrongen, blijft het een groot probleem. Per 1 januari 2018 stond ruim 5,2 miljoen vierkante meter kantoorruimte leeg.² Naast deze leegstand van kantoorruimte stijgt de vraag naar woonruimte juist. Deze vraag zal naar verwachting in de komende jaren nog verder toenemen³. Aan de hand van deze twee ontwikkelingen op de vastgoedmarkt ligt het voor de hand dat projectontwikkelaars mogelijkheden zien in het opkopen van leegstaande kantoorruimte om deze kantoorruimte vervolgens te verbouwen tot woonruimte.

Bij een dergelijke transformatie van kantoorpanden tot woningen moeten ook de fiscale aspecten met betrekking op de omzetbelasting en overdrachtsbelasting in acht worden genomen. In de hoofdregel is bij de overdracht van gebouwen namelijk overdrachtsbelasting verschuldigd (art.2 van de Wet BRV 1970). Echter is bij de levering van nieuw gebouwde onroerende zaken 21 procent btw verschuldigd over de betaalde vergoeding ingevolge de Wet op de omzetbelasting 1968. Er geldt bij de levering van een dergelijke nieuwe onroerende zaken een samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting (art.15 lid 1 onderdeel a BRV). Zodoende is slechts btw verschuldigd ter zake van de levering van de onroerende zaak. Wanneer de betreffende verkoper van de nieuwe onroerende zaak een ondernemer is die btw-belast presteert zorgt de samenloopvrijstelling ervoor dat er geen overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Om van deze vrijstelling gebruik te maken, moet aan twee voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet de levering van rechtswege belast zijn met btw. Deze voorwaarde wordt gerealiseerd wanneer de levering voor, op of binnen twee jaar na eerste ingebruikneming plaatsvindt (art.11 lid 1 onderdeel a OB 1968). Ten tweede moet de verkoper de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel gebruikt hebben. Mocht dit toch het geval zijn dan kan de samenloopvrijstelling alsnog gebruikt worden wanneer de verkrijger de btw in het geheel niet in aftrek kan brengen. Om aan de eerste voorwaarde te voldoen moet het dus gaan om een 'nieuwe' onroerende zaak. Er kan echter ook gesproken worden van een nieuw gebouw als er door een ingrijpende verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht (art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB). Wanneer door een verbouwing een gebouw als een nieuw vervaardigde onroerende zaak is aan te merken, is nog altijd niet helemaal duidelijk. Er is dan ook al een lange tijd veel jurisprudentie verschenen van zowel de Hoge Raad als het Hof van Justitie omtrent dit onderwerp. In november 2010 heeft de Hoge Raad⁴ een belangrijk arrest gewezen met betrekking tot dit begrip. Dit deed de Hoge Raad door het begrip 'in wezen nieuwbouw' te introduceren. Als door een verbouwing in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, oordeelde de Hoge Raad dat er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Ook dit begrip bleek niet erg eenduidige criteria te hebben en deze criteria zijn dan ook in twee arresten van de Hoge Raad in maart 2013 verder uitgewerkt⁵. De uitwerking van deze arresten van de Hoge Raad zal later in dit onderzoeksverslag aan bod komen.

¹ CPB voor de leefomgeving, 'Infographic Leegstand van kantoren 1991-2018', Rijksoverheid.nl, 1 maart 2018.

² Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkt 2018'.

³ Financieel Dagblad, 'Woningtekort neemt komende jaren nog verder toe', 5 februari 2018.

⁴ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681.

⁵ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640 en HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

Naast deze Nederlandse jurisprudentie van de Hoge Raad heeft het Hof van Justitie in november 2017 ook een belangrijke Europese uitspraak gewezen in de Kozubazaak⁶. In dit arrest is besloten dat een verbouwing leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak (en dus tot een nieuwe eerste ingebruikneming) als de verbouwingskosten ten minste 30% van de beginwaarde van het gebouw bedragen. Een dergelijk kwantitatief criterium van 30% dat Polen hanteert om te kunnen spreken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak werd door het Hof van Justitie onder voorwaarden als een legitiem criterium gezien.

Jurisprudentie van het Hof van Justitie heeft vaak invloed op de nationale wetgeving van de EU-landen. Naar aanleiding van dit arrest zouden andere lidstaten ook een dergelijk 30% criterium in de nationale wet kunnen implementeren, omdat het een eenvoudig te hanteren criterium is. Polen had de btw-richtlijn van 2006 omgezet in een dergelijk 30% criterium. In het Kozuba-arrest is dit als volgt verwoord: 'de vrijstelling van BTW voor de levering van oude gebouwen geldt niet nadat een gebouw is verbeterd voor een bedrag dat 30% of meer van de beginwaarde van het gebouw beloopt. Een dergelijke verbetering wordt op één lijn gesteld met een verbouwing die tot een nieuwe eerste ingebruikneming leidt.' Het is afwachten of en in hoeverre de EU-lidstaten de nationale wetgevingen ook gaan aanpassen naar aanleiding van dit arrest. De voor- en nadelen van een absoluut criterium zullen aan het eind van dit onderzoeksverslag tegen elkaar worden afgewogen.

1.1 Probleemstelling

Nadat de behandeling van onroerende zaken in de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting is omschreven zal het Kozuba-arrest ook uitvoerig aan bod komen aan de hand van de volgende hoofdvraag: *Hoe luidt de interpretatie van het begrip 'nieuw vervaardigde onroerende zaak' uit de Wet OB 1968 en in hoeverre is de interpretatie van dit begrip veranderd door de uitspraak van het Hof van Justitie in de Kozubazaak?*

Deze probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968 en hoe is dit begrip uitgekristalliseerd in de jurisprudentie?
2. Wat houdt het nieuw geïntroduceerde begrip 'in wezen nieuwbouw' in?
3. Hoe luidt de uitspraak van het Hof van Justitie in de Kozuba-zaak en wat zijn de implicaties van dit arrest voor de Nederlandse Btw?

1.2 Opzet

Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen worden de deelvragen eerst afzonderlijk behandeld in de volgende hoofdstukken. Om te beginnen wordt in hoofdstuk 2 het theoretisch kader geschetst met betrekking tot de relevante belastingen. De systematiek van zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting zal hierbij aan bod komen. In hoofdstuk 3 staat het begrip 'nieuw vervaardigde onroerende zaak' centraal. Hierbij zal ook de meest relevante jurisprudentie met betrekking tot dit begrip worden besproken. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 het nieuwe begrip 'in wezen nieuwbouw' behandeld. De Hoge Raad heeft dit begrip in 2010 geïntroduceerd om meer duidelijkheid te scheppen omtrent de behandeling van verbouwde onroerende zaken in de omzetbelasting. Is dit echter wel gelukt?

⁶ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869.

Nadat de systematiek van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting met betrekking tot de verbouwing van onroerende zaken is besproken, wordt in hoofdstuk 5 het Kozuba-arrest belicht. In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de door Polen gehanteerde 30% regeling. In hoofdstuk 6 zullen de mogelijke implicaties van dit arrest voor Nederland worden bekeken. Heeft dit arrest invloed op de Nederlandse wetgeving en moet de Nederlandse wetgever ook een dergelijk 30%-criterium implementeren? Hoofdstuk 7 is het afsluitende hoofdstuk. Hierin zal de scriptie kort worden samengevat door het beantwoorden van de drie deelvragen, om vervolgens tot beantwoording van de centrale probleemstelling te komen.

1.3 Afbakening

Op grond van artikel 11, leden 3 en 4 van de Wet OB 1968 wordt een bouwterrein ook als een gebouw aangemerkt en valt daarom ook onder de behandeling van de onroerende zaken in zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting. In deze scriptie blijft het specifieke onderwerp bouwterreinen buiten beschouwing. Dit onderwerp komt echter wel kort aan de orde bij de behandeling van de jurisprudentie omtrent het begrip onroerende zaak.

Hoofdstuk 2: Theoretisch kader

Om in deze scriptie de verschillende arresten goed te kunnen beoordelen wordt in dit hoofdstuk het theoretisch kader geschetst. De systematiek van zowel de Wet OB 1968 als de Wet BRV 1970 zal aan bod komen. In de derde en laatste paragraaf komt de samenloopvrijstelling uit artikel 15 Wet BRV 1970 aan bod.

2.1 Systematiek van de Wet op de Omzetbelasting 1968

De Omzetbelasting (OB) is een verbruikersbelasting die beoogt consumptieve bestedingen te belasten.⁷ De OB wordt geheven ter zake van door ondernemers verrichte leveringen en diensten in het kader van de onderneming (artikel 1 Wet OB). Hierbij hanteert de OB een zeer ruim ondernemersbegrip (artikel 7 Wet OB). Voor feitelijk ondernemerschap moet er sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer door middel van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.⁸ Omdat de OB in beginsel de consument beoogt te belasten, geldt er neutraliteit binnen de schakel van ondernemers.⁹ Dit wil zeggen dat in het geval een goed geleverd wordt door een ondernemer aan een ondernemer, een aftrekrecht voor de leverende ondernemer geldt. Dit aftrekrecht houdt in dat de af te dragen OB in aftrek mag worden gebracht op de in rekening gebrachte OB (artikel 2 Wet OB). Deze systematiek moet er voor zorgen dat de OB ook daadwerkelijk pas wordt geheven bij de laatste schakel, namelijk de uiteindelijke gebruiker. Omdat in elke schakel de transactieprijs gebruikelijk wel omhoog gaat wordt per saldo wel geheven over de toegevoegde waarde omdat slechts de OB van de inkoopprijs mag worden afgetrokken. Dit heffingsstelsel noemt men dan ook het btw-systeem (Belasting over Toegevoegde Waarde).

Naast de algemene bepalingen bevat de wet OB ook enkele specifieke bepalingen met betrekking tot de levering van onroerende zaken. Echter is het begrip, onroerend goed niet gedefinieerd in de Wet OB 1968. Het betreft namelijk een communautair begrip ingevolge de Btw-richtlijn.¹⁰ Dit houdt in dat de lidstaten van de Europese Unie een geharmoniseerde omzetbelastingssystematiek hanteren. Hierin zijn gemeenschappelijke richtlijnen opgesteld, waar de lidstaten zelf de mogelijkheid krijgen om bepaalde aspecten binnen deze richtlijnen naar eigen inzicht in te vullen. Met betrekking tot de onroerende zaak wordt een object als zodanig beschouwd als deze vast met de grond verenigd is op grond van het arrest Maierhofer.¹¹ Het moet hierbij gaan om een goed dat niet makkelijk en niet zonder schade kan worden gedemonteerd of verplaatst.

Nu het begrip 'onroerende zaak' duidelijk is geformuleerd, zal de behandeling van dit begrip in de omzetbelasting worden samengevat. Om te beginnen stelt artikel 3, lid 1, onderdeel c, Wet OB dat de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, kwalificeert als een levering van een goed. Er is slechts sprake van vervaardiging van een onroerende zaak wanneer deze betreffende onroerende zaak tevoren niet bestond.¹² Een dergelijke levering van een onroerende zaak

⁷ L.G.M. Stevens en R.C. de Smit, Elementair Belastingrecht, 2016-2017, blz.379.

⁸ Y.E Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2016-2017, blz. 133.

⁹ L.G.M. Stevens en R.C. de Smit, Elementair Belastingrecht, 2016-2017, blz.379.

¹⁰ Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

¹¹ HvJ EU, 16 januari 2003, ECLI:EU:C:2003:23.

¹² HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195.

wordt vrijgesteld van OB wanneer de levering plaatsvindt twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Deze hoofdregel voor nieuw vervaarvaardigde onroerende zaken staat opgenomen in artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB. Tot twee jaar na eerste ingebruikneming is er wel OB verschuldigd ter zake van de levering van de onroerende zaak. Artikel 9 Wet OB stelt dat indien er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak er over de overdrachtswaarde 21 procent OB is verschuldigd. Vervolgens bevat artikel 11 lid 3 Wet OB de uitgebreide definitie van het begrip gebouw. Ingevolge onderdeel a wordt ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden als een gebouw aangemerkt. Daarnaast stelt onderdeel b dat na een ingrijpende verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming wordt aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Deze verbouwingskwestie wordt in hoofdstuk drie nog uitvoerig besproken. Tot slot stelt onderdeel c dat omliggende terreinen pas als erbij behorend terrein wordt beschouwd, indien het terrein naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.

Tot slot bevat de omzetbelasting ook nog een optie om vrijwillig te opteren voor een levering van het onroerend goed belast met omzetbelasting (artikel 11, lid 1, onderdeel a, ten tweede, Wet OB). De ondernemer en degene aan wie wordt gepresteerd (de verkrijger) kunnen gezamenlijk verzoeken om toepassing van het belaste regime. Het opteren voor belaste levering kan slechts wanneer de verkrijger de onroerende zaak gebruikt voor werkzaamheden waarvoor een volledig (of nagenoeg volledig) recht op aftrek van omzetbelasting bestaat. Op grond van artikel 6 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt aan deze voorwaarde voldaan indien de verkrijger minimaal 90% recht op aftrek van de omzetbelasting heeft gedurende het boekjaar van levering en het daarop volgende boekjaar (de referentieperiode). Gebruik van de optie om te opteren kan aantrekkelijk zijn wanneer de verkrijger zelf ook belast presteert omdat de betaalde btw derhalve afgetrokken mag worden van de te betalen Btw. Echter resulteert de toepassing van de optieregeling niet in een van rechtswege verschuldigde omzetbelastingsschuld. Dit heeft gevolgen voor de toepassing van de 'samenloopvrijstelling' (zie voor verdere uitwerking paragraaf 2.3).

Op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB is de verhuur van onroerende zaken vrijgesteld van omzetbelasting. Op deze vrijstelling is echter ook een uitzondering om toch te opteren voor belaste verhuur. Deze optieregeling heeft veel gelijkenissen met de optie om te opteren voor de belaste levering van onroerende zaken. Zo kan ook bij de verhuur, gezamenlijk door de huurder en verhuurder worden verzocht om niet gebruik te maken van de vrijstelling. Op basis van artikel 6a lid 5 Uitvoeringsbeschikking OB is de optie om te opteren voor belaste levering slechts mogelijk onder de voorwaarde dat de huurder in het betreffende boekjaar de onroerende zaak gebruikt voor zaken waarvoor een volledig of nagenoeg volledig aftrekrecht bestaat. Het is echter niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur indien de betreffende gebouwen als woningen worden gebruikt (artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB). De verhuur van woningen is zodoende te allen tijde vrijgesteld van omzetbelasting.

2.2 Systematiek van de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer 1970 (overdrachtsbelasting)

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken (artikel 2, lid 1, Wet BRV). De verkrijger van (rechten op) de onroerende zaak is belastingplichtig en deze verkrijger zal aangifte moeten doen met betrekking tot de verkregen onroerende zaak (artikel 16 en 17, Wet BRV). Naast het feit dat de verkrijger aangifte moet doen, heeft de overdrager ook een meldingsplicht. Binnen twee weken nadat de onroerende zaak is overgedragen moet de overdrager van deze economische eigendomsoverdracht een melding hebben gedaan op grond van artikel 54 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

De belastingsschuld voor de verkrijger ontstaat op het moment van de verkrijging¹³. De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van de overgedragen onroerende zaak met als minimum de waarde van de tegenprestatie (artikel 9, lid 1, Wet BRV). Over deze waarde zal op grond van artikel 14, lid 1, Wet op belastingen van rechtsverkeer, een algemeen tarief van 6% berekend worden om zo tot de belastingsschuld te komen. Echter geldt voor de verkrijging van woningen een verlaagd tarief van 2% (artikel 14 lid 2 Wet BRV).

Eigendomsverkrijgingen krachtens erfrecht dan wel krachtens scheiding van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap kwalificeren niet als een verkrijging voor de overdrachtsbelasting op grond van artikel 3 Wet BRV. De overdrachtsbelasting kent ook een fictie voor lichamen die hoofdzakelijk gericht zijn op onroerendgoedexploitatie (artikel 4, eerste lid, Wet BRV). Wanneer dit het geval is en minimaal 30% van de bezittingen bestaat of heeft bestaan uit in Nederland gelegen onroerende zaken, worden de aandelen in de rechtspersoon behandeld als zijnde een zaak als bedoeld in artikel 2 Wet BRV. Deze fictie is in de wet opgenomen, omdat het anders voor de aandeelhouder van een BV met hoofdzakelijk onroerende zaken op de balans eenvoudig zou zijn de overdrachtsbelasting te ontgaan. De aandeelhouder zou de onroerende zaak immers, 'ingepakt' in een BV, door levering van de aandelen moeiteloos van belanghebbende kunnen laten wisselen zonder daarbij geconfronteerd te worden met heffing van overdrachtsbelasting.¹⁴ Dit is mogelijk omdat zonder toepassing van deze fictie over de aandelen geen overdrachtsbelasting wordt geheven en alle vermogensbestanddelen van de BV overgaan op de verkrijgende aandeelhouder.

Tot slot bevat de overdrachtsbelasting nog een doorleveringsregeling. Krachtens artikel 13 Wet BRV mag deze regeling toegepast worden in geval van verkrijging van een onroerende zaak binnen zes maanden na een vorige verkrijging van dezelfde onroerende zaak door een ander. Dan hoeft bij de tweede verkrijging slechts overdrachtsbelasting te worden betaald over een eventuele waardevermeerdering, oftewel de overdrachtswaarde verminderd met de waarde waarover bij de eerste verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd.

¹³ Y.E Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, *Cursus Belastingrecht, Overdrachtsbelasting*, studenteneditie 2016-2017, blz. 11.

¹⁴ L.G.M. Stevens en R.C. de Smit, *Elementair Belastingrecht*, 2016-2017, blz.376.

2.3 Werking samenloopvrijstelling artikel 15, lid 1, onderdeel a, BRV

Nu het systeem van zowel de Omzetbelasting als de Overdrachtsbelasting duidelijk is vastgesteld, zal nu de samenloopvrijstelling tussen deze twee belastingen worden besproken.

Wanneer de overdracht van onroerend goed belast is met zowel overdrachtsbelasting als omzetbelasting, voorziet de samenloopvrijstelling uit de Wet BRV onder bepaalde voorwaarden dat er niet een dubbele heffing ontstaat. Deze vrijstelling is opgenomen in artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV. De vrijstelling voor de overdrachtsbelasting is van toepassing wanneer het onroerend goed (bedrijfsmiddel) nog niet in gebruik is genomen (artikel 11 Wet OB). Een levering op of voor het tijdstip van ingebruikneming betekent dat het bedrijfsmiddel nooit in gebruik is geweest waardoor de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting in alle gevallen van toepassing is. Daarnaast moet de omzetbelasting van rechtswege worden geheven. Dit wil zeggen dat bij opteren voor belaste levering (zie paragraaf 2.1) met betrekking tot de omzetbelasting, er geen recht op deze samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting bestaat.

In de twee jaar na eerste ingebruikneming is er echter ook nog btw verschuldigd ter zake van de levering van het onroerend goed. Aangezien het onroerend goed dan wel als bedrijfsmiddel is gebruikt, is de vrijstelling uit artikel 15 Wet BRV alleen van toepassing als de verkrijger geen recht op aftrek van de btw heeft, oftewel wanneer de verkrijger volledig vrijgesteld presteert. Deze voorwaarde is opgenomen in artikel 15, lid 1, Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Hoofdstuk 3: Nieuw vervaardigde onroerende zaak

Nadat in het vorige hoofdstuk de algemene systematiek van de twee relevante belastingen is omschreven, wordt in dit hoofdstuk het begrip ‘nieuw vervaardigde onroerende zaak’ besproken. Dit wordt gedaan door de eerste deelvraag centraal te stellen, namelijk: *Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968 en hoe is dit begrip uitgekristalliseerd in de jurisprudentie?*

Allereerst wordt de Wet op de Omzetbelasting 1968 geraadpleegd aangaande het begrip ‘vervaardigen’. Vervolgens wordt de relevante Nederlandse en Europese jurisprudentie bestudeerd met betrekking tot de nieuw vervaardigde onroerende zaak. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie over hoe de nieuw vervaardigde onroerende zaak voor november 2010 omschreven stond in de formele wetgeving en wat de jurisprudentie daar in de loop der jaren aan heeft toegevoegd.

3.1 Nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968

Het eerste artikel in de omzetbelasting omtrent de vervaardiging van onroerende zaken is artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB. Hierin is gedefinieerd dat de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, kwalificeert als een levering van een goed, derhalve een belastbaar feit is voor de omzetbelasting. Vervolgens stelt artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB dat alleen ‘nieuwe’ gebouwen in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. De onroerende zaken die worden geleverd later dan 2 jaar na eerste ingebruikneming worden vrijgesteld op basis van dit artikel¹⁵.

Artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB bevat een belangrijke uitzondering op de vrijstelling uit het eerste lid. De levering van een ‘oud’ gebouw (d.w.z. al meer dan 2 jaar na eerste ingebruikneming) kan namelijk ook in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. Dit is het geval als na de verbouwing van een gebouw een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht. Wanneer dit het geval is, wordt de ingebruikneming na de verbouwing als eerste ingebruikneming aangemerkt. Hierbij is het van belang dat het om een ingrijpende verbouwing gaat, zodanig dat er een nieuw vervaardigd gebouw is voortgebracht¹⁶. Het begrip vervaardigen staat niet gedefinieerd in de Wet OB 1968 maar komt meermaals terug bij de behandeling van onroerende zaken in de omzetbelasting en dit begrip zal aan de hand van jurisprudentie in de volgende paragrafen verder worden uitgewerkt.

Zoals eerder aangehaald, hanteren de lidstaten van de Europese Unie een geharmoniseerd omzetbelastingstelsel gebaseerd op de Btw-richtlijn¹⁷. Dit zijn algemene uitgangspunten waar de omzetbelastingstelsels van alle EU-lidstaten aan moeten voldoen. Vervolgens mogen lidstaten wel zelf invulling geven op verschillende punten binnen de richtlijn. Zo geeft artikel 12 lid 1 btw-richtlijn aan dat de levering van een (gedeelte van een) gebouw voor de eerste ingebruikneming kwalificeert als een belastbare handeling voor de omzetbelasting. Echter staat vervolgens in artikel 12 lid 2 btw-

¹⁵ De werking van deze vrijstelling uit artikel 11, lid 1, Wet OB is reeds uitgelegd in paragraaf 2.1.

¹⁶ Y.E Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, *Cursus Belastingrecht, Overdrachtsbelasting*, studenteneditie 2016-2017, blz. 137.

¹⁷ Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

richtlijn dat lidstaten zelf invulling mogen geven aan bepaalde aspecten binnen de systematiek van de levering van onroerende zaken. De vrije ruimte die de Europese Unie de lidstaten hierin geeft wordt in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn 2006 als volgt beschreven: *‘De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.’* De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen een levering te belasten wanneer deze vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt.

3.2 Jurisprudentie van het Hof van Justitie

Om nader in te gaan op het begrip vervaardigen zal in deze paragraaf eerst de jurisprudentie van het Hof van Justitie (in het vervolg ‘HvJ’) worden besproken om daarna in de volgende paragraaf in te gaan op de Nederlandse jurisprudentie. Deze volgorde wordt gehanteerd omdat de Europese jurisprudentie leidend is en de Nederlandse jurisprudentie vervolgens invulling geeft op bepaalde punten binnen de Europese jurisprudentie.

Omtrent het begrip vervaardigen zijn drie arresten van het HvJ van belang. Hoewel de eerste twee arresten, Van Dijk’s Boekhuis B.V. en VOF dressuurstal Jespers, betrekking hebben op de vervaardiging van roerende zaken heeft A-G van Hilten in een latere conclusie duidelijk gemaakt dat het begrip vervaardigen op dezelfde wijze geïnterpreteerd moet worden voor de vervaardiging van onroerende zaken.¹⁸ Van Hilten geeft aan dat ze geen reden ziet om het begrip vervaardigen anders te interpreteren wanneer het gaat om onroerende zaken ten opzichte van roerende zaken. Het derde arrest wat aan de orde zal komen is het arrest Komen en Zonen Beheer B.V. Hier wees het HvJ voor het eerst een arrest aangaande het vervaardigen van onroerende zaken. Dit arrest definieert een Europees criterium waarmee vastgesteld wordt wanneer er sprake is van een vervaardigd goed nadat een verbouwing heeft plaatsgevonden. Nadat de drie arresten zijn besproken zal een beknopte samenvatting volgen waarin de aangereikte definities en criteria nog eens kort worden aangehaald.

3.2.1 Arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V.¹⁹:

Dit arrest stamt uit 1985 en wordt als basis gebruikt bij de uitleg van het begrip vervaardigen. In deze zaak hield Van Dijk’s Boekhuis zich onder meer bezig met het herstellen van gebruikte schoolboeken op verzoek van derden. Het verlaagde tarief was van toepassing ingeval er sprake was van levering van de schoolboeken en niet om het verrichten van een dienst. In geschil was of het herstellen van de boeken kwalificeert als het verrichten van een dienst of als het leveren van een goed. Voor de Hoge Raad speelde vooral de vraag hoe het begrip ‘vervaardigen’ te interpreteren met betrekking tot de schoolboeken. De Hoge Raad was van mening dat niet over deze zaak kan worden geoordeeld zonder uitleg te hebben verkregen over de artikelen 5 van de Tweede en de Zesde Btw-richtlijn met betrekking tot het begrip vervaardigen. De Hoge Raad heeft dan ook prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ met betrekking tot deze artikelen.²⁰

¹⁸ Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, r.o. 4.6.

¹⁹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195.

²⁰ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, r.o. 8.

Het HvJ is van mening dat het begrip vervaardigen een communautair begrip is op grond van de geharmoniseerde omzetbelastingstelsels binnen de EU. De betekenis van vervaardigen moet zodoende in alle lidstaten gelijk zijn. Het HvJ heeft daarnaast vastgesteld dat de Tweede en de Zesde richtlijn geen enkele aanwijzing geven omtrent het begrip 'vervaardigen'. Vervolgens vindt het HvJ dat het begrip vervaardigen in deze omstandigheden alleen uitgelegd kan worden door de definitie van vervaardigen in het spraakgebruik over te nemen. Volgens het spraakgebruik houdt vervaardigen in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Het HvJ voegt hier aan toe dat er slechts sprake is van vervaardiging, indien de opdrachtnemer een nieuw goed heeft gerealiseerd uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Het moet resulteren in een vervaardigd goed dat naar maatschappelijke opvatting een andere functie heeft dan de oorspronkelijk verstrekte materialen.²¹ De toepassingsmogelijkheden van het goed moeten zodoende zijn veranderd.

In casu stelde belanghebbende (Van Dijk's Boekhuis) dat het verlaagde tarief van toepassing was op haar werkzaamheden, omdat de herstelwerkzaamheden tot een vervaardiging van een nieuw boek leidden. Daar tegenover was de inspecteur van mening dat de herstelwerkzaamheden kwalificeerden als een dienst en dat daarom het algemene hogere tarief van toepassing was. Het HvJ concludeerde dat er geen nieuw vervaardigd goed gerealiseerd wordt door het herstellen van de schoolboeken. De materialen krijgen geen andere functie dan de functie die de boeken voor de herstelwerkzaamheden hadden. Doordat het niet kwalificeert als een nieuw vervaardigd goed was Van Dijk's Boekhuis uiteindelijk het hoge tarief aan omzetbelasting verschuldigd omdat sprake was van een dienst.

3.2.2 Arrest VOF Dressuurstal Jespers²²:

Dit arrest uit 2006 heeft ook betrekking op roerende zaken. Dressuurstal Jespers hield zich bezig met het africhten en trainen van paarden. Naast de eigen paarden werden ook paarden van derden tegen betaling afgericht. Hierbij neemt de dressuurstal ook de verdere verzorging en stalling voor haar rekening. Volgens Jespers leidden haar prestaties tot de oplevering van een vervaardigd goed, namelijk een ander paard dan voorheen, zodat deze prestaties moeten worden belast naar het verlaagde btw-tarief. Ook de kosten van de stalling en verzorging zouden opgaan in de oplevering van het vervaardigd goed en derhalve onder het verlaagde tarief moeten vallen, aldus Jespers. De belastinginspecteur is echter van mening dat er geen sprake is van de oplevering van een vervaardigd goed en de prestaties zodoende onder het algemene tarief belast moeten worden.

Het Hof 's-Hertogenbosch heeft in deze zaak prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Bij beantwoording heeft het HvJ ten eerste verwezen naar het eerdere arrest over de vervaardiging van roerende zaken, van Dijk's Boekhuis. In dit arrest werd duidelijk dat pas van vervaardiging van een werk in roerende staat gesproken kan worden als de opdrachtnemer uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt een nieuw goed realiseert. Uit het arrest van Dijk's Boekhuis blijkt voorts dat er sprake moet zijn van een functieverandering van het nieuwe goed ten opzichte van de functie die de verstrekte materialen hadden. Aansluitend haalt het HvJ aan dat zelfs indien er sprake zou zijn van een functiewijziging volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, de nieuwe functie van hetzelfde goed geen verband mag houden met de verstrekte materialen. In casu

²¹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, r.o. 19-22.

²² HvJ EU 1 juni 2006, nr. 233/05, ECLI:EU:C:2006:367

kan als het verstrekte materiaal het ongetrainde paar worden aangemerkt, zodoende zal er na afloop van verschillende trainingen nooit een nieuw paard zijn 'vervaardigd'. Het blijft immers een paard.²³

In 2010 heeft A-G van Hilten, zoals eerder aangegeven, een conclusie gepubliceerd waarin de behandeling van vervaardigde roerende zaken werd gelijk gesteld aan de behandeling van vervaardigde onroerende zaken in de omzetbelasting. Door deze conclusie kunnen de conclusies uit de arresten Dijk's Boekhuis en VOF Dressuurstal Jaspers worden toegepast op de levering van onroerende zaken. Uit deze arresten volgt dat uiterlijke wijzigingen leidend zijn om te kunnen spreken van de vervaardiging van een (on)roerende zaak. In het geval dat er geen uiterlijke kenmerken zijn gewijzigd, is er slechts sprake van hetzelfde goed dat een nieuwe functie heeft gekregen²⁴ en derhalve niet van een nieuw vervaardigd goed sprake kan zijn. Deze voorwaarde is vervolgens direct te relateren aan de vervaardiging van een onroerende zaak door middel van een verbouwing. Indien een verbouwing van een gebouw geen uiterlijke wijzigingen met zich mee brengt, zal nooit gesproken kunnen worden van de vervaardiging van nieuw onroerend goed. Naast de functiewijziging zijn de uiterlijke wijzigingen dus een tweede duidelijke voorwaarde om te kunnen spreken van een vervaardiging van een nieuw goed.

3.2.3 Arrest Komen en Zonen beheer Heerhugowaard²⁵

Dit arrest uit 2012 bevat de Europese criteria of een verbouwing al dan niet resulteert in een nieuw vervaardigd onroerend goed. In deze zaak was sprake van een levering van winkelruimten en de daarmee verband houdende appartementsrechten. Voordat de levering had plaatsgevonden, was er al voor rekening van de verkoper met de sloopwerkzaamheden begonnen. Nadat de heer Komen de appartementsrechten had verkregen, heeft hij voor zijn rekening de werkzaamheden voortgezet met als doel een nieuw gebouw voort te brengen. Verder is het belangrijk te vermelden dat tijdens de werkzaamheden altijd een deel van het pand in gebruik is gebleven. Hierdoor is tijdens de verbouwing op geen enkel moment onbebouwde grond ontstaan.²⁶

Komen en Zonen beheer Heerhugowaard was van mening dat de werkzaamheden tot een nieuw vervaardigd gebouw hadden geleid. Hierdoor zou er van rechtswege btw geheven moeten worden en zou zodoende de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting van toepassing zijn wat resulteert in een minimale belastingdruk.²⁷ De inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat er geen nieuw vervaardigd gebouw is voortgebracht en derhalve de levering is vrijgesteld voor de omzetbelasting. De samenloopvrijstelling is vervolgens logischerwijs niet van toepassing.

De rechter van het HvJ maakte de vergelijking met het eerdere arrest Don Bosco uit 2009. Dit arrest had contractueel betrekking op de levering van een terrein. Echter stond er nog wel een gebouw op het terrein, maar de verkoper en de koper hadden afgesproken dat de verkoper de sloop voor zijn rekening zou nemen en derhalve een onbebouwd zou opleveren. Het HvJ oordeelde in deze zaak dat de levering van het gebouw en de sloopwerkzaamheden als één handeling kon worden gezien en dat daarom gesproken kon worden over de levering van een bouwterrein. De verwijzende rechter van het

²³ HvJ EU 1 juni 2006, nr. 233/05, ECLI:EU:C:2006:367, r.o. 26-30.

²⁴ Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, r.o. 5.2.2.

²⁵ HvJ EU 12 juli 2012, nr. 326/11, ECLI:EU:C:2012:461.

²⁶ HvJ EU 12 juli 2012, nr. 326/11, ECLI:EU:C:2012:461, r.o. 9-10.

²⁷ Zie hoofdstuk 2 voor verdere uitwerking van deze minimale belastingdruk.

HvJ in de zaak Komen en Zonen Beheer stelde echter dat er doorslaggevende omstandigheden afwijken van de zaak Don Bosco. Beargumenteerd door het feit dat het gebouw slechts gedeeltelijk was gesloopt en dat de heer Komen (de koper) de verdere sloopwerkzaamheden na de levering voor zijn rekening nam, concludeerde het HvJ dat dit niet kan leiden tot levering van een nieuw vervaardigd gebouw. Bij deze beslissing speelde ook mee dat tijdens de constructiewerkzaamheden een deel van het gebouw nog in gebruik was.²⁸ Derhalve wordt de levering niet van rechtswege met btw belast en is vervolgens de samenloopvrijstelling m.b.t. de overdrachtsbelasting ook niet van toepassing.

3.2.4 Belangrijke criteria aangereikt door het HvJ

In de drie besproken arresten zijn diverse doorslaggevende criteria genoemd om te spreken van het vervaardigen van een goed. Zo blijkt uit het arrest Van Dijk's Boekhuis dat onder vervaardiging wordt verstaan het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. De betreffende opdrachtnemer moet dit goed voortbrengen door gebruik te maken van de aan hem verstrekte materialen, die de opdrachtgever hem ter beschikking stelt. Daarbij moet de functie van het vervaardigde goed, naar de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen, verschillen van de functie die de aangereikte materialen hadden. Ingevolge het arrest VOF Dressuurstal Jespers heeft het HvJ besloten dat er cumulatief met de functiewijziging ook daadwerkelijk een nieuw goed moet zijn ontstaan om van vervaardiging te kunnen spreken. Dit houdt in dat uiterlijke kenmerken van het goed moeten zijn veranderd of toegevoegd. Ondanks dat deze twee arresten betrekking hadden op roerende zaken heeft A-G van Hilten de vervaardiging van roerende zaken en onroerende zaken gelijkgesteld.

Door de gelijkstelling van A-G van Hilten valt op basis van de voorgaande twee arresten te concluderen dat om van vervaardiging van onroerende zaken te kunnen spreken de opdrachtnemer een nieuw onroerend goed moet voortbrengen uit het 'oude' gebouw verstrekt door de opdrachtgever. Hierbij speelt de verandering en/of toevoeging van uiterlijke kenmerken een doorslaggevende rol. Bijgaand moet de functie van de 'nieuwe' onroerende zaak verschillen van de functie die de 'oude' onroerende zaak had. Het arrest Komen en Zonen Beheer voegde vervolgens toe dat wanneer een gebouw geleverd wordt terwijl het gebouw nog in de sloop/verbouwingsperiode bevindt slechts van levering van een vervaardigd goed kan worden gesproken, indien de werkzaamheden dusdanig gevorderd zijn dat de levering en de afrondende werkzaamheden als één activiteit kunnen worden gezien. Hierbij dient de verkoper de afrondende werkzaamheden voor zijn rekening te nemen.

²⁸ HvJ EU 12 juli 2012, nr. 326/11, ECLI:EU:C:2012:461, r.o. 26-28 en 37-39.

3.3 Jurisprudentie van de Hoge Raad

Het HvJ heeft, zoals genoemd in sub paragraaf 3.2.4, enkele handvatten aangereikt met betrekking tot de kwalificatie van het begrip ‘vervaardigen’. Dit is echter een beperkte uitleg en het HvJ heeft voorts de feitelijke invulling van het begrip vervaardigen overgelaten aan de rechters van de lidstaten zelf. Een voorbeeld van deze door de nationale rechter vrij in te vullen ruimte staat in het eerder genoemde arrest van Dijk’s Boekhuis: *‘Het is aan de nationale rechter om, gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt, te beoordelen of er een nieuw goed is.’*²⁹ In de volgende paragraaf wordt aan de hand van verschillende arresten van de Hoge Raad een verdere uitleg gegeven aan het begrip vervaardigen. De meest relevante arresten worden in chronologische volgorde besproken tot de uitspraak van de Hoge Raad op 19 november 2010 waar het nieuwe begrip, ‘in wezen nieuwbouw’ is geïntroduceerd³⁰.

3.3.1 HR 17 juni 1987³¹

In dit arrest uit 1987 stond een monumentaal pand dat dateerde uit de zeventiende eeuw centraal. Dit zogenoemde West-Indisch Huis heeft verschillende bestemmingen gehad. Vanaf 1954 was het pand dienstbaar als opslagruimte. Doordat er in 1975 brand uitbrak, is er veel brand- en waterschade ontstaan. Vervolgens heeft een stichting in 1977 dit monumentale pand gekocht met als doel om het pand te restaureren. Het pand is zodoende veelal hersteld tot de historische staat van voor de brand. Buiten de herstelwerkzaamheden is er ook een aantal nieuwe schouwen vervaardigd en is de indeling van verschillende gedeelten van het gebouw veranderd tot respectievelijk een hotel, zeven bejaardenwoningen en een trouwlocatie.

Het Hof Amsterdam oordeelde dat er door de restauratie in dit geval sprake was van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het hof kwam tot deze uitspraak doordat als gevolg van de brand er een bouwval was ontstaan met een gewijzigde bestemming. Aangezien de resterende bouwval niet meer dienst deed als opslagruimte en bij de verbouwingswerkzaamheden ook nieuwe materialen zijn verwerkt, is er volgens het hof een nieuw vervaardigde zaak ontstaan.³²

In tegenstelling tot het Hof Amsterdam oordeelde de Hoge Raad dat de restauratie werkzaamheden niet tot het voortbrengen van een goed heeft geleid dat tevoren niet bestond. De Hoge Raad kwam tot dit oordeel door in acht te nemen dat het West-Indisch Huis kwalificeerde als een monumentaal pand. Dat de brand veel schade heeft toegebracht, doet niks af aan het bestaan van het monumentale pand. Doordat het uiterlijk bij de restauratiewerkzaamheden veelal intact is gebleven, kan niet worden gesproken over een goed dat tevoren niet bestond.³³

²⁹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195, r.o. 22.

³⁰ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42.

³¹ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243.

³² HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243, r.o. 4.2.3.

³³ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243, r.o. 4.4.

3.3.2 HR 26 april 1989³⁴

In dit arrest, gewezen op 26 april 1989, had de gemeente een onroerend goed gekocht. Het ging hier om de verwerving van een water- en bosrijkgebied. De aankoop vond plaats nadat de waterplas was vergroot en de opstallen (zijnde een vervallen boerderij) waren gesloopt. De gemeente heeft het complex vervolgens verder geschikt gemaakt voor dagrecreatie.

Het Hof Arnhem oordeelde dat de voor de aankoop verrichte werkzaamheden een complex is ontstaan waarvan de functie wezenlijk verschilde van de functie die het voor de werkzaamheden had. Zodoende was het complex tijdens de levering aan te merken als een goed wat tevoren niet bestond.³⁵

De Hoge Raad was het niet eens met de conclusie dat er sprake was van een vervaardiging. Om in het algemeen van vervaardiging te kunnen spreken, moeten de werkzaamheden leiden tot een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van het goed of in het uiterlijk en de inrichting van het goed, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelde dat de werkzaamheden niet tot een zodanig ingrijpende wijziging op één van deze twee punten leidden. Voorts werd dus geoordeeld dat geen goed werd vervaardigd wat tevoren niet bestond.³⁶

3.3.3 HR 17 april 1991³⁷

In 1991 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen met betrekking tot de (gedeeltelijke) verbouwing van een parochiehuus. Belanghebbende heeft een parochiehuus gekocht waarvan hij dertig procent als opslagruimte in gebruik nam. Door middel van een verbouwing ontstonden er twee voor verhuur bestemde woonappartementen in het resterende gedeelte van het gebouw.

De functieverandering van het pand was voor het Hof 's-Gravenhage geen aanleiding om te spreken over een goed dat tevoren niet bestond. Gelet op de verhouding tussen de verbouwingskosten en de aanschaffingskosten, kan namelijk niet worden gesproken over een ingrijpende verbouwing van het pand aldus het hof. Hier wordt dus de strikte cumulatieve eis toegepast, waarbij het moet gaan om een functiewijziging en een zodanig ingrijpende verbouwing dat naar in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Aan de tweede eis werd zodoende onvoldoende voldaan.³⁸

De Hoge Raad was het niet eens met de uitspraak van het hof en heeft de uitspraak dan ook vernietigd. De Hoge Raad kwam tot deze beslissing doordat het hof de onjuiste aanname maakte dat een eventuele functiewijziging geen enkele rol speelt om te spreken van een goed dat tevoren niet bestond. Naar aanleiding van het arrest van 26 april 1989 (zie subparagraaf 3.3.2) is besloten dat een ingrijpende verandering in de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak wel degelijk van belang is om te kunnen spreken van een goed wat tevoren niet bestond. Op basis van de functiewijziging en de aard en omvang van de verbouwing (namelijk zeventig procent is wel verbouwd) is een goed voortgebracht dat tevoren niet bestond.

³⁴ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, BNB 1989/172.

³⁵ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, BNB 1989/172, r.o. 2.

³⁶ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, BNB 1989/172, r.o. 4.4.

³⁷ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, BNB 1991/166.

³⁸ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, BNB 1991/166, r.o. 6.2-6.3.

Deze beslissing van de Hoge Raad ligt in lijn met de eerdere arresten die tot dan toe waren geweest omtrent het voortbrengen van een nieuw goed. Bij het voldoen aan één van de eisen werd namelijk al gesproken worden over het voortbrengen van een nieuw goed. Echter ligt de beslissing van de Hoge Raad niet in lijn met de daarop volgende jurisprudentie van het HvJ. Zoals in paragraaf 3.2.4 is besproken past het HvJ vanaf 1 juni 2006 (VOF Dressuurstal Jespers) de cumulatieve eis voor onroerende zaken toe. Wat inhoudt dat samen met de functiewijziging ook substantiële veranderingen moeten zijn doorgevoerd aan het uiterlijk van het goed. Bij het toepassen van deze cumulatieve eis aangaande dit arrest zou naar alle waarschijnlijkheid niet voldoende aan de tweede eis worden voldaan, omdat het uiterlijk nagenoeg niet is veranderd. Alleen de indeling en de functie van het gebouw zijn namelijk gewijzigd.

Belangrijk om op te merken is dat er in dit arrest, bij de beoordeling of het een vervaardigd goed betreft, al de verhouding tussen de verbouwings- en aanschaffingskosten in aanmerking wordt genomen. Dit aspect komt later in deze scriptie terug bij de behandeling van het Kozuba-arrest.

3.3.4 HR 7 april 1993³⁹

In dit arrest heeft belanghebbende bedrijfspanden verbouwd tot zes afzonderlijke appartementen. De interne indeling van het bedrijfspand is bij deze verbouwing in zijn geheel gewijzigd. De zes appartementen zijn ieder via aan centraal trappenhuis bereikbaar. Uit de opgesomde feiten in dit arrest blijkt niet dat het uiterlijk substantieel is gewijzigd.

Het Hof Amsterdam oordeelde dat de verbouwing heeft geleid tot een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van het gebouw. Zodoende is er een vervaardigd goed voortgebracht.

De Hoge Raad ging mee in de uiteindelijke uitspraak van het hof. Echter was de Hoge Raad het niet eens met de redenen waardoor het hof tot de uitspraak kwam. Het hof had namelijk aangenomen dat een verandering in de aanwendingsmogelijkheden op zichzelf al doorslaggevend was om te spreken van een vervaardigde onroerende zaak. Dit aspect moet echter tezamen met de aard en omvang van de verbouwing leiden tot beantwoording van de vraag of een goed is vervaardigd. De Hoge Raad kwam na het in aanmerking nemen van beide aspecten tot de conclusie dat 'het verbouwde pand niet kan worden vereenzelvigd met het aanvankelijk bestaande bedrijfspand'.⁴⁰

Ook deze uitspraak van de Hoge Raad is in lijn met de eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad. Echter zou het niet gewijzigde uiterlijk aanleiding zijn geweest voor het HvJ (na 2006) om het niet aan te merken als een vervaardigd goed.

3.3.5 Belangrijke criteria aangereikt door de Hoge Raad

De voorgaande arresten hadden steeds betrekking op de vraag of een (onroerend) goed al dan niet 'vervaardigd' is. In beginsel beoordeelde de Hoge Raad deze vraag door te kijken of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Deze definitie van vervaardigen is echter ook nog steeds abstract en moeilijk te bepalen. Daarom heeft de Hoge Raad nog enkele handvatten aangedragen omtrent dit begrip. Om te kunnen spreken van een goed dat tevoren niet bestond, is van belang of er een ingrijpende wijziging is aangebracht in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak.

³⁹ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, BNB 1993/173.

⁴⁰ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, BNB 1993/173, r.o. 3.2.2.

Ten tweede is relevant of er een ingrijpende wijziging van het uiterlijk van de onroerende zaak heeft plaatsgevonden. Ten derde is van substantieel belang of er een 'nieuwe' onroerende zaak tot stand is gekomen die niet vereenzelvigd kan worden met de aanvankelijke onroerende zaak. Dit derde punt wordt bereikt door de toevoeging van elementen van dusdanige aard en omvang. Daarentegen heeft de Hoge Raad ook geoordeeld dat een onroerende zaak niet is vervaardigd als de aanvankelijke onroerende zaak nimmer heeft opgehouden te bestaan. Door deze laatste toevoeging van de Hoge Raad zal een restauratie van een monumentaal pand zelden kwalificeren als het vervaardigen van een nieuw goed.⁴¹

De voorgaande arresten van de Hoge Raad zijn echter slechts gebaseerd op de criteria van het HvJ aangereikt in het arrest Van Dijk's Boekhuis dat stamt uit 1985. Op 1 juni 2006 heeft het HvJ vervolgens een belangrijke aanvulling gegeven op de tot dan toe geformuleerde criteria. Blijkens dit arrest, aangaande de VOF Dressuurstal Jesper, zijn er namelijk twee cumulatieve eisen om te kunnen spreken van vervaardiging van een (onroerend) goed. Er moet ten eerste een functiewijziging, ofwel een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden, van de onroerende zaak plaatsvinden. Vervolgens moet dit gepaard gaan met het ontstaan van een nieuwe onroerende zaak. Door de toevoeging van deze cumulatieve eis zijn de meeste uitspraken die de Hoge Raad heeft gedaan tot aan het arrest VOF Dressuurstal Jespers niet meer leidend. De betreffende arresten zijn wel nog relevant bij de beoordeling van de afzonderlijke vereisten.

Deze laatste slotparagraaf omvat het beknopte antwoord op de eerste deelvraag: 'Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968 en hoe is dit begrip uitgekristalliseerd in de jurisprudentie?'

⁴¹ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243, r.o. 4.4.

Hoofdstuk 4: In wezen nieuwbouw

Nadat in het vorige hoofdstuk de verschillende rechtsbronnen het begrip ‘vervaardigen’ al van enige context hebben voorzien, blijft omtrent de beoordeling van dit begrip nog veel onduidelijkheid bestaan. Het HvJ stelt in het arrest VOF Dressuurstal Jespers dat om een goed te vervaardigen de functiewijziging gepaard moet gaan met het ontstaan van een nieuw goed. De Hoge Raad geeft invulling aan dit tweede element, het ontstaan van een nieuw goed, door in het kinderdagverblijfarrest het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ te introduceren.⁴² Er is sindsdien pas sprake van de vervaardiging van een onroerende zaak als een verbouwing tot in wezen nieuwbouw leidt.

4.1 HR 19 november 2010 (het kinderdagverblijfarrest)

In dit zogenoemde kinderdagverblijfarrest hield belanghebbende zich bezig met kinderdagopvang. Deze werkzaamheden zijn van omzetbelasting vrijgestelde prestaties op grond van artikel 11, onderdeel w, Wet OB. Belanghebbende heeft, om de werkzaamheden uit te kunnen voeren, een woon-winkelpand verworven. Dit pand heeft belanghebbende vervolgens verbouwd waarbij het uiterlijk van de onroerende zaak nauwelijks is gewijzigd. Er is slechts een nieuw speelterrein aangelegd en de pui is vernieuwd. Wel is de indeling van het gebouw volledig aangepast. De verbouwingskosten bedroegen € 197.589 en de totale kostprijs van het gebouw na de verbouwing bedroeg € 420.273 (beiden excl. btw). Belanghebbende was van mening dat de verbouwing niet tot een vervaardigd onroerend goed had geleid.

Het Hof ‘s-Hertogenbos heeft daarentegen geoordeeld ‘dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond en dat derhalve door deze verbouwing een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond’.⁴³ Om dit standpunt te beargumenteren heeft het hof in aanmerking genomen dat de toepassingsmogelijkheden van het pand door de verbouwing ingrijpend zijn veranderd. Ook is de indeling van de onroerende zaak vrijwel volledig gewijzigd. Vervolgens besliste het hof dat er ook een duidelijke functiewijziging heeft plaatsgevonden, de oorspronkelijk woonfunctie is namelijk gewijzigd in de functie van een kinderdagverblijf. Tot slot beoordeelt het hof dat de wijzigingen van de onroerende zaak van dien aard zijn, dat mede gelet op de omvang en kosten van de verbouwing de aanvankelijke functie van de onroerende zaak heeft opgehouden te bestaan. Het aspect dat geen ingrijpende wijzigingen aan het uiterlijk zijn toegebracht, doet volgens het hof niets aan het voorgaande af.

Het hof beoordeelt in dit arrest één voor één objectief de relevante aspecten om te spreken van vervaardiging van een goed, zoals deze criteria voor 19 november 2010 waren vormgegeven. Na deze beoordeling neemt het hof het samenstel van alle aspecten in beschouwing en komt tot een gegronde uitspraak. De Hoge Raad is echter van mening dat deze uitspraak van het hof toch niet in stand kan blijven. Hierbij verwijst de Hoge Raad naar het arrest Van Dijk’s Boekhuis en stelt dat van vervaardiging sprake is, wanneer een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Uitgaande van het spraakgebruik oordeelt de Hoge Raad ‘dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien

⁴² HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42.

⁴³ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, r.o. 3.2.2.

door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden'.⁴⁴ Dat het hof aandroeg dat het pand niet te vereenzelvigen is met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing is niet relevant bij de vraag of een goed al dan niet vervaardigd is, aldus de Hoge Raad. Vervolgens stelt de Hoge Raad dat de verbouwing niet tot ingrepen aan het uiterlijk van het gebouw hebben geleid die van zodanige aard waren dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Zodoende is er geen sprake van vervaardiging van een onroerende zaak.⁴⁵

De Hoge Raad introduceerde in dit arrest het begrip 'in wezen nieuwbouw', maar dit deed de Hoge Raad zonder verdere invulling hieraan te geven. Er zijn hierdoor verschillende interpretaties van dit nieuwe begrip mogelijk. Naar aanleiding van dit kinderdagverblijfarrest is ook veel vervolgjurisprudentie verschenen met betrekking tot 'in wezen nieuwbouw'. Aan dit begrip wordt in de volgende paragrafen invulling gegeven.

4.2 Verschillende interpretaties van het begrip 'in wezen nieuwbouw'

Om te beginnen heeft raadsheer Bijl nog een annotatie toegevoegd aan het reeds besproken kinderdagverblijfarrest. Hierin refereert hij naar het arrest Van Dijk's Boekhuis en geeft hij aan dat hij altijd heeft gedacht dat het HvJ twee gevallen van onderhoud en reparatie onderscheidde. Ten eerste werkzaamheden die de bestaande functie aan het goed teruggeven. Ten tweede waren er de werkzaamheden die niettemin leiden tot een nieuw goed, namelijk wanneer er sprake is van in wezen nieuwbouw. De tweede optie heeft Bijl afgeleid uit de bewoordingen van het HvJ in het arrest Van Dijk's Boekhuis. Hierin merkte de HvJ namelijk op dat ingrijpende reparatiewerkzaamheden die aan het desbetreffende goed uitsluitend de oorspronkelijke functie teruggeven, niet kan leiden tot een vervaardiging indien er geen nieuw goed hierbij is ontstaan. Uit de laatste zinsnede heeft Bijl opgemaakt dat ook zonder functiewijziging sprake kan zijn van vervaardiging. De Hoge Raad heeft vervolgens in het kinderdagverblijfarrest de eis dat een nieuw goed moet zijn ontstaan doorgetrokken naar gevallen waarin er wel sprake was van een functiewijziging. Bijl vindt dit een opmerkelijke interpretatie van de uitspraak van het kinderdagverblijfarrest, omdat volgens Bijl ook sprake kan zijn van vervaardiging zonder functiewijziging.⁴⁶

Rookmaaker-Penners is het met Bijl eens dat het opmerkelijk is dat de Hoge Raad de nieuwbouwgedachte kennelijk wil doortrekken naar situaties waarbij het goed wel een functiewijziging heeft ondergaan. Hij voegt hieraan toe dat A-G Van Hilten van mening is dat de Hoge Raad met de introductie van het begrip 'in wezen nieuwbouw' geen nieuw criterium heeft willen creëren. Van Hilten denkt dat de achterliggende gedachte van de Hoge Raad was om een duidelijke invulling te geven aan het door het HvJ gehanteerde criterium met betrekking tot het vervaardigen van een goed in het arrest Van Dijk's Boekhuis, namelijk 'het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond'.⁴⁷

Leijten deelt deze opvatting van A-G van Hilten over wat de Hoge Raad trachtte te bereiken met de introductie van de term 'in wezen nieuwbouw'. Volgens hem brengt de toevoeging 'in wezen' met zich mee dat er naar maatschappelijke opvattingen sprake moet zijn van nieuwbouw. Een objectieve

⁴⁴ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, r.o. 3.3.1.

⁴⁵ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, r.o. 3.3.2.

⁴⁶ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, annotatie D.B. Bijl.

⁴⁷ T.K.M. Rookmaaker-Penners (2018). 'Al dan niet vervaardigen van een gebouw', Cursus Belastingrecht OB.2.1.2.C.c2.

voorbijganger moet het pand in zijn historische staat niet meer herkennen na de verbouwing. Echter benadrukt Leijten wel dat er niet noodzakelijk sprake hoeft te zijn van nieuwbouw als het uiterlijk en de aanwendingsmogelijkheden van een pand ingrijpend veranderen.⁴⁸ Volgens Leijten omvat het doorslaggevende criterium dat in de kern sprake moet zijn van nieuwbouw. Hierbij dient vooral in aanmerking genomen te worden of naar maatschappelijke opvattingen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

Teruggrijpend op het kinderdagverblijfarrest en de annotatie van raadsheer Bijl op dit arrest is Nieuwenhuizen van mening dat de functiewijziging niet noodzakelijk het doorslaggevende element is. De fysieke wijzigingen aan de zaak staan op gelijke voet met een eventuele functiewijziging met betrekking tot de vraag of er een vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Vervolgens geeft Nieuwenhuizen aan dat het geïntroduceerde 'in wezen nieuwbouw'-criterium zijns inziens geen concrete invulling geeft aan de vervaardigingskwestie. De Hoge Raad had de kans moeten aangrijpen om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ over wat de concrete vervaardigingscriteria zijn omtrent onroerende zaken.⁴⁹

4.3 Vervolgjurisprudentie naar aanleiding van het begrip 'in wezen nieuwbouw'

Duidelijk is dat door de introductie van het 'in wezen nieuwbouw'-criterium minder snel kan worden gesproken van een vervaardigde onroerende zaak. Een verandering in de aanwendingsmogelijkheden, ofwel een functiewijziging, is namelijk van minder doorslaggevend belang met betrekking tot het vervaardigingsvraagstuk. Daarentegen zorgt het nieuwe begrip ervoor dat, bij de vraag of er een onroerend goed vervaardigd is, de nadruk meer komt te liggen op de aard en omvang van de fysieke veranderingen. Wanneer de verbouwing niet in voldoende mate zorgt voor deze fysieke wijzigingen, is er nooit sprake van vervaardiging. Echter geeft de Hoge Raad geen concrete invulling aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium, derhalve wordt in deze paragraaf getracht verder invulling aan dit criterium te geven met behulp van jurisprudentie van de Hoge Raad.

4.3.1 HR 8 maart 2013⁵⁰

In dit arrest stond een pand centraal waarin een supermarkt in de benedenverdieping was gevestigd. Boven deze supermarkt bevinden zich vier appartementen die dienst deden als woningen. Zodoende was het pand opgesplitst in vijf afzonderlijke delen die elk een appartementsrecht toebedeeld kregen. De belanghebbende in deze zaak heeft het appartementsrecht op de winkelruimte van de supermarkt verworven. Voorafgaand aan de verkrijging van deze appartementsrechten waren er werkzaamheden verricht om de ruimte geschikt te maken voor een modezaak. Hierbij hebben de nodige constructieve aanpassingen aan de benedenverdieping plaatsgevonden, zo zijn de binnenmuren, het dak en de vloeren (deels) verwijderd. Na de werkzaamheden waren alleen de draagconstructie voor de vier appartementen nog aanwezig. In de ontstane ruimte is de nieuwe modezaak gerealiseerd (kleiner dan de oorspronkelijke winkelruimte). Het overige gedeelte van de benedenverdieping was onbebouwd ten tijde van de levering.⁵¹

⁴⁸ J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', WFR 2011/648.

⁴⁹ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833 (onderdeel 'In wezen nieuwbouw?').

⁵⁰ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110.

⁵¹ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110, r.o. 3.1.1 -3.1.2.

Het Hof Amsterdam oordeelde dat geen sprake was van ‘in wezen nieuwbouw’, ondanks de verrichte werkzaamheden aan de winkelruimte. Bij de behandeling van het vraagstuk heeft het hof rekening gehouden met het feit dat de winkelruimte tezamen met de appartementen onderdeel uitmaken van het gebouw als geheel. De appartementen en winkelruimte kunnen niet als losse objecten worden gezien mede omdat de vijf appartementsdelen van dezelfde bouwkundige constructie gebruik maken. Het gebouw wordt voorts dus als een geheel in beschouwing genomen.⁵² Na deze vaststelling heeft het hof beoordeeld dat er geen functiewijziging heeft plaatsgevonden, noch voor de appartementen, noch voor de winkelruimte. Ook achtte het hof de verrichte werkzaamheden niet van zodanig ingrijpende aard dat een gebouw is ontstaan dat tevoren niet bestond. De situatie dat op enig moment een open kale ruimte bestond rechtvaardigt niet de conclusie dat er sprake was van ‘in wezen nieuwbouw’.⁵³

De Hoge Raad stelt dat het hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Voor de omzetbelasting kan er namelijk sprake zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw wanneer dit gebouw horizontaal dan wel verticaal is opgesplitst in appartementsrechten. Er is in dit geval derhalve sprake van een levering van een gedeelte van het gebouw, nadat dit gedeelte verbouwd is in de zin van artikel 11, lid 3, onderdeel b Wet OB. Vervolgens oordeelde de Hoge Raad dat de winkelruimte zodanig is verbouwd dat er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’, doordat als gevolg van de verbouwingswerkzaamheden alleen de draagconstructie onder de appartementen in stand is gebleven. Door dit oordeel is er dan ook sprake van een vervaardigd goed.⁵⁴

4.3.2 HR 15 maart 2013⁵⁵

In dit arrest heeft belanghebbende een kantoorgebouw verworven en vervolgens verbouwd tot vier appartementen. De verbouwingswerkzaamheden kwamen neer op het strippen van de verdiepingen, verplaatsing van het trappenhuis en het verwijderen van verschillende tussenmuren. Ook zijn er enkele elementen toegevoegd door de verbouwing, zoals sanitaire voorzieningen, cv-installaties, ventilatiekanalen, keukens en een lift. Ook aan het uiterlijk van het gebouw zijn substantiële dingen gewijzigd, zoals de toevoeging van een dakterras, balkon en een overkapping boven de entree. Belanghebbende stelt dat de werkzaamheden niet hebben geleid tot ‘in wezen nieuwbouw’ en derhalve niet een vervaardigd onroerend goed is voortgebracht.

Het Hof ‘s-Hertogenbosch oordeelde eveneens dat er geen sprake was van ‘in wezen nieuwbouw’ aangezien er geen wijzigingen van zodanige aard hebben plaatsgevonden om hiervan te kunnen spreken. Het hof komt tot deze conclusie doordat de bestaande constructie, inclusief vloeren en dikke muren, in zijn geheel in stand is gebleven. Zodoende is de indeling van het pand niet ingrijpend veranderd. De omvang en waarde van de toevoegingen van enkele voorzieningen en de gedeeltelijke verandering van het uiterlijk van het pand is hierbij van ondergeschikt belang. Bovendien stelt het hof dat de toevoegingen zelfstandige betekenis missen en slechts zijn bedoeld om het gebouw beter geschikt te maken voor bewoning. Daarom kan niet worden gesproken van ‘in wezen nieuwbouw’. Deze conclusie heeft tot gevolg dat in geen geval een vervaardigd goed kan zijn ontstaan. Dat door de

⁵² Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873, r.o. 6.2.

⁵³ Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873, r.o. 6.3-6.4.

⁵⁴ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110, r.o. 3.3.2-3.3.3.

⁵⁵ Hof ‘s-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257.

verbouwing het kantoorgebouw is opgesplitst in vijf zelfstandige onroerende zaken is dan ook irrelevant.⁵⁶ De Hoge Raad heeft de uitspraak van het hof bevestigd en verder geen nadere uitleg gegeven omtrent dit arrest.⁵⁷

4.3.3 Samenvatting hoofdstuk 4

In het arrest VOF Dressuurstal Jespers stelt het HvJ dat een goed alleen vervaardigd kan zijn wanneer een functiewijziging gepaard gaat met het ontstaan van een nieuw goed. De Hoge Raad heeft vervolgens in het kinderdagverblijfarrest enige invulling gegeven aan het vraagstuk wat kwalificeert als het ontstaan van een nieuw goed. Dit deed de Hoge Raad door het nieuwe begrip ‘in wezen nieuwbouw’ te introduceren. Echter geeft de Hoge Raad niet duidelijk aan welke criteria relevant zijn om te kunnen spreken van in wezen nieuwbouw. Deze onduidelijkheid heeft tot gevolg dat er veel verschillende interpretaties van dit nieuwe begrip zijn ontstaan. In het algemeen is opgemerkt dat door de introductie van dit nieuwe begrip een functiewijziging van de onroerende zaak minder van belang is dan voorheen. Daarentegen zijn de aard en omvang van de fysieke wijzigingen leidend in het vervaardigingsvraagstuk met betrekking tot onroerende zaken.

Naar aanleiding van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ volgde ook vervolgjurisprudentie. In het eerst besproken arrest, gewezen op 8 maart 2013⁵⁸, stelt de Hoge Raad dat verbouwingen waarbij slechts de draagconstructie voor bepaalde bovenliggende onroerende zaken wordt behouden, kwalificeert als in wezen nieuwbouw. Hierbij is het van belang dat het betreffende gebouw gesplitst is in appartementsrechten. Voor een onroerende zaak waarbij deze splitsing in appartementsrechten niet het geval is, werd in het arrest van 15 maart 2013⁵⁹ duidelijk dat er geen sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’, indien de bestaande constructie van de onroerende zaak ongewijzigd blijft. Wanneer de vloeren en draagmuren worden gehandhaafd is er dus nimmer sprake van ‘in wezen nieuwbouw’.

Deze laatste slotparagraaf omvat de deelconclusie van de eerste deelvraag: ‘Wat houdt het nieuw geïntroduceerde begrip ‘in wezen nieuwbouw’ in?’

⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257, r.o. 4.4-4.5.

⁵⁷ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, BNB 2013/112, r.o. 3.

⁵⁸ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110.

⁵⁹ Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257.

Hoofdstuk 5: Het Kozuba-arrest

In de vorige hoofdstukken is het begrip ‘vervaardigen’ besproken aan de hand van zowel de jurisprudentie van het HvJ als van de Hoge Raad. Dit begrip was en zal in constante ontwikkeling zijn, omdat het gaat om een subjectief te beoordelen begrip. Doordat de EU-lidstaten een geharmoniseerde omzetbelastingssystematiek hanteren, kunnen arresten van deze lidstaten ook van belang zijn voor de Nederlandse wetgeving. Een recent arrest wat mogelijk van invloed is op het Nederlandse vervaardigingsbegrip is het Poolse Kozuba-arrest.⁶⁰ In dit arrest stond het vraagstuk centraal of Polen een onroerende zaak als nieuw vervaardigd mag aanmerken, wanneer de verbouwingskosten tenminste 30% van de beginwaarde van het gebouw bedragen. Als leidraad voor dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal:

Hoe luidt de uitspraak van het Hof van Justitie in de Kozuba-zaak en wat zijn de implicaties van dit arrest voor de Nederlandse Btw?

In dit hoofdstuk wordt het Kozuba-arrest eerst uiteengezet. Vervolgens komen de mogelijke implicaties voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip aan de orde. Tot slot worden de plus- en minpunten van een dergelijke 30%-regeling op een rij gezet.

5.1 Uiteenzetting Kozuba-arrest

De in Polen gevestigde vennootschap Poltrex, waarvan de naam nadien is gewijzigd naar Kozuba, besloot op 17 september 2005 haar maatschappelijk kapitaal te verhogen. Eén van de vennoten bracht diezelfde dag een woongebouw in de vennootschap in. Vervolgens werd in 2006 het betrokken woongebouw ingericht ten behoeve van economische activiteit van Kozuba. In verband met deze verbouwing deed Kozuba een investering van ongeveer 55% van de beginwaarde van het goed (de absolute waardes zijn voor het vervolg niet van belang). Nadat deze werkzaamheden waren afgerond nam Kozuba het betrokken gebouw op 31 juli 2007 op in haar balans als een zelfstandig materieel actief (onder de post ‘modelwoning’). Tot slot verkocht Kozuba het gebouw op 15 januari 2009 aan een derde.⁶¹

Aangezien het een oud gebouw betrof (bouwjaar 1992), meende Kozuba dat de verkoop van btw was vrijgesteld. De Poolse belastingdienst stelt zich daarentegen op het standpunt dat het een nieuw gebouw betreft, doordat de verbouwingskosten hoger waren dan 30% van de beginwaarde van het gebouw (artikel 43, *Poolse wet inzake de belasting op goederen en diensten*). Voorts stelde de belastingdienst dat niet 31 juli 2007 als datum van ‘eerste ingebruikneming’ moest worden aangemerkt, omdat in het gebouw in de periode 2007-2009 geen belastbare handelingen zijn verricht. In deze periode gebruikte Kozuba het gebouw namelijk voor eigen activiteiten en de Poolse btw-wet merkt deze doeleinden niet aan als het verrichten van een belastbare handeling.⁶²

De hoogste Poolse bestuursrechter heeft vervolgens het HvJ prejudiciële vragen gesteld betreffende het volgende punt:

⁶⁰ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869.

⁶¹ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 11, 12-15.

⁶² HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 16.

- ❖ Moet de btw-richtlijn⁶³ aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de vrijstelling van btw voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het niet gaat om een levering in het kader van een eerste ingebruikneming die heeft plaatsgevonden in de uitoefening van een belastbare handeling, en dat bij verbetering van een bestaand gebouw de daarvoor gedane uitgaven minder bedragen dan 30% van de beginwaarde van dat gebouw.⁶⁴

Het HvJ heeft dit arrest vervolgens in behandeling genomen en op 16 november 2017 uitspraak gedaan. Het HvJ heeft hierin bepaald of de Poolse nationale wetgeving in strijd is met de btw-richtlijn met betrekking tot de begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'nieuw vervaardigd onroerend goed'. De belangrijkste overwegingen uit het arrest van het HvJ worden per begrip uiteengezet.

Wat het begrip 'eerste ingebruikneming' betreft, is het de vraag of de Poolse wetgever de voorwaarde mag stellen dat een belastbare handeling moet zijn verricht om te kwalificeren als eerste ingebruikneming van het onroerend goed. Hierbij moet worden opgemerkt dat artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat voorwaarden te bepalen of een gebouw na verbouwing kwalificeert als nieuw vervaardigd onroerend goed. Dit geldt voornamelijk voor de levering van een gebouw voor de eerste ingebruikneming. Echter kan deze vrije ruimte voor de lidstaten niet worden uitgelegd dat de lidstaten een zodanige beoordelingsmarge hebben dat zij in hun nationale wettelijke regelingen het begrip 'eerste ingebruikneming' zelf kunnen wijzigen, aldus het HvJ, omdat dan het gevaar bestaat dat de vrijstelling haar effect wordt ontnomen. Het HvJ stelt zodoende dat de Poolse wet op dit punt in strijd is met de btw-richtlijn en de lidstaten geen mogelijkheden hebben om voorwaarden of beperkingen te stellen aan de vrijstellingen genoemd in de btw-richtlijn.⁶⁵

Vervolgens richtte de HvJ zich in het vervolg van het arrest op de vraag of de 30%-regeling uit de Poolse wet wel terecht als criterium is gesteld overeenkomstig met artikel 12 van de btw-richtlijn. Ten eerste stelt het HvJ dat het begrip verbouwing met name de situatie omvat waarin voltooide (of voldoende gevorderde werkzaamheden) hebben plaatsgevonden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden zal worden gebruikt. Daarnaast is de btw-richtlijn erop gericht om een handeling te belasten welke de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen. Die toegevoegde waarde, met het oog op nieuwe gebouwen uit verbouwingswerkzaamheden, moet zich uiten in veranderingen van betekenis (1) die zijn bedoeld om het gebruik (functie) van het gebouw te wijzigen (2). Deze twee voorwaardes vormen samen de kwalitatieve eis. In de Kozubazaak bedroegen de verbouwingskosten 55% van de beginwaarde van het betrokken gebouw. Hoewel een dergelijk percentage een ingrijpende verbouwing suggereert, staat het aan de nationale rechter om op basis van de bewijsstukken te beoordelen of aan eisen (1) en (2) zijn voldaan. Het HvJ concludeert in dit arrest dat artikel 12 van de btw-richtlijn niet tegenstrijdig is aan de 30%-regeling, mits het gebouw ook veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik (functie) ervan te wijzigen.⁶⁶ Dit houdt in dat de functie van het 'nieuwe' gebouw naar maatschappelijke opvattingen moet verschillen van de functie van het oorspronkelijke gebouw.

⁶³ Btw-richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006.

⁶⁴ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 23.

⁶⁵ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 45 - 47.

⁶⁶ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 52, 54, 55, 58, 59.

5.2 Mogelijke implicaties Kozuba-arrest voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip

In deze alinea zal kort en bondig de samenhang tussen de btw-richtlijn en de Wet OB worden belicht. In artikel 135 lid 1 onderdeel j van de btw-richtlijn is bepaald dat de levering van een gebouw is vrijgesteld met de uitzondering van de in artikel 12 lid 1 onderdeel a van de btw-richtlijn bedoelde levering. In dit artikel is tevens vastgesteld dat een lidstaat eenieder als belastingplichtige voor de OB kan aanmerken die een handeling verricht met betrekking tot de levering van een gebouw voor de eerste ingebruikneming. Deze bepaling is zodoende een kan-bepaling. Dit wil zeggen dat het facultatief is of de lidstaten deze bepaling implementeren in hun nationale wetgeving. Bijzonder is hierbij wel dat het HvJ beslist heeft dat de begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing' wel autonome unierechtelijke begrippen zijn. Dit leidt er toe dat belastingplichtigen zich op deze begrippen kunnen beroepen, ook als geen (volledige) implementatie van artikel 12 btw-richtlijn heeft plaatsgevonden in de nationale regelgeving van de lidstaat.⁶⁷

Uit het Kozuba-arrest kwam naar voren dat het de lidstaten niet vrij staat om voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het begrip 'eerste ingebruikneming', ondanks het feit dat dit in eerste instantie wel gedacht kan worden op grond van artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn⁶⁸. De Poolse wetgever mocht hierdoor niet de voorwaarde stellen dat de eerste ingebruikneming pas dient plaats te vinden in het kader van de eerste belastbare handeling met betrekking tot het gebouw. In de Nederlandse regelgeving is echter ook een additionele eis gesteld aan de eerste ingebruikneming. Zo heeft de staatssecretaris van Financiën in het Vasgoedbesluit⁶⁹ een verduidelijking gegeven aan het begrip eerste ingebruikneming: 'er moet op duurzame wijze gebruik worden gemaakt van de onroerende zaak overeenkomstig met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak.' Tijdelijk of incidenteel gebruik van de onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Met het Kozuba-arrest in ogenschouw is het de vraag of de eis van de 'objectieve bestemming' nog wel gesteld kan worden zonder dat deze eis in strijd is met de btw-richtlijn.⁷⁰

Het HvJ overwoog wat betreft het begrip 'verbouwing' dat het gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld het gebruik ervan te wijzigen.⁷¹ In de Poolse wetgeving is er een verschil in terminologie. Waar het HvJ spreekt over een verbouwing is ditzelfde begrip in Polen gedefinieerd als een verbetering. Het HvJ oordeelde echter dat dit verschil is toegestaan, mits de twee begrippen dezelfde uitleg kennen in de zin van artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn. In de Nederlandse wetgeving is ook een andere term gebruikt voor het begrip verbouwing, namelijk het 'vervaardigd goed'. Ervan uitgaande dat deze term ook voortkomt uit de implementatie van artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn, lijkt ook dit verschil in terminologie in lijn te zijn met de btw-richtlijn. Volgens het HvJ hoeft een terminologieverschil op zichzelf niet tot gevolg te hebben dat de nationale regeling onverenigbaar is met de btw-richtlijn, indien het 'vervaardigde goed' veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn gericht om het gebruik van dat goed te wijzigen. Deze constatering heeft tot gevolg dat de vraag of sprake is van een verbouwing tot het autonome Unierecht behoort.⁷²

⁶⁷ Prof. dr. A.H. Bommer; De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2.

⁶⁸ Zie paragraaf 5.1.

⁶⁹ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, V-N 2013/54.15, paragraaf 3.3.

⁷⁰ Prof. dr. A.H. Bommer; De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2, r.o. 3.

⁷¹ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 52.

⁷² Prof. dr. A.H. Bommer; De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2, r.o. 4.

In het Kozuba-arrest concludeerde het HvJ dat de Poolse wetgever zijn kwantitatieve criterium (de 30%-regeling) mag handhaven indien de verbouwing ook voldoet aan de kwalitatieve eis. Deze kwalitatieve eis houdt in dat de onroerende zaak veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld het gebruik ervan te wijzigen. Het HvJ geeft dus een gedeeltelijke invulling aan het verbouwings-begrip door een kwalitatieve eis als ondergrens te stellen. De lidstaten hebben derhalve niet de ruimte een dergelijk kwantitatief criterium, zoals in Polen, als ondergrens van het begrip verbouwing te hanteren. Nederland hanteert, in tegenstelling tot Polen, juist een strikter verbouwingsbegrip dan de btw-richtlijn suggereert A-G Ettema. Het in wezen nieuwbouw-criterium stelt namelijk dat niet elke functiewijziging of ingrijpende aanpassing hoeft te leiden tot in wezen nieuwbouw (ook wel vervaardigen van een nieuw goed). A-G Ettema concludeerde dat Nederland deze striktere definitie van 'verbouwing' mag hanteren ondanks dat verbouwing een Unierechtelijk begrip is⁷³.

5.3 Voor- en nadelen van een kwantitatief criterium

Zoals in voorgaande paragrafen uiteengezet, mag Polen het kwantitatieve criterium hanteren indien cumulatief ook de kwalitatieve eis wordt getest, aldus het HvJ. Daarentegen lijkt het Nederlandse in wezen nieuwbouw-begrip an sich in overeenstemming te zijn met de btw-richtlijn (en het Unierecht) zonder dat een extra Europees criterium noodzakelijk is.⁷⁴ Het Kozuba-arrest heeft (zoals in 5.2 is besproken) geen grote directe gevolgen voor de Nederlandse btw-wetgeving omtrent onroerende zaken. Echter is het relevant om de vraag te stellen wat de voor- en nadelen zijn van een mogelijke implementatie van een kwantitatief criterium in de Nederlandse OB-systematiek. In deze paragraaf worden hierom kort de gevolgen geschetst van het fictieve scenario dat de Nederlandse wetgever een dergelijk kwantitatief criterium hanteert.

Bij het toepassen van een dergelijk kwantitatief criterium wordt van de btw-vrijstelling uitgezonderd een levering van een gebouw dat minder dan twee jaar voor de levering is verbeterd voor tenminste 30% van de beginwaarde⁷⁵. Met het oog op deze regeling is het nog niet compleet duidelijk wat de beginwaarde van een gebouw omvat. De beginwaarde impliceert in eerste instantie dat het gaat om de waarde nadat het gebouw is gerealiseerd. Echter is het volgens Soltysik meer aannemelijk dat het om de waarde moet gaan bij aanvang van de verbouwing. Bij gebruik van deze definitie wordt de waarde verandering van het gebouw, tussen het bouwtijdspit en het moment van verbouwing, buiten beschouwing gelaten⁷⁶.

Het voordeel van een kwantitatief criterium komt neer op de verhoogde objectieve uitvoerbaarheid van de btw-wetgeving omtrent de verbouwing van onroerende zaken. Zo stelt Nieuwenhuizen dat de vrije ruimte met betrekking tot het begrip verbouwing, op grond van artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn, geen belastingoptie is voor de lidstaten, maar een nadere uitvoerings-optie. In zijn optiek zien de woorden uit het betreffende artikel, 'de lidstaten kunnen', op het geven van nadere regelgeving

⁷³ Conclusie A-G Ettema, 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, r.o. 6.26

⁷⁴ M. Soltysik; Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/184, r.o. commentaar.

⁷⁵ W.A.P. Nieuwenhuizen; Vastgoed en btw – Kozuba ja, Kozuba nee?, NTFR 25/1385.

⁷⁶ M. Soltysik; Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/184, r.o. commentaar.

om de bepalingen eenduidiger en uitvoerbaarder te maken. Het HvJ beoogt in algemene zin een geharmoniseerde btw-systematiek binnen de EU, zodoende is het niet aannemelijk dat het HvJ in artikel 12 van de btw-richtlijn een belastingoptie geeft aan de lidstaten en moet lid 2 van het betreffende artikel een uitvoeringsoptie zijn.⁷⁷ Na implementatie van een additioneel kwantitatief criterium in combinatie met het bestaande kwalitatieve criterium komt het neer op een objectieve beoordeling of de verbouwingskosten onder of boven de grens liggen. Bij het huidige kwalitatieve criterium in de Nederlandse wetgeving (het in wezen nieuwbouw-criterium) moeten de feiten van elke casus subjectief beoordeeld worden.⁷⁸ Dit resulteert in meer zaken waarover gediscussieerd kan worden met als direct gevolg dat een kwalitatief criterium resulteert in substantieel meer jurisprudentie.

Voorgaande alinea dient echter genuanceerd te worden door te stellen dat de jurisprudentie zich zal verplaatsen naar het vraagstuk wanneer elementen tot de verbouwingskosten moeten worden gerekend of wat als beginwaarde van het gebouw moet worden gezien. Ter illustratie worden de kosten van een (ver)bouwvergunning in beschouwing genomen. Moeten deze kosten als verbouwingskosten worden aangemerkt of juist de beginwaarde van het gebouw te verhogen. Naast vergunningskosten kunnen nog tal van kosten worden aangedragen waar het op voorhand onduidelijk voor is waaraan de kosten toegerekend dienen te worden. De jurisprudentie omtrent de verbouwing van onroerende zaken zal zodoende niet geheel verdwijnen maar het onderwerp van discussie zal wijzigen. Ten tweede zorgt een kwantitatief criterium ervoor dat belastingplichtigen de grenzen opzoeken om al dan niet onder de vrijstelling te vallen. Wanneer de verbouwingskosten bijvoorbeeld aan het eind van de verbouwing 28% van de beginwaarde bedragen is het aannemelijk dat deze belastingplichtige nog kleine extra verbouwingskosten maakt om alsnog onder de vrijstelling te vallen (indien dit gunstig uitpakt). Dit kan niet de bedoeling zijn van het implementeren van een dergelijke regeling.

Op het eerste oog lijkt een kwantitatief criterium een eenvoudig te hanteren criterium voor de Nederlandse wetgever, echter blijkt bij nadere bestudering van een 30%-regeling dat ook hier haken en ogen aan zitten. Zo moet naast het kwantitatieve criterium alsnog aan het kwalitatieve criterium worden voldaan. Dit komt erop neer dat de verbouwing moet resulteren in veranderingen van betekenis aan de onroerende zaak, die zijn bedoeld het gebruik ervan te wijzigen. Ook verdwijnt de jurisprudentie omtrent de verbouwingsproblematiek niet maar zal het onderwerp van de jurisprudentie slechts verschuiven naar andere te beoordelen elementen. Deze aspecten maken het onwaarschijnlijk dat de Nederlandse wetgever in de nabije toekomst ook een kwantitatief criterium in de OB-wet implementeert.⁷⁹

⁷⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen; Vastgoed en btw – Kozuba ja, Kozuba nee?, NTFR 25/1385, r.o. pagina 3.

⁷⁸ mr.P. Berkhuizen; Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49.

⁷⁹ mr.drs. W.A.P. Nieuwenhuizen; Vastgoed en btw – Kozuba ja, Kozuba nee?, NTFR 25/1385, r.o. pagina 4.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In dit afsluitende hoofdstuk wordt de probleemstelling van deze scriptie beantwoord:

Hoe luidt de interpretatie van het begrip ‘nieuw vervaardigde onroerende zaak’ uit de Wet OB 1968 en in hoeverre is de interpretatie van dit begrip veranderd door de uitspraak van het Hof van Justitie in de Kozubazaak?

Er wordt een antwoord geformuleerd op deze probleemstelling door eerst het doel van de omzetbelastingbelasting kort te belichten. Vervolgens worden de belangrijkste aspecten omtrent het begrip vervaardigd uiteengezet. Tot slot worden de implicaties van het Kozuba-arrest voor de Nederlandse wetgeving in beschouwing genomen.

De EU heeft de btw-richtlijn geïntroduceerd met als doel een geharmoniseerd btw-systeem tussen de lidstaten te realiseren. Deze richtlijn moet er voor zorgen dat elke handeling belast wordt die de waarde van het betreffende goed verhoogt. Voor een verouderd gebouw ontstaat de toegevoegde waarde wanneer het gebouw zodanig ingrijpend wordt verbouwd dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.⁸⁰ Nu dit uitgangspunt voor het belasten van onroerende zaken duidelijk is, wordt in de volgende alinea het begrip ‘vervaardigen’ in beschouwing genomen.

De uitspraak van het HvJ in het arrest Van Dijk’s Boekhuis vormt de basis voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’. In dit arrest oordeelde het HvJ dat sprake is van de vervaardiging van een goed indien er een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Hiervan is sprake wanneer de functie van het oorspronkelijke goed naar de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie van het nieuwe goed. Na dit basisarrest geeft het HvJ met haar uitspraak in het arrest VOF Dressuurstal Jespers een belangrijke aanvulling op het Europese criterium. Om van vervaardiging te kunnen spreken moet er cumulatief met de functiewijziging ook daadwerkelijk een nieuw goed zijn ontstaan. Deze uitbreiding door het HvJ houdt in dat er uiterlijke kenmerken van het goed moeten zijn veranderd of toegevoegd. Ondanks dat deze twee arresten betrekking hadden op roerende zaken heeft A-G van Hilten de vervaardiging van roerende zaken en onroerende zaken gelijkgesteld.

De HR heeft in het kinderdagverblijfarrest verdere richting gegeven aan het Europese criterium aangaande het vervaardigingsvraagstuk met betrekking tot onroerende zaken. Door in het betreffende arrest het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ te introduceren is er slechts sprake van een ‘nieuwe’ onroerende zaak, wanneer door de verbouwingswerkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Door de introductie van dit begrip wordt getoetst of de verbouwing in technisch opzicht tot vervaardiging heeft geleid. Uit het arrest van de HR van 15 maart 2013 werd duidelijk dat deze technische vervaardiging in moet houden dat de constructie en het uiterlijk van de onroerende zaak gewijzigd zijn.

⁸⁰ M. Soltysik; Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’, Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/184, r.o. 55.

In het Kozuba-arrest concludeerde het HvJ dat de Poolse wetgever zijn kwantitatieve criterium (de 30%-regeling) mag handhaven indien de verbouwing ook voldoet aan de kwalitatieve eis. De kwalitatieve eis houdt in dat de onroerende zaak veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld het gebruik ervan te wijzigen. In beginsel is het btw-stelsel Unierechtelijk geharmoniseerd middels de btw-richtlijn. Echter valt de kwantitatieve eis in de vrije ruimte van artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn en is een dergelijk criterium niet verplicht maar slechts een mogelijkheid voor de lidstaten. Nederland heeft er tot op heden voor gekozen om geen kwantitatieve eis te implementeren in de wetgeving omtrent onroerende zaken. Naar dat in hoofdstuk 5 uiteen is gezet lijkt een kwantitatief criterium een eenvoudig middel is ter bepaling of sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak. Echter bij nader inzicht zijn er ook nadelen te noemen van implementatie van een dergelijk kwantitatief criterium. Zo zal de jurisprudentie niet verdwijnen maar zal slechts het onderwerp van de discussie in de betreffende jurisprudentie alleen verplaatsen naar bijvoorbeeld de vraag wat als verbouwingskosten en beginwaarde moet worden aangemerkt. Ook wordt naar verwachting de grens van een 30%-criterium opgezocht door de belastingplichtigen om al dan niet voor de vrijstelling in aanmerking te komen. Tevens betreft artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn een kanbepaling. Met benoemde aspecten in beschouwing lijkt het onwaarschijnlijk dat de Nederlandse wetgever in de nabije toekomst er alsnog voor kiest om een kwantitatief criterium te implementeren in de OB-wet met betrekking tot onroerende zaken.

Literatuurlijst

Boeken

- ❖ Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen, J. Verbaan, Cursus belastingrecht, Overdrachtsbelasting, Studenteneditie 2014-2015, Kluwer, 2014.
- ❖ L.G.M. Stevens en R.C. de Smit, Elementair Belastingrecht, Kluwer, 2016-2017.

Nieuwsartikelen

- ❖ Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkt 2018', 1 januari 2018.
- ❖ Battes P., 'Woningtekort neemt komende jaren nog verder toe', Financieel Dagblad, 5 februari 2018.

Publicaties

- ❖ P. Berkhuizen, 'Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw', WFR 2018/49.
- ❖ Prof. dr. A.H. Bomer, 'De Kozuba-wending', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2.
- ❖ J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', WFR 2011/648.
- ❖ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833.
- ❖ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Vastgoed en btw – Kozuba ja, Kozuba nee?', NTFR 25/1385.
- ❖ T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'Al dan niet vervaardigen van een gebouw', Cursus Belastingrecht OB.2.1.2.C.c2 2018.
- ❖ M. Soltysik, 'Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing'', NTFR 2018/184.

Jurisprudentie Hof van Justitie

- ❖ HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis).
- ❖ HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer).
- ❖ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:1985:195 (VOF Dressuurstal Jespers).
- ❖ HvJ EG 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).
- ❖ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba).

Jurisprudentie Hoge Raad

- ❖ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243.
- ❖ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, BNB 1989/172.
- ❖ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, V-N 1991/1506, 24.
- ❖ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, BNB 1993/173.
- ❖ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42.
- ❖ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, BNB 2013/110.
- ❖ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/111.
- ❖ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, BNB 2013/112.

Overige jurisprudentie

- ❖ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn).
- ❖ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.6.
- ❖ Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257.
- ❖ Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873.
- ❖ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, V-N 2013/54.15.
- ❖ Conclusie A-G Ettema, 12 december 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1415.