

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADruk VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie



## Een alternatieve vervaardigingseis of een alternatieve btw-heffing?

*Een onderzoek naar de btw-rechtelijke behandeling van (verbouwde) onroerende goederen conform de huidige btw-wetgeving van Nederland en andere lidstaten.*

Naam: Hannah Oude Ophuis

Studentnummer: 406979

Scriptiebegeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

Tweede beoordelaar: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx

Inleverdatum: 23 januari 2020

Plaats: Rotterdam

# INHOUDSOPGAVE

<b>Hoofdstuk 1 Inleiding</b> .....	5
1.1 Aanleiding .....	5
1.2 Probleemstelling .....	6
1.3. Opzet .....	6
<b>Hoofdstuk 2 Omzetbelasting</b> .....	8
2.1 Btw-richtlijn.....	8
2.2 Werking van de richtlijn .....	8
2.3 De Wet OB 1968.....	9
2.3.1 Rechtskarakter van de btw .....	9
2.3.2 Neutraliteit.....	11
2.3.3 Btw-systeem.....	12
2.4 Onroerende goederen in de btw .....	13
2.4.1 Begrip onroerende goederen.....	13
2.4.2 Levering van onroerende zaken.....	14
2.5 Deelconclusie .....	17
<b>Hoofdstuk 3 Overdrachtsbelasting en de samenloop met btw</b> .....	18
3.1 Algemeen .....	18
3.2 Begrip onroerende zaken.....	19
3.3 Samenloopvrijstelling.....	19
3.4 Gevolgen samenloopvrijstelling voor de praktijk .....	20
3.5 Strafheffing .....	21
3.6 Deelconclusie .....	23
<b>Hoofdstuk 4 Vervaardiging van een gebouw</b> .....	25
4.1 Bebouwde en onbebouwde terreinen.....	25
4.1.1 Gebouw .....	25
4.1.2 Gedeelte van een gebouw .....	25
4.1.3 Erbij behorend terrein .....	26
4.1.4 Verbouwing, vervaardiging van een gebouw .....	26
4.1.5 Bouwterrein .....	26
4.2 Europeesrechtelijke jurisprudentie.....	27
4.2.1 HvJ 14 mei 1985, 139/84 (Van Dijk's Boekhuis).....	27
4.2.3 Beschikking HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers) .....	28
4.2.4. HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco) .....	28
4.2.5 HvJ 12 juli 2012, C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).....	29
4.2.6 HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning) .....	31

4.3 Nationaalrechtelijke jurisprudentie .....	33
4.3.1 HR 17 juni 1987, nr. 23 782 (West-Indische Huis) .....	34
4.3.2 HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf) .....	34
4.3.3 HR 8 maart 2013, nr. 12/02061 .....	35
4.3.4 HR 8 maart 2013, nr. 11/00701 .....	36
4.3.5 HR 6 oktober 2018, nr. 16/04577 .....	36
4.4 Deelconclusie .....	38
<b>Hoofdstuk 5 Verbouwing vs. vervaardiging .....</b>	<b>40</b>
5.1 HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection) .....	40
5.1.1 De feiten.....	40
5.1.2 Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona .....	41
5.1.3 Uitspraak HvJ.....	42
5.1.4 Einduitspraak hoogste bestuursrechter in Polen.....	44
5.2 Gevolgen arrest Kozuba voor Nederland.....	45
5.2.1 De verbouwingsoptie in de Btw-richtlijn .....	45
5.2.2 Implementatie verbouwingsoptie in de Wet OB 1968 .....	46
5.2.3 Verbouwing een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip? .....	47
5.2.4 Het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in Europees perspectief.....	49
5.2.5 Vervaardiging is (niet) synoniem met verbouwing .....	50
5.2.6 Eindstand gevolgen arrest Kozuba voor Nederland.....	50
5.3 Deelconclusie .....	52
<b>Hoofdstuk 6 Het begrip verbouwing in andere lidstaten .....</b>	<b>54</b>
6.1 Algemeen .....	54
6.1.1 België.....	54
6.1.2 Denemarken.....	55
6.1.3 Duitsland .....	56
6.1.4 Frankrijk .....	57
6.1.5 Italië .....	58
6.1.6 Spanje.....	60
6.2 Deelconclusie .....	62
<b>Hoofdstuk 7 Een alternatieve vervaardigingseis of btw-heffing? .....</b>	<b>63</b>
7.1 Verduidelijking van de vervaardigingseis.....	63
7.2 Alternatieve btw-heffing.....	64
7.2.1 Positie onroerende goederen in de btw .....	65
7.2.2 Theoretische variant (eerste alternatief).....	66
7.2.3 Belastingvariant (tweede alternatief).....	68

7.2.4 Btw-heffing ter vervanging van de overdrachtsbelasting (derde alternatief) .....	69
7.3 Deelconclusie .....	72
<b>Hoofdstuk 8 Conclusie</b> .....	<b>74</b>
<b>Literatuurlijst</b> .....	<b>79</b>
<b>Bijlagen</b> .....	<b>84</b>

## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingzaken
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, nr. 2006/112/EG, PB L347
btw	belasting over de toegevoegde waarde
BW	Burgerlijk Wetboek
CPB	Centraal Planbureau
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
EFS	Stichting Europese Fiscale Studies, Erasmus Universiteit
FED	Fiscaal Weekblad FED
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NJ	Nederlands Juristenblad
PAS	Programma Aanpak Stikstof
Pb EG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
PFAS	poly- en perfluoralkylstoffen
r.o.	rechtsoverweging
TNO	Toegepast Natuurwetenschappelijk Onderzoek
Uitvoeringsbeschikking OB 1968	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitvoeringsregeling AWR	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WOZ	waardering onroerende zaken

# HOOFDSTUK 1 INLEIDING

## 1.1 Aanleiding

Het jaar 2019 was voor de bouwsector het jaar van de stikstof- en PFAS-crisis. De Raad van State oordeelde in mei jl. dat het Nederlandse programma voor het terugdringen van de stikstofuitstoot, ook wel aangeduid als het PAS, niet in overeenstemming is met de Europese regelgeving.<sup>1</sup> In Nederland zijn de emissies van de hoeveelheid stikstof per hectare dan ook het hoogste in vergelijking met de andere lidstaten.<sup>2</sup> Sinds de uitspraak van de Raad van State worden geen vergunningen verleend voor bouwprojecten waarbij stikstof vrijkomt. In juli 2019 is daar ook een PFAS-norm bijgekomen, met als gevolg dat nog meer bouwprojecten zijn gestaakt.<sup>3</sup> Ondanks dat de stikstof- en PFAS-crisis in de komende jaren zal leiden tot een inkrimping van de bouwsector, blijft de bouwsector één van de belangrijkste sectoren binnen de Nederlandse economie.<sup>4</sup> Crisis betekent evenwel dat bouwondernemingen omzet zullen mislopen en dat voor hen elke belastingbesparing is meegenomen.

Aanzienlijke belastingvoordelen in de bouwsector kunnen worden behaald op het gebied van de btw (en overdrachtsbelasting). De bouwsector – met name het onroerend goed zelf – neemt dan ook een belangrijke en bijzondere positie in binnen het btw-stelsel. De bijzondere positie van onroerende goederen kan het beste worden toegelicht aan de hand van een citaat van A-G Van Gerven, te weten ‘onroerende goederen, ook al worden ze niet ‘verbruikt’, vallen omwille van hun aard immers niet buiten de toepassingsfeer van de omzetbelasting, maar zorgen wel voor specifieke problemen’.<sup>5</sup>

Zowel op Europees niveau als op nationaal niveau bestaat er regelgeving voor de btw-rechtelijke behandeling van onroerende goederen. Ingevolge de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 is de hoofdregel dat in beginsel het vrijstellingsregime van toepassing is bij vastgoedtransacties. In Nederland geldt een uitzondering op deze hoofdregel voor de levering van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Gelet op de btw-heffing moet zodoende onderscheid worden gemaakt tussen de levering van een ‘oud’ gebouw en die van een ‘nieuw’ gebouw. De levering van een oud gebouw is in beginsel vrijgesteld van btw, terwijl de levering van een nieuw gebouw van rechtswege met btw is belast. Evenwel kan een oud gebouw dankzij een verbouwing kwalificeren als een nieuw gebouw, zodat de levering van dat verbouwde gebouw van rechtswege in de heffing wordt betrokken. Het belang van de vraag of de levering van een verbouwd gebouw al dan niet van rechtswege is belast is gelegen in het verkrijgen van de daarmee gepaard gaande belastingvoordelen.

Omslagpunt van de voorkeur voor de btw-rechtelijke kwalificatie van onroerend goed is afhankelijk van de btw-status van de koper. Heeft de koper een volledig recht op aftrek van voorbelasting, dan geeft hij aan de van rechtswege belaste levering van een ‘nieuw’ gebouw de voorkeur. Bij een volledig recht op aftrek vormt de voorbelasting namelijk geen kostenpost in de aankoopprijs van het gebouw, mits de voorbelasting kan worden toegerekend aan belaste prestaties. In dat geval drukt er op de aankoop van het nieuwe gebouw de facto noch btw noch overdrachtsbelasting (mits een vrijstelling van overdrachtsbelasting kan worden toegepast). Heeft een koper geen (volledig) recht op aftrek, dan geeft hij de voorkeur aan de van btw vrijgestelde levering van een ‘oud’ gebouw. Het tarief van de overdrachtsbelasting (2% of 6%) is immers aanzienlijk lager dan het btw-tarief (21%).

---

<sup>1</sup> Raad van State 29 mei, nr. 201600614/3/R2, 201600617/3/R2, 201600618/3/R2, 201600620/3/R2, 201600622/4/R2, 201600630/3/R2 201506170/2/R2, 201506807/4/R2, 201506815/3/R2 en 201506818/3/R2.

<sup>2</sup> Emissies en depositie van stikstof in Nederland, TNO oktober 2019, tno.nl.

<sup>3</sup> In december is de Tijdelijke noodwet stikstof aangenomen om bepaalde bouwprojecten doorgang te laten vinden. Zie hiervoor: Kamerstukken 2019/20, 35333, nr. 2, en Kamerstukken 2019/20, 35333, nr. 3.

<sup>4</sup> Stikstof problematiek, EIB oktober 2019, eib.nl

<sup>5</sup> Conclusie A-G Van Gerven, 9 november 1989, C-320/88 [Safe].

De btw-wetgeving van Nederland is niet (volledig) gelijklopend aan die van andere lidstaten door de in de Btw-richtlijn geboden speelruimte, waardoor er omtrent de btw-rechtelijke behandeling van onroerende goederen verschillen bestaan. De lidstaten kunnen bijvoorbeeld een ander criterium dan dat van de eerste ingebruikneming hanteren. Daarnaast hebben de lidstaten de mogelijkheid om al dan niet de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn te implementeren in hun nationale wetgeving. Met de implementatie van de verbouwingsoptie wordt bewerkstelligd dat de verbouwing van een gebouw kan leiden tot een nieuwe eerste ingebruikneming, zodat de levering van dat verbouwde gebouw van rechtswege is belast. Ingevolge de Nederlandse btw-wetgeving is daarvoor vereist dat de verbouwing leidt tot de vervaardiging van een nieuw gebouw. In het in 2017 gewezen arrest Kozuba heeft het HvJ (i.e. het hoogste rechterlijke orgaan van de Europese Unie) zich voor het eerst uitgelaten over de invulling van het begrip verbouwing. De vraag is of, en in hoeverre deze Unierechtelijke invulling gevolgen heeft voor het toepassingsbereik van het begrip vervaardiging als bedoeld in de Wet OB 1968. De vraag die voorts rijst, is op welke wijze Nederland de strijd omtrent het vervaardigingsbegrip kan verkleinen.

## 1.2 Probleemstelling

Het bovenstaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

*‘Kan het uit het arrest Kozuba afleidbare verbouwingsoptie worden doorgetrokken naar het uit de Wet OB 1968 afleidbare vervaardigingsbegrip? Zo niet, op welke wijze kan Nederland de strijd omtrent het vervaardigingsbegrip verkleinen en binnen de kaders van het Unierechtelijke verbouwingsoptie blijven?’*

## 1.3. Opzet

Alvorens in te gaan op de beantwoording van de probleemstelling, dient allereerst de werking van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 te worden belicht. Het eerstvolgende hoofdstuk behelst daarom een inleiding van beide regelgevingen. Hierbij komt tevens de btw-rechtelijke behandeling van onroerende goederen aan bod. Niet alleen de heffing van btw, maar ook de heffing van overdrachtsbelasting speelt een belangrijke rol bij vastgoedtransacties. Vandaar dat in het derde hoofdstuk aandacht wordt besteed aan de overdrachtsbelasting, waarbij in het bijzonder wordt stilgestaan bij de vrijstelling ter voorkoming van cumulatie van beide heffingen.

In het vierde hoofdstuk wordt voor het eerst toegekomen aan de essentie van de probleemstelling. In dit hoofdstuk wordt de Europeesrechtelijke en nationaalrechtelijke jurisprudentie die relevant is voor de invulling van het vervaardigingsbegrip behandeld. Hoewel deze scriptie betrekking heeft op de levering van een gebouw, wordt tevens kort ingegaan op de btw-wetgeving en jurisprudentie omtrent de levering van een bouwterrein. Het HvJ lijkt in de loop der jaren namelijk een onderscheid te hebben gemaakt tussen de btw-rechtelijke kwalificatie van bebouwde terreinen en die van onbebouwde terreinen. In het opvolgende hoofdstuk wordt het arrest Kozuba en de eindspraak van de hoogste bestuursrechter in Polen behandeld. Daarna wordt beoordeeld of het uit het arrest Kozuba afleidbare verbouwingsoptie kan worden doorgetrokken naar het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968.

In het zesde hoofdstuk wordt de btw-wetgeving van enige andere lidstaten ten aanzien van de levering van onroerende goederen geanalyseerd. Met het oog op het tweede deel van de probleemstelling is namelijk relevant om na te gaan of, en op welke wijze andere lidstaten gebruik hebben gemaakt van de verbouwingsoptie. Hierbij wordt de btw-wetgeving van België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Italië en Spanje betrokken. Wellicht dat de Nederlandse wetgever lering kan trekken uit de omzetting van de richtlijnbeoordeling door deze lidstaten. In het laatste hoofdstuk wordt het tweede deel van de

probleemstelling beantwoord aan de hand van een aantal aanbevelingen voor een duidelijke(re) afbakening van de Nederlandse vervaardigingseis. Daarnaast worden drie door de heer Cossen voorgestelde alternatieven voor de btw-rechtelijke behandeling van onroerende goederen onder de loep genomen. Hierbij wordt tevens onderzocht in hoeverre de alternatieven haalbaar zijn in de praktijk. Tot slot wordt deze scriptie afgesloten met een samenvatting van het verrichte onderzoek en de beantwoording van de probleemstelling.



## HOOFDSTUK 2 OMZETBELASTING

Binnen de vastgoedpraktijk spelen de heffing van btw (en overdrachtsbelasting) een belangrijke rol. Teneinde de vervaardigingsproblematiek met betrekking tot onroerende goederen te kunnen onderzoeken, dient eerst een aantal theoretische aspecten van de omzetbelasting te worden toegelicht. Allereerst komt de Btw-richtlijn aan bod. Vervolgens wordt stilgestaan bij de nationale btw-wetgeving, de Wet OB 1968. Hierbij worden het rechtskarakter van de btw en het basisbeginsel van de btw, het neutraliteitsbeginsel, behandeld. Tot slot worden de btw-aspecten van de levering van onroerende goederen toegelicht.

### 2.1 Btw-richtlijn

Sinds 1 januari 2007 is de Btw-richtlijn<sup>6</sup> van kracht. Met de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn zijn de Eerste<sup>7</sup> en Zesde Richtlijn<sup>8</sup> ingetrokken. De Tweede richtlijn<sup>9</sup> is reeds in de jaren zeventig vervangen door de Zesde Richtlijn. De Zesde Richtlijn was een moeilijk leesbare richtlijn geworden door veel aanpassingen en aanvullingen die de richtlijn had ondergaan. Met de invoering van de Btw-richtlijn werd een herschikking van de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn beoogd. In het kader van het voornoemde uitgangspunt was het niet de bedoeling om materiële wijzigingen in de bestaande regelgeving aan te brengen.<sup>10</sup> De jurisprudentie van het HvJ die is geweest onder de werking van de Zesde Richtlijn blijft gehandhaafd. Wanneer er in arresten wordt verwezen naar bepalingen van de Zesde Richtlijn, moeten deze verwijzingen worden gezien als verwijzingen naar de overeenkomstige bepalingen van de Btw-richtlijn.

Naast de richtlijnen op het gebied van de btw is er sinds 2006 ook een verordening van kracht, Verordening 1777/2005/EG<sup>11</sup>. Na de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn is deze verordening vervangen door de Uitvoeringsverordening 2011/282/EU<sup>12</sup>. In de Uitvoeringsverordening zijn maatregelen opgenomen ter uitvoering van bepalingen van de Btw-richtlijn.<sup>13</sup> Verordeningen hebben, anders dan richtlijnen, een rechtstreekse werking voor lidstaten, particulieren, bedrijven en instellingen. Verordeningen worden dan ook niet geïmplementeerd in het nationale recht.<sup>14</sup>

### 2.2 Werking van de richtlijn

Anders dan verordeningen zijn richtlijnen enkel gericht tot de lidstaten. Richtlijnen zijn bindend ten aanzien van het te bereiken resultaat en moeten worden geïmplementeerd in het nationale recht. De nationale overheden mogen zelf de vorm en middelen kiezen waarmee het doel van de richtlijn wordt bereikt. Aangezien de lidstaten enige vrijheid hebben ten aanzien van de wijze waarop richtlijnen, waaronder de Btw-richtlijn, worden geïmplementeerd, vindt veelal geen letterlijk omzetting in het nationale recht plaats. Uit het arrest Marleasing blijkt dat de nationale wet, ondanks een andere formulering, zoveel mogelijk moet worden uitgelegd in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde hiermee het beoogde resultaat te bereiken.<sup>15</sup> Dit wordt ook wel aangeduid als de richtlijnconforme interpretatie.

---

<sup>6</sup> Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, PbEG 2006 L 347.

<sup>7</sup> Richtlijn 76/227/EEG van 11 april 1967, PbEG 1967 L 71.

<sup>8</sup> Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, PbEG 1977 L 145.

<sup>9</sup> Richtlijn 67/228/EEG van 11 april 1967, PbEG 1967 L 71.

<sup>10</sup> Considerans, overweging 3, Btw-richtlijn.

<sup>11</sup> Verordening 1777/2005/EG van 17 oktober 2005, PbEG L 288.

<sup>12</sup> Uitvoeringsverordening 2011/282/EU van 15 maart 2011, PbEU 2011 L 77.

<sup>13</sup> Considerans, overweging 1, Uitvoeringsverordening.

<sup>14</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 43.

<sup>15</sup> HvJ 13 november 1990, C-106/89 [Marleasing], NJ 1993, blz. 163.

Zoals gezegd kent een richtlijn in beginsel geen rechtstreekse werking. Niettemin is een rechtstreeks beroep door particulieren c.q. ondernemers op de richtlijnbevestigingen mogelijk, indien sprake is van geen, te late en onjuiste implementatie van de richtlijn. Voor een rechtstreeks beroep is vereist dat de betreffende richtlijnbevestiging voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk is, zodat particulieren direct voor de nationale rechter een beroep kunnen doen op de bevestiging.<sup>16</sup> Het HvJ heeft de begrippen ‘voldoende nauwkeurig’ en ‘onvoorwaardelijk’ in het arrest Regione Lombardia gepreciseerd.<sup>17</sup> Een richtlijnbevestiging is voldoende nauwkeurig, mits de verplichting die zij oplegt in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld. Een richtlijnbevestiging wordt als onvoorwaardelijk beschouwd, indien de verplichting die zij oplegt niet afhankelijk is gesteld van enig voorbehoud of beleidsvrijheid voor de lidstaten. Vice versa kan een richtlijn geen directe verplichtingen opleggen aan particulieren, indien een lidstaat de richtlijn niet, te laat of onjuist heeft omgezet.<sup>18</sup> Het voorgaande heeft tot gevolg dat een belastingplichtige in feite een keuzerecht heeft als een rechtstreek beroep op de betreffende richtlijnbevestiging mogelijk is. De belastingplichtige kan zich alsdan beroepen op de voor hem gunstiger uitwerkende bevestiging, de richtlijnbevestiging of de nationale bevestiging.

### 2.3 De Wet OB 1968

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting op goederen en diensten welke het consumptieve verbruik beoogt te belasten. Deze belasting is in Nederland vastgelegd in de Wet OB 1968. De belasting wordt op indirecte wijze geheven bij de ondernemer, die de goederen en diensten levert aan de consument, en dus niet bij de consument zelf.<sup>19</sup> De ondernemer berekent de belasting door in zijn prijzen, waardoor de belasting wordt afgewenteld op de consument. Op deze manier behoort de omzetbelasting uiteindelijk te drukken op de consument.<sup>20</sup> De omzetbelasting kan zodoende worden gezien als een (kost)prijsverhogende belasting voor de consument. Sinds de Eerste Richtlijn en de Tweede Richtlijn, die op 11 april 1967 zijn vastgesteld, is de omzetbelasting op Europees niveau geharmoniseerd. Deze richtlijnen voorzagen in het stelsel van heffing van belasting over de toegevoegde waarde, ook wel aangeduid als de btw. De EU-lidstaten dienen btw te heffen op een uniforme grondslag. De btw is zodoende een Unierechtelijke belasting die thans is gebaseerd op de Btw-richtlijn.<sup>21</sup> In het kader van de harmonisering van de btw binnen (destijds) de EEG, is in Nederland per 1 januari 1969 de Wet OB 1968 van kracht. Na de inwerkingtreding zijn er door de wetgever meerdere wijzigingen aangebracht, maar de Wet OB 1968 vormt nog steeds de basis voor het Nederlandse btw-stelsel. In Nederland vormt de btw naast de loon- en inkomstenbelasting de belangrijkste bron van inkomsten voor de overheid. In 2019 bedroeg de btw-opbrengst ruim 58 miljard euro.<sup>22</sup>

#### 2.3.1 Rechtskarakter van de btw

Het is van belang om vast te stellen wat het rechtskarakter van de btw is, aangezien het rechtskarakter aangeeft wie (subject) en wat (object) moet worden belast. In de literatuur bestaan verschillende opvattingen over de betekenis van het rechtskarakter van de btw. Van Kesteren is van mening dat met het rechtskarakter wordt gekeken naar het uiteindelijke doel van de belasting. De wijze waarop de belasting wordt geheven, namelijk in de vorm van een indirecte belasting, maakt hier geen onderdeel van uit.<sup>23</sup> Volgens Swinkels zijn bij het bepalen van het rechtskarakter de tekst en objectieve

<sup>16</sup> HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 [Van Gend & Loos], BNB 1964/134.

<sup>17</sup> HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 [Regione Lombardia], punt 9 en 10.

<sup>18</sup> HvJ 26 februari 1986, nr. 152/84 [Marshall]; HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86 [Kolpinghuis].

<sup>19</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 17.

<sup>20</sup> S.B. Cornielje, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Kluwer, onderdeel 0.0.5.A.

<sup>21</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Kluwer, Deventer, 2009, blz. 4.

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35350, nr. 1, blz. 12.

<sup>23</sup> H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, blz. 57.

kenmerken van de belasting van belang.<sup>24</sup> Verscheidene auteurs zijn het erover eens dat met het rechtskarakter wordt gezocht naar het antwoord op de vraag wie en wat met btw belast zou moeten worden. Wie en wat moet worden belast, kan tevens worden afgeleid uit de Btw-richtlijn.<sup>25</sup> Op grond van artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn berust het btw-stelsel op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. Het uiteindelijke doel van de btw is zodoende het belasten van het consumptieve verbruik dat wordt uitgevoerd in de vorm van een algemene verbruiksbelasting. Met 'algemeen' wordt bedoeld dat in beginsel al het verbruik van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken. Met betrekking tot de – voor deze scriptie relevante – levering van onroerende goederen wordt een inbreuk gemaakt op de algemene toepassing van btw. Het uitgangspunt voor de levering van onroerende goederen is namelijk dat deze prestatie in beginsel is vrijgesteld van btw.<sup>26</sup> Overigens vormen alle vrijstellingen een afwijking ten opzichte van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke door een ondernemer verrichte prestatie. Naast het algemene karakter heeft de btw ook een objectief karakter. De btw is een 'objectieve belasting' waarbij het belastingobject voorop staat. Persoonlijke omstandigheden van een belastingplichtige zijn voor de heffing van btw in beginsel niet van belang.<sup>27</sup> Met andere woorden, de belasting beoogt de handelingen (objecten) te belasten, en dus niet de belastingplichtigen (subjecten).

De btw die in Nederland en in de andere lidstaten wordt geheven, wordt gezien als een verbruiksbelasting. Deze verbruiksbelasting beoogt het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken.<sup>28</sup> Hierbij dient onderscheid te worden gemaakt tussen consumptief en productief verbruik.<sup>29</sup> De huidige vorm van de btw beoogt enkel het consumptieve verbruik in de heffing te betrekken. Vanuit een economisch perspectief wordt 'consumptie' omschreven als direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten voor het bevredigen van de behoeften van eindverbruikers, zoals particulieren en de overheid.<sup>30</sup> Aangezien de consumptie van een goed of dienst niet in alle gevallen op hetzelfde moment plaatsvindt als de aankoop ervan, is het de vraag of een verbruiksbelasting de juiste aanduiding is voor de btw. Hierbij kan worden gedacht aan het verbruik van onroerende goederen. Onroerende goederen hebben een lange – soms zelfs onbeperkte – levensduur.<sup>31</sup> Onroerende goederen worden daarom niet alleen als gebruiksobject, maar ook als beleggingsobject beschouwd. De consumptie van onroerende goederen wordt zodoende gespreid over een langere periode. Daarnaast kunnen goederen met een onbeperkte levensduur, zoals grond, in letterlijke zin niet worden 'verbruikt'. Aangezien bij de levering van dergelijke goederen wordt aangeknoopt bij de besteding, wordt in de literatuur betoogd dat de btw als bestedingsbelasting dient te worden beschouwd.<sup>32</sup> Brederode stelt dat het de bedoeling van de btw is om het consumptieve verbruik in de heffing te betrekken, maar dat dit wordt gerealiseerd door bestedingen als maatstaf van heffing te hanteren. De besteding, i.e. de voor de consumptie verrichte uitgave, is zodoende

---

<sup>24</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW*, Den Haag, Koninklijke Vermande, 2001, blz. 1.

<sup>25</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 35.

<sup>26</sup> B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer, FED, 1992, blz. 40.

<sup>27</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 30.

<sup>28</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2012, blz. 8.

<sup>29</sup> Het consumptieve verbruik is het verbruik door particulieren. Met productief verbruik wordt bedoeld het verbruik van machines, vervoermiddelen en andere bedrijfsmiddelen. Zie ook: A.L.C. Simons, *Theorie voor een algemene verbruiksbelasting*, WFR 1963/4650-4651.

<sup>30</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2012, blz. 9.

<sup>31</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2012, blz. 286.

<sup>32</sup> Zie o.a. R.F.W. van Brederode, *Het rechtskarakter van de BTW*, WFR 1998/1577; S.B. Cornielje, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Kluwer, onderdeel 0.0.5.C, en P.F. Zijlstra, *Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?*, WFR 2006/704.

primair relevant voor de belastingheffing en niet de consumptie zelf.<sup>33</sup> Ik sluit mij aan bij de visie van Van Brederode. Het doel van de btw is om als algemene indirecte verbruiksbelasting het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. De bestedingen van consumenten wijzen op de aanwezigheid van consumptie. De btw kan in feite worden gezien als bestedingsbelasting, in die zin dat de belasting aangrijpt bij de uitgaande geldstroom (bestedingen) van consumenten. Vanuit de aard van de belasting is het alsdan ook te begrijpen dat onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken.

### 2.3.2 Neutraliteit

Het begrip neutraliteit is een veelvoorkomend begrip binnen de btw. De considerans van de Btw-richtlijn verwijst naar de neutraliteit van het btw-stelsel.<sup>34</sup> In punt 5 van de considerans is opgenomen dat binnen het btw-stelsel wordt gestreefd naar de grootste mate van neutraliteit. Voorts blijkt uit de overwegingen van het HvJ dat zij de fiscale neutraliteit als het fundamentele beginsel van het btw-stelsel acht.<sup>35</sup> Een definitie van het begrip neutraliteit wordt echter noch door de Btw-richtlijn noch door het HvJ gegeven. Onder neutraliteit in de zin van de btw wordt in ieder geval niet verstaan dat de btw ten aanzien van de heffing neutraal is. Een belasting is nooit neutraal.<sup>36</sup> Het heffen van een belasting leidt namelijk onontkoombaar tot economische verstoringen. Neutraliteit dient als een relatief begrip te worden opgevat: de btw behoort neutraal te zijn, oftewel geen invloed te hebben, in bepaalde verhoudingen.<sup>37</sup> De neutraliteit van het btw-stelsel kan worden onderscheiden in de interne en externe neutraliteit.

#### 2.3.2.1 Interne neutraliteit

Bij de interne neutraliteit gaat het om de belastingheffing binnen één lidstaat. Voor de uiteindelijke belastingdruk mag het niet uitmaken wat de lengte van de bedrijfskolom is, i.e. de keten van producent naar consument. In de productie- en distributiefase dient er geen sprake te zijn van cumulatie van btw. Op die manier wordt een gelijke belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten en – in een wat ruimere formulering – soortgelijke economische verrichtingen gerealiseerd (hierna kortweg: soortgelijke goederen en diensten).<sup>38</sup>

Economische neutraliteit, ook wel het evenredigheidsbeginsel, houdt in dat de heffing van btw de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet mag verstoren. Deze neutraliteit wordt beoordeeld in bepaalde verhoudingen. Hierbij is van belang dat de hoogte van de belastingheffing wordt vastgesteld ongeacht de lengte van de bedrijfskolom. De optimale allocatie van goederen en diensten mag door de belastingheffing niet worden verstoord. Daarnaast moet de btw kunnen worden afgewenteld en behoort deze enkel te drukken op de particuliere consument.<sup>39</sup> Uit artikel 1 lid 2 Btw-richtlijn volgt dat de belasting strikt evenredig moet zijn aan de prijs. De aankoop van soortgelijke

---

<sup>33</sup> R.F.W. van Brederode, Het rechtskarakter van de BTW, WFR 1998/1577.

<sup>34</sup> Zie considerans, overweging 5 en 9, Btw-richtlijn.

<sup>35</sup> Zie o.a.: HvJ 19 september 2000, C-454/98 [Schmeink & Strobel], V-N 2000/47.16, punt 59; HvJ 22 mei 2008, C-162/07 [Amplisientifica], V-N 2008/25.20, punt 25.

<sup>36</sup> Met uitzondering van een belastingheffing op basis van individuele verdientalent; talentenbelasting van Tinbergen. Zie hiervoor: J. Tinbergen, Belasting op bekwaamheid, *Intermediair* 30 (6), 1970, blz. 1-3.

<sup>37</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 13.

<sup>38</sup> Uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat het neutraliteitsbeginsel niet vereist dat sprake moet zijn van identieke goederen en diensten; het moet gaan om soortgelijke goederen en diensten, die dus met elkaar concurreren, dan wel om soortgelijke economische verrichtingen, die bijgevolg met elkaar concurreren. Zie o.a.: HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07 [Amplisientifica], V-N 2008/25.20, punt 25; HvJ 7 maart 2013, C-424/11 [Wheels], V-N 2013/28.17, punt 21.

<sup>39</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer 2009, blz. 31-32.

goederen en diensten bij de ene ondernemer dient zodoende relatief tot dezelfde heffing te leiden als de aankoop bij een andere ondernemer.

Juridische neutraliteit kan worden gezien als een uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel. Het doel van de juridische neutraliteit is om een gelijke belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten te bewerkstelligen.<sup>40</sup> Het moet voor de consument niet uitmaken of hij het goed of de dienst bij de ene ondernemer of bij een andere ondernemer heeft aangeschaft.

### 2.3.2.2 Externe neutraliteit

Externe neutraliteit ziet op de neutraliteit van de belasting in het kader van grensoverschrijdende handel. Voor de externe neutraliteit van de btw is van belang dat het in beginsel niet uitmaakt waar de ondernemer is gevestigd. De heffing bij invoer moet gelijk zijn aan de binnenlandse belastingdruk op hetzelfde goed. De btw mag dus niet als invoerrecht fungeren. Tegelijkertijd voorkomt de externe neutraliteit dat bij uitvoer niet af te wentelen btw drukt op de goederen die in het buitenland worden geconsumeerd. Met externe neutraliteit wordt zodoende bereikt dat de heffing van btw niet leidt tot een verstoring van concurrentieverhoudingen tussen binnen- en buitenlandse leveranciers.<sup>41</sup>

### 2.3.3 Btw-systeem

De omzetbelasting wordt in alle lidstaten volgens het btw-systeem geheven. De belasting beoogt het consumptieve verbruik te belasten door middel van belastingheffing ter zake van door ondernemers verrichte leveringen en diensten. De btw betreft elke schakel in de heffing.<sup>42</sup> Cumulatie van belastingheffing wordt voorkomen aan de hand van aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting kan door een ondernemer worden geëffectueerd voor zover de goederen en diensten worden aangewend voor belaste handelingen.<sup>43</sup> Met recht op aftrek kunnen ondernemers de btw die aan hen in rekening is gebracht, kortweg de voorbelasting, aftrekken van de btw die door hen in rekening is gebracht aan hun afnemers.<sup>44</sup> Voor het bepalen van de mate van het recht op aftrek dient onderscheid te worden gemaakt tussen economische en niet-economische handelingen. Vervolgens moeten de economische handelingen worden gesplitst in belaste en vrijgestelde handelingen.<sup>45</sup> Ten aanzien van niet-economische en (economische) vrijgestelde handelingen bestaat in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Een ondernemer heeft gedeeltelijk recht op aftrek voor zover de goederen en diensten worden aangewend voor zowel belaste handelingen als handelingen waarvoor recht op aftrek ontbreekt.<sup>46</sup>

Wanneer is vastgesteld dat een ondernemer belaste handelingen verricht, moet worden bepaald over welk bedrag belasting moet worden berekend. De maatstaf van heffing is ingevolge artikel 8 lid 1 Wet OB 1968 de vergoeding. De vergoeding is het totale bedrag van de tegenprestatie die de ondernemer ter zake van de levering of dienst ontvangt van zijn afnemer.<sup>47</sup> In de Wet OB 1968 zijn drie tarieven opgenomen. Het algemene tarief geldt voor alle prestaties die niet onder de afwijkende tarieven

---

<sup>40</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, blz. 33.

<sup>41</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 15.

<sup>42</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 24.

<sup>43</sup> Ingevolge artikel 2 en artikel 15 Wet OB 1968.

<sup>44</sup> J. Verbaan, *Cursus Belastingrecht Overdrachtsbelasting*, Kluwer, onderdeel BvR.2.3.3.B.a.

<sup>45</sup> Zie hiervoor het Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M (Aftrek van voorbelasting).

<sup>46</sup> Splitsing van algemene kosten met betrekking tot (niet-)economische handelingen geschiedt op basis van HvJ 13 maart 2008, C-437/06 [Securita], V-N 2008/14.20. Splitsing ten aanzien van belaste en vrijgestelde handelingen geschiedt op basis van het pro-rata (artikel 15 lid 6 en artikel 11, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid en artikel 12 Beschikking Wet OB 1968).

<sup>47</sup> Artikel 8 lid 2 Wet OB 1968.

vallen, en bedraagt 21%.<sup>48</sup> De afwijkende tarieven van 9% en 0% zijn van toepassing voor prestaties die zijn opgenomen in de bij de wet behorende tabel I respectievelijk tabel II.<sup>49</sup>

## 2.4 Onroerende goederen in de btw

Onroerende goederen nemen binnen de btw een bijzondere positie in. Dit is onder andere te wijten aan de vraag of, en op welke wijze onroerende goederen in de btw dienen te worden betrokken. Hoewel de huidige vorm van de btw een verbruiksbelasting is, kan niet van alle onroerende goederen (bijvoorbeeld grond) worden gezegd dat ze worden 'verbruikt'. Toch is er destijds op Europees niveau gekozen om handelingen met betrekking tot onroerende goederen in de heffing van btw te betrekken. In deze scriptie wordt enkel ingegaan op de btw-aspecten van de levering van onroerende goederen. Als hoofdregel geldt dat de levering van onroerende goederen is vrijgesteld van btw. In artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° en 2° Wet OB 1968 zijn twee belangrijke uitzonderingen op deze hoofdregel opgenomen.

### 2.4.1 Begrip onroerende goederen

Alvorens in te gaan op de btw-aspecten van de levering van onroerende goederen, wordt eerst stilgestaan bij de vraag wat onder 'onroerend goed' dient te worden verstaan. Wat opvalt is dat in de Btw-richtlijn de term onroerende *goederen* wordt gebruikt, terwijl de Wet OB 1968 uitgaat van de term onroerende *zaken*. Het begrip onroerend goed is een Unierechtelijk begrip. Met andere woorden, de uitleg van het begrip onroerend goed geschiedt niet volgens het nationale civiele recht van de lidstaten.<sup>50</sup> Hierna worden de termen in zowel nationaal perspectief als Europees perspectief toegelicht. Daar waar in het onderhavige hoofdstuk het nationale recht wordt beschreven, wordt de term onroerende zaken gebruikt. Daar waar het Europese recht voorop staat, wordt de term onroerende goederen gebruikt.

#### 2.4.1.1 Nationaal perspectief

Waar in de Wet OB 1968 over goederen wordt gesproken, wordt bedoeld op het begrip zaken in de zin van artikel 3:2 BW.<sup>51</sup> De wet is op dit punt zodoende niet gelijk aan het civiele recht. De Wet OB 1968 kent zelf geen definitie van 'onroerend'. Tot het hierna te bespreken arrest werd aangeknoopt bij de definitie volgens het nationale civiele recht. De definitie krachtens artikel 3:3 lid 1 BW luidt:

*'onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplanting, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door verenging met andere gebouwen of werken.'*

Volgens het civiele recht gaat het er met betrekking tot onroerende zaken dus om dat deze duurzaam verbonden zijn met de grond. Ook zaken zoals portacabins en zeecontainers worden als onroerend aangemerkt, indien zij bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven.<sup>52</sup> De bedoeling van de bouwer of opdrachtgever en de bestemming van het goed om duurzaam ter plaatse te blijven dient naar buiten toe kenbaar te zijn. Het is niet van belang dat technisch gezien de mogelijkheid bestaat om het bouwwerk te verplaatsen.<sup>53</sup> Tot het arrest Maierhofer werd aangenomen dat de lidstaten wat betreft

---

<sup>48</sup> Artikel 9 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>49</sup> Artikel 9 lid 2 Wet OB 1968.

<sup>50</sup> B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer, FED, 1992, blz. 12.

<sup>51</sup> In artikel 3 lid 7 Wet OB 1968 is bepaald wat voor de btw onder 'goederen' wordt verstaan: alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke.

<sup>52</sup> HR 31 oktober 1997, nr. 16 404 [Portacabin Terneuzen], VN 1997/4334; HR 5 januari 2000, nr. 34.974, BNB 2000/83.

<sup>53</sup> HR 31 oktober 1997, nr. 16 404 [Portacabin Terneuzen], VN 1997/4334, r.o. 3.3.

het begrip onroerend goed mochten aansluiten bij een eigen civielrechtelijke betekenis.<sup>54</sup> Uit dit arrest blijkt echter dat het begrip onroerend goed een Unierechtelijk begrip is. Ondanks dat de Wet OB 1968 nog steeds uitgaat van de term onroerende zaak, mag voor de heffing van btw dus niet meer worden aangesloten bij de civielrechtelijke betekenis van het begrip onroerende zaak.

#### *2.4.1.2 Europees perspectief*

Het HvJ heeft zich in het in 2003 gewezen arrest Maierhofer uitgelaten over het begrip onroerend goed. In de eerste plaats volgt uit dit arrest dat het begrip onroerend goed een Unierechtelijk begrip is. De invulling van begrip is dus niet afhankelijk van de invulling van het begrip volgens het civiele recht van een lidstaat.<sup>55</sup> Het HvJ richt zich in dit arrest op de definitie van 'onroerend goed', hoewel het HvJ spreekt over 'verhuur van onroerend goed'. Uit het arrest blijkt dat een constructie die vast met de grond verbonden is, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst, als onroerend goed moet worden aangemerkt.<sup>56</sup> In het arrest Maierhofer is tevens bepaald dat de kenbare bedoeling van partijen of de bestemming van het goed niet relevant is. Dit leidt zodoende tot een verschil tussen het civielrechtelijke en het Unierechtelijke begrip. Het kan voorkomen dat een zaak op basis van het civiele recht als onroerende zaak kwalificeert omdat die zaak duurzaam met de grond is verbonden, terwijl dezelfde zaak voor de heffing van btw niet als onroerende zaak kwalificeert omdat de zaak gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen. Het genoemde verschil kan gevolgen hebben voor de samenloop van btw en overdrachtsbelasting. Voor de overdrachtsbelasting wordt immers aangesloten bij het civielrechtelijke begrip onroerende zaak.<sup>57</sup> Met het oog op het arrest Maierhofer had de Nederlandse wetgever er mijns inziens beter voor kunnen kiezen om de term onroerende zaak in de Wet OB 1968 in overeenstemming te brengen met de Europeesrechtelijke term onroerend goed, zodat wordt benadrukt dat de Wet OB 1968 aansluit bij de Btw-richtlijn.<sup>58</sup>

Naast het arrest Maierhofer zijn het arrest Heger en het arrest Fonden Marselisborg Lystbådehavn van belang voor de uitleg van het Unierechtelijke begrip onroerend goed. Op basis van deze jurisprudentie wordt een goed dat vast verbonden is aan een welbepaald deel van het aardoppervlak aangemerkt als onroerend goed.<sup>59</sup> Daarnaast vormt grond als zodanig onroerend goed.<sup>60</sup>

#### 2.4.2 Levering van onroerende zaken

Onroerende zaken hebben een lange en soms oneindige levensduur. Gedurende die levensduur kunnen zaken in eigendom zijn van verschillende ondernemers en/of particulieren. Hierdoor kan cumulatie van btw ontstaan. Om cumulatie van btw te voorkomen, is de (op)levering van onroerende zaken door ondernemers in de bouw- en handelsfase belast. Na deze periode is de levering van de betreffende zaak vrijgesteld. De ratio legis hierbij is dat de verkoop van een oud gebouw geen dan wel nauwelijks toegevoegde waarde ten opzichte van de initiële constructie creëert.<sup>61</sup>

Op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van btw. Op deze hoofdregel bestaan twee uitzonderingen.<sup>62</sup> De eerste uitzondering

---

<sup>54</sup> HvJ 16 januari 2003, C-315/00 [Maierhofer], BNB 2003/123.

<sup>55</sup> HvJ 16 januari 2003, C-315/00 [Maierhofer], BNB 2003/123, punt 26.

<sup>56</sup> HvJ 16 januari 2003, C-315/00 [Maierhofer], BNB 2003/123, punt 33.

<sup>57</sup> Zie hiervoor paragraaf 3.2.

<sup>58</sup> Hoewel deze aansluiting dus reeds op basis van de jurisprudentie geldt.

<sup>59</sup> HvJ 7 september 2006, C-166/05 [Heger], V-N 2006/47.14.

<sup>60</sup> HvJ 3 maart 2005, C-428/02 [Fonden Marselisborg Lystbådehavn], V-N 2005/15.10.

<sup>61</sup> HvJ 4 oktober 2001, C-326/99 [Goed Wonen], BNB 2002/396, punt 52; HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba Premium Selection], BNB 2018/26, punt 31.

<sup>62</sup> Zie artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° en onder 2° Wet OB 1968.

betreft de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, en de levering van een bouwterrein. Als de eerste uitzondering van toepassing is, is de levering van rechtswege met btw belast. De tweede uitzondering ziet op de optie voor de belaste levering van onroerende zaken. Bij het gebruikmaken van de optie is de betrokken levering belast met btw, maar niet *van rechtswege*.

#### 2.4.2.1 Leveringsbegrip

Het leveringsbegrip is eveneens een Unierechtelijk begrip. De invulling van het begrip dient zodoende richtlijnconform te geschieden. Op basis van het arrest Safe moet als levering van een goed worden beschouwd *'de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt'*.<sup>63</sup> Hieruit volgt dat de feitelijke beschikkingsmacht van het goed moet worden overgedragen. De overgang van de juridische eigendom is niet vereist voor de levering van een goed. Het leveringsbegrip van artikel 3 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 is in overeenstemming met het voornoemde leveringsbegrip van artikel 14 lid 1 Btw-richtlijn.

Lidstaten kunnen gebruikmaken van de in artikel 18 onderdeel a Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om btw te heffen ter zake van een interne levering. Artikel 3 lid 3 onderdeel b juncto artikel 3 lid 9 Wet OB 1968 vormden de implementatie van deze richtlijnbevestiging, en zagen dus op een dergelijke interne levering, ook wel aangeduid als de integratieheffing.<sup>64</sup> Per 1 januari 2014 zijn deze wetsbepalingen ingetrokken. Een dergelijke interne levering deed zich voor als een ondernemer een goed in eigen bedrijf vervaardigde, terwijl hij bij afname van datzelfde goed van een derde geen recht op aftrek van voorbelasting zou hebben gehad. Ook bij de ter beschikkingstelling van grond kon sprake zijn van een dergelijke interne levering.<sup>65</sup> De hierna te bespreken jurisprudentie over het vervaardigingsbegrip heeft veelal betrekking op de vraag of de zogenoemde integratieheffing al dan niet van toepassing is.

Wat betreft de levering van onroerende zaken is tevens de (op)levering als bedoeld in artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 van belang. Deze wetsbepaling vormt de implementatie van de kan-bepaling van artikel 14 lid 3 Btw-richtlijn.<sup>66</sup> Op basis van artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 wordt de oplevering van een onroerende zaak door degene die de zaak heeft vervaardigd als levering beschouwd. Met betrekking tot onbebouwde terreinen geldt dat enkel de oplevering van een bouwterrein als levering wordt aangemerkt. Bij een dergelijke levering kan gedacht worden aan de situatie waarin een grondeigenaar (opdrachtgever) zijn grond ter beschikking stelt aan een aannemer (opdrachtnemer) die een nieuw gebouw vervaardigt en oplevert aan de eigenaar. Op basis van het nationale civiele recht verkrijgt de opdrachtgever de zaak door natrekking.<sup>67</sup> Zowel bij de vervaardiging van een geheel nieuwe onroerende zaak als bij de vervaardiging van een bestaand gebouw kan sprake zijn van een oplevering als bedoeld in artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968.<sup>68</sup> De werkzaamheden aan de betrokken onroerende zaak die niet leiden tot een dergelijke oplevering worden voor de heffing van btw als een dienst aangemerkt.<sup>69</sup> Indien de levering van een perceel grond

<sup>63</sup> HvJ 8 februari 1990, C-320/88 [Safe], BNB 1990/271, punt 9.

<sup>64</sup> Tot 1 januari 2007 was de regeling voor de interne levering opgenomen in artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet OB 1968.

<sup>65</sup> Op grond van artikel 3 lid 9 Wet OB 1968.

<sup>66</sup> Met 'kan-bepaling' wordt bedoeld dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om een dergelijke bepaling op te nemen in de nationale wetgeving, zonder dat daartoe de verplichting bestaat.

<sup>67</sup> Artikel 5:3 BW, zie hiervoor paragraaf 3.1.

<sup>68</sup> Het begrip vervaardiging wordt uitgebreid behandeld in hoofdstuk 4 en verder.

<sup>69</sup> Zowel de vervaardiging van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, als werkzaamheden die niet kwalificeren als de vervaardiging van een onroerende zaak worden aangemerkt als dienst.



wordt gevolgd door de oplevering van een gebouw en de levering van de grond en de oplevering geschieden door eenzelfde ondernemer, is ingevolge de arresten Don Bosco en Woningstichting Maasdriel voor de heffing van btw sprake van één prestatie, te weten de belaste levering van een onroerende zaak.<sup>70</sup> Deze levering vindt plaats op het (latere) moment van de oplevering.<sup>71</sup> Met betrekking tot dergelijke koop-/aannemingsovereenkomsten kon tot 1 januari 2016 onder voorwaarden een beroep worden gedaan op het Vastgoedbesluit.<sup>72</sup> Met een beroep op het besluit kon worden voorkomen dat de (van btw vrijgestelde) levering van grond en de (met btw belaste) oplevering van nieuwbouw werden aangemerkt als één belaste prestatie.

#### *2.4.2.2 Van rechtswege belaste levering*

Op basis van artikel 135 lid 1 onderdeel j juncto artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór eerste ingebruikneming verplicht uitgezonderd van de vrijstelling. Dit geldt ook voor de levering van een bouwterrein op grond van artikel 135 lid 1 onderdeel k juncto artikel 12 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn. De uitzondering van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 vormt de implementatie van de voornoemde richtlijnbevestigingen. Nederland heeft gebruikgemaakt van de in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de levering van een gebouw (...) van rechtswege te belasten tot en met twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Met andere woorden, voor de van rechtswege belaste levering van een gebouw is vereist dat de levering binnen de zogenoemde tweejaarstermijn plaatsvindt. Met deze tweejaarstermijn wordt bedoeld: vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip waarop het gebouw (...) voor het eerst in gebruik is genomen. Deze periode wordt ook wel aangeduid als de bouw- en handelsfase.<sup>73</sup> De tweejaarstermijn geldt niet voor de levering van een bouwterrein. Aan de hand van de voornoemde uitzondering op de vrijstelling worden onroerende zaken ten minste één keer gedurende hun bestaan in de heffing van btw betrokken. Ingevolge het besluit van de staatssecretaris gaat het bij de bedoelde eerste ingebruikneming om 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. De staatssecretaris sluit incidenteel gebruik of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming uit van de eerste ingebruikneming.<sup>74</sup>

Op basis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 kwalificeert de ingebruikneming van een gebouw na verbouwing als eerste ingebruikneming, indien door de verbouwing een nieuw vervaardigd goed is voortbracht. In dit kader is het van belang om na te gaan wat onder 'vervaardiging' en 'verbouwing' wordt verstaan. Het vervaardigings- en verbouwingsbegrip, en de problematiek die hiermee gemoeid gaat, worden later in deze scriptie toegelicht.

#### *2.4.2.3 Optie belaste levering*

De levering van een gebouw na twee jaren na de eerste ingebruikneming, oftewel een 'oud' gebouw, en de levering van niet-bouwgrond<sup>75</sup> zijn in beginsel vrijgesteld van btw. Op grond van artikel 137 lid 1 onderdeel b en onderdeel c Btw-richtlijn hebben de lidstaten de mogelijkheid om belastingplichtigen de keuze te verlenen om de voornoemde leveringen alsnog in heffing van btw te laten betrekken.

---

<sup>70</sup> HvJ 19 november 2009, C-461/08 [Don Bosco], BNB 2011/14, en HvJ 17 januari 2013, C-543/11 [Maasdriel], BNB 2013/85.

<sup>71</sup> Ingevolge HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, BNB 2013/133.

<sup>72</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, paragraaf 4.2.

<sup>73</sup> De bouw- en handelsfase is eigenlijk een begrip dat thuishoort in de Wet BRV. In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op deze aspecten van de overdrachtsbelasting.

<sup>74</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, paragraaf 3.3.

<sup>75</sup> Met niet-bouwgrond wordt bedoeld: onbebouwde grond die niet kwalificeert als bouwterrein.

Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet OB 1968 vormt de implementatie van deze kan-bepaling. In sommige gevallen kan het voordelig zijn om te opteren voor belastingheffing. De levering van een onroerende zaak kan door te opteren alsnog belast plaatsvinden. Toepassing van de vrijstelling kan namelijk tot gevolg hebben dat in verband met de herzieningsregeling een belastingnadeel wordt verkregen.<sup>76</sup> Na afloop van het jaar van ingebruikneming van de onroerende zaak wordt in elk van de volgende negen jaren de aftrek van voorbelasting voor een tiende gedeelte 'herzien'.<sup>77</sup> Met de optie voor belaste levering wordt voorkomen dat btw drukt op een oud gebouw of niet-bouwgrond welke worden gebruikt voor belaste handelingen. Door toepassing van de optie voor belaste levering wordt de verkoper geacht het goed gedurende de rest van de herzieningsperiode te hebben gebruikt voor belaste handelingen, met als gevolg dat hij de eerder in aftrek gebrachte btw niet hoeft te herzien.<sup>78</sup>

Om te kunnen opteren voor belaste levering moet zijn voldaan drie voorwaarden.<sup>79</sup> Ten eerste moet de onroerende zaak bij de afnemer geheel of nagenoeg geheel bestemd zijn om te worden gebruikt voor doeleinden waarvoor recht op aftrek bestaat. Aan de tweede voorwaarde wordt voldaan, indien partijen blijkens de notariële akte van levering hebben gekozen voor het achterwege laten van de vrijstelling. Ook bestaat de mogelijkheid voor partijen om gezamenlijk een verzoek daartoe te doen aan de inspecteur. De derde voorwaarde ziet op de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, zoals de ingebruikneming van de betrokken zaak binnen twee jaar na de levering.<sup>80</sup>

## 2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op het theoretisch kader van de btw. De btw is een indirecte algemene verbruiksbelasting waarbij de bestedingen van eindverbruikers het aangrijpingspunt voor de heffing vormen. Aan de hand van de aansluiting bij de bestedingen, kan worden verklaard dat de levering van onroerende zaken in de heffing van btw worden betrokken. Sommige onroerende goederen kunnen immers in strikte zin van het woord niet worden verbruikt. De lidstaten dienen de btw te heffen volgens het btw-stelsel. De btw wordt geheven over de door ondernemers verrichte prestaties. Door middel van recht op aftrek van voorbelasting wordt neutraliteit, het basisbeginsel van de btw, bereikt. Recht op aftrek wordt door een ondernemer gerealiseerd indien hij de aangeschafte goederen en diensten voor belaste handelingen aanwendt. Ten aanzien van niet-economische handelingen en (economische) vrijgestelde handelingen bestaat in beginsel geen recht op aftrek. Met betrekking tot de levering van onroerende zaken speelt het recht op aftrek van voorbelasting een belangrijke rol. De levering van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van btw, tenzij een uitzondering op deze hoofdregel van toepassing is. De levering van een gebouw binnen twee jaren na de eerste ingebruikneming en de levering van een bouwterrein zijn van rechtswege met btw belast. Daarnaast is het in bepaalde gevallen mogelijk om te opteren voor belaste levering. De levering van een onroerende zaak is alsdan met btw belast, maar niet *van rechtswege*. In het kader van deze scriptie is enkel de eerstgenoemde uitzondering van belang. De optie voor belaste levering komt verder niet aan bod. Omdat niet alleen de heffing van btw maar ook de heffing van overdrachtsbelasting een belangrijke rol speelt bij de levering van onroerende zaken, wordt in het volgende hoofdstuk aandacht besteed aan de overdrachtsbelasting.

---

<sup>76</sup> De herzieningsregeling is neergelegd in artikel 13 en 13a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>77</sup> De uitwerking van de herzieningsregeling wordt in deze scriptie buiten beschouwing gelaten. Zie hiervoor bijvoorbeeld: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 377 e.v.

<sup>78</sup> C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Kluwer, onderdeel 2.3.1.C.a1.

<sup>79</sup> Zie artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet OB 1968.

<sup>80</sup> Artikel 6 lid 5 Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968.

## HOOFDSTUK 3 OVERDRACHTSBELASTING EN DE SAMENLOOP MET BTW

Zoals in het voorgaande hoofdstuk is besproken, wordt in bepaalde gevallen ter zake van de *levering* van onroerende zaken btw geheven. Tevens is over de *verkrijging* van in Nederland gelegen onroerende goederen in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Hierdoor kan dubbele heffing, oftewel samenloop, van btw en overdrachtsbelasting plaatsvinden. Bij vastgoedtransacties bestaat er zodoende een dunne lijn tussen de btw en de overdrachtsbelasting, wat de nodige jurisprudentie oplevert. Om een zo volledig mogelijk beeld te geven van de btw- en overdrachtsbelastingaspecten bij vastgoedtransacties, voorziet dit hoofdstuk in een inleiding van de overdrachtsbelasting. Daarna wordt de regeling ter voorkoming van de cumulatie van beide heffingen behandeld.

### 3.1 Algemeen

Op grond van artikel 2 lid 1 Wet BRV wordt onder de naam overdrachtsbelasting '*een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken (...)*.' Niet alleen de verkrijging van de juridische eigendom, maar ook de verkrijging van de economische eigendom is een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting.<sup>81</sup> De overdrachtsbelasting heeft in tegenstelling tot de btw geen Unierechtelijk karakter. Voor de uitleg van begrippen en termen in de Wet BRV moet worden aangesloten bij het civiele recht, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald. De Wet BRV kent zelf geen definitie van het begrip verkrijging. Voor het begrip verkrijging moet in de eerste plaats worden aangesloten bij de civielrechtelijke eigendomsverkrijging.<sup>82</sup> Uit artikel 3:89 BW volgt dat de juridische eigendom van een onroerende zaak veelal wordt verkregen door inschrijving van een notariële (leverings)akte in de openbare registers, i.e. het Kadaster.

Zoals reeds in paragraaf 2.4.2.1 is besproken, kan op grond van artikel 5:3 BW een onroerende zaak worden verkregen door natrekking. De eigenaar van de betrokken onroerende zaak wordt alsdan door natrekking eigenaar van hetgeen wordt aangebracht. Natrekking vormt op basis van artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet BRV geen belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting, tenzij sprake is van een constructie waarbij – kort gezegd – te weinig btw wordt betaald.<sup>83</sup>

De overdrachtsbelasting is evenals de btw een kostprijsverhogende belasting. De heffing van de overdrachtsbelasting vindt echter niet op indirecte maar op directe wijze plaats, namelijk rechtstreeks bij de verkrijger van de onroerende zaak.<sup>84</sup> Degene bij wie de belasting uiteindelijk drukt, is ook degene die de belasting moet afdragen.

Waar voor de btw geldt dat de maatstaf van heffing gelijk is aan de totale waarde van de tegenprestatie, geldt voor de overdrachtsbelasting de waarde van de onroerende zaak als maatstaf van heffing. Op grond van artikel 52 Wet BRV wordt onder 'waarde' verstaan: de waarde in het economisch verkeer. Indien de tegenprestatie hoger is, geldt deze als maatstaf van heffing.<sup>85</sup> Het is dus mogelijk dat de belastingen over een ander bedrag worden berekend. Het tarief van de overdrachtsbelasting bedraagt in beginsel 6%. Voor de verkrijging van woningen geldt een verlaagd tarief van 2%.<sup>86</sup>

---

<sup>81</sup> Artikel 2 lid 2 Wet BRV. Deze uitbreiding is vanaf 1996 van kracht om het ontlopen van heffing van overdrachtsbelasting tegen te gaan.

<sup>82</sup> Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 3, blz. 16-17; HR 18 december 1991, nr. 27 364, BNB 1992/102.

<sup>83</sup> Een verkrijging door natrekking is onderworpen aan overdrachtsbelasting, indien is voldaan aan de drie cumulatieve voorwaarden (zie hiervoor artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet BRV).

<sup>84</sup> Artikel 16 Wet BRV. Heffing van btw vindt plaats bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet, de ondernemer.

<sup>85</sup> Artikel 9 lid 1 Wet BRV.

<sup>86</sup> Artikel 14 lid 1 respectievelijk artikel 14 lid 2 Wet BRV.

## 3.2 Begrip onroerende zaken

Het begrip onroerende zaken is niet gedefinieerd in de Wet BRV. Voor het begrip dient te worden aangeknoopt bij het civielrechtelijke begrip onroerende zaken.<sup>87</sup> Zoals gezegd wordt voor de heffing van btw echter uitgegaan van de Europeesrechtelijke uitleg van het begrip. Door het hanteren van een andere uitleg van het begrip kunnen fricties ontstaan in situaties waarin samenloop van btw en overdrachtsbelasting zich voordoet. Het belangrijkste gevolg hierbij is dat in bepaalde gevallen de samenloopvrijstelling niet kan worden toegepast. In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op deze problematiek.

## 3.3 Samenloopvrijstelling

In bepaalde gevallen valt het belastbare feit voor de btw (i.e. de levering van een onroerende zaak) samen met het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting (i.e. de verkrijging van een onroerende zaak). Zonder nadere regelingen zou in die gevallen zowel btw als overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Alsdan treedt cumulatie van btw en overdrachtsbelasting op. Om die reden heeft de wetgever in artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV een vrijstelling van overdrachtsbelasting opgenomen. Deze regeling, ook wel aangeduid als de samenloopvrijstelling, verleent een vrijstelling in situaties waarin heffing van btw samenloopt met heffing van overdrachtsbelasting.<sup>88</sup> Achtergrond van de regeling is dat een vrijstelling van overdrachtsbelasting wenselijk wordt geacht, indien een onroerende zaak zich in de bouw- en handelsfase bevindt.<sup>89</sup> Uit de voornoemde wetsbepaling kan worden afgeleid dat de samenloopvrijstelling alleen kan worden toegepast in de volgende twee situaties:<sup>90</sup>

- i. de levering is van rechtswege met btw belast en de onroerende zaak is niet reeds als bedrijfsmiddel gebruikt;
- ii. de levering is van rechtswege met btw belast en de verkrijger heeft geen recht op aftrek van voorbelasting.

Toepassing van de samenloopvrijstelling is niet mogelijk in de gevallen waarin is geopteerd voor een met btw belaste levering. In die gevallen is namelijk geen sprake van een *van rechtswege* met btw belaste levering. Om de vrijstelling te kunnen toepassen moet sprake zijn van een van rechtswege met btw belaste levering, te weten de levering van een nieuw gebouw, dat nog niet of maximaal twee jaar geleden in gebruik is genomen, of de levering van een bouwterrein. Daarnaast mag de zaak niet reeds als bedrijfsmiddel zijn gebruikt. Voor de uitleg van 'gebruik als bedrijfsmiddel' moet worden aangesloten bij het begrip eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 respectievelijk artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968.<sup>91</sup> Indien de zaak reeds als bedrijfsmiddel is gebruikt, is voor toepassing van de vrijstelling vereist dat de verkrijger de hem in rekening gebrachte btw in het geheel niet in aftrek kan brengen.<sup>92</sup> Het kan voorkomen dat de samenloopvrijstelling is

---

<sup>87</sup> Zie 2.4.1.1 voor de uitleg van het begrip volgens het civiele recht en de bijbehorende jurisprudentie.

<sup>88</sup> Met samenloopvrijstelling wordt in deze scriptie uitsluitend bedoeld: de vrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV. In de Wet BRV zijn echter ook twee andere samenloopregelingen opgenomen. De eerste regeling ziet op de opeenvolgende verkrijging van het juridisch en economisch eigendom door eenzelfde persoon (artikel 9, lid 4 Wet BRV). De tweede regeling betreft de samenloop door opeenvolgende verkrijgingen in een periode van zes maanden van dezelfde zaak door een ander (artikel 13 Wet BRV).

<sup>89</sup> HR 12 december 1984, nr. 22 405, BNB 1986/59, en Kamerstukken II, 1994/95, 24 172, nr. 6.

<sup>90</sup> De specifieke situatie van de verkrijging van een beperkt recht, waarbij de vestiging van dit beperkte recht kwalificeert als verhuur in de zin van artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet OB 1968 wordt niet behandeld. In een dergelijk geval kan onder voorwaarden eveneens de samenloopvrijstelling worden toegepast.

<sup>91</sup> Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, onderdeel 2.1.2. met verwijzing naar Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M onderdeel 3.3. Zie hiervoor ook paragraaf 2.4.2.2.

<sup>92</sup> Op basis van Hof Amsterdam 28 maart 1994, nr. 93/2820, BNB 1995/70 geldt een marge van maximaal 1% recht op aftrek.

toegepast omdat de verkrijger aanvankelijk geen recht op aftrek van btw had, maar de verkrijger op een later moment alsnog (gedeeltelijk) recht op aftrek verkrijgt omdat hij de zaak voor belaste prestaties gaat gebruiken. Naar het oordeel van de Hoge Raad in het arrest van 16 september 1981 komt in dat geval de vrijstelling achteraf te vervallen.<sup>93</sup> In deze zaak gaat het om de verkoop van een bedrijfspand dat op het tijdstip van de verkrijging vrijgesteld wordt verhuurd. De koper is ter zake van de aankoop btw verschuldigd die hij niet als voorbelasting in aftrek kan brengen, aangezien de vrijstelling van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 (i.e. de voor verhuur geldende vrijstelling) van toepassing is. Op het tijdstip van de verkrijging is zodoende aan de voorwaarden voor de vrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV voldaan. Enkele maanden na de verkrijging heeft de koper door middel van een ingediend verzoek geopteerd voor belaste verhuur. De koper heeft door het gebruikmaken van de optie alsnog een gedeelte van de voorbelasting in aftrek kunnen brengen. De Hoge Raad heeft in deze zaak geoordeeld dat de samenloopvrijstelling komt te vervallen als de koper na de verkrijging de voorbelasting alsnog (gedeeltelijk) in aftrek kan brengen. De overdrachtsbelasting kan alsdan worden nageheven, omdat de vrijstelling ten onrechte is verleend.<sup>94</sup>

Zoals gezegd geldt voor de overdrachtsbelasting het civielrechtelijke begrip onroerende zaak, terwijl voor de btw het Unierechtelijke begrip onroerend goed van toepassing is. Dit verschil kan ertoe leiden dat voor de btw sprake is van de levering van twee afzonderlijke zaken, een roerende en een onroerende zaak, terwijl voor de overdrachtsbelasting sprake is van de verkrijging van één onroerende zaak. In dit geval kan de samenloopvrijstelling niet worden toegepast voor de gehele zaak. Daarnaast kan worden gedacht aan de situatie waarin sprake is van de overdracht van een opstal die voor de btw wordt aangemerkt als roerende zaak en voor de overdrachtsbelasting wordt aangemerkt als onroerende zaak. In dit geval is de samenloopvrijstelling eveneens niet van toepassing. In de voornoemde situaties leidt het verschil in benadering ertoe dat bij de overdracht van een onroerende zaak zowel btw als overdrachtsbelasting is verschuldigd. Om cumulatie van belastingheffing te voorkomen kan in dergelijke gevallen een beroep worden gedaan op het besluit van 16 maart 2017. In dit besluit is goedgekeurd dat onder voorwaarden de heffing van overdrachtsbelasting (gedeeltelijk) achterwege kan blijven ingeval zowel btw als overdrachtsbelasting is verschuldigd, omdat voor de btw (deels) sprake is van een roerende zaak.<sup>95</sup> Hierbij is in ieder geval van belang dat de roerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt of, als dit wel het geval is, de verkrijger ter zake van de levering van die zaak geen recht op aftrek heeft.

### 3.4 Gevolgen samenloopvrijstelling voor de praktijk

Toepassing van de samenloopvrijstelling leidt ertoe dat de verkrijging van een onroerende zaak is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Deze regeling kan een gunstige uitwerking hebben, maar kan in bepaalde gevallen ook een ongunstige uitwerking hebben. Op basis van hetgeen in het tweede en onderhavige hoofdstuk is besproken, zijn de volgende drie scenario's mogelijk:

- i. De levering van een oud gebouw of niet-bouwgrond: de levering is vrijgesteld van btw en over de verkrijging is 2% of 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
- ii. De levering van een nieuw gebouw vóór eerste ingebruikneming en de levering van een bouwterrein vóór eerste ingebruikneming: de levering is van rechtswege met 21% btw belast en over de verkrijging is geen overdrachtsbelasting verschuldigd, omdat de samenloopvrijstelling van toepassing is. Indien ter zake van de levering van de onroerende zaak volledig recht op aftrek bestaat, drukt op de zaak de facto geen heffing.

---

<sup>93</sup> HR 16 september 1981, nr. 20 548, BNB 1982/281.

<sup>94</sup> Hierbij moet rekening worden gehouden met de naheffingstermijn van vijf jaren na einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan (artikel 20 lid 3 AWR).

<sup>95</sup> Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, onderdeel 3.

- iii. De levering van een nieuw gebouw binnen twee jaar na eerste ingebruikneming en de levering van een bouwterrein na eerste ingebruikneming: de levering is van rechtswege belast met 21% btw belast. Indien de koper geheel of gedeeltelijk recht op aftrek heeft, is over de verkrijging tevens 2% of 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.

Afhankelijk van de mate van het recht op aftrek van voorbelasting (oftewel de btw-status) van de koper, heeft de van btw vrijgestelde levering van een oud gebouw of de met btw belaste levering van een nieuw gebouw de voorkeur.<sup>96</sup> De btw-status hangt af van de hoedanigheid waarin de koper handelt, te weten de hoedanigheid van ondernemer of de hoedanigheid van particulier, overheid en ondernemer die geen recht op aftrek heeft.<sup>97</sup> Wanneer de koper als particulier handelt, is de levering van een oud gebouw fiscaal gezien het meest gunstig omdat die levering is vrijgesteld van btw. Voor de particulier is heffing van btw ongunstig omdat hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De particulier is 'slechts' 2% of 6% overdrachtsbelasting over de waarde van het gebouw verschuldigd in plaats van 21% btw over de vergoeding voor de levering van het gebouw.

Voor ondernemers geldt het tegenovergestelde. De koper die handelt als ondernemer is bij de verkrijging van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Immers, de levering van dat gebouw is van rechtswege met btw belast waardoor de samenloopvrijstelling kan worden toegepast. Een ondernemer kan de voorbelasting ter zake van de levering geheel of gedeeltelijk aftrekken. Bij een volledig recht op aftrek vormt de btw geen kostenpost in de aankoopprijs van het gebouw, mits de in aftrek te brengen voorbelasting kan worden toegerekend aan door hem verrichte belaste prestaties. De ondernemer met een volledig recht op aftrek geeft aan deze uitkomst, de facto geen btw- en overdrachtsbelastingdruk, uiteraard de voorkeur.

In het derde scenario kan de koper die handelt als ondernemer geen beroep doen op de samenloopvrijstelling. Bij een volledig recht op aftrek is een ondernemer per saldo 2% of 6% overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging verschuldigd. Als de ondernemer de btw gedeeltelijk in aftrek kan brengen, doet cumulatie van btw en overdrachtsbelasting zich voordoen ten aanzien van dat deel van de btw dat niet in aftrek kan worden gebracht.

De voorkeur van de koper voor de aankoop van een oud dan wel van een nieuw gebouw hangt dus af van de mate van het recht op aftrek. In de praktijk gaat het veelal om grote financiële belangen die gepaard gaan met vastgoedtransacties. Zowel ondernemers als particulieren kunnen kiezen voor de voor hen fiscaal gezien meest gunstige uitkomst. De strijd die hierbij ontstaat is dat hetzelfde eindresultaat wordt bereikt, maar aan de hand van door partijen overeengekomen afspraken de heffing van btw en overdrachtsbelasting naar eigen hand kan worden gezet. Met hetzelfde resultaat wordt bedoeld dat de uitkomst van de aankoop van een gebouw vaststaat. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan de transformatie van een kantoorpand naar woningen. De rechtshandelingen voor het bewerkstelligen van deze uitkomst worden echter op een andere wijze (bijvoorbeeld in een andere tijdsvolgorde) uitgevoerd, zodat in mijn optiek sprake is van een 'gekunstelde' levering.

### 3.5 Strafheffing

In artikel 15 lid 4 Wet BRV is een maatregel ter bestrijding van btw-constructies opgenomen, ook wel aangeduid als de strafheffing. Tegenwoordig worden dergelijke constructies veelal door het leerstuk

---

<sup>96</sup> De heffingsaspecten van de levering van een bouwterrein worden verder buiten beschouwing gelaten.

<sup>97</sup> Hierna wordt eenvoudigheidshalve over een particulier gesproken, wanneer het gaat over de hoedanigheid van particulier, overheid en ondernemer die geen recht op aftrek heeft.

‘misbruik van recht’ tegengegaan.<sup>98</sup> Daar waar geen sprake is van misbruik van recht, kunnen btw-constructies aan de hand van de strafheffing worden bestreden. De strafheffing is in beginsel van toepassing op alle in artikel 15 Wet BRV neergelegde vrijstellingen, maar heeft met name effect op de vrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV.<sup>99</sup> Wanneer een onroerende zaak wordt geleverd tegen een vergoeding die lager is dan de waarde in het economische verkeer of de reële kostprijs<sup>100</sup> van die zaak, wordt te weinig btw betaald. Als de verkrijger voor minder dan 90% recht op aftrek van voorbelasting heeft, wordt deze btw-besparing gedeeltelijk teruggenomen omdat de vrijstelling overdrachtsbelasting komt te vervallen.<sup>101</sup> Bovendien wordt de strafheffing berekend over een hogere maatstaf van heffing, te weten (ten minste) de reële kostprijs, inclusief de btw. Voor toepassing van artikel 15 lid 4 Wet BRV moet zijn voldaan aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak vindt plaats krachtens een (van rechtswege) met btw belaste levering of dienst;
- de vergoeding voor de levering of dienst, inclusief btw, is lager dan de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak;
- de verkrijger kan de verschuldigde btw niet geheel of niet nagenoeg geheel (i.e. voor minder dan 90%) in aftrek brengen.

Om de uitwerking van de strafheffing inzichtelijk te maken, wordt een voorbeeld gegeven waarbij de hierna te noemen uitgangspunten gelden.<sup>102</sup> Een bank die voor 10% recht op aftrek van voorbelasting heeft, is van plan om een nieuw kantoorgebouw te realiseren. De kostprijs van het kantoorgebouw bedraagt €3.000.000, exclusief btw. Indien de levering van het pand rechtstreeks aan de bank plaatsvindt, brengt de ontwikkelaar ter zake van de levering btw in rekening aan de bank. De levering betreft immers de levering van een nieuw pand die van rechtswege met btw is belast. De bank kan ter zake van de verkrijging een beroep doen op de samenloopvrijstelling. Aangezien de bank slechts 10% recht op aftrek heeft, blijft 90% van de voorbelasting op het kantoorgebouw drukken. De bank kan ook een overeenkomst sluiten met een gelieerde groepsmaatschappij (buiten fiscale eenheid), die kwalificeert als ondernemer voor de btw, waarbij de ontwikkelaar het kantoorgebouw levert aan de laatstgenoemde. De groepsmaatschappij heeft volledig recht op aftrek waardoor het gehele bedrag aan voorbelasting op het kantoorgebouw in aanmerking kan worden genomen. Vervolgens levert de groepsmaatschappij het pand tegen een vergoeding beneden de kostprijs (€350.000) aan de bank. Op basis van artikel 15 lid 4 Wet BRV komt de samenloopvrijstelling te vervallen. De bank is alsdan ter zake van de verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd over de kostprijs van het kantoorgebouw inclusief de btw.

*Levering kantoorgebouw rechtstreeks van de ontwikkelaar*

	Prijs excl. btw	Verschuldigde btw (21%)	Recht op aftrek (10%)	Totale belastingdruk
Kostprijs	€3.000.000	€630.000	€63.000	€567.000

<sup>98</sup> Zie voor het leerstuk misbruik van recht bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2006, C-255/02 [Halifax], BNB 2006/170.

<sup>99</sup> Kamerstukken II, 1994-95, 24 172, nr. 3, blz. 19.

<sup>100</sup> Op grond van artikel 15 lid 4 laatste volzin Wet BRV wordt – kort gezegd – de waarde ten minste gesteld op de kostprijs van de onroerende zaak, inclusief de btw, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde.

<sup>101</sup> Kamerstukken II, 1994-95, 24 172, nr. 7, blz. 16.

<sup>102</sup> In dit voorbeeld wordt er gemakshalve vanuit gegaan dat geen sprake is van misbruik van recht.

### *Levering kantoorgebouw via een gelieerde groepsmaatschappij (buiten fiscale eenheid)*

	Prijs excl. btw	Verschuldigde btw (21%)	Recht op aftrek (10%)	Belastingdruk
Vergoeding (lager dan WEV)	€350.000	€73.500	€7.350	€66.150

### *Strafheffing van artikel 15 lid 4 Wet BRV*

	Prijs incl. btw	Verschuldigde OVB (6%)	Btw belastingdruk	Totale belastingdruk
Kostprijs	€3.630.000	€217.800	€66.150	€283.950

Ondanks de heffing van overdrachtsbelasting, behaalt de bank een aanzienlijke belastingbesparing door het kantoorgebouw via een gelieerde groepsmaatschappij af te nemen, en niet rechtstreeks van de ontwikkelaar. De bank bespaart een bedrag van €283.050 (€567.000 -/- €283.950) aan btw. Hierbij moet worden opgemerkt dat het onderhavige voorbeeld, zijnde een btw-constructie, reeds zou worden tegengegaan door het leerstuk misbruik van recht. Dergelijke constructies komen tegenwoordig dan ook steeds minder voor. Bovendien bestaat er rondom dergelijke btw-constructies een groot risico op negatieve publiciteit, wat in huidige tijd als een ongewenste ontwikkeling wordt gezien.

Bij de verkrijging van een onroerende zaak waarbij een beroep wordt op de samenloopvrijstelling dient zodoende rekening te worden gehouden met de strafheffing van artikel 15 lid 4 Wet BRV, mits aan de cumulatieve voorwaarden is voldaan. In het besluit van 16 maart 2017 worden richtlijnen gegeven over bepaalde gevallen, waarin de strafheffing onwenselijk wordt geacht. De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat in die gevallen de strafheffing achterwege kan blijven.<sup>103</sup>

## **3.6 Deelconclusie**

Bij vastgoedtransacties vormt naast de heffing van btw, ook de heffing van overdrachtsbelasting een belangrijk aandachtspunt. In dit hoofdstuk is stilgestaan bij de overdrachtsbelasting en de samenloop met btw. De overdrachtsbelasting wordt op directe wijze geheven van de verkrijger ter zake van de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Aangezien de overdrachtsbelasting een nationale aangelegenheid is, volgt de Wet BRV het nationale civiele recht. Het BW en de bijbehorende jurisprudentie zijn daarom doorslaggevend wat betreft de uitleg van (onder andere) het begrip onroerende zaak. Voor de btw geldt dat het begrip onroerende zaak een Unierechtelijk begrip is, waardoor geen aansluiting kan worden gezocht bij het civiele recht. Het verschil in betekenis van het begrip kan leiden tot fricties in situaties waarin samenloop van btw en overdrachtsbelasting zich voordoet. Onder voorwaarden kan de verkrijger in een dergelijk geval beroep doen op het besluit van 16 maart 2017. Voorts is om cumulatie van beide heffingen te voorkomen de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV in het leven geroepen. Deze regeling kan worden toegepast indien de levering van rechtswege met btw is belast en de onroerende zaak niet reeds als bedrijfsmiddel is gebruikt, dan wel indien de levering van rechtswege met btw is belast en de verkrijger geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Afhankelijk de btw-status hebben kopers de voorkeur voor de van btw vrijgestelde levering van een oud gebouw of voor de met btw belaste levering van een nieuw gebouw. Bij btw-constructies dient rekening te worden gehouden met de strafheffing van

<sup>103</sup> Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, onderdeel 5.



artikel 15 lid 4 Wet BRV en het leerstuk misbruik van recht. Belastingbesparing wordt door deze maatregelen in bepaalde situaties (gedeeltelijk) teruggenomen.

## HOOFDSTUK 4 VERVAARDIGING VAN EEN GEBOUW

In de voorgaande hoofdstukken is uiteengezet op welke wijze vastgoedtransacties in de heffing van btw en overdrachtsbelasting worden betrokken. Met betrekking tot de van rechtswege met btw belaste levering van een gebouw dient de levering plaats te vinden binnen de zogenoemde tweejaarstermijn. Niet alleen de levering van een nieuw gebouw (nieuwbouw), maar ook de levering van een verbouwd gebouw kan van rechtswege in de heffing van btw worden betrokken. Daarvoor is van belang dat dankzij de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. De uitleg van het begrip vervaardiging is zodoende relevant voor de vraag of btw en/of overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de overdracht van onroerende goederen. Voordat het vervaardigingsbegrip wordt toegelicht, worden eerst de begrippen van de relevante wetsbepaling omschreven. Vervolgens wordt de Europeesrechtelijke en nationaalrechtelijke jurisprudentie behandeld die relevant is voor de invulling van het vervaardigingsbegrip. Hierbij wordt nog geen aandacht besteed aan het door het HvJ gewezen arrest Kozuba, omdat dit arrest uitgebreid in het volgende hoofdstuk aan bod komt.

### 4.1 Bebouwde en onbebouwde terreinen

Gelet op de btw-rechtelijke kwalificatie moet onderscheid worden gemaakt tussen de levering van bebouwde terreinen en die van onbebouwde terreinen.<sup>104</sup> In artikel 12 lid 1 onderdeel a en b Btw-richtlijn zijn de uitzonderingen op de vrijstellingen voor de levering van onroerende goederen opgenomen. Op basis van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein van rechtswege belast.

#### 4.1.1 Gebouw

Het begrip gebouw is een Unierechtelijk begrip. Op grond van artikel 12 lid 2 eerste alinea Btw-richtlijn wordt als gebouw aangemerkt *'ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden'*. De Wet OB 1968 hanteert dezelfde formulering als de Btw-richtlijn.<sup>105</sup> Uit het arrest Maierhofer volgt dat sprake is van een gebouw indien de constructie vast met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst.<sup>106</sup> Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het begrip gebouw een ruime invulling heeft. Naast woningen, kantoorpanden, winkels enzovoort, worden constructies zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden als een gebouw beschouwd.<sup>107</sup> Ondergrondse constructies, zoals parkeergarages, tunnels en gasleidingen worden eveneens aangemerkt als een gebouw. Volgens de staatssecretaris kwalificeert een bouwwerk dat nog niet is afgebouwd voor de heffing van btw reeds als een gebouw.<sup>108</sup>

#### 4.1.2 Gedeelte van een gebouw

Voor de heffing van btw dienen fysiek gescheiden (bouw)werken afzonderlijk in aanmerking te worden genomen ingeval het betrokken (bouw)werk fysiek, i.e. in bouwkundig opzicht, kan worden onderscheiden als een zelfstandig gedeelte, tenzij zelfstandig gebruik van het (bouw)werk niet mogelijk is.<sup>109</sup> De levering van een gedeelte van een gebouw doet zich voor bij horizontale splitsing (in appartementsrechten) of verticale splitsing van een gebouw. De Hoge Raad heeft in overeenstemming met de bewoordingen van de Btw-richtlijn respectievelijk de Wet OB 1968 aangegeven dat een gedeelte van een gebouw kan worden geleverd voor de heffing van btw. In dat geval dient een

<sup>104</sup> Zie artikel 135 lid 1 onderdeel j (bebouwde terreinen) en k (onbebouwde terreinen) Btw-richtlijn.

<sup>105</sup> Zie voor de nationale bepaling: artikel 11 lid 5 onderdeel a Wet OB 1968.

<sup>106</sup> In paragraaf 2.4.1.2 is het arrest Maierhofer behandeld.

<sup>107</sup> Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 4.

<sup>108</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, onderdeel 3.1.3.

<sup>109</sup> HR 14 oktober 2005, nr. 41.015, BNB 2006/65; HR 25 april 2008, nr. 41 798, BNB 2008/18.

dergelijk appartement of gedeelte afzonderlijk van het overige van het gebouw in aanmerking te worden genomen.<sup>110</sup>

#### 4.1.3 Erbij behorend terrein

Blijkens artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn hebben de lidstaten de vrijheid om het begrip ‘erbij behorend terrein’ zelf in te vullen. De Nederlandse wetgever heeft een definitie van het begrip erbij behorend terrein opgenomen in artikel 11 lid 5 onderdeel c Wet OB 1968. Als erbij behorend terrein wordt aangemerkt *‘ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw’*. Met betrekking tot een dergelijk terrein wordt het btw-regime gevolgd dat van toepassing is op het gebouw.<sup>111</sup> Ondanks de bewoordingen van de richtlijnbevestiging, hebben de lidstaten naar het oordeel van het HvJ een ondergeschikte bevoegdheid om het begrip erbij behorend terrein zelf te definiëren. Het begrip dient in alle lidstaten eenvormig te worden uitgelegd.<sup>112</sup>

#### 4.1.4 Verbouwing, vervaardiging van een gebouw

Vaststaat dat nieuwbouw op grond van artikel 12 lid 1 onderdeel Btw-richtlijn van rechtswege is belast.<sup>113</sup> Niettemin hebben de lidstaten op basis artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn de mogelijkheid om zelf criteria te bepalen voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Deze zogenoemde verbouwingsoptie is dus een kan-bepaling. Met de implementatie van de verbouwingsoptie in het nationale recht wordt bewerkstelligd dat na de verbouwing van een gebouw kan worden teruggekeerd naar de fase vóór de eerste ingebruikneming, zodat de levering van dat verbouwde gebouw van rechtswege met btw is belast.

Artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 kan worden gezien als de implementatie van artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn. Deze bepaling effectueert immers dat na de verbouwing van een gebouw wordt teruggekeerd naar de fase vóór de eerste ingebruikneming van dat nieuwe gebouw, mits door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Volgens de Wet OB 1968 moet sprake zijn van een vervaardiging, waarvan de uitleg Unierechtelijk moet worden geïnterpreteerd, terwijl volgens de Btw-richtlijn en de bijbehorende jurisprudentie sprake moet zijn van een verbouwing. Er bestaat zodoende een onderscheid tussen artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, welke op het vervaardigingsbegrip is gebaseerd, en artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn, welke op het verbouwingsbegrip is gebaseerd. Hierbij moet worden bedacht dat een verbouwing kan leiden tot een vervaardiging, maar een vervaardiging niet in alle gevallen het gevolg is van een verbouwing. In de literatuur wordt betoogd dat artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 door de koppeling met het vervaardigingsbegrip een dode letter is.<sup>114</sup> In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op de werking van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn en de omzetting daarvan in het Nederlandse recht.

#### 4.1.5 Bouwterrein

Hoewel deze scriptie betrekking op de btw-aspecten van de vervaardiging respectievelijk verbouwing van een gebouw, wordt met het oog op de hierna te bespreken arresten een korte beschrijving beschreven van het begrip bouwterrein. De levering van een onbebouwd terrein is van rechtswege

---

<sup>110</sup> HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110.

<sup>111</sup> HvJ 8 juni 2000, C-400/98 [Breitsohl], V-N 2000/43.17, punt 50.

<sup>112</sup> Ibid., punt 48.

<sup>113</sup> Voor nieuwbouw geldt immers dat de ingebruikneming ervan per definitie de eerste ingebruikneming vormt.

<sup>114</sup> Zie bijvoorbeeld K.F.H. van Lierop, Alternatieven voor het conceptwetsvoorstel ‘Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten’, EFS 2017/2018; P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49.

met btw belast, indien het terrein als bouwterrein kwalificeert. Op basis van artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn hebben de lidstaten de vrijheid om het begrip bouwterrein nader te omschrijven. Niettemin is voor de kwalificatie van een bouwterrein van belang dat sprake moet zijn van een terrein dat bestemd is om te worden bebouwd.<sup>115</sup> Nederland hanteert de in artikel 11 lid 6 Wet OB 1968 omschreven definitie van het begrip bouwterrein, te weten *'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'*.

## 4.2 Europeesrechtelijke jurisprudentie

Het HvJ heeft een aantal belangrijke arresten gewezen waarin hij zich heeft uitgelaten over het begrip vervaardiging. Aangezien de Wet OB 1968 wat betreft de verbouwing van een gebouw nog steeds uitgaat van het vervaardigingsbegrip, wordt in deze paragraaf stilgestaan bij de jurisprudentie van het HvJ inzake de vervaardiging van goederen. Zoals gezegd heeft deze jurisprudentie veelal betrekking op de vraag of de zogenoemde integratieheffing van toepassing is. Thans is het vervaardigingsbegrip relevant voor de beoordeling of btw en/of overdrachtsbelasting is verschuldigd ter zake van de verkoop van onroerende goederen. Evenwel heeft het begrip vervaardiging betrekking op werken in zowel roerende als in onroerende staat. Waar het in de hierna te bespreken arresten gaat over de positie van onroerende goederen binnen de btw, betreffen de procedures veelal de heffing van overdrachtsbelasting.

### 4.2.1 HvJ 14 mei 1985, 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

Het standaardarrest Van Dijk's Boekhuis vormt het uitgangspunt voor de vervaardigingsvraagstukken. In deze zaak gaat het om de vraag of het inbinden van uiteengevallen boeken kan worden beschouwd als het vervaardigen van een werk in roerende staat. In geschil is of sprake is van de oplevering van een vervaardigd roerend goed (verlaagd tarief van toepassing) dan wel een reparatiedienst (algemene tarief van toepassing). Het HvJ geeft voor het eerst in dit arrest aan dat het begrip vervaardiging Unierechtelijk dient te worden geïnterpreteerd.<sup>116</sup> Naar het oordeel van het HvJ dient het begrip te worden uitgelegd door met het spraakgebruik te rade te gaan, en wordt als vervaardiging beschouwd *'het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond'*.<sup>117</sup> In punt 21 wordt dit criterium voor de vervaardiging van een werk in roerende staat verder toegelicht. Volgens het HvJ dient de opdrachtnemer een nieuw goed te maken uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen. Voorts geldt dat van een nieuw goed sprake is *'wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden'*.<sup>118</sup> In onderhavige geval heeft het HvJ geoordeeld dat de onderhouds- en reparatiewerkzaamheden niet gelijk kunnen worden gesteld met de vervaardiging van een roerend goed. De boeken behouden immers door deze werkzaamheden hun oude functie, zonder dat een nieuw goed is voortgebracht.<sup>119</sup>

Op basis van het arrest Van Dijk's Boekhuis kan in mijn optiek worden gesteld dat bij de vervaardigingsvraagstukken twee essentiële criteria doorslaggevend moeten worden geacht. Ten eerste moet een goed ontstaan dat tevoren niet bestond, oftewel een nieuw goed. Daarnaast moet dat goed zijn voortgebracht uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen. In punt 23 oordeelt het HvJ dat *'onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, niet het*

---

<sup>115</sup> HvJ 28 maart 1996, C-468/93 [Gemeente Emmen], V-N 1996/1545, punt 24; HvJ 19 november 2009, C-461/08 [Don Bosco], BNB 2011/14, punt 43.

<sup>116</sup> HvJ 14 mei 1985, 139/84 [Van Dijk's Boekhuis], BNB 1985/335, punt 19.

<sup>117</sup> Ibid., punt 20.

<sup>118</sup> Ibid., punt 22.

<sup>119</sup> Ibid., punt 23.

*vervaardigen van een werk in roerende staat is.*' Hieruit kan worden afgeleid dat voor de kwalificatie van een vervaardigd goed een functiewijziging niet noodzakelijk is, ingeval een nieuw goed is voortgebracht.<sup>120</sup> De Hoge Raad heeft het voorgaande overigens expliciet bevestigd in het in het arrest Orthopedisch Schoeisel.<sup>121</sup> Tevens dient te worden opgemerkt dat het HvJ in punt 20 aangeeft wanneer in het algemeen sprake is van vervaardiging. Het standaardarrest Van Dijk's Boekhuis is zodoende relevant voor de beoordeling of sprake is van de vervaardiging van zowel roerende als onroerende goederen.

#### 4.2.3 Beschikking HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers)

In de beschikking Dressuurstal Jespers heeft het HvJ nogmaals het vervaardigingsbegrip uitgelegd. In deze zaak kwam de vraag naar voren of een paard dat wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken voor het gebruik als rij- of dressuurpaard en voor de deelname aan wedstrijden kan worden aangemerkt als een vervaardigd goed. Het HvJ overweegt in de eerste plaats dat dieren moeten worden behandeld als lichamelijke zaken.<sup>122</sup> Dieren kunnen echter niet worden beschouwd als materialen, zodat dat bij hun africhting ook geen sprake kan zijn van het vervaardigen van een nieuw goed uit materialen die aan de opdrachtnemer zijn verstrekt. In dit verband is van belang dat dieren een bijzondere positie innemen binnen de categorie 'lichamelijke zaken'.<sup>123</sup> Ondanks dat de functie van een afgericht dier kan verschillen van de functie van dat nog niet afgerichte dier, is volgens het HvJ geen sprake van een nieuw vervaardigd dier. Hierbij gaat het, aldus het HvJ, om een functiewijziging van hetzelfde goed. Hoewel de training en africhting gevolgen hebben voor de competenties van het betrokken dier, leiden deze bewerkingen niet tot de vervaardiging van een nieuw dier.<sup>124</sup> Uit deze beschikking kan worden afgeleid dat voor de kwalificatie van een vervaardigd goed enkel van belang is dat door de bewerkingen een nieuw goed is voortgebracht. Een functiewijziging is in dit verband dus niet doorslaggevend. Het HvJ is overigens in het arrest Van Dijk's Boekhuis reeds tot eenzelfde oordeel gekomen. Dit is in mijn optiek dan ook de reden dat het HvJ de zaak Dressuurstal Jespers afdoet bij beschikking. In de zaak Van Dijk's Boekhuis is ook geen sprake van vervaardiging, omdat geen nieuw goed is voortgebracht. Voor de bewerkingen waren de boeken uiteengevallen, na de bewerkingen zijn de boeken (opnieuw) ingebonden. In de zaak Dressuurstal Jespers kan het paard door de africhting en training meedoen aan wedstrijden, in die zin dat sprake is van een functiewijziging, maar het paard is na de bewerkingen eenzelfde lichamelijke zaak gebleven. Uit deze twee zaken volgt zodoende dat per definitie geen sprake is van de vervaardiging van een goed, indien geen nieuw goed is ontstaan.

#### 4.2.4. HvJ 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco)

Hoewel in het arrest Don Bosco niet in geschil is of al dan niet sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak, is de bespreking van dit arrest van belang met het oog op het arrest dat in de volgende paragraaf aan bod komt. In de zaak Don Bosco heeft belanghebbende, Don Bosco, een terrein gekocht waarop nog twee oude gebouwen staan. Don Bosco heeft de intentie om de oude gebouwen te laten slopen met het oog op toekomstige bebouwing. De sloopwerkzaamheden, die reeds vóór de levering zijn aangevangen, vinden in opdracht en voor rekening van de verkoper plaats. In de koopovereenkomst is afgesproken dat de verkoper de kosten van de sloop doorberekent aan

---

<sup>120</sup> Hetzelfde wordt verdedigd door Bijl in zijn noot bij HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.

<sup>121</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732 [Orthopedisch Schoeisel], BNB 2016/226, r.o. 2.4.2 en r.o. 3.2.

<sup>122</sup> Beschikking HvJ 1 juni 2006, C-233/05 [Dressuurstal Jespers], V-N 2006/42.14, punt 28; onder verwijzing naar HvJ 1 april 2004, C-320/02 [Stenholmen], V-N 2004/20.19.

<sup>123</sup> Ibid., punt 29.

<sup>124</sup> Ibid., punt 30.

Don Bosco. De vraag in deze zaak is of de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat, welke gedeeltelijk is gesloopt met het oog op toekomstige bebouwing, is vrijgesteld van btw.

Uit vaste rechtspraak van het HvJ volgt dat splitsing van prestaties kunstmatig wordt geacht, wanneer prestaties zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij één enkele prestatie vormen.<sup>125</sup> Het HvJ oordeelt in deze zaak dan ook dat de door de verkoper verrichte prestaties, i.e. sloopwerkzaamheden en de levering van het terrein waarop nog een oud gebouw staat, moeten worden beschouwd als één samengestelde prestatie. Ondanks het feit dat op het terrein nog een oud gebouw staat, heeft de samengestelde prestatie als geheel de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp. Hierbij is van belang dat de door de verkoper verrichte prestaties als economisch doel hebben de levering van een terrein dat gereed is om te worden bebouwd.<sup>126</sup> De intentie om een onbebouwd terrein te leveren is zodoende doorslaggevend voor de vaststelling dat een onbebouwd terrein wordt geleverd. Opvallend is dat het HvJ in het arrest Don Bosco voor het eerst afwijkt van het uitgangspunt dat voor de kwalificatie van de heffing van btw moet worden gekeken naar de feitelijke status van de betrokken levering. Op basis van dit arrest is dus eerder sprake van de levering van een bouwterrein, doordat de intentie van partijen voorop staat.

Verder overweegt het HvJ in punt 41 dat de samengestelde prestatie, die de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, niet onder de vrijstelling voor de levering van een (oud) gebouw valt, ongeacht in hoeverre het oude gebouw ten tijde van de levering is gesloopt.<sup>127</sup> De nationale rechter dient na te gaan of het betrokken terrein kwalificeert als bouwterrein, aangezien de lidstaten het begrip bouwterrein zelf behoren te definiëren in de nationale wetgeving.<sup>128</sup>

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

In het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (hierna: J.J. Komen) bepaalt het HvJ, anders dan in het arrest Don Bosco, dat voor de btw-rechtelijke kwalificatie de feitelijke status van de levering weer van belang is. In geschil is of de levering van een onroerende zaak, i.e. de eigendom van appartementsrechten op winkelruimten, is vrijgesteld van btw. Het staat vast dat de intentie van partijen is om een nieuw gebouw vervaardigen. Vóór de levering is het oude gebouw in opdracht en voor rekening van de verkoper slechts gedeeltelijk gesloopt en is er nog niet gestart met de constructiewerkzaamheden aan het gebouw. De sloop- en constructiewerkzaamheden worden na de levering in opdracht en voor rekening van de koper voortgezet. De door de verkoper en koper verrichte werkzaamheden hebben op geen enkel tijdstip geresulteerd in onbebouwde grond. Belanghebbende, J.J. Komen, stelt dat sprake is van de van rechtswege met btw belaste levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór de eerste ingebruikneming. Daarentegen is de levering van de onroerende zaak volgens de inspecteur vrijgesteld van btw, en is over de verkrijging van diezelfde zaak overdrachtsbelasting verschuldigd. Er is een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd, waartegen belanghebbende bezwaar heeft gemaakt.

De zaak J.J. Komen komt bij het HvJ terecht omdat de feiten en omstandigheden afwijken van die in de zaak Don Bosco. Wel maakt het HvJ in punt 26 een vergelijking met de zaak Don Bosco. In dit kader merkt het HvJ op dat in de laatstgenoemde zaak in feite eveneens sprake is van de levering van een bebouwd terrein. Na de levering worden de sloopwerkzaamheden echter in opdracht en voor rekening van de *verkoper* voortgezet. De prestaties, i.e. de levering van een onroerende zaak en de

---

<sup>125</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2008, C-425/06 [Part Service], BNB 2009/1, punt 53.

<sup>126</sup> HvJ 19 november 2009, C-461/08 [Don Bosco], BNB 2011/14, punt 38 t/m 40.

<sup>127</sup> De vrijstelling van artikel 13 B onderdeel g Zesde richtlijn (thans de vrijstelling van artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn).

<sup>128</sup> HvJ 19 november 2009, C-461/08 [Don Bosco], BNB 2011/14, punt 42 en 43.

reeds aangevangen sloopwerkzaamheden, welke tezamen worden verricht door de *verkoper*, worden aangemerkt als één samengestelde prestatie. In de zaak J.J. Komen worden de werkzaamheden die leiden tot de vervaardiging van een nieuw gebouw na de levering in het geheel in opdracht en voor rekening van de *koper* verricht. Het gevolg van het verschil in de door partijen overeengekomen afspraken is dat de levering van de onroerende zaak en de sloop- en verbouwingswerkzaamheden in de zaak J.J. Komen niet kunnen worden aangemerkt als een samengestelde prestatie. Uit de arresten Don Bosco en J.J. Komen kan in mijn optiek worden afgeleid dat alleen in het geval de verkoper zich jegens de koper verbindt om de werkzaamheden met het oog op bebouwing ook na de levering voort te zetten en te voltooien, de handelingen kunnen worden aangemerkt als een samengestelde prestatie welke de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft.

Opgemerkt moet worden dat de handelingen in de zaak Don Bosco de levering van een *onbebouwd* terrein tot voorwerp hebben, terwijl ten tijde van de levering in feite sprake is van een *bebouwd* terrein (i.e. een terrein waarop nog een oud gebouw staat). Uit het verwijzingsarrest van de Hoge Raad kan worden opgemaakt dat in de zaak J.J. Komen geen door de verkoper te verrichten bijkomende prestaties zijn overeengekomen. Na de levering worden de werkzaamheden namelijk door de koper voortgezet en voltooid.<sup>129</sup> Volgens de Hoge Raad is in elk geval geen sprake van een samengestelde prestatie met als doel de levering van een onbebouwd terrein. De zaak Don Bosco kan dan ook niet worden doorgetrokken naar de zaak J.J. Komen.<sup>130</sup> De uitkomst van de zaak J.J. Komen zou in mijn optiek anders zijn geweest indien partijen waren overeengekomen om een onroerende zaak te leveren, waarbij de bedoeling van partijen was om een onbebouwd terrein te leveren, mits de sloop- en verbouwingswerkzaamheden na de levering in opdracht en voor rekening van de verkoper werden voortgezet.

Een ander belangrijk aspect in het arrest J.J. Komen is dat het HvJ aangeeft dat ingeval sprake is van een bebouwd terrein, de verbouwingswerkzaamheden die leiden tot de vervaardiging van een nieuw gebouw doorgaans sloopwerkzaamheden behelzen.<sup>131</sup> Hieruit volgt dus dat sloopwerkzaamheden kunnen kwalificeren als handelingen die leiden tot de vervaardiging van een nieuw gebouw in de zin van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968.

In het arrest J.J. Komen stelt belanghebbende dat rekening dient te worden gehouden met de intentie van partijen om een nieuw gebouw te vervaardigen door middel van de verbouwingswerkzaamheden. In dit verband overweegt het HvJ dat bij de beoordeling van de feitelijke omstandigheden van een transactie inderdaad de intentie, door het HvJ aangeduid als de 'wilsverklaring', van partijen in aanmerking dient te worden genomen. Deze intentie moet echter blijken uit objectieve gegevens waaronder de staat van vordering van de verbouwing ten tijde van de levering en het gebruik van het betrokken gebouw ten tijde van de levering worden verstaan.<sup>132</sup> Al met al lijkt het erop dat slechts de objectieve gegevens ten tijde van de levering, oftewel de feitelijke status van de levering, voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw doorslaggevend zijn. De intentie speelt in dit verband immers alleen een rol, indien deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. In het later gewezen arrest Woningstichting Maasdriel, waarin wordt verwezen naar het arrest J.J. Komen, bevestigt het HvJ dat voor de kwalificatie van een bouwterrein de intentie van partijen eveneens van belang is, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.<sup>133</sup> Tot die gegevens behoren (mede) de door de

---

<sup>129</sup> HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, BNB 2012/142, r.o. 3.4.7.

<sup>130</sup> Ibid., r.o. 5.8.

<sup>131</sup> HvJ 12 juli 2012, C-326/11 [J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard], BNB 2012/289, punt 32.

<sup>132</sup> Ibid., punt 33 en 34, onder verwijzing naar HvJ 14 februari 1985, 268/83 [Rompelman], punt 24, en HvJ 10 november 2011, C-444/10 [Schriever], V-N 2011/63.16, punt 38.

<sup>133</sup> HvJ 17 januari 2013, C-543/11 [Maasdriel], BNB 2013/85, punt 32.

verkoper voltooide sloopwerkzaamheden vóór de levering of de door de verkoper aangegane verplichting om sloopwerkzaamheden te verrichten met het oog op toekomstige bebouwing.<sup>134</sup>

Zoals gezegd volgt uit het arrest Don Bosco dat de intentie van partijen om een onbebouwd terrein te leveren doorslaggevend is voor de vaststelling dat een onbebouwd terrein wordt geleverd. Bij de levering van een *onbebouwd* terrein wordt dus afgeweken van het uitgangspunt dat voor de btw-rechtelijke kwalificatie moet worden gekeken naar de feitelijke status van de betrokken levering. Daar het in het arrest J.J. Komen gaat om de levering van een *bebouwd* terrein, lijkt de intentie van partijen om een nieuw gebouw te vervaardigen minder relevant. Uit de conclusie van het HvJ in deze zaak volgt immers dat geen sprake is van de vervaardiging van een nieuw gebouw, hoewel reeds sloopwerkzaamheden met het oog op bebouwing zijn aangevangen. Het HvJ lijkt in het kader van de levering van een bebouwd terrein meer waarde te hechten aan de feitelijke omstandigheden op het tijdstip van de levering. Het oude gebouw is ten tijde van de levering door de verkoper beperkt gesloopt en nog gedeeltelijk in gebruik. Naar het oordeel van het HvJ kwalificeert de levering onder deze omstandigheden niet als de levering van een nieuw gebouw en het erbij behorend terrein vóór de eerste ingebruikneming, omdat geen sprake is van de verbouwing van een gebouw als bedoeld in artikel 4 lid 3 onderdeel a Zesde richtlijn<sup>135</sup>. De onderhavige levering heeft, aldus het HvJ, betrekking op de levering van een terrein en een oud gebouw.<sup>136</sup> Uit het voorgaande volgt in mijn optiek dat voor de vaststelling dat een bebouwd terrein wordt geleverd in de eerste plaats rekening dient te worden gehouden met de feitelijke omstandigheden op het tijdstip van de levering, te weten de staat van vordering van de verbouwing en het gebruik van het gebouw, kort gezegd de feitelijke status van de levering. Daarnaast is voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw van belang dat de verbouwingswerkzaamheden die leiden tot de vervaardiging van het betrokken gebouw vergevorderd of voltooid zijn.<sup>137</sup>

#### 4.2.6 HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning)

In de zaak KPC Herning gaat het om twee opvolgende verkooptransacties van een terrein met daarop een pakhuis in hetzelfde jaar. De eerste overdracht betreft de verkoop door de haven van Odense aan de Deense vennootschap KPC Herning, die als projectontwikkelaar en bouwonderneming actief is in Denemarken. In de overeenkomst tussen de haven en KPC Herning is de voorwaarde bedongen dat KPC Herning een overeenkomst sluit met een woningcorporatie om sociale woningen te ontwikkelen. Na de eerste verkooptransactie heeft de woningcorporatie het terrein samen met het pakhuis gekocht van KPC Herning. Ten tijde van de opeenvolgende overdrachten van het betrokken terrein met het pakhuis is het pakhuis nog geheel in gebruik. In de overeenkomst tussen KPC Herning en de woningcorporatie is bepaald dat de woningcorporatie (de koper) zich jegens KPC Herning (de verkoper) verbindt om zorg te dragen voor de gedeeltelijke sloop van het pakhuis. Daarna dient KPC Herning de woningen volledig afgewerkt op te leveren. KPC Herning is van mening dat een terrein waarop een oud gebouw staat niet kwalificeert als een bouwterrein, tenzij is voldaan aan de voorwaarden die volgen uit het arrest Don Bosco. Aangezien volgens KPC Herning niet aan de bedoelde voorwaarden is voldaan, moeten beide overdrachten worden beschouwd als de van btw vrijgestelde leveringen van een oud gebouw in de zin van artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn. Daarentegen moeten de opvolgende overdrachten volgens de Deense regering worden aangemerkt

---

<sup>134</sup> Ibid., punt 33.

<sup>135</sup> Thans artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn.

<sup>136</sup> HvJ 12 juli 2012, C-326/11 [J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard], BNB 2012/289, punt 38 en 39.

<sup>137</sup> Zie in dezelfde zin Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16, punt 70.



als de van rechtswege belaste leveringen van een bouwterrein in de zin van artikel 12 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn.<sup>138</sup>

In de zaak KPC Herning moet, aldus het HvJ, worden beoordeeld of en in hoeverre rekening dient te worden gehouden met de intentie van partijen om het oude pakhuis te slopen met het oog op toekomstige bebouwing. Hierbij gaat het HvJ eerst in op de vraag op onder welke omstandigheden de opeenvolgende transacties, de sloop van het pakhuis en de bouw van de sociale woningen dienen te worden gekwalificeerd als zelfstandige handelingen dan wel als één samengestelde prestatie.<sup>139</sup> Bij de beoordeling van de omstandigheden moet ingevolge het arrest J.J. Komen de intentie van partijen in ogenschouw worden genomen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.<sup>140</sup> In dit verband draagt het HvJ, onder verwijzing naar de arresten J.J. Komen en Woningstichting Maasdriel, de volgende objectieve gegevens aan: de staat van vordering van de sloopwerkzaamheden of de verbouwingswerkzaamheden die de verkoper uitvoert, het gebruik van het onroerend goed en de verplichting voor de verkoper om sloopwerkzaamheden uit te voeren met het oog op toekomstige bebouwing.<sup>141</sup>

Met betrekking tot de eerste verkooptransactie is geen van de partijen betrokken bij de gedeeltelijke sloop van het pakhuis. Daarnaast is het pakhuis nog geheel in gebruik. Deze verkooptransactie is volgens het HvJ zodoende een zelfstandige handeling ten opzichte van latere prestaties, in het bijzonder ten opzichte van de door de woningcorporatie verrichte gedeeltelijke sloop van het pakhuis.<sup>142</sup> Wat betreft de tweede verkooptransactie is KPC Herning als verkoper eveneens niet belast met de gedeeltelijke sloop van het pakhuis. Ten tijde van deze levering is het pakhuis nog steeds in gebruik. De levering en de bouw van de sociale woningen door KPC Herning kunnen niet als een samengestelde prestatie worden gezien doordat de sloop van het bestaande gebouw door de woningcorporatie wordt verricht. De tweede verkooptransactie, de gedeeltelijke sloop van het pakhuis en de bouw van de sociale woningen vormen zodoende zelfstandige handelingen.<sup>143</sup> Voor de btw-rechtelijke kwalificatie van de levering door KPC Herning is dus doorslaggevend dat de sloop van het bestaande gebouw voor rekening en risico voor de koper komt. Alleen indien de sloop wordt verricht door of voor rekening van de verkoper, kan sprake zijn van de (op)levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming. De opeenvolgende verkooptransacties kunnen eveneens niet worden beschouwd als een samengestelde prestatie. De aan de eerste verkooptransactie gekoppelde voorwaarde, namelijk dat KPC Herning een overeenkomst sluit met een woningcorporatie teneinde sociale woningen te bouwen, kan geen zodanig verband leggen tussen de verkooptransacties dat economisch gezien sprake is van één enkele prestatie.<sup>144</sup> Al met al dient elke handeling, i.e. de verkooptransacties, de sloop van het pakhuis en de bouw van de sociale woningen, btw-rechtelijk afzonderlijk in aanmerking te worden genomen.

Voorts wordt beoordeeld of de handelingen kunnen worden aangemerkt als de levering van een bouwterrein. In punt 54 merkt het HvJ op wat eerder door A-G Bobek en de Europese Commissie is aangegeven, namelijk dat de lidstaten op basis van artikel 12 lid 3 Btw-richtlijn het begrip bouwterrein

---

<sup>138</sup> In paragraaf 6.1.2 wordt nader ingegaan op de Deense btw-wetgeving omtrent de levering van onroerende goederen.

<sup>139</sup> HvJ 4 september 2019, C-71/18 [KPC Herning], FED 2020/5, punt 33 t/m 39. Hierbij worden meerdere arresten aangehaald, zie hiervoor de voornoemde rechtsoverwegingen.

<sup>140</sup> Ibid., punt 40.

<sup>141</sup> Ibid., punt 43.

<sup>142</sup> Ibid., punt 46.

<sup>143</sup> Ibid., punt 43 en 48.

<sup>144</sup> Ibid., punt 47.

zelf mogen omschrijven, mits rekening wordt gehouden met de doelstelling van artikel 135 lid 1 onderdeel k Btw-richtlijn.<sup>145</sup> De lidstaten worden echter niet alleen beperkt door de voornoemde richtlijnbevestiging, maar ook door het Unierechtelijke begrip gebouw. Wanneer de aanwezige bebouwing kwalificeert als een gebouw, kan in mijn optiek per definitie geen sprake zijn van een bouwterrein. Er bestaat zodoende een dunne lijn tussen het begrip gebouw en het begrip bouwterrein. Bij de beoordeling van de btw-rechtelijke kwalificatie van de verkooptransacties betreft het HvJ de vrijstelling van artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn en de uitzondering op de vrijstelling van artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn. Hierbij wordt het arrest Kozuba aangehaald.<sup>146</sup> Voor de van rechtswege met btw belaste levering van een gebouw is van belang dat de verkoop van een gebouw toegevoegde waarde van betekenis dient te genereren. De verkooptransacties in casu leveren, aldus het HvJ, geen toegevoegde waarde van betekenis op.<sup>147</sup> Het is opmerkelijk dat het HvJ in dit verband het arrest Kozuba aanhaalt. Wellicht zal in de toekomst toch *volledig* Unierechtelijk moeten worden bepaald onder welke omstandigheden sprake is de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming.<sup>148</sup>

Opvallend aan deze zaak is dat het HvJ voor de vaststelling dat een bebouwd terrein wordt geleverd, de staat en de gebruiksmogelijkheden van het gebouw doorslaggevend lijkt te achten. Op het tijdstip van de twee opeenvolgende overdrachten staat op het terrein een oud gebouw dat nog geheel in gebruik is. De koper is gehouden tot gedeeltelijke sloop van het oude gebouw. Enkel de bedoeling dat het oude gebouw door de koper (gedeeltelijk) zal worden gesloopt leidt niet tot de kwalificatie van een bouwterrein. Daarnaast volgt reeds uit het arrest Don Bosco dat voor de vaststelling dat een onbebouwd terrein wordt geleverd, de intentie van partijen om een onbebouwd terrein te leveren doorslaggevend is. Uit de feiten van de zaak KPC Herning kan niet worden afgeleid dat deze intentie van partijen is aanwezig, zodat op basis van het arrest Don Bosco geen sprake is van een onbebouwd terrein. Beide verkooptransacties zien op de leveringen van een bebouwd terrein bestaande in de leveringen van het oude gebouw met een terrein. Het HvJ heeft een overeenkomstige benadering gehanteerd in het arrest J.J. Komen. In deze zaak is ten tijde van de levering het oude gebouw gedeeltelijk gesloopt en gedeeltelijk nog in gebruik, waardoor sprake is van de levering van een bebouwd terrein. Met de nadruk op de staat en de gebruiksmogelijkheden van het gebouw doet het HvJ voorkomen dat een terrein ook niet meer als bebouwd wordt beschouwd, indien het bestaande (deel van het) gebouw niet meer de functie als gebouw vervult of kan vervullen.

Het onderscheid tussen een bebouwd en een onbebouwd terrein is van belang voor de vaststelling of het terrein voor de btw als 'nieuw' kan worden aangemerkt. Na afloop van de zogenoemde tweejaarstermijn is de levering van een bebouwd terrein vrijgesteld van btw. Voor de levering een bouwterrein geldt dat die levering altijd van rechtswege met btw is belast, ongeacht of het bouwterrein in gebruik is genomen. Voor de overdrachtsbelasting is de ingebruikneming van het bouwterrein overigens wel van belang. De samenloopvrijstelling kan alsdan alleen worden toegepast als de koper geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.<sup>149</sup>

### 4.3 Nationaalrechtelijke jurisprudentie

In deze paragraaf wordt de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent het vervaardigingsbegrip besproken. Na de uiteenzetting van het arrest Kinderdagverblijf, dat nog steeds het uitgangspunt

---

<sup>145</sup> Zie Conclusie A-G Bobek, 19 maart 2019, C-71/18, punt 59.

<sup>146</sup> Omdat het arrest Kozuba uitvoerig in hoofdstuk 5 wordt behandeld, wordt hierop beperkt ingegaan.

<sup>147</sup> HvJ 4 september 2019, C-71/18 [KPC Herning], FED 2020/5, punt 56 t/m 58.

<sup>148</sup> De vraag of dit een wenselijke ontwikkeling is, komt in paragraaf 5.2.6 aan bod.

<sup>149</sup> De ingebruikneming van een onroerend goed betekent voor de overdrachtsbelasting dat het goed de bouw- en handelsfase heeft verlaten. Zie paragraaf 3.3 voor de bespreking van de samenloopvrijstelling.

vormt voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip, wordt een drietal relevante arresten behandeld. Hierbij moet worden bedacht dat er naast de hierna te bespreken arresten veel meer jurisprudentie betreffende het voornoemde onderwerp is geweest. Deze jurisprudentie is echter zeer casuïstisch van aard, en laat ik daarom in deze scriptie buiten beschouwing. Aan de hand van de navolgende nationale jurisprudentie wordt in het volgende hoofdstuk een vergelijking met het Europeesrechtelijke verbouwingsbegrip gemaakt.

#### 4.3.1 HR 17 juni 1987, nr. 23 782 (West-Indische Huis)

Het arrest West-Indische Huis gaat over de beoordeling of een nieuw vervaardigd goed is ontstaan. Dit arrest van de Hoge Raad is gestoeld op de uitleg van vervaardigingsbegrip conform het arrest Van Dijk's Boekhuis. De onderhavige zaak heeft betrekking op het in slechte staat en door brand beschadigde West-Indische Huis in Amsterdam dat wordt gerestaureerd en gereconstrueerd. Ondanks de restauratie- en reconstructiewerkzaamheden, oordeelt de Hoge Raad dat geen sprake is van de vervaardiging van een nieuw goed. Hierbij is van belang dat het uiterlijk van het gebouw na deze werkzaamheden grotendeels ongewijzigd in stand is gehouden. Daarnaast is het monumentale gebouw ook na de werkzaamheden een monumentaal gebouw gebleven. Er is zodoende geen goed voortgebracht dat tevoren niet bestond.<sup>150</sup>

Uit dit arrest kan worden afgeleid dat de Hoge Raad een wijziging in uiterlijk of een wijziging in gebruik voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw van belang acht. Een bestemmingswijziging op zichzelf bezien lijkt in dit verband niet voldoende. Het Hof Leeuwarden heeft het voorgaande bevestigd in de zaak van 12 mei 1989, waarin kantoorruimten geschikt worden gemaakt voor bewoning. Volgens het Hof *'is een verandering van bestemming niet voldoende om tot de vervaardiging van een onroerend goed te concluderen in het geval dat – zoals in casu is geschied – de verbouwingshandelingen dusdanig beperkt zijn gebleven dat het door belanghebbende aangekochte pand niet heeft opgehouden te bestaan'*.<sup>151</sup> Zoals uit de later gewezen jurisprudentie van het HvJ blijkt, moet voor de kwalificatie van een door verbouwing nieuw gebouw sprake zijn van een wijziging in gebruik of ingrijpende aanpassingen.<sup>152</sup> Gelet op deze jurisprudentie acht ik de uitspraak van de Hoge Raad in de zaak West-Indische Huis juist.

#### 4.3.2 HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf)

In het arrest Kinderdagverblijf heeft de Hoge Raad het 'in wezen nieuwbouw' criterium voor de vervaardiging van een onroerende zaak gehanteerd. In deze zaak gaat het om de verbouwing van een woon- en bedrijfspand tot kinderdagverblijf die al dan niet tot de vervaardiging van dat goed leidt. Belanghebbende die uitsluitend van btw vrijgestelde prestaties verricht, i.e. de exploitatie van een kinderdagverblijf, is van mening dat geen sprake is van het in eigen bedrijf vervaardigen van een onroerende zaak. De inspecteur meent echter dat de integratieheffing van toepassing is, en legt een naheffingsaanslag omzetbelasting op. De verbouwingswerkzaamheden zien op het vernieuwen van de voorgevel op de begane grond en het aanleggen van een speelterrein. Daarnaast zijn veel kosten gepaard gegaan met de inwendige verbouwing van het gebouw. Het uiterlijk van het betrokken gebouw is vrijwel niet gewijzigd. Het Hof 's-Hertogenbosch beslist onder verwijzing naar het arrest Van Dijk's Boekhuis dat de indeling en aanwendingsmogelijkheden van het gebouw zodanig ingrijpend zijn veranderd, dat daardoor een nieuw goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Bovendien is de oorspronkelijke functie van het gebouw gewijzigd in de functie van kinderdagverblijf.<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup> HR 17 juni 1987, nr. 23 782 [West-Indische Huis], BNB 1987/243, r.o. 4.4.

<sup>151</sup> Hof Leeuwarden 12 mei 1989, nr. 431/87, VN 1989/2830.

<sup>152</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba Premium Selection], BNB 2018/26.

<sup>153</sup> Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295, V-N 2008/21.2.3, r.o. 4.4 en 4.5.

Volgens de Hoge Raad blijkt ingevolge het arrest Van Dijk's Boekhuis dat sprake is van vervaardiging *'indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit — uitgaande van het spraakgebruik, zoals het Hof van Justitie in bedoeld arrest als maatstaf voorhoudt — dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.*<sup>154</sup> Voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw is zodoende van belang dat de verbouwing van een bestaand pand leidt tot in wezen nieuwbouw. Aanwijzingen voor de beoordeling of is voldaan aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium zijn onder andere een functiewijziging en een wijziging in uiterlijk. Let wel, een functiewijziging of een wijziging in uiterlijk leidt alleen tot vervaardiging indien in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

De Hoge Raad heeft het 'in wezen nieuwbouw' criterium wat betreft de omzetbelasting voor het eerst in het arrest Kinderdagverblijf gehanteerd. Dit criterium lijkt echter te zijn ontleend aan de nationale rechtspraak over de splitsing van verbouwingskosten in onderhoudskosten en kosten van verbetering aangaande de inkomstenbelasting.<sup>155</sup> Uit deze rechtspraak blijkt dat sprake is van in wezen nieuwbouw, indien de aard en omvang van de werkzaamheden leiden tot een in bouwkundig opzicht dermate radicale vernieuwing. Het is niet bevestigd dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium in de omzetbelasting gelijk is aan dat criterium in de inkomstenbelasting. Evenwel lijkt de Hoge Raad het criterium zoals dat geldt in de inkomstenbelasting ook te toetsen bij de vervaardigingsvraagstukken betreffende de omzetbelasting. Overigens overweegt de Hoge Raad in het later gewezen arrest Orthopedisch Schoeisel dat voor zowel roerende als onroerende zaken dezelfde maatstaf geldt met betrekking tot het vervaardigingsbegrip. Met andere woorden, het 'in wezen nieuwbouw' criterium geldt voor de vervaardiging van zowel roerende als onroerende zaken.<sup>156</sup>

Het 'in wezen nieuwbouw' criterium is in Nederland nog steeds maatgevend voor de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. Hoewel in de zaak Kinderdagverblijf in geschil is of de vervaardiging al dan niet leidt tot een interne levering<sup>157</sup>, is deze zaak thans uiterst relevant voor de vraag of sprake is van een vervaardiging als bedoeld in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Mits door de verbouwingswerkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, wordt na de verbouwing van het betrokken gebouw teruggekeerd naar de fase vóór de eerste ingebruikneming. Gevolg van het hanteren van dit stringente criterium is dat in minder gevallen dan vóór het arrest Kinderdagverblijf sprake is van een vervaardiging. In het eerstvolgende hoofdstuk wordt het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 vergeleken met het verbouwingsbegrip van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Vraag is of Nederland de stringente definitie van het begrip verbouwing, oftewel het 'in wezen nieuwbouw' criterium, mag hanteren.<sup>158</sup>

#### 4.3.3 HR 8 maart 2013, nr. 12/02061

In deze zaak gaat het om het afzonderlijk in aanmerking nemen van een (deel van een) onroerende zaak voor de heffing van btw en de vervaardiging van die zaak. Met betrekking tot de eerstbedoelde afbakening verwijs ik naar hetgeen in paragraaf 4.1.2 is besproken. Belanghebbende verkrijgt een winkelruimte waarop zich vier woonappartementen bevinden. Vóór de verkrijging van de winkelruimte zijn (sloop)werkzaamheden aan het dak, de gevels, de binnenmuren en delen van de

---

<sup>154</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021 [Kinderdagverblijf], BNB 2011/42, r.o. 3.3.1.

<sup>155</sup> HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154; HR 10 maart 1999, nr. 34 348, V-N 1999/15.17; HR 30 juni 1999, nr. 34 463, BNB 1999/357.

<sup>156</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732 [Orthopedisch Schoeisel], BNB 2016/226, r.o. 3.2.

<sup>157</sup> Ten tijde van het arrest was de bepaling voor de interne levering neergelegd in artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet OB 1968. Zie hiervoor paragraaf 2.4.2.1.

<sup>158</sup> Deze problematiek wordt in paragraaf 5.2 besproken.

fundering en de vloer van dat pand verricht. Slechts de vier wooneenheden en de bijbehorende draagconstructie zijn na de werkzaamheden in stand gebleven. Uiteindelijk is de realisatie van een nieuwe, kleinere winkel welke in gebruik is genomen als kledingzaak het resultaat van de (sloop)werkzaamheden. Naar het oordeel van de Hoge Raad leiden de (sloop)werkzaamheden tot de vervaardiging van een nieuw gebouw. Het zelfstandige gedeelte van het gebouw, de winkelruimte, is immers zodanig verbouwd dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.<sup>159</sup> Voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw is van belang dat de bouwkundige constructie wijzigt of dat na verbouwing het bestaande gebouw niet meer wordt herkend.

In dit arrest houdt de Hoge Raad bij de beoordeling of sprake is van de vervaardiging van een nieuw gebouw, enkel rekening met de staat van het zelfstandige gedeelte van het gebouw, i.e. de winkelruimte. Voor de btw-rechtelijke kwalificatie moet de winkelruimte afzonderlijk van het overige van het gebouw in aanmerking worden genomen. Met andere woorden, het 'in wezen nieuwbouw' criterium moet op elk zelfstandig gedeelte van een gebouw afzonderlijk worden toegepast. Deze conclusie van de Hoge Raad is mijn optiek in lijn met artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn respectievelijk artikel 11 lid 1 onderdeel a 1° Wet OB 1968. Uit de bewoordingen van deze bepalingen volgt immers dat een gedeelte van een gebouw voor de heffing van btw kan worden geleverd.

#### 4.3.4 HR 8 maart 2013, nr. 11/00701

De onderhavige zaak heeft betrekking op de verbouwing van een uit de zeventiende eeuw daterend gebouw. In geschil is of de inwendige verbouwing waarbij een winkel en twee woningen worden verbouwd tot drie winkeleenheden en drie woningen kwalificeert als de vervaardiging van een gebouw. De verbouwingswerkzaamheden zien op de vernieuwing en verhoging van het dak, de vervanging van de deur- en raamkozijnen, en hebben met betrekking tot de drie winkeleenheden geleid tot een nieuwe pui en uitbouw aan de achterzijde van het gebouw. Na de verbouwing zijn zes onafhankelijke woon-en winkelruimten met eigen toegangen ontstaan. De Hoge Raad oordeelt dat geen sprake is van de vervaardiging van een nieuw gebouw. De verbouwing die heeft geresulteerd in de (gedeeltelijke) functiewijziging en splitsing in zes appartementsrechten, heeft niet tot gevolg dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.<sup>160</sup> In deze zaak is de constructie van het oude gebouw in stand gebleven en kan het uit de zeventiende eeuw daterende gebouw na de verbouwing nog steeds als zodanig worden herkend, waardoor niet is voldaan aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium.

In dit arrest wordt enkel rekening gehouden met de splitsing in appartementsrechten welke heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing. De Hoge Raad kijkt zodoende voor de beoordeling of sprake is van de vervaardiging van een gebouw naar de staat van het betrokken gebouw vóór de splitsing in appartementsrechten die door de verbouwing wordt bewerkstelligd.

#### 4.3.5 HR 6 oktober 2018, nr. 16/04577

Belanghebbende verkrijgt een terrein met daarop een bijna volledig gesloopt winkelpand. In geschil is of de onroerende zaak kan worden aangemerkt als een nieuw vervaardigd gebouw of bouwterrein, waardoor de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel Wet BRV van toepassing is, dan wel als een oud gebouw. Ten tijde van de levering op 1 oktober 2007 is het oude pand gesloopt met uitzondering van een restant van de oude voorgevel, driekwart van de oude vloerplaat en is met het oog op de nieuwbouw een deel van de nieuwe fundering aangebracht. Partijen zijn overeengekomen om een nieuwe onroerende zaak te vervaardigen. In de akte van levering is onder meer vermeld dat ter zake van de levering btw is verschuldigd. Belanghebbende heeft bij de verkrijging een beroep

---

<sup>159</sup> HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110, r.o. 3.3.3.

<sup>160</sup> HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, BNB 2013/111, r.o. 3.3.3.

gedaan op de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel Wet BRV. De inspecteur legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op.

Volgens de Hoge Raad dient bij de beoordeling van de btw-rechtelijke kwalificatie van de levering van de onroerende zaak rekening te worden gehouden met de feitelijke status van de onroerende zaak voorafgaand en ten tijde van de (op)levering. Hierbij moet ook rekening worden gehouden met de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens<sup>161</sup> De Hoge Raad overweegt dat moet worden vastgesteld of de onderhavige levering betrekking heeft op een oud gebouw, een gebouw vóór de eerste ingebruikneming dan wel op een bouwterrein. Niet relevant daarvoor is dat door de reeds aangevangen werkzaamheden op enig moment na de levering een nieuw vervaardigde onroerende zaak wordt voortgebracht.<sup>162</sup> Bij deze beoordeling moet in ogenschouw worden genomen in hoeverre de sloop- en verbouwingswerkzaamheden door of voor rekening van de verkoper dan wel door of voor rekening van de koper zijn verricht, waarbij hetgeen hierover door partijen is overeengekomen ook van belang is.<sup>163</sup> De Hoge Raad oordeelt dat na de sloop geen aanwezige bebouwing resteert die de functie van gebouw vervult. De aan belanghebbende geleverde onroerende zaak kan zodoende uitsluitend dienen als basis voor een (nieuw) te vervaardigen onroerende zaak.<sup>164</sup> Als vaststaat dat de werkzaamheden die ten tijde van de levering reeds zijn aangevangen door of voor rekening van de verkoper zijn verricht, is sprake van de rechtsweg belaste levering van een bouwterrein. De Hoge Raad verwijst de zaak naar het Hof 's-Hertogenbosch voor een verdere behandeling en beslissing.

Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat uit de aanvulling op de koopovereenkomst en het onderzoek ter zitting volgt dat de sloop- en verbouwingswerkzaamheden door of voor rekening van belanghebbende, i.e. de koper, zijn gekomen.<sup>165</sup> Dit betekent voor de btw-rechtelijke kwalificatie van het geleverde dat de werkzaamheden geen deel uitmaken van de door de verkoper verrichte levering. In de onderhavige zaak heeft de levering van de onroerende zaak zodoende betrekking op een oud gebouw, waardoor de levering is vrijgesteld van btw.

Uit dit arrest volgt dat voor de btw-rechtelijke kwalificatie van een onroerende zaak de uiteindelijke situatie niet relevant is. Doorslaggevend daarvoor is de feitelijke status van de onroerende zaak ten tijde van de (op)levering. Voor de praktijk betekent het arrest dat aan de hand van de door partijen overeengekomen afspraken kan worden beïnvloed welke btw-rechtelijke kwalificatie van een onroerende zaak van toepassing is. Indien een van rechtsweg met btw belaste levering gewenst is, dienen partijen overeen te komen dat de werkzaamheden door of voor rekening van de verkoper worden verricht. Is een van btw vrijgestelde levering gewenst, dan dienen de werkzaamheden te worden verricht door of voor rekening van de koper. Hoewel de levering betrekking heeft op dezelfde onroerende zaak, kan zodoende aan de hand van de door partijen overeengekomen afspraken de btw-rechtelijke kwalificatie van het geleverde worden bepaald. Hierdoor kunnen partijen invloed uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van een onroerende zaak. Zoals in paragraaf 2.3.1 is aangegeven, behoort de btw-heffing een objectief karakter te hebben. Dit betekent, vanuit een theoretisch perspectief gezien, dat dezelfde btw-rechtelijke kwalificatie van de geleverde onroerende zaak van toepassing zou moeten zijn, ongeacht welke weg door partijen is bewandeld. In mijn optiek wordt bij de levering van onroerende zaken inbreuk gemaakt op het objectieve karakter van de btw. Het object zelf staat namelijk niet meer voorop, maar aan de hand

---

<sup>161</sup> HR 6 oktober 2018, nr. 16/04577, BNB 2019/5, r.o. 2.4.2.

<sup>162</sup> Ibid., r.o. 2.4.3.

<sup>163</sup> Ibid., r.o. 2.4.4.

<sup>164</sup> Ibid., r.o. 2.6.

<sup>165</sup> Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2019, nr. 18/00574, V-N Vandaag 2019/2637, r.o. 4.7 en 4.8.

van de door partijen overeengekomen afspraken wordt de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van de betrokken onroerende zaak bepaald. Met andere woorden, partijen kunnen de belastingheffing aan de hand van 'gekunstelde' leveringen naar eigen hand zetten.

#### 4.4 Deelconclusie

Ingevolge de Wet OB 1968 is een vervaardiging doorslaggevend voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. In dit hoofdstuk is daarom vastgesteld wat onder het begrip vervaardiging moet worden verstaan. Uit het standaardarrest Van Dijk's Boekhuis blijkt dat voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd goed sprake moet zijn van (i) een nieuw goed (ii) dat is voortgebracht uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen. Voorts kan uit het arrest Van Dijk's Boekhuis en de beschikking Dressuurstal Jaspers worden afgeleid dat per definitie geen sprake is van de vervaardiging van een goed, indien geen nieuw goed is voortgebracht. Een functiewijziging kan leiden tot de vervaardiging van een goed, maar deze is voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd goed niet noodzakelijk.

Een nieuw gebouw kan worden vervaardigd op zowel een bebouwd als onbebouwd terrein. Hierbij moet rekening worden gehouden met het onderscheid tussen de btw-rechtelijke kwalificatie van een bebouwd terrein en die van een onbebouwd terrein. Hoewel voor de vaststelling dat een onbebouwd terrein wordt geleverd de intentie van partijen om een onbebouwd terrein te leveren doorslaggevend is, moet bij de levering van een bebouwd terrein in de eerste plaats rekening worden gehouden met de feitelijke status van de levering. Daarnaast is voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw van belang dat de verbouwingswerkzaamheden die leiden tot de vervaardiging vergevorderd of voltooid zijn.

In dit hoofdstuk is tevens het recent gewezen arrest KPC Herning besproken. Wat opvalt aan deze zaak is dat het HvJ voor de vaststelling dat een bebouwd terrein wordt geleverd de staat en de gebruiksmogelijkheden van het gebouw doorslaggevend lijkt te achten. Met de nadruk op de staat en de gebruiksmogelijkheden doet het HvJ voorkomen dat een terrein ook niet meer als bebouwd wordt beschouwd, indien het bestaande (deel van het) gebouw niet meer de functie als gebouw vervult of kan vervullen. Voorts is het opmerkelijk dat het HvJ in deze zaak het arrest Kozuba aanhaalt. Wellicht zal in de toekomst toch *volledig* Unierechtelijk moeten worden bepaald onder welke omstandigheden sprake is de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming.

In 2010 heeft de Hoge Raad in het arrest Kinderdagverblijf het 'in wezen nieuwbouw' criterium voor de vervaardiging van een onroerende zaak gehanteerd. Dit criterium is in Nederland nog steeds maatgevend voor de beoordeling of sprake is van vervaardiging. Voor de kwalificatie van een nieuw vervaardigd gebouw dient door de verbouwingswerkzaamheden in wezen nieuwbouw te hebben plaatsgevonden. Aanwijzingen voor de beoordeling of is voldaan aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium zijn onder andere een functiewijziging en een wijziging in uiterlijk. Niettemin geldt dat een functiewijziging of een wijziging in uiterlijk slechts tot vervaardiging leidt, indien in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

Uit de – na 2010 gewezen – arresten volgt dat alleen aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium is voldaan, indien de bouwkundige constructie wijzigt dan wel het bestaande gebouw na verbouwing niet meer wordt herkend. Aangezien de jurisprudentie met betrekking tot dit onderwerp zeer casuïstisch is, moet aan de hand van feiten en omstandigheden per geval beoordeeld worden of sprake is van in wezen nieuwbouw. Door het hanteren van dit stringente criterium, is in minder gevallen dan vóór het arrest Kinderdagverblijf sprake van vervaardiging. Ondanks dat de Hoge Raad het 'in wezen nieuwbouw' criterium aan de hand van het arrest Van Dijk's Boekhuis heeft

geformuleerd, is het de vraag of Nederland dit stringente criterium voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming mag hanteren.

Uit het meest recente arrest van de Hoge Raad volgt dat voor de btw-rechtelijke kwalificatie van een onroerende zaak de uiteindelijke situatie niet relevant is. Doorslaggevend daarvoor is de feitelijke status van de onroerende zaak ten tijde van de (op)levering. Voor de praktijk betekent het arrest dat aan de hand van de door partijen overeengekomen afspraken kan worden beïnvloed welke btw-rechtelijke kwalificatie van een onroerende zaak van toepassing is. Hierdoor kunnen partijen zelf invloed uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van een onroerende zaak.



## HOOFDSTUK 5 VERBOUWING VS. VERVAARDIGING

Het arrest Kozuba Premium Selection (hierna: Kozuba), waarin invulling wordt gegeven aan het begrip verbouwing, heeft in de literatuur tot enige opschudding geleid. De vraag is in hoeverre het arrest invloed heeft op het Nederlandse vervaardigingsbegrip. In dit hoofdstuk wordt allereerst de Poolse zaak Kozuba behandeld. Daarna wordt onderzocht of de in het arrest Kozuba gegeven invulling van het begrip verbouwing gevolgen heeft voor het toepassingsbereik van het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Hierbij wordt stilgestaan bij de werking van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn en artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Verder wordt het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 vergeleken met het verbouwingsbegrip van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Daar waar in dit hoofdstuk wordt gesproken over de levering van een gebouw, wordt volledigheidshalve gedoeld op de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein.

### 5.1 HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection)

Het HvJ heeft zich in het arrest Kozuba uitgelaten over de begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’ in de zin van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Aangezien deze scriptie betrekking heeft op de vraagstukken omtrent de begrippen ‘verbouwing’ en ‘vervaardiging’, wordt slechts kort stilgestaan bij de in het arrest gegeven uitleg van het begrip eerste ingebruikneming.

#### 5.1.1 De feiten

Een van de vennoten heeft in 2005 een zomerhuis in de vennootschap Kozuba ingebracht. Met het oog op de economische activiteit van Kozuba werden in 2006 werkzaamheden aan het zomerhuis verricht met de bedoeling om het gebouw te moderniseren.<sup>166</sup> De moderniseringswerkzaamheden zagen op het toevoegen van een nieuw gedeelte aan het bestaande gebouw, het vervangen van het dak, het schilderen van muren en plafonds, het vervangen van het raam- en deurhoutwerk, het leggen van nieuwe vloeren, het maken van trappen en het installeren van een open haard.<sup>167</sup> De kosten die met deze werkzaamheden gepaard gingen, resulteerden in een investering van een bedrag ongeveer gelijk aan 55% van de beginwaarde van het gebouw. Na de voltooiing van de moderniseringswerkzaamheden is het gebouw op 31 juli 2007 voor eigen behoeften in gebruik genomen en geboekt als ‘modelwoning’ in het register van vaste activa. Op 15 januari 2009 heeft Kozuba het betrokken gebouw verkocht aan een derde zonder ter zake van de verkoop btw te voldoen. Kozuba is van mening dat de levering van het gebouw is vrijgesteld van btw, aangezien het de levering van een oud gebouw betreft. Naar het Poolse recht is na aangebrachte verbeteringen sprake van de eerste ingebruikneming van een gebouw, mits het betrokken gebouw is verbeterd voor een bedrag van ten minste 30% van de beginwaarde. Daarnaast is vereist dat de eerste ingebruikneming gepaard gaat met de verrichting van een belastbare handeling.<sup>168</sup> De Poolse belastingdienst is van mening dat sprake is van de levering van een door verbouwing nieuw gebouw waarvan de eerste ingebruikneming plaatsvindt op het moment van de verkoop, i.e. 15 januari 2009. Op deze datum wordt namelijk voor het eerst na de aangebrachte verbeteringen een belastbare handeling in het kader van het gebouw verricht. Er wordt een naheffingsaanslag voor de btw opgelegd.

De hoogste bestuursrechter in Polen stelt in deze zaak een prejudiciële vraag aan het HvJ. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de nationale regeling, waarbij uitvoering is gegeven aan

---

<sup>166</sup> Uit de website van Kozuba kan worden afgeleid dat Kozuba een wijncoöperatie is, [kozuba.pl](http://kozuba.pl).

<sup>167</sup> Deze feiten staan vermeld in de Poolse einduitspraak Kozuba van 21 maart 2019, r.o. 1.2; zie bijlage A voor de einduitspraak (vertaald in het Nederlands).

<sup>168</sup> Op grond van artikel 2 punt 14 en artikel 43 lid 1 punt 10 Ustawa o podatku od towarów i usług (hierna: Poolse Btw-wet).

artikel 12 lid 1 en 2 en artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw -richtlijn, verenigbaar is met de Btw-richtlijn. Het gaat hierbij om de – aan het begrip eerste ingebruikneming gekoppelde – dubbele voorwaarde die het Poolse recht stelt aan de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw. Artikel 2 punt 14 Poolse Btw-wet definieert het begrip ‘eerste ingebruikneming’ als volgt:

*Overdracht voor gebruik, in het kader van de verrichting van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat het is:*

- a) opgericht of*
- b) verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30% van de beginwaarde bedroegen;*

Deze bepaling leidt ertoe dat de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw afhankelijk wordt gesteld van de dubbele voorwaarde dat (i) het niet gaat om een eerste ingebruikneming die zich voordoet in het kader van de verrichting van een belastbare handeling en dat (ii) de uitgaven voor de aangebrachte verbeteringen minder bedragen dan 30% van de beginwaarde van het betrokken gebouw.<sup>169</sup> De prejudiciële vraag in deze zaak is zodoende voor tweëerlei uitleg vatbaar.

### 5.1.2 Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona

Voorafgaand aan het arrest Kozuba heeft A-G Campos Sánchez-Bordona een conclusie voorgelegd aan het HvJ.<sup>170</sup> De A-G gaat in zijn conclusie eerst in op het begrip eerste ingebruikneming, waarna vervolgens het begrip verbouwing aan bod komt. De A-G betreft in zijn beoordeling het algemene principe van het btw-stelsel en de ratio legis van de vrijstelling voor de levering van een gebouw en de uitzondering op deze vrijstelling. Uit het arrest J.J. Komen volgt, aldus de A-G, dat na de levering van een gebouw gevolgd door de eerste ingebruikneming, verdere leveringen in beginsel zijn vrijgesteld van btw. De opvolgende leveringen betreffen namelijk de leveringen van een gebouw dat niet nieuw meer is.<sup>171</sup> Onder verwijzing naar het arrest Goed Wonen geeft de A-G aan dat op de leveringen na de eerste levering van een gebouw conform het btw-stelsel geen btw drukt, aangezien deze handelingen geen toegevoegde waarde van betekenis opleveren.<sup>172</sup> Op basis van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn is niet alleen de levering van een nieuw gebouw, maar eveneens de levering van een bestaand gebouw onderworpen aan de heffing van btw, mits een verbouwing heeft plaatsgevonden waardoor het bestaande gebouw gelijk kan worden gesteld met een nieuw gebouw. Voor een van rechtswege belaste levering is dus van belang dat de verbouwing van een gebouw toegevoegde waarde oplevert, in die zin dat de verbouwing dezelfde economische functie vervult als de aanvankelijke oprichting van dat gebouw.<sup>173</sup> Voorts stelt de A-G dat een eerste ingebruikneming kan plaatsvinden, ongeacht of deze zich voordoet in het kader van de verrichting van een belastbare handeling. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie waarin sprake is van een gebouw dat in het kader van de verhuur van woningen voor het eerst in gebruik wordt genomen.<sup>174</sup> Ook in de situatie dat een gebouw voor eigen behoeften wordt aangewend, zoals het geval is in de zaak Kozuba, kan een eerste ingebruikneming zich voordoen. Hierbij is dus niet relevant of de lidstaat al dan niet een bepaling heeft opgenomen voor de interne levering in de zin van in artikel 18 onderdeel a Btw-

<sup>169</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, punt 23.

<sup>170</sup> Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16.

<sup>171</sup> Ibid., punt 46 en 47.

<sup>172</sup> Ibid., punt 47 en 48; met verwijzing naar HvJ 4 oktober 2001, C-326/99 [Goed Wonen], BNB 2002/396, punt 52.

<sup>173</sup> Ibid., punt 50.

<sup>174</sup> Ibid., punt 56. De verhuur van woningen is in beginsel een van btw vrijgestelde handeling.

richtlijn.<sup>175</sup> De A-G concludeert dat de nationale regeling die stelt dat de eerste ingebruikneming gepaard moet gaan met de verrichting van een belastbare handeling in strijd is met de Btw-richtlijn.

Vervolgens gaat de A-G in op de in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn neerlegde mogelijkheid om voorwaarden te bepalen voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. De Btw-richtlijn kent geen definitie van het begrip 'verbouwing'. Uit het arrest J.J. Komen kan volgens de A-G worden afleid dat bij het begrip verbouwing moet worden gedacht aan 'voltooid of vergevorderde renovatiewerkzaamheden aan oude gebouwen'.<sup>176</sup> De A-G overweegt dat de lidstaten de vrijheid hebben om zelf voorwaarden te stellen aan het begrip verbouwing. Polen heeft aan de hand van het kwantitatieve criterium (i.e. uitgaven bedragen ten minste 30% van de beginwaarde) gebruikgemaakt van deze mogelijkheid. Bij het gebruikmaken van de door de richtlijn geboden mogelijkheid moet een beperking in ogenschouw worden genomen, *'namelijk dat onder de noemer „verbouwingswerkzaamheden” geen handelingen mogen worden gebracht die ver van het begrip constructie van een gebouw af staan'*.<sup>177</sup> De A-G lijkt met deze bewoordingen dichtbij de Nederlandse vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 te komen. Er is immers alleen aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium (i.e. de vervaardigingseis) voldaan, indien sprake is van een constructieve wijziging. Voorts geeft de A-G in punt 76 aan dat de beoordeling of sprake is van een kwalificerende verbouwing moet geschieden door de nationale rechter. Desalniettemin is van belang dat de werkzaamheden leiden tot een reële verbouwing, d.w.z. een daadwerkelijke verandering, renovatie of verbetering. Hierbij kan gedacht worden aan funderingswerkzaamheden, werkzaamheden aan het geraamte, aan de dakbedekking en aan onderdelen die verband houden met de duurzaamheid en de stevigheid van het gebouw, zoals muren en vloeren.<sup>178</sup> Werkzaamheden van zuiver decoratieve aard of eenvoudige onderhoudswerkzaamheden vallen niet onder werkzaamheden die leiden tot een reële verbouwing. De A-G is van mening dat het door Polen gestelde kwantitatieve criterium niet in strijd is met de Btw-richtlijn, mits de werkzaamheden eveneens uit kwalitatief oogpunt leiden tot de reële verbouwing van een gebouw.<sup>179</sup> Opvallend is dat de A-G in zijn conclusie expliciet benoemt onder welke omstandigheden – naar zijn mening – sprake is van een reële verbouwing. De beoordeling of sprake is van werkzaamheden die kwalificeren als verbouwing dient in mijn optiek per geval op basis van feiten en omstandigheden te geschieden. Hoewel een duidelijk(er) referentiekader voor de praktijk gewenst is, kan deze beoordeling dus niet enkel plaatsvinden aan de hand van de voorbeelden die de A-G hierboven geeft. Voorts moet worden opgemerkt dat (uitsluitend) werkzaamheden aan de dakbedekking doorgaans niet kwalificeren als verbouwing. Na deze werkzaamheden blijft een gebouw immers hetzelfde gebouw zonder dat het betrokken gebouw een daadwerkelijke verandering heeft ondergaan.

### 5.1.3 Uitspraak HvJ

Het HvJ herhaalt het algemene principe van het btw-stelsel en de ratio legis van artikel 12 lid 1 onderdeel a en artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn onder verwijzing naar de arresten J.J. Komen en Goed Wonen.<sup>180</sup> In punt 31 overweegt het HvJ dat de ratio legis van de vrijstelling voor de levering van een gebouw erop ziet dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks leidt tot toegevoegde waarde. Met de eerste verkoop van een nieuw gebouw aan een (eind)verbruiker wordt aangegeven

---

<sup>175</sup> Ibid., punt 61. Indien een lidstaat de kan-bepaling voor de interne levering heeft geïmplementeerd, wordt een interne levering als een belastbare handeling aangemerkt. Zie paragraaf 2.4.2.1 voor de werking van deze kan-bepaling.

<sup>176</sup> Ibid., punt 70.

<sup>177</sup> Ibid., punt 74.

<sup>178</sup> Ibid., voetnoot 31.

<sup>179</sup> Ibid., 79.

<sup>180</sup> Zie voor de uiteenzetting hiervan de hiervoor besproken conclusie van de A-G.

dat het einde van de bouwfase is bereikt, met als gevolg dat de latere verkopen in beginsel zijn vrijgesteld van btw. Het vereiste dat voor de van rechtswege belaste levering van een gebouw toegevoegde waarde dient te zijn gegenereerd is tevens neergelegd in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Op basis van deze bepaling wordt de levering van een verbouwd gebouw in de heffing van btw betrokken, mits de verbouwing heeft geresulteerd in toegevoegde waarde ten opzichte van de oorspronkelijke constructie.<sup>181</sup>

Ter beantwoording van de prejudiciële vraag behandelt het HvJ eerst het begrip ‘eerste ingebruikneming’. Indien een richtlijnbegrip niet is gedefinieerd, moet het richtlijnbegrip, waarbij niet uitdrukkelijk wordt verwezen naar het nationale recht van de lidstaten, op basis van vaste rechtspraak in beginsel autonoom en uniform worden uitgelegd.<sup>182</sup> In punt 41 geeft het HvJ aan dat ‘*het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan*’ onder het begrip eerste ingebruikneming moet worden verstaan. Het HvJ komt net als de A-G tot de conclusie dat de eerste ingebruikneming van een gebouw niet afhankelijk mag zijn van de voorwaarde dat het eerste gebruik moet hebben plaatsgevonden in het kader van de verrichting van een belastbare handeling. Het gebruik van een gebouw voor eigen behoeften kan ook kwalificeren als de eerste ingebruikneming van dat gebouw. De Poolse regeling is dus wat betreft de uitleg van het begrip eerste ingebruikneming onverenigbaar met de Btw-richtlijn.<sup>183</sup> Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat het HvJ zich in het – later gewezen – arrest Cussens e.a. nogmaals over het begrip eerste ingebruikneming heeft uitgelaten. Het criterium van de eerste ingebruikneming beoogt ‘*onderscheid te maken tussen nieuwe gebouwen, waarvan de bouw en de verhandeling aan btw moeten worden onderworpen, en oude gebouwen. Daartoe bepaalt dat criterium het tijdstip waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesector terechtkomt, d.w.z. het gebruik van het goed door de eigenaar daarvan of een huurder.*’<sup>184</sup> De door het HvJ gehanteerde definitie van het begrip eerste ingebruikneming lijkt in mijn optiek enger te zijn dan de Nederlandse definitie, in die zin dat incidenteel of tijdelijk gebruik van een gebouw door de eigenaar of huurder op grond van de enge definitie van het HvJ als een eerste ingebruikneming kan kwalificeren.<sup>185</sup> Het verschil in benadering van het begrip lijkt te zijn ontstaan doordat het besluit aansluit bij de objectieve bestemming, terwijl het HvJ daarvoor geen aanwijzingen geeft.

Vervolgens staat het HvJ stil bij de uitleg van het begrip ‘verbouwing’ van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Het opleggen van een kwantitatieve eis is volgens het HvJ in overeenstemming met de in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om voorwaarden te bepalen voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming.<sup>186</sup> Deze constatering doet echter niet af aan het feit dat ook vanuit kwalitatief oogpunt moet worden onderzocht wat het begrip verbouwing, waarvan de Btw-richtlijn geen definitie kent, inhoudt.<sup>187</sup> In punt 52 stelt het HvJ een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing vast. Onder dit begrip wordt op zijn minst verstaan ‘*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*’. Door het gebruik van de term ‘op zijn minst’ geeft het HvJ in mijn optiek enkel een

---

<sup>181</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, punt 32.

<sup>182</sup> Ibid., punt 38; onder verwijzing naar HvJ 13 oktober 2016, C-294/15 [Mikołajczyk], punt 44.

<sup>183</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, punt 59.

<sup>184</sup> HvJ 22 november 2017, C-251/16 [Cussens e.a.], BNB 2018/46, punt 71; onder verwijzing naar het eerste voorstel voor de Zesde richtlijn, 20 juni 1973.

<sup>185</sup> Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, paragraaf 3.3. Zie voor de nationaalrechtelijke uitleg van het begrip eerste ingebruikneming paragraaf 2.4.2.2.

<sup>186</sup> Ibid., punt 48.

<sup>187</sup> Ibid., punt 50.

minimumeis voor de verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Hierbij kan met name gedacht worden aan voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden wordt aangewend.<sup>188</sup> Zoals ook de A-G in zijn conclusie aangeeft, moeten de werkzaamheden aan het gebouw toegevoegde waarde opleveren. Deze toegevoegde waarde ontstaat op het moment dat een oud gebouw dermate wordt verbouwd dat het gelijkgesteld kan worden met een nieuw gebouw.<sup>189</sup>

Uit punt 56 kan worden opgemaakt dat de Poolse wetgever gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn, ondanks dat het Poolse recht uitgaat van het begrip 'verbetering'. Enkel een terminologieverschil heeft niet tot gevolg dat de nationale bepaling niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn, mits het begrip verbetering door de nationale rechter wordt geïnterpreteerd als synoniem met het begrip verbouwing in de zin van de in het arrest Kozuba gegeven invulling van het begrip.<sup>190</sup> Met andere woorden, een terminologieverschil leidt op zichzelf niet tot een uitleg van het begrip verbouwing die onverenigbaar is met de Btw-richtlijn als vaststaat dat het nationale begrip wordt uitgelegd als synoniem met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Deze constatering is tevens relevant voor de beantwoording van de vraag in hoeverre het arrest Kozuba invloed heeft op het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Deze problematiek wordt in paragraaf 5.2 en verder behandeld.

Het HvJ oordeelt dat het aan de nationale rechter is om op basis van de feiten te bepalen of in het onderhavige geval de verbetering aan het gebouw heeft geresulteerd in een verandering van betekenis.<sup>191</sup> Voordat wordt toegekomen aan de beoordeling of is voldaan aan een kwantitatieve eis, zoals de 30%-eis<sup>192</sup> die Polen stelt, moet dus eerst vaststaan dat sprake is van een verandering van betekenis die leidt tot een wijziging in gebruik dan wel een ingrijpende aanpassing.

#### 5.1.4 Einduitspraak hoogste bestuursrechter in Polen

Op 21 maart 2019 heeft de Naczelny Sąd Administracyjny, oftewel de hoogste bestuursrechter in Polen (hierna: Poolse rechter), de einduitspraak van de zaak Kozuba gewezen.<sup>193</sup> De Poolse rechter overweegt dat het begrip verbetering van artikel 12 punt 14 onderdeel b Poolse Btw-wet inderdaad moet worden geïnterpreteerd als synoniem met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn.<sup>194</sup> Hierbij geeft de Poolse rechter aan dat de beoordeling of de door Kozuba verrichte werkzaamheden kunnen worden aangemerkt als een verbetering als bedoeld in artikel 12 punt 14 onderdeel b Poolse Btw-wet opnieuw in een procedure zal moeten worden behandeld. Het is jammer dat de Poolse rechter zich hierover dus verder niet uitlaat. Gezien de aard van werkzaamheden aan het betrokken gebouw, te weten het moderniseren van het woongebouw, acht ik het waarschijnlijk dat in de zaak Kozuba geen sprake is van een verbouwing in de zin van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn.

Naar aanleiding van het arrest Kozuba is op 1 september 2019 een wetwijziging in Polen in werking getreden. Artikel 12 punt 14 Poolse Btw-wet is met deze wijziging in overeenstemming gebracht met de Btw-richtlijn en de Europeesrechtelijke jurisprudentie. De eerste ingebruikneming van een gebouw is niet meer gekoppeld aan de voorwaarde dat het eerste gebruik in het kader van de verrichting van

---

<sup>188</sup> Ibid., punt 54.

<sup>189</sup> Ibid., punt 55.

<sup>190</sup> Ibid., punt 56 en 57; zie artikel 2 punt 14 Poolse Btw-wet.

<sup>191</sup> Ibid., punt 58. Zie de navolgende paragraaf voor de einduitspraak van de hoogste bestuursrechter in Polen.

<sup>192</sup> Met de 30%-eis wordt bedoeld dat de uitgaven voor de verbeteringen aan het gebouw ten minste 30% van de beginwaarde moeten bedragen.

<sup>193</sup> Einduitspraak Kozuba, Naczelny Sąd Administracyjny, 21 maart 2019. Zie bijlage A voor de vertaling van de einduitspraak.

<sup>194</sup> Poolse einduitspraak Kozuba, r.o. 5.6.

een belastbare handeling moet hebben plaatsgevonden. Indien een gebouw na de oprichting ervan of na de aangebrachte verbeteringen voor eigen behoeften in gebruik wordt genomen, kan deze ingebruikneming kwalificeren als de eerste ingebruikneming van dat gebouw.<sup>195</sup>

## 5.2 Gevolgen arrest Kozuba voor Nederland

In de literatuur zijn de meningen verdeeld over het antwoord op de vraag in hoeverre het arrest Kozuba gevolgen heeft voor de uitleg van het Nederlandse vervaardigingsbegrip.<sup>196</sup> Teneinde te kunnen bepalen wat de impact van het arrest Kozuba is, wordt eerst stilgestaan bij de werking van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Vervolgens wordt gekeken naar de omzetting van deze kan-bepaling in het Nederlandse recht. Tevens wordt nagegaan of het begrip verbouwing een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt en, of het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 synoniem is met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn.

### 5.2.1 De verbouwingsoptie in de Btw-richtlijn

De lidstaten kunnen op basis van de in de richtlijn geboden mogelijkheid personen aanmerken als ondernemer voor het verrichten van incidentele handelingen. Ingevolge artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn geldt dit met name voor de levering van een gebouw (...) vóór de eerste ingebruikneming. Hoewel artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn een facultatieve bepaling vormt, heeft deze bepaling door de toepassing van de vrijstellingen van artikel 135 lid 1 onderdeel j en k Btw-richtlijn ook een algemene werking.<sup>197</sup> Artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn, waarin de uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een 'oud' gebouw is opgenomen, geldt daarom ongeacht of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om personen aan te merken als ondernemer voor het verrichten van incidentele handelingen.<sup>198</sup> Met andere woorden, de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming is in alle lidstaten verplicht van rechtswege belast. Nederland heeft geen gebruikgemaakt van de in artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om voor andere dan ondernemers incidentele belastingplicht te creëren. In Nederland geldt zodoende dat alleen de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming die door een als zodanig handelende ondernemer wordt verricht in de heffing van btw wordt betrokken.<sup>199</sup>

Zoals reeds in paragraaf 4.1.4 is besproken, vormt artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn een facultatieve bepaling voor de lidstaten. Met de implementatie van de verbouwingsoptie wordt bereikt dat de verbouwing van een gebouw kan leiden tot een nieuwe eerste ingebruikneming, zodat de levering van dat verbouwde gebouw van rechtswege in de heffing wordt betrokken. Artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn, waarin de vrijstelling voor de levering van een 'oud' gebouw is opgenomen, verwijst naar artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn. De laatstgenoemde bepaling heeft in mijn optiek door deze verwijzing een algemene werking. Artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn (i.e. de verbouwingsoptie) heeft evenwel geen algemene werking, omdat daarnaar een verwijzing in artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn ontbreekt. Hieruit volgt dat de levering van een verbouwd gebouw

---

<sup>195</sup> Deze informatie is verkregen via een Poolse contactpersoon die werkzaam is binnen de organisatie Deloitte.

<sup>196</sup> Zie onder andere P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49; M.D.C. Gomes Vale Viga, Vervaardiging in de btw: back to the future, MBB 2019/4-19; W.A.P. Nieuwenhuizen, Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?, BTW-bulletin 2018/26; J. Sanders, Comme dans un cercle qui emprisonne?, BtwBrief 2018/29, en T. Vroon, Niets nieuws, BtwBrief 2018/13.

<sup>197</sup> B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de btw, Deventer, Kluwer, 2016, onderdeel 3.2.0.

<sup>198</sup> Zie in dezelfde zin Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16, punt 46. Hetzelfde geldt voor de levering van een bouwterrein als bedoeld in artikel 12 lid 1 onderdeel b, welke de uitzondering op de vrijstelling van artikel 135 lid 1 onderdeel k Btw-richtlijn vormt.

<sup>199</sup> Op grond van artikel 1 onderdeel a Wet OB 1968. Dit geldt overigens geldt voor elke levering van goederen en diensten.

alleen kan worden uitgezonderd van de vrijstelling, indien een lidstaat de verbouwingsoptie heeft geïmplementeerd in het nationale recht. In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 13 B onderdeel g Zesde richtlijn – thans artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn – de verwijzing kende naar artikel 4 lid 3 onderdeel a Zesde richtlijn – thans artikel 12 lid 1 onderdeel a én lid 2 Btw-richtlijn – welke tevens voorzag in de verbouwingsoptie. Hieruit kan worden afgeleid dat de onder de Zesde richtlijn geldende verplichte uitzondering op de vrijgestelde levering van een gebouw ook zag op de verbouwingsoptie. In paragraaf 2.1 is reeds aangegeven dat met de invoering van de Btw-richtlijn geen materiële wijzigingen in de bestaande regelgeving zijn beoogd.<sup>200</sup> Op basis van het voorgaande zou de verbouwingsoptie onder de verplichte uitzondering op de vrijstelling van artikel 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn kunnen worden geschaard. Met de verbouwingsoptie lijkt echter niet te zijn beoogd dat de lidstaten die aansluiten bij het criterium van de eerste ingebruikneming verplicht de verbouwing van een gebouw moeten uitzonderen van de vrijstelling. Net als Berkhuizen meen ik dan ook dat de verbouwing van een gebouw alleen kan leiden tot een nieuwe eerste ingebruikneming, indien een lidstaat de verbouwingsoptie heeft geïmplementeerd.<sup>201</sup> Daarnaast geldt op grond van artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn dat de lidstaten de *mogelijkheid* wordt geboden om de levering van een verbouwd gebouw uit te zonderen van de vrijstelling. De Europese wetgever lijkt zodoende geen verplichte uitzondering op de vrijstelling voor de levering van een gebouw te hebben beoogd. Het implementeren van de verbouwingsoptie vormt in mijn optiek dan ook geen *verplichting* maar daadwerkelijk een *optie* voor de lidstaten.<sup>202</sup>

#### 5.2.2 Implementatie verbouwingsoptie in de Wet OB 1968

Om te kunnen beoordelen in hoeverre het arrest Kozuba invloed heeft op de uitleg van het Nederlandse vervaardigingsbegrip, moet eerst worden vastgesteld of de verbouwingsoptie is geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Op basis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 moet in het kader van de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming zijn voldaan aan de vervaardigingseis. Tot 11 juli 1997 was in de Wet OB 1968 geen specifieke bepaling opgenomen voor de levering van een verbouwd gebouw. Uit de parlementaire geschiedenis van artikel 11 lid 1 onderdeel onder 1° Wet OB 1968 blijkt dat bij een zodanige verbouwing dat kan worden gesproken van de vervaardiging van een nieuw goed, voor de levering van het verbouwde gebouw dezelfde regelgeving geldt als voor de levering van een nieuw gebouw.<sup>203</sup> De levering van een verbouwd (lees: vervaardigd) gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na eerste ingebruikneming was zodoende op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 van rechtswege belast. Uit de parlementaire stukken kan niet worden opgemaakt of hierbij destijds de verbouwingsoptie in aanmerking is genomen. Bij de inwerkingtreding van artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 – thans artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 – op 11 juli 1997 is in de memorie van toelichting expliciet aangegeven dat gebruik is gemaakt van de verbouwingsoptie.<sup>204</sup>

*‘In het nieuwe derde lid, onderdeel b, is gebruik gemaakt van de bevoegdheid – ingevolge het slot van de eerste alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn – om voorwaarden te stellen voor de toepassing van het criterium «eerste ingebruikneming» op de verbouwing van gebouwen. Het overlaten van deze bevoegdheid aan de lidstaten is goed te begrijpen indien wordt bedacht dat er na*

---

<sup>200</sup> Considerans, overweging 3, Btw-richtlijn.

<sup>201</sup> P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, paragraaf 2.

<sup>202</sup> Zie W.A.P. Nieuwenhuizen, Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?, BTW-bulletin 2018/26 voor de mening dat artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn geen belastingoptie maar een nadere uitvoeringsoptie vormt.

<sup>203</sup> Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, blz. 21.

<sup>204</sup> Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 5.

*de meeste verbouwingen niet kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming van het gebouw in letterlijke zin, maar veeleer van een opnieuw in gebruik nemen, dus eigenlijk meer van een voortzetting van de ingebruikneming, nadat die was onderbroken door een verbouwing.'*

Uit deze toelichting volgt dat de Nederlandse wetgever – in ieder geval op dat moment – meent dat de implementatie van de verbouwingsoptie noodzakelijk is om te bewerkstelligen dat de verbouwing (lees: vervaardiging) van een gebouw leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Na verbouwingen wordt, aldus destijds de wetgever, zonder implementatie van de verbouwingsoptie veelal het oude gebruik voortgezet. Berkhuizen is van mening dat ingeval sprake is van de vervaardiging van een bestaand gebouw, automatisch wordt teruggekeerd naar de fase vóór de eerste ingebruikneming van dat gebouw. De vervaardiging leidt in zijn optiek namelijk tot een nieuw fiscaal leven van het betrokken gebouw. Ook met het oog de fiscale neutraliteit dienen een nieuw gebouw en een nieuw vervaardigd gebouw voor de heffing van btw gelijk te worden behandeld. De levering van zowel een nieuw gebouw als van een nieuw vervaardigd gebouw is zodoende verplicht uitgezonderd van de vrijstelling. Artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 kan alsdan worden beschouwd als een dode letter.<sup>205</sup> Ook Van Lierop stelt dat de vervaardiging van een bestaand gebouw ook zonder deze bepaling leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming.<sup>206</sup> Ik sluit mij aan bij de opvattingen van Berkhuizen en Van Lierop, in die zin dat artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 door de koppeling met het vervaardigingsbegrip een dode letter is. De levering van een nieuw vervaardigd gebouw wordt namelijk reeds op basis van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 van rechtswege belast. De omstandigheid dat artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 als een dode letter kan worden beschouwd, wil echter niet zeggen dat deze bepaling niet de implementatie van de verbouwingsoptie vormt.<sup>207</sup> Zoals gezegd is in de memorie van toelichting bij de inwerkingtreding van de nationale bepaling expliciet aangegeven dat gebruik is gemaakt van de verbouwingsoptie van artikel 4 lid 3 onderdeel a Zesde richtlijn (thans artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn). Artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 vormt in mijn optiek dan ook de implementatie van de verbouwingsoptie, ondanks dat deze bepaling een dode letter is. Nu is vastgesteld dat Nederland gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie, wordt nagegaan of het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt.

### 5.2.3 Verbouwing een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip?

In het arrest Kozuba geeft het HvJ invulling aan het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Vraag is of deze uitleg de *volledige* Unierechtelijke invulling van het begrip verbouwing vormt. Uit artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn volgt dat de lidstaten bevoegd zijn om zelf voorwaarden te bepalen met betrekking tot de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Niettemin zijn de lidstaten hierbij gebonden aan de Unierechtelijke invulling van het begrip verbouwing die het HvJ geeft in het arrest Kozuba. Het HvJ stelt in dit arrest een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing vast, te weten dat het betrokken gebouw op zijn minst *'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'*. Door het gebruik van de term 'op zijn minst' vult het HvJ enkel de ondergrens van het begrip verbouwing in, en suggereert het HvJ in mijn optiek dat een nadere invulling van het begrip aan de lidstaten is voorbehouden. In het arrest Breitsohl bepaalt het HvJ dat de uitleg van het begrip 'erbij behorend

---

<sup>205</sup> P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 3.

<sup>206</sup> K.F.H. van Lierop, Alternatieven voor het conceptwetsvoorstel 'Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', EFS 2017/2018, onderdeel 6.2.

<sup>207</sup> Berkhuizen (WFR 2018/49) lijkt echter van mening te zijn dat Nederland door het hanteren van de vervaardigingseis geen gebruik heeft gemaakt van verbouwingsoptie.



terrein', dat tevens in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn is opgenomen, in alle lidstaten eenvormig dient te geschieden.<sup>208</sup> Het HvJ benoemt dus expliciet dat het begrip 'erbij behorend terrein' een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt. Mede gelet op het arrest Breitsohl leid ik uit het arrest Kozuba af dat het begrip verbouwing door het gebruik van de term 'op zijn minst' geen *volledig* Unierechtelijk ingevuld begrip vormt. De lidstaten moeten de in het arrest gegeven invulling van het begrip verbouwing als ondergrens hanteren, in die zin dat zij beperkt worden om zelf een kwantitatief criterium als ondergrens van het begrip verbouwing te bepalen. Boven de door het HvJ geformuleerde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing zijn de lidstaten wel bevoegd om zelf nadere voorwaarden te stellen.

Opvallend is dat het HvJ in het arrest Kozuba geen antwoord geeft op de vraag wat onder 'veranderingen van betekenis' moet worden verstaan, terwijl A-G Campos Sánchez-Bordona in zijn conclusie bij deze zaak wel nadrukkelijk ingaat op deze vraag. Het HvJ doet door de beantwoording op de voornoemde vraag verder buiten beschouwing te laten, voorkomen dat zij de bevoegdheid van de lidstaten om – boven de kwalitatieve ondergrens – additionele voorwaarden te stellen aan het begrip verbouwing respecteert. In punt 48 overweegt het HvJ dat het stellen van een kwantitatief criterium, zoals de 30%-eis die Polen stelt, in lijn is met de in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Gelet op dit oordeel hebben de lidstaten daadwerkelijk de vrijheid om zelf additionele voorwaarden te bepalen, mits zij de door het HvJ geformuleerde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing eerbiedigen. Hierbij moeten worden bedacht dat het stellen van een kwantitatief criterium, zoals dat bijvoorbeeld in Polen is vormgegeven, allerlei manipulaties in de hand werkt.<sup>209</sup> Met het oog op de tijdsverloop en toerekening leidt het hanteren van een dergelijk criterium ook tot uiterst veel complicaties.<sup>210</sup> Niettemin wordt het effect van het stellen van een dergelijk kwantitatief criterium enigszins beperkt door de kwalitatieve ondergrens die de lidstaten dienen te hanteren.

Op basis van bovenstaande meen ik dat de in het arrest Kozuba gegeven invulling van het begrip verbouwing door de lidstaten enkel als kwalitatieve ondergrens in aanmerking dient te worden genomen. In die zin moet het begrip verbouwing weliswaar Unierechtelijk worden geïnterpreteerd, maar is dit begrip geen zuiver volledig Unierechtelijk ingevuld begrip. Berkhuizen meent daarentegen dat de lidstaten geen vrijheid hebben om het begrip verbouwing zelf in te vullen dan wel te beperken tot bepaalde gevallen. Het begrip verbouwing is in zijn optiek namelijk volledig Unierechtelijk ingevuld. Niettemin wordt door Berkhuizen opgemerkt dat het nog wel jaren zal duren voordat de contouren van dit Unierechtelijke begrip duidelijk zijn.<sup>211</sup> Totdat het HvJ de nadere contouren van het begrip verbouwing omschrijft, is in mijn optiek slechts sprake van een Unierechtelijke invulling van de ondergrens van dit begrip. Met het oog op het arrest KPC Herning sluit ik niet uit dat het HvJ in de toekomst inderdaad een volledige invulling van het begrip verbouwing zal geven, zodat het begrip, net als Berkhuizen betoogt, een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt. De vraag die dan speelt, is of het Nederlandse vervaardigingsbegrip synoniem is met het verbouwingsbegrip van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Indien beide begrippen synoniem moeten worden geacht, is de volgende vraag of de Nederlandse wetgever de stringente vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 mag stellen.

---

<sup>208</sup> HvJ 8 juni 2000, C-400/98 [Breitsohl], V-N 2000/43.17, punt 48.

<sup>209</sup> Bijvoorbeeld het opvoeren van de kosten die in feite geen verband houden met de reële verbouwing van het gebouw, maar zien op werkzaamheden van decoratieve aard.

<sup>210</sup> In paragraaf 7.1 wordt deze problematiek nader behandeld.

<sup>211</sup> P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 4.

#### 5.2.4 Het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in Europees perspectief

Daar waar de Poolse wetgever met betrekking tot de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming de 30%-eis toepast, hanteert de Nederlandse wetgever de vervaardigingseis. Zoals reeds in het vorige hoofdstuk is besproken, is de vervaardigingseis door de Hoge Raad in 2010 gepreciseerd aan de hand van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium. A-G Ettema merkt in een – na het arrest Kozuba genomen – conclusie op dat Nederland is gepermitteerd om deze stringente definitie van het begrip verbouwing te hanteren. De Nederlandse vervaardigingseis vergt, aldus de A-G, meer dan een verbouwing in de zin van de Btw-richtlijn, aangezien niet bij elke wijziging in gebruik of ingrijpende aanpassing sprake is van in wezen nieuwbouw.<sup>212</sup> Op basis van de Btw-richtlijn kan dus eerder sprake zijn van een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming dan op basis van de Wet OB 1968 het geval is. Het begrip verbouwing (lees: vervaardiging) van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 heeft daardoor een beperkter toepassingsbereik dan het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Niettemin meen ik dat de stringenter vervaardigingseis mag worden gesteld, aangezien het begrip verbouwing (nog) geen volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt. De lidstaten hebben de bevoegdheid om zelf additionele voorwaarden te stellen, mits zij de door het HvJ geformuleerde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing eerbiedigen. Bij een vervaardiging als bedoeld in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 is per definitie voldaan aan deze ondergrens. Immers, bij een vervaardiging is in de regel altijd sprake van een wijziging in gebruik dan wel een ingrijpende aanpassing.

Hoewel het begrip vervaardiging op basis van het arrest Van Dijk’s Boekhuis een Unierechtelijk begrip vormt, hanteert de Hoge Raad het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium voor de kwalificatie van een vervaardiging. In het kader van de vraagstukken omtrent het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium zijn geen prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. De omstandigheid dat de Hoge Raad het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium aan de hand van het arrest Van Dijk’s Boekhuis heeft geformuleerd, wil dus niet zeggen dat dit criterium daadwerkelijk in overeenstemming is met het Europese recht. In het arrest Kozuba overweegt het HvJ dat voor de kwalificatie van een verbouwing als bedoeld in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn, het betrokken gebouw dermate moet worden verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.<sup>213</sup> Gelet op deze overweging meen ik dat het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in overeenstemming is met het Europese recht. Bij een verbouwing die leidt tot in wezen nieuwbouw wordt het verbouwde gebouw immers op één lijn gesteld met een nieuw gebouw. In die zin zijn er dus geen wezenlijke verschillen tussen ‘in wezen nieuwbouw’ en ‘op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw’.<sup>214</sup> Ook A-G Campos Sánchez-Bordona lijkt bij de zaak Kozuba dezelfde conclusie te hebben getrokken.<sup>215</sup> Bovendien kan vanuit teleologisch oogpunt worden vastgesteld dat het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in overeenstemming is met het Europese recht. Met het hanteren van dit criterium wordt immers het doel van de regeling bereikt, te weten het belasten van de toegevoegde waarde die ontstaat bij de verbouwing van een gebouw. Hoewel de genoemde overweging van het HvJ in acht moet worden genomen bij de uitleg van het begrip verbouwing, vormt deze overweging in mijn optiek niet de zuivere invulling van het begrip. In de volgende paragraaf ga ik hierop nader in.

Al met al kan worden geconcludeerd dat het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium richtlijnconform is. Niettemin acht ik het voor de praktijk wenselijk dat een duidelijke(re) afbakening wordt gegeven voor de beoordeling of sprake is van in wezen nieuwbouw. In het volgende hoofdstuk wordt daarom

---

<sup>212</sup> Conclusie A-G Ettema, 12 december 2017, nr. 16/04577, punt 6.26.

<sup>213</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, punt 55.

<sup>214</sup> Zie in dezelfde zin: HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, m. nt. B.G. van Zadelhoff.

<sup>215</sup> Zie hiervoor hetgeen is besproken in paragraaf 5.1.2.

stilstaan bij de btw-wetgeving van enkele andere lidstaten ten aanzien van de levering van (verbouwde) onroerende goederen.

#### 5.2.5 Vervaardiging is (niet) synoniem met verbouwing

In de zaak Kozuba is vastgesteld dat het begrip verbetering, zoals dat volgt uit het Poolse recht, synoniem is met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Het is evenwel niet onomstreden dat het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 als synoniem met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn moet worden geacht. Volgens Vroon en Gomes Vale Viga is het opvallend dat bij de uitleg van het begrip verbouwing in het arrest Kozuba niet wordt ingegaan op het arrest Van Dijk's Boekhuis.<sup>216</sup> Ik deel deze opvatting niet, aangezien het begrip vervaardiging een eigen Unierechtelijke interpretatie kent die losstaat van de interpretatie van het begrip verbouwing. Uit het arrest Van Dijk's Boekhuis volgt dat voor de kwalificatie van een vervaardiging sprake moet zijn van een nieuw goed dat is voortgebracht uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen. Blijkens het arrest Kozuba is voor de kwalificatie van een verbouwing vereist dat sprake is van een wijziging in gebruik dan wel een ingrijpende aanpassing. De omstandigheid dat de Nederlandse wetgever voor de kwalificatie van een verbouwing vereist dat sprake moet zijn van een nieuw vervaardigd gebouw, wil niet zeggen dat het begrip verbouwing in de zin van de Btw-richtlijn zich per definitie uitstrekt tot de gevallen waarin sprake is van vervaardiging. Het HvJ heeft enkel een ondergrens van het begrip verbouwing vastgesteld, en de van rechtswege belaste levering van een verbouwd gebouw dan ook niet beperkt tot vervaardigingssituaties. Met andere woorden, een vervaardiging is niet in alle gevallen het gevolg van een verbouwing. Het richtlijnbegrip 'vervaardiging' moet zodoende niet onder het richtlijnbegrip 'verbouwing' worden begrepen. Hierop voortbordurend meen ik dat het door de Hoge Raad gepreciseerde 'in wezen nieuwbouw' criterium, het bepalende criterium voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip, niet afhangt van het verbouwingsbegrip. Het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, dat is gebaseerd op het Unierechtelijke begrip vervaardiging, is mijn optiek dan ook niet synoniem met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn.

#### 5.2.6 Eindstand gevolgen arrest Kozuba voor Nederland

Het arrest Kozuba heeft voor de Nederlandse vastgoedpraktijk tot een aantal vragen geleid. Zoals gezegd kan artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 door de koppeling met het vervaardigingsbegrip als een dode letter worden beschouwd. De levering van een nieuw vervaardigd gebouw wordt immers reeds op basis van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 van rechtswege belast. In die zin is de vraag of Nederland al dan niet gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie niet relevant, aangezien hoe dan ook moet zijn voldaan aan de vervaardigingseis ongeacht of de verbouwingsoptie is geïmplementeerd. Tot op heden vormt het begrip verbouwing geen volledig Unierechtelijk ingevuld begrip, zodat het arrest Kozuba geen directe gevolgen heeft voor de Nederlandse vastgoedpraktijk. Met het oog op het arrest KPC Herning sluit ik echter niet uit dat het HvJ in de toekomst een volledige invulling geeft van het begrip verbouwing. Mocht later blijken dat het begrip inderdaad volledig Unierechtelijk dient te worden geïnterpreteerd, komt de vraag op of het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 synoniem is met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Totdat het voorgaande door de Hoge Raad expliciet is bevestigd, meen ik dat beide begrippen niet synoniem zijn.

Alles overziend lijkt de invloed van het arrest Kozuba op de Nederlandse vastgoedpraktijk dus beperkt. Mocht later blijken dat het begrip verbouwing een *volledig* Unierechtelijk begrip vormt én het begrip

---

<sup>216</sup> M.D.C. Gomes Vale Viga, Vervaardiging in de btw: back to the future, MBB 2019/4-19; T. Vroon, Niets nieuws, BtwBrief 2018/13.

vervaardiging synoniem is met het begrip verbouwing, dan is de vervaardigingseis die Nederland stelt aan de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe ingebruikneming wellicht te stringent. In dat geval is sprake van implementatiegebrek dat Nederland dient te corrigeren. Vaststaat dat de richtlijn geen directe verplichtingen kan opleggen aan particulieren als blijkt dat Nederland artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn onjuist heeft omgezet. De richtlijn kan dus geen contra legem werking hebben.<sup>217</sup> Vraag is evenwel of een belastingplichtige een rechtstreeks beroep kan doen op de richtlijnbevestiging. In de gevallen waarin geen in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, zou dan op basis van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn toch sprake kunnen zijn van een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Indien blijkt dat de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 leidt tot implementatiegebrek voor Nederland, meen ik net als Berkhuizen dat een rechtstreeks beroep op de verbouwingsoptie mogelijk is.<sup>218</sup> Hierbij moet in ogenschouw worden genomen dat voor een rechtstreeks beroep op een richtlijnbevestiging is vereist dat de betrokken richtlijnbevestiging voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk is.<sup>219</sup> Als vaststaat dat het begrip verbouwing een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt, hebben de lidstaten geen beleidsvrijheid ten aanzien van de invulling van het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. De richtlijnbevestiging kan alsdan als onvoorwaardelijk worden beschouwd, met als gevolg dat de richtlijnbevestiging een rechtstreekse werking heeft. Gevolg van een rechtstreeks beroep op de verbouwingsoptie is dat met betrekking tot het begrip verbouwing van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 moet worden aangesloten bij de Unierechtelijke uitleg daarvan.

De vraag die voorts opkomt, is of bij een rechtstreeks beroep op de verbouwingsoptie de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV kan worden toegepast. Deze problematiek speelde tot 1 januari 2017 ook bij de levering van een bouwterrein. Belastingplichtigen konden door middel van een rechtstreeks beroep op artikel 12 lid 1 onderdeel b, en lid 3 Btw-richtlijn in aanmerking komen voor het ruimere begrip bouwterrein, waarvan de uitleg volgens het nationale recht beperkter was.<sup>220</sup> In het besluit van 2 juni 2016 was goedgekeurd dat de verkrijger van een bouwterrein, dat alleen op grond van de Btw-richtlijn als bouwterrein kwalificeerde, op verzoek de samenloopvrijstelling kon toepassen.<sup>221</sup> Mocht blijken dat een rechtstreeks beroep op de verbouwingsoptie mogelijk is, ligt het in de rede dat eveneens goedkeuring wordt verleend om op verzoek de samenloopvrijstelling te kunnen toepassen bij de verkrijging van een door verbouwing nieuw gebouw in de zin van Btw-richtlijn. Afhankelijk van de mate van het recht op aftrek zal de koper al dan niet een rechtstreeks beroep doen op de verbouwingsoptie. Niet voor iedere koper geldt immers dat de van rechtswege belaste levering van een verbouwd gebouw fiscaal gezien de meest gunstige uitkomst is. De ruimere vrijstelling voor de levering van een 'oud' gebouw is voor een koper zonder recht op aftrek gunstiger, zodat hij zich juist niet op de verbouwingsoptie zal beroepen.<sup>222</sup>

Bij een vastgesteld implementatiegebrek zou de Nederlandse wetgever uiteindelijk de stringente vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 moeten laten vervallen om het gebrek te corrigeren. Indien de vervaardigingseis komt te vervallen, zou dit voor de praktijk kunnen betekenen dat in meer gevallen sprake is van de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe

---

<sup>217</sup> HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86 [Kolpinghuis]. Zie voor de invulling van deze begrippen paragraaf 2.2.

<sup>218</sup> Zie in dezelfde zin P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 8; onder verwijzing naar HvJ 27 november 2003, C-497/01 [Zita Modes], V-N 2003/61.18; HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 [Larentia en Minerva], V-N 2015/44.18.

<sup>219</sup> HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 [Van Gend & Loos], BNB 1964/134. Zie hiervoor paragraaf 2.2.

<sup>220</sup> Voor de problematiek omtrent het begrip bouwterrein verwijs ik naar mijn bachelorscriptie 'Het nieuwe bouwterrein in de Wet OB 1968'.

<sup>221</sup> Besluit van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M.

<sup>222</sup> Zie voor de uitwerking van de heffing van btw en overdrachtsbelasting hetgeen in paragraaf 3.5 is besproken.

eerste ingebruikneming. Wat precies de gevolgen zijn voor de praktijk is echter afhankelijk van de contouren van het Unierechtelijke begrip verbouwing die het HvJ wellicht in de toekomst zal omschrijven. Vraag is of het een wenselijke ontwikkeling is dat het HvJ uitleg geeft aan begrippen waarvan de uitleg aan de lidstaten is voorbehouden. In mijn optiek schiet het HvJ hiermee zijn rol als rechter voorbij. De wetgevende macht is voorbehouden aan het Europees Parlement, de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie, en dus niet aan het HvJ. Ingevolge de richtlijnbevestigingen hebben de lidstaten de bevoegdheid om zelf invulling te geven aan bepaalde begrippen. Het HvJ zou deze bevoegdheid in mijn optiek dan ook moeten respecteren.

### 5.3 Deelconclusie

Het arrest Kozuba is in dit hoofdstuk uitvoerig aan bod gekomen. Het HvJ heeft in dit arrest aandacht besteed aan de begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing'. Met betrekking tot het begrip eerste ingebruikneming is geoordeeld dat het Poolse recht in strijd is met de Btw-richtlijn. Hoewel in het arrest Kozuba geen *volledige* invulling van het begrip verbouwing wordt gegeven, is dit arrest wel degelijk van groot belang voor de interpretatie van het begrip verbouwing. Het HvJ heeft namelijk een kwalitatieve ondergrens vastgesteld voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming, te weten dat sprake moet zijn van veranderingen van betekenis die leiden tot een wijziging in gebruik dan wel tot een ingrijpende aanpassing. Teneinde te kunnen beoordelen of het arrest Kozuba invloed heeft op het Nederlandse vervaardigingsbegrip, is eerst vastgesteld dat artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 de implementatie van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn vormt.

Blijkens de parlementaire geschiedenis leidt een verbouwing niet automatisch tot een nieuwe eerste ingebruikneming, omdat veelal slechts het oude gebruik wordt voortgezet. Voor de kwalificatie van een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming is het volgens de Nederlandse wetgever dan ook noodzakelijk om de verbouwingsoptie te implementeren. Hoewel artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 kan worden beschouwd als de implementatie van de verbouwingsoptie, is de nationale bepaling door de koppeling met het vervaardigingsbegrip een dode letter. Bij de vervaardiging van een bestaand gebouw wordt immers ook zonder deze bepaling teruggekeerd naar de fase vóór de eerste ingebruikneming. In die zin is het dan ook niet relevant of Nederland daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie, aangezien hoe dan ook moet zijn voldaan aan de vervaardigingseis ongeacht of de verbouwingsoptie is geïmplementeerd. Voorts is geconcludeerd dat het begrip verbouwing geen *volledig* Unierechtelijk ingevuld begrip vormt, omdat het HvJ enkel een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing heeft vastgesteld. Nederland is zodoende gepermitteerd om boven die ondergrens zelf voorwaarden te bepalen. Dit betekent dat Nederland de stringente vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 mag hanteren. Deze vervaardigingseis (i.e. het 'in wezen nieuwbouw' criterium) vergt namelijk meer dan de door het HvJ geformuleerde ondergrens, waardoor bij de levering van een nieuw vervaardigd gebouw per definitie is voldaan aan deze ondergrens. Hoewel het 'in wezen nieuwbouw' criterium dus richtlijnconform is, acht ik het voor de praktijk wenselijk dat een duidelijke(re) afbakening wordt gegeven voor de beoordeling of sprake is van in wezen nieuwbouw.

Aangezien het begrip verbouwing geen volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt, heeft het arrest Kozuba geen directe gevolgen voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip. Met het oog op het arrest KPC Herning sluit ik echter niet uit dat het HvJ in de toekomst een volledige invulling van het begrip verbouwing geeft. Mocht dit het geval zijn, komt de vraag op of het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, dat is gebaseerd op het Unierechtelijke begrip vervaardiging, en het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn synoniem zijn. Hierbij is van belang dat het HvJ het begrip verbouwing niet heeft beperkt tot vervaardigingssituaties, zodat een vervaardiging niet per

definitie het gevolg is van een verbouwing. In die zin zijn de richtlijnbegrippen 'vervaardiging' en 'verbouwing' niet synoniem. Het is echter aan de Hoge Raad om te bepalen of het begrip vervaardiging van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 synoniem is met het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Indien later blijkt dat het begrip verbouwing een volledig Unierechtelijk ingevuld begrip vormt én de voornoemde begrippen synoniem zijn, dan is de vervaardigingseis die Nederland stelt voor de verbouwing van een gebouw die leidt tot een nieuwe ingebruikneming wellicht te stringent. De Nederlandse wetgever kan alsdan het implementatiegebrek corrigeren door de vervaardigingseis te laten vervallen. Wat hiervan de gevolgen zijn voor de Nederlandse vastgoedpraktijk is afhankelijk van de nadere contouren van het begrip verbouwing die het HvJ wellicht in de toekomst zal omschrijven. De tijd zal het leren!

## HOOFDSTUK 6 HET BEGRIP VERBOUWING IN ANDERE LIDSTATEN

In het vorige hoofdstuk is vastgesteld dat de lidstaten de vrijheid hebben om al dan niet de verbouwingsoptie te implementeren én om zelf voorwaarden te bepalen voor de kwalificatie van de verbouwing van een gebouw. Dit betekent dat de lidstaten de levering van verbouwde gebouwen niet op dezelfde wijze in de heffing van btw behoeven te betrekken. In het onderhavige hoofdstuk wordt stilgestaan bij de btw-wetgeving omtrent de levering van (verbouwde) onroerende goederen zoals deze is vormgegeven in enkele andere lidstaten.<sup>223</sup> Met het oog op de voor de praktijk gewenste duidelijke(re) afbakening van het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 is relevant om na te gaan of, en op welke wijze andere lidstaten gebruik hebben gemaakt van de verbouwingsoptie. Hierbij wordt de btw-wetgeving van België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Italië en Spanje betrokken. Wellicht dat de Nederlandse wetgever lering kan trekken uit de omzetting van de richtlijnbeoordeling door de voornoemde lidstaten.

### 6.1 Algemeen

In paragraaf 2.4.1.2 is reeds besproken dat het begrip onroerende goederen een Unierechtelijk begrip vormt. De lidstaten dienen voor de heffing van btw zodoende aan te sluiten bij het Unierechtelijke begrip onroerende goederen waarvan invulling is gegeven in het arrest Maierhofer.<sup>224</sup> Niettemin kunnen de lidstaten een belasting ter zake van de overdracht van onroerende goederen, oftewel een overdrachtsbelasting, heffen waarbij voor het begrip onroerende goederen veelal wordt aangesloten bij het civiele recht van de lidstaten. Zoals gezegd is in Nederland de overdrachtsbelasting neergelegd in de Wet BRV en wordt voor het begrip onroerende goederen aangesloten bij het BW.

#### 6.1.1 België

België kent als tegenhanger van de Wet OB 1968 het *Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde* (hierna: Btw-Wetboek). In artikel 1 paragraaf 9 onder 1° Btw-Wetboek is de definitie van het begrip gebouw opgenomen, te weten 'ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden'.<sup>225</sup>

De levering van onroerende goederen is op basis van artikel 44 paragraaf 3 onder 1° onderdeel a Btw-Wetboek in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van gebouwen (...), mits de vervreemding plaatsvindt uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of inbezitneming, is uitgezonderd van de vrijstelling voor de levering van onroerende goederen. De vervreemding dient te worden verricht door ondernemers of anderen dan ondernemers die kiezen voor incidentele belastingplicht.<sup>226</sup> In België hebben anderen dan ondernemers – in de regel zullen dat particulieren zijn – zodoende de mogelijkheid om te kiezen voor de van rechtswege belaste levering van een nieuw gebouw. Indien hiervoor is gekozen, bestaat voor de incidenteel belastingplichtigen het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van de levering van het betrokken nieuwe gebouw. Zoals gezegd heeft Nederland geen gebruik gemaakt van de in artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om voor andere dan ondernemers incidentele belastingplicht te creëren.

---

<sup>223</sup> Voor de uiteenzetting van de btw-wetgeving van de lidstaten wordt uitputtend gebruikgemaakt van het IBFD – Tax Research Platform, <https://research.ibfd.org/>.

<sup>224</sup> Uit het arrest Maierhofer volgt dat onder het begrip onroerend goed wordt verstaan 'een constructie die vast met de grond verbonden is, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst'. Zie hiervoor paragraaf 2.4.1.2.

<sup>225</sup> Zie artikel 1 paragraaf 9 onder 2° Btw-Wetboek voor de definitie van 'erbij behorend terrein'.

<sup>226</sup> Zie artikel 44 paragraaf 3 onder 1° onderdeel a Btw-Wetboek. Ondernemers die geen 'beroepsoprichter' zijn en incidenteel belastingplichtigen moeten een verzoek indienen voor de van rechtswege belaste levering van een nieuw gebouw.

België hanteert een ander criterium van de eerste ingebruikneming dan Nederland dat hanteert. In België is gekozen voor een termijn die loopt tot het einde van het tweede kalenderjaar na het jaar van de eerste ingebruikneming. De door België gehanteerde termijn is opmerkelijk aangezien de termijn kan oplopen tot meer dan twee jaren. Dat zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een gebouw op 1 januari 2018 voor het eerst in gebruik wordt genomen. Op basis van het nationale recht van België kan de levering van dat gebouw alsdan tot en met 31 december 2020 van rechtswege belast plaatsvinden. Het 'Belgische tijdvak' lijkt zodoende niet te stroken met het tijdvak van artikel 12 lid 2 derde alinea Btw-richtlijn, dat niet langer mag duren dan twee jaren.

Op basis van het Btw-Wetboek is sprake van de levering van een nieuw gebouw, mits deze levering plaatsvindt binnen de hiervoor beschreven termijn. Verder kan uit het Btw-Wetboek niet worden afgeleid dat de verbouwingsoptie is geïmplementeerd, zodat ik meen dat de levering van een verbouwd gebouw in beginsel is vrijgesteld van btw.

Voorts is voor de levering van een bouwterrein geen uitzondering op de vrijstelling opgenomen in het Btw-Wetboek. Dit kan worden verklaard aan de hand van de in artikel 371 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Hierin is vastgesteld dat de lidstaten bepaalde vrijstellingen, waaronder de vrijstelling voor de levering van een bouwterrein wordt begrepen, mogen blijven handhaven als zij die vrijstellingen verleenden op 1 januari 1978.<sup>227</sup> In België is de levering van onbebouwde terreinen (waaronder bouwterreinen), niet zijnde bijbehorende terreinen, dus vrijgesteld van btw. Daarnaast kan niet worden geopteerd voor de belaste levering van oude gebouwen of onbebouwde terreinen.

Zoals in Nederland overdrachtsbelasting wordt geheven bij de verkrijging van onroerende goederen, worden in België registratierechten geheven bij de aankoop van onroerende goederen. In Vlaanderen bedragen deze registratierechten 6% voor de eigen woning<sup>228</sup> en 10% voor andere onroerende goederen. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en Wallonië bedragen de registratierechten 12,5% voor onroerende goederen.<sup>229</sup>

#### 6.1.2 Denemarken

In paragraaf 4.2.6 is het Deense arrest KPC Herning aan bod gekomen. Aangezien dit arrest voor de vastgoedpraktijk zeer relevant is, wordt beknopt de btw-wetgeving van Denemarken toegelicht. Op basis van de *Momsloven* (hierna: ML) wordt in Denemarken de btw geheven. Gelet op de aldaar geldende btw-wetgeving is Denemarken een bijzonder land binnen de EU. Denemarken kent namelijk geen verlaagd btw-tarief en hanteert een relatief hoog algemeen btw-tarief van 25%.<sup>230</sup>

De levering van onroerende goederen is op grond van artikel 13 lid 9 ML in beginsel vrijgesteld van btw. De levering van een nieuw gebouw en die van een bouwterrein zijn uitgezonderd van deze vrijstelling.<sup>231</sup> Een gebouw wordt als nieuw aangemerkt, indien de levering van het gebouw plaatsvindt binnen vijf jaren na de datum van de voltooiing ervan, ongeacht of het gebouw al dan niet in gebruik is genomen. De tweede levering van een gebouw binnen de periode van vijf jaren is aan de heffing van btw onderworpen, indien de eerste levering van het gebouw is verricht aan een verbonden persoon én het gebouw op het tijdstip van de opvolgende levering ten minste twee jaren niet in

---

<sup>227</sup> De vrijstellingen die de lidstaten mogen blijven handhaven staan vermeld in bijlage X, deel B van de Btw-richtlijn.

<sup>228</sup> Vóór 1 januari 2020 bedroegen de registratierechten in Vlaanderen 7% voor de eigen woning.

<sup>229</sup> Zie hiervoor de website van de belastingdienst in België: [financien.belgium.be/](http://financien.belgium.be/).

<sup>230</sup> Hierop geldt een uitzondering voor de invoer van kunstwerken en de levering van eigen kunstwerken (op grond van artikel 30 lid 3 en artikel 32 lid 2 ML). Over deze prestaties wordt btw geheven over 20% van de vastgestelde belastinggrondslag, wat in de praktijk hetzelfde effect heeft als een verlaagd btw-tarief van 5%.

<sup>231</sup> Op grond van artikel 13 lid 9 onderdeel a en b ML.



gebruik is geweest.<sup>232</sup> In de ML is niet omschreven wat onder ‘voltooiing van een gebouw’ moet worden verstaan. Daarnaast is in de ML, evenals in de btw-wetgeving van België, geen specifieke bepaling voor de verbouwing van een gebouw opgenomen. Uit het voorgaande leid ik af dat de voltooiing van een gebouw in beginsel niet het resultaat is van de verbouwing van dat gebouw, zodat de levering van een verbouwd gebouw in beginsel is vrijgesteld van btw.

In het arrest KPC Herning is geoordeeld dat het Deense recht met betrekking tot het begrip bouwterrein onverenigbaar is met de Btw-richtlijn. Naar het Deense recht is sprake van de verkoop van een bouwterrein ‘indien is overeengekomen dat het gebouw door de verkoper wordt gesloopt of indien uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt’.<sup>233</sup> Het gedeelte ‘of indien uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt’ is niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn en de Europese jurisprudentie.<sup>234</sup> Immers, voor de btw-rechtelijke kwalificatie van de levering van een bouwterrein dient de sloop door of voor rekening van de verkoper te worden verricht. De bedoeling van de koper om het gebouw te slopen is dus niet doorslaggevend.

In Denemarken heeft de verkoper van een ‘oud’ gebouw en/of een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, de keuze voor belastingheffing ter zake van de levering van het betrokken onroerend goed. Om te kunnen opteren dient de verkoper aan te tonen dat het onroerend goed voor belastbare activiteiten zal worden gebruikt.

De overdracht van onroerende goederen is ook onderworpen aan een overdrachtsbelasting. Deze belasting bedraagt 0,6% van de verkoopprijs of de publieke taxatiewaarde van het onroerend goed.<sup>235</sup>

### 6.1.3 Duitsland

Op grond van de *Umsatzsteuergesetz* (hierna: UStG) vindt in Duitsland de heffing van btw plaats. In Duitsland zijn vastgoedtransacties die onder de *Grunderwerbsteuergesetz* (hierna: GrEStG) vallen ingevolge artikel 4 lid 9 onderdeel a UStG vrijgesteld van btw. Deze transacties zien met name op de verkoop van onroerende goederen. Niettemin vallen bijvoorbeeld de verkrijging en vervreemding van erfpachtrechten ook onder de vrijstelling van artikel 4 lid 9 onderdeel a UStG. Behoudens voor de levering van bedrijfsinstallaties en de levering van onroerende goederen waarbij wordt geopteerd voor belaste levering, zijn in de UStG geen uitzonderingen op de btw-vrijstelling opgenomen. Dit betekent dat de levering van een nieuw gebouw en die van een bouwterrein niet van rechtswege aan de heffing van btw zijn onderworpen. Duitsland heeft dus, evenals België, gebruikgemaakt van de in artikel 371 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de levering van een bouwterrein én die van een nieuw gebouw te blijven vrijstellen. Wat betreft de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn meen ik dan ook dat Duitsland daarvan geen gebruik heeft gemaakt.

Op basis van artikel 9 lid 1 UStG kan worden geopteerd voor de belaste levering van onroerende goederen. De voorwaarde voor het toepassen van de optie is dat de verkoper, zijnde een ondernemer, het betrokken onroerend goed levert aan een andere ondernemer die dat goed ten behoeve zijn belaste handelingen gaat aanwenden.

---

<sup>232</sup> IBFD – Tax Research Platform, Denmark, VAT, section 13 (Immovable Property), <https://research.ibfd.org/>.

<sup>233</sup> HvJ 4 september 2019, C-71/18 [KPC Herning], FED 2020/5, punt 10.

<sup>234</sup> Onduidelijk is of de Deense btw-wetgeving met betrekking tot het begrip bouwterrein reeds is aangepast. Zie paragraaf 4.2.6 voor de bespreking van het arrest KPC Herning.

<sup>235</sup> De overdrachtsbelasting in Denemarken is vastgelegd in de ‘Lov om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.v.’.

In Duitsland wordt op grond van de GrEStG overdrachtsbelasting geheven ter zake van de overdracht van onroerende goederen. Hierbij geldt dat gronden en gebouwen als onroerende goederen worden beschouwd, met uitzondering van machines en installaties die vast met het onroerend goed verbonden zijn. Op grond van artikel 11 lid 1 GrEStG bedraagt het tarief in beginsel 3,5%.<sup>236</sup>

#### 6.1.4 Frankrijk

In Frankrijk is de btw-wetgeving opgenomen in het algemene belastingwetboek, te weten de *Code général des impôts* (hierna: CGI). De CGI omvat geen definitie van het begrip onroerende goederen. Volgens het Franse civiele recht wordt onder het begrip onroerende goederen verstaan 'grond, gebouwen, en/of goederen die behoren tot de grond en die vast met de grond verbonden zijn'.<sup>237</sup> Hieronder vallen mede wegen, parkeerplaatsen, tunnels en dammen.

Frankrijk heft net als België registratierechten (*droits de mutation*) ter zake van de overdracht van onroerende goederen. De registratierechten bedragen in de regel 5,80%.

Conform de Btw-richtlijn zijn de levering van onbebouwde terreinen, niet zijnde bouwterreinen, en die van oude gebouwen in beginsel vrijgesteld van btw.<sup>238</sup> Op grond van artikel 257 (I) lid 2 onder 1° CGI is de levering van een bouwterrein van rechtswege belast. Voor de definitie van het begrip bouwterrein wordt aangesloten bij het Franse ruimtelijk ordeningsrecht. Hierbij geldt dat alle terreinen in een 'bebouwbare zone' kwalificeren als bouwterrein.<sup>239</sup> Daarnaast is op basis van artikel 257 (I) lid 2 onder 2° CGI de levering van een nieuw gebouw van rechtswege belast. Er is sprake van een nieuw gebouw, indien de voltooiing van het gebouw minder dan of vijf jaren geleden heeft plaatsgevonden, ongeacht of het gebouw het resultaat is van nieuwbouw dan wel van werkzaamheden aan een bestaand gebouw die betrekking hebben op de verhoging of vernieuwing van:<sup>240</sup>

- a) de meeste van de funderingen;
- b) de meeste van de elementen, andere dan de funderingen, die de stevigheid en stabiliteit van de constructie bepalen;
- c) het grootste deel van de constructie van de gevels, met uitzondering van de nieuwe bekleding ervan; of
- d) alle afwerkingswerkzaamheden die in het besluit van de Raad van State zijn opgesomd in een bij dat besluit vastgestelde verhouding welke niet minder dan de helft van die werkzaamheden mag bedragen.

In Frankrijk bestaat tevens de mogelijkheid om te opteren voor de belaste levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, en een gebouw waarvan de voltooiing meer dan vijf jaren geleden heeft plaatsgevonden.<sup>241</sup>

Ingevolge artikel 257 (I) lid 2 onder 2° CGI is de levering van een nieuw gebouw verplicht uitgezonderd van de vrijstelling. Frankrijk hanteert niet het criterium van de eerste ingebruikneming zoals Nederland dat kent, maar maakt gebruik van de mogelijkheid om de levering van een nieuw gebouw

---

<sup>236</sup> Het in de GrEStG opgenomen tarief van 3,5% is een basistarief. De tarieven van de overdrachtsbelasting kunnen per regio verschillen, het hoogste tarief bedraagt 6,5%.

<sup>237</sup> Artikel 517 en volgende van het Franse Burgerlijk Wetboek.

<sup>238</sup> Op grond van artikel 261 lid 5 onder 1° en 2° CGI.

<sup>239</sup> W.J.A Ambergen en J.P. van Zanten, *Gelijke monniken, gelijke kappen?*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2012/03.

<sup>240</sup> De Franse termen 'une surélévation' en 'rendre à l'état neuf' zijn vertaald naar het Nederlands met de termen 'ophoging' en 'vernieuwing'.

<sup>241</sup> Op basis van artikel 260 onder 5° bis CGI.

te belasten tot en met vijf jaren na de datum van de voltooiing van dat gebouw.<sup>242</sup> Hierbij worden de voltooiing van de bouw én de voltooiing van een verbouwing in aanmerking genomen. Op basis van de voornoemde bepaling kan een verbouwd gebouw dus als een nieuw gebouw worden aangemerkt, zodat de levering van dat verbouwde gebouw van rechtswege is belast. Hieruit kan worden afgeleid dat artikel 257 (l) lid 2 onder 2° CGI (mede) de implementatie van de verbouwingsoptie vormt. Opvallend is dat de Franse wetgever in onderdelen a t/m d van de voornoemde bepaling gedetailleerd omschrijft wanneer sprake is van de verbouwing van een gebouw. Voor de kwalificatie van een nieuw gebouw is, net als in Nederland, van belang dat door de verbouwing een constructiewijziging heeft plaatsgevonden.<sup>243</sup> Hoewel artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 uitdrukkelijk de vervaardigingseis omvat, lijkt op basis van het Nederlandse recht onder dezelfde omstandigheden sprake te zijn van een door verbouwing nieuw gebouw. In de CGI is echter expliciet bepaald wanneer sprake is van een door verbouwing nieuw gebouw, terwijl voor wat betreft de Wet OB 1968 uit de nationale jurisprudentie moet worden afgeleid wanneer sprake is van een door verbouwing (lees: vervaardiging) nieuw gebouw. Aangezien er geen materiële verschillen tussen de Franse definitie van het begrip verbouwing en de Nederlandse definitie van het begrip verbouwing lijken te zijn, meen ik dat de Nederlandse wetgever voor een duidelijke(re) afbakening van het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 lering kan trekken uit de omzetting van de verbouwingsoptie door Frankrijk. Immers, de toepassing van de criteria van artikel 257 (l) lid 2 onder 2° CGI leidt ertoe dat duidelijk(er) wordt afgebakend wanneer een gebouw na verbouwing als nieuw kwalificeert. Hierbij moet uiteraard rekening worden gehouden met de omstandigheid dat Frankrijk een ander criterium van de eerste ingebruikneming hanteert.

#### 6.1.5 Italië

In Italië vormt de *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 van 26 oktober 1972* (hierna: DPR nr. 633/1972) de wettelijke basis voor de heffing van btw. Deze wet is aangevuld aan de hand van meerdere beleidsbesluiten. Met betrekking tot de levering van gebouwen dient onderscheid te worden gemaakt tussen commerciële en andere dan commerciële gebouwen.<sup>244</sup> Onder commerciële gebouwen wordt verstaan ‘gebouwen die noodzakelijk zijn voor de bedrijfsuitoefening en die naar hun aard niet geschikt zijn voor een ander gebruik zonder dat een ingrijpende verbouwing heeft plaatsgevonden’.<sup>245</sup>

Op grond van artikel 10 lid 8-bis DPR nr. 633/1972 is de levering van andere dan commerciële gebouwen in beginsel vrijgesteld van btw. Een uitzondering op deze vrijstelling is van toepassing, indien de levering van een niet-commercieel gebouw binnen vijf jaren na de datum van de voltooiing van de bouw of verbouwing wordt verricht door een onderneming die het gebouw heeft gebouwd of die ingrijpende verbouwingwerkzaamheden aan het gebouw heeft uitgevoerd, rechtstreeks of door middel van contractwerk. De levering van commerciële gebouwen is ingevolge artikel 10 lid 8-ter DPR nr. 633/1972 in beginsel vrijgesteld van btw. Ook hier geldt een uitzondering op de vrijstelling ingeval de levering van een commercieel gebouw binnen vijf jaren na de datum van de voltooiing van bouw of verbouwing wordt verricht door een onderneming die het gebouw heeft gebouwd of die ingrijpende verbouwingwerkzaamheden aan het gebouw heeft uitgevoerd, rechtstreeks of door middel van contractwerk. Voorts geldt dat de levering van een bouwterrein is onderworpen aan de

---

<sup>242</sup> Deze mogelijkheid wordt in artikel 12 lid 2 derde alinea Btw-richtlijn geboden aan de lidstaten.

<sup>243</sup> Blijkens de Nederlandse jurisprudentie wordt voldaan aan het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium (oftewel de vervaardigingseis), indien de bouwkundige constructie wijzigt of het bestaande gebouw na verbouwing niet meer wordt herkend. Zie hiervoor hetgeen in paragraaf 4.3 is besproken.

<sup>244</sup> Op basis van de hierna te bespreken nationale bepalingen.

<sup>245</sup> Zie IBFD – Tax Research Platform, Italy, VAT, section 13 (Immovable Property), <https://research.ibfd.org/>.

heffing van btw voor zover de levering wordt verricht door een ondernemer. Voor het begrip bouwterrein wordt aangesloten bij de Wet ruimtelijke ordening.<sup>246</sup>

Op basis van het Wetsbesluit van 4 juli 2006 kan de verkoper op verzoek gebruikmaken van de optie voor de belaste levering van onroerende goederen.<sup>247</sup> Met ingang van 26 juni 2012 kan ook worden geopteerd voor de belaste levering van een niet-commercieel gebouw die later dan vijf jaren na de datum van de voltooiing van de bouw of verbouwing plaatsvindt.

In Italië worden registratierechten (*L'imposta di registro*) geheven bij de aankoop van onroerende goederen. Deze registratierechten bedragen 2% voor de eigen woning en 9% voor andere onroerende goederen.<sup>248</sup> Ingeval de levering van een onroerend goed is onderworpen aan de heffing van btw, is de koper een vast bedrag van €200 aan registratierechten verschuldigd. Hierbij maakt het niet uit of gebruik is gemaakt van de optie voor belaste levering.

Italië maakt, evenals Frankrijk, gebruik van de in artikel 12 lid 2 derde alinea Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de levering van een nieuw gebouw van rechtswege te belasten tot en met vijf jaren na de datum van de voltooiing van dat gebouw. Hierbij wordt, naast de voltooiing van de bouw, ook de voltooiing van de verbouwing in aanmerking genomen. Voor de heffing van btw kan een verbouwd gebouw zodoende gelijk worden gesteld met een nieuw gebouw. Gelet op de uitzonderingen van artikel 10 lid 8-bis en lid 8-ter DPR nr. 633/1972 meen ik dan ook dat Italië de verbouwingsoptie heeft geïmplementeerd. Voor de omzetting van het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn is in het Italiaanse recht gebruikgemaakt van de term 'intervento'. In artikel 10 lid 8-bis en lid 8-ter DPR nr. 633/1972 wordt verwezen naar het besluit van 6 juni 2001, waarin wordt omschreven wanneer sprake is van een verbouwing in de zin van de voornoemde wetsbepalingen.<sup>249</sup> Op basis van het besluit kwalificeren 'restauratie- en instandhoudingswerkzaamheden', 'renovatie van gebouwen' en 'stedelijke herstructureringsmaatregelen' als een dergelijke verbouwing. Met restauratie- en instandhoudingswerkzaamheden wordt bedoeld de versteviging, restauratie en vernieuwing van de onderdelen van het gebouw, het inbrengen van bijkomende elementen en installaties die nodig zijn voor het gebruik, het verwijderen van elementen die niet van belang zijn voor het bouwwerk. Bij renovatie van gebouwen gaat het om de renovatie of vervanging van bepaalde onderdelen van het gebouw, het verwijderen, wijzigen en toevoegen van nieuwe elementen en installaties. Als laatste worden de maatregelen die erop gericht zijn de bestaande stedelijke structuren te vervangen middels een reeks bouwkundige ingrepen, met inbegrip van de wijziging van het ontwerp van percelen, blokken en wegennet als stedelijke herstructureringsmaatregelen beschouwd.

Volgens het Italiaanse recht wordt een gebouw na verbouwing als een nieuw gebouw aangemerkt, mits ingrijpende verbouwingswerkzaamheden aan dat gebouw worden verricht. Voorts suggereert artikel 10 lid 8-ter DPR nr. 633/1972 dat alleen sprake is van een nieuw commercieel gebouw als de verrichte ingrijpende verbouwingswerkzaamheden leiden tot een wijziging in gebruik. De door Italië gehanteerde eis voor de verbouwing van een commercieel gebouw is in mijn optiek dan ook in overeenstemming met de in het arrest Kozuba geformuleerde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing, waarbij een wijziging in gebruik of ingrijpende aanpassing is vereist. Bij de levering van een door verbouwing nieuw commercieel gebouw zal immers per definitie sprake zijn van ingrijpende verbouwingswerkzaamheden die leiden tot een wijziging in gebruik. Uit het voorgaande kan worden

---

<sup>246</sup> Op grond van artikel 36 lid 2 van het Wetsbesluit van 4 juli 2006, nr. 223.

<sup>247</sup> Wetsbesluit (*Decreto-legge*) van 4 juli 2006, nr. 223.

<sup>248</sup> Zie hiervoor de website van de belastingdienst in Italië: [agenziaentrate.gov.it/](http://agenziaentrate.gov.it/).

<sup>249</sup> Artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c,d en f van het besluit (*Decreto del Presidente della Repubblica*) van 6 juni 2001, nr. 380. Zie bijlage B voor de vertaling van deze bepaling in het Nederlands.

afgeleid dat de Italiaanse definitie van ‘verbouwing’ een ruimer toepassingsbereik heeft dan de definitie van ‘verbouwing’ ingevolge artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Zoals gezegd leidt immers niet elke wijziging in gebruik of ingrijpende aanpassing tot in wezen nieuwbouw.<sup>250</sup>

Op het eerste gezicht lijkt de in het besluit van 6 juni 2001 neergelegde definitie van ‘intervento’, i.e. de omzetting van het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn naar het Italiaanse recht, niet onverenigbaar met het arrest Kozuba. Op basis van een letterlijke vertaling van het Italiaanse besluit is het evenwel moeilijk te beoordelen of de Italiaanse definitie van het begrip verbouwing (ten minste) gelijk is aan ‘veranderingen van betekenis die leiden tot een wijziging in gebruik dan wel ingrijpende aanpassing’. Met betrekking tot de verbouwing van een niet-commercieel gebouw, waarbij sprake moet zijn van een verbouwing als bedoeld in het genoemde besluit, kan daarom verder geen conclusie worden getrokken. De Nederlandse vervaardigingseis voor de kwalificatie van een door verbouwing nieuw gebouw lijkt in ieder geval stringenter te zijn dan de ‘ingrijpende verbouwingswerkzaamheden’ die daarvoor zijn vereist volgens het Italiaanse recht.

Aangezien in de nationale bepalingen van de DPR nr. 633/1972 geen toetsingscriteria zijn opgenomen voor de beoordeling of sprake is van een door verbouwing nieuw gebouw, meen ik dat de Nederlandse wetgever geen lering kan trekken uit de omzetting van de verbouwingsoptie door Italië. Bovendien maakt de DPR nr. 633/1972 een onderscheid tussen de levering van commerciële gebouwen en die van andere dan commerciële gebouwen, welk onderscheid de Wet OB 1968 niet kent.

#### 6.1.6 Spanje

In Spanje wordt de btw geheven op grond van de *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido* (hierna: LIVA). Op grond van artikel 6 lid 1 LIVA wordt onder het begrip gebouw verstaan ‘elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden of vast met andere gebouwen is verbonden, dat zowel bovengronds als ondergronds is gebouwd, en dat onderworpen is aan zelfstandig en onafhankelijk gebruik’. De voornoemde bepaling geeft tevens aan welke bouwwerken met een gebouw worden gelijkgesteld en welke bouwwerken van het begrip gebouw zijn uitgesloten.

Op grond van artikel 20 lid 22 onderdeel a LIVA zijn de tweede en de daaropvolgende leveringen van gebouwen vrijgesteld van btw, wanneer zij na de bouw of verbouwing van het betrokken gebouw worden verricht. De levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming die wordt verricht door de ondernemer die het gebouw heeft gebouwd of verbouwd is uitgezonderd van deze vrijstelling. De levering die wordt verricht na de datum van de eerste ingebruikneming maar binnen een periode van twee jaren is ook uitgezonderd van de vrijstelling, mits de koper degene is die het betrokken gebouw gedurende deze periode heeft gebruikt. Spanje maakt zodoende, evenals Nederland, gebruik van de in artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de levering van een gebouw te belasten tot en met twee jaren na de datum van de eerste ingebruikneming. In artikel 20 lid 22 onderdeel a LIVA is echter een additionele voorwaarde opgenomen. Indien de levering van een gebouw plaatsvindt binnen twee jaren na de datum van de eerste ingebruikneming, dient deze levering – voor de onderwerping van de levering aan de btw – te worden verricht aan degene die het gebouw gedurende de bedoelde periode heeft gebruikt.<sup>251</sup> Voorts geldt dat de levering van onbebouwde onroerende goederen in beginsel is vrijgesteld van btw. De levering van een bouwterrein is uitgezonderd van deze

---

<sup>250</sup> Zie hiervoor hetgeen is besproken in hoofdstuk 4 en 5.

<sup>251</sup> In mijn optiek is onduidelijk of een lidstaat, in overeenstemming met de Btw-richtlijn, een dergelijke additionele voorwaarde mag stellen. Deze vraag ligt echter buiten de reikwijdte van deze scriptie en wordt daarom verder buiten beschouwing gelaten.

vrijstelling. Voor het begrip bouwterrein wordt aangesloten bij de Wet ruimtelijke ordening (RCL 1992/1468).<sup>252</sup>

Op grond van artikel 20 lid 28 onderdeel 2 LIVA heeft de verkoper de mogelijkheid om op verzoek te opteren voor de belaste levering van onroerende goederen, mits de verkrijger het betrokken onroerend goed gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor volledig of gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Uit de voornoemde bepaling kan niet worden afgeleid wanneer sprake is van gedeeltelijk recht op aftrek.<sup>253</sup>

In Spanje wordt ter zake van de tweede en eventuele volgende overdrachten van onroerende goederen overdrachtsbelasting geheven tegen een algemeen tarief van 6% (verhoogd in de meeste autonome regio's). Indien de overdracht van onroerende goederen is onderworpen aan de heffing van btw, vindt ter zake van deze transactie geen heffing van overdrachtsbelasting plaats.<sup>254</sup>

Uit artikel 20 lid 22 onderdeel a LIVA leid ik af dat Spanje gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie. Voor de omzetting van het begrip verbouwing van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn is in het Spaanse recht gebruikgemaakt van de term 'rehabilitación'. Niet alleen de levering van een nieuw gebouw maar ook die van een verbouwd gebouw kan dus van rechtswege in de heffing van btw worden betrokken. In artikel 20 lid 22 onderdeel b LIVA zijn twee eisen opgenomen waaraan de werkzaamheden moeten voldoen om te kwalificeren als verbouwing. Ten eerste moet het hoofddoel van de werkzaamheden de reconstructie van het gebouw zijn. Aan deze eis wordt geacht te zijn voldaan, indien ten minste 50% van de totale kosten van de verbouwing ziet op de kosten voor versterkingswerkzaamheden, werkzaamheden aan de dakbedekking, gevels of structurele elementen of soortgelijke werkzaamheden. Daarnaast dienen de totale kosten van de verbouwing meer te bedragen dan 25% van de aankoopprijs, indien de aankoop binnen twee jaren onmiddellijk voorafgaand aan de aanvang van de werkzaamheden heeft plaatsgevonden, of van de marktwaarde van het gebouw op het moment van de aanvang van de werkzaamheden, exclusief de waarde van de grond.<sup>255</sup> In de voornoemde nationale bepaling wordt tevens omschreven welke werkzaamheden kwalificeren als verbouwing. Het gaat hierbij met name om werkzaamheden aan de constructie van het gebouw en andere funderingswerkzaamheden.<sup>256</sup> Eenvoudige onderhoudswerkzaamheden of werkzaamheden van zuiver decoratieve aard kwalificeren niet als verbouwing.

De Spaanse wetgever heeft aan de hand van de twee cumulatieve vereisten afgebakend, wanneer sprake is van een door verbouwing nieuw gebouw. In ieder geval moet het hoofddoel van de verbouwingwerkzaamheden zijn om het gebouw te reconstrueren. In de situatie dat ten minste 50% van de totale kosten ziet op de kosten voor kwalificerende werkzaamheden, wordt het voornoemde hoofddoel aanwezig geacht. Dit criterium wordt in combinatie met een kwantitatief criterium gesteld aan de verbouwing van een gebouw. Het HvJ heeft geoordeeld dat de lidstaten een dergelijk kwantitatief criterium mogen hanteren, mits de in het arrest Kozuba vastgestelde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing wordt gewaarborgd. Zoals reeds is aangegeven, kan het stellen van een kwantitatief criterium voor de verbouwing van een gebouw manipulaties, zoals schijnnaauwkeurigheid, in de hand werken.<sup>257</sup> Door het stellen van het eerstgenoemde kwalitatieve

---

<sup>252</sup> Op grond van artikel 20 lid 20 LIVA.

<sup>253</sup> Vóór 1 januari 2015 moest de verkrijger het betrokken onroerend goed gaan gebruiken voor doeleinden waarvoor volledig recht op aftrek van voorbelasting bestond.

<sup>254</sup> *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (ITPAJD), oftewel de overdrachtsbelasting in Spanje.

<sup>255</sup> Deze twee eisen zijn opgenomen in artikel 20 lid 22 onderdeel b onder 1° en 2° LIVA.

<sup>256</sup> Zie voor een nadere uiteenzetting van de bedoelde werkzaamheden: artikel 20 lid 22 onderdeel b LIVA.

<sup>257</sup> In paragraaf 7.1 wordt deze problematiek nader behandeld.

criterium in combinatie met een kwantitatief criterium, de 25%-eis, worden manipulaties evenwel beperkt. De Spaanse wetgever heeft in de LIVA dus expliciet aangegeven wanneer sprake is van een door verbouwing nieuw gebouw. Niettemin meen ik dat de Nederlandse wetgever geen lering kan trekken uit de omzetting van de verbouwingsoptie door Spanje, aangezien de Spaanse bepalingen zodanig uitvoerig zijn omschreven dat de leesbaarheid van de wettekst in het geding komt.

## 6.2 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de btw-wetgeving omtrent de levering van onroerende goederen, zoals deze is vormgegeven in zes andere lidstaten. Uit de Btw-richtlijn volgt dat de levering van gebouwen (...) en die van onbebouwde onroerende goederen in beginsel zijn vrijgesteld van btw. In de Btw-richtlijn is ook een aantal uitzonderingen opgenomen die van toepassing zijn op deze vrijstellingen. Hoewel er dus op Europees niveau btw-regels zijn vastgesteld met betrekking tot de levering van onroerende goederen, kan de toepassing van deze regels per lidstaat verschillen. Ten aanzien van bepaalde richtlijnbevestigingen hebben de lidstaten immers de bevoegdheid om additionele voorwaarden te bepalen dan wel om een richtlijnbevestiging al dan niet te implementeren in de nationale wetgeving. Elke lidstaat heeft zodoende een eigen btw-wetgeving. Bij het onderzoek naar de btw-wetgeving van zes andere lidstaten is in het bijzonder gelet op de omzetting van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn door deze lidstaten.

Duitsland heeft gebruikgemaakt van de in artikel 371 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid, waardoor de levering van onroerende goederen überhaupt niet in de heffing van btw wordt betrokken, tenzij wordt geopteerd voor een belaste levering. België en Denemarken hebben geen specifieke bepaling opgenomen voor de verbouwing van een gebouw. Hieruit leid ik af dat deze lidstaten de verbouwingsoptie niet hebben geïmplementeerd in hun nationale recht. Wellicht kan in deze lidstaten rechtstreeks op basis van de verplichte uitzondering op de vrijstelling ex artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn sprake zijn van de belaste levering van een verbouwd gebouw, zoals in Nederland op basis van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 het geval is.

Frankrijk, Italië en Spanje hebben de verbouwingsoptie daadwerkelijk omgezet in hun btw-wetgeving. Van deze drie lidstaten lijkt de door Frankrijk gehanteerde definitie van het begrip verbouwing het meest op de door Nederland gehanteerde definitie van het begrip verbouwing, oftewel de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. In de CGI is expliciet bepaald onder welke omstandigheden sprake is van een door verbouwing nieuw gebouw. Volgens de Franse bepaling zijn voor de kwalificatie van een door verbouwing nieuw gebouw werkzaamheden vereist die – kort gezegd – leiden tot ingrijpende aanpassingen van de funderingen of constructie van het gebouw. Hierbij moet worden opgemerkt dat Frankrijk gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de levering van een nieuw gebouw te belasten tot en met vijf jaren na de datum van de voltooiing van dat gebouw. Frankrijk hanteert dus niet het criterium van de eerste ingebruikneming, zoals Nederland dat kent. Voor een duidelijke(re) afbakening van het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 meen ik evenwel dat de Nederlandse wetgever de criteria van artikel 257 (I) lid 2 onder 2° CGI, i.e. de omzetting van de verbouwingsoptie door Frankrijk, als voorbeeld zou kunnen nemen. In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op de verduidelijking van de vervaardigingseis.

## HOOFDSTUK 7 EEN ALTERNATIEVE VERVAARDIGINGSEIS OF BTW-HEFFING?

In de voorgaande hoofdstukken is omschreven op welke wijze de levering van verbouwde gebouwen in Nederland en in een aantal andere lidstaten in de heffing wordt betrokken. Met het oog op de toegelichte btw-wetgeving van Nederland en zes andere lidstaten kan worden geconcludeerd dat de problematiek omtrent de verbouwing van gebouwen niet alleen in Nederland speelt, maar dat andere lidstaten ook kampen met deze problematiek. In dit hoofdstuk worden enkele alternatieven voor de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 behandeld. Daarna komen een tweetal artikelen en een studie van de heer Cnossen aan bod, waarin hij het systeem van de heffing van btw en overdrachtsbelasting ten aanzien van onroerende goederen onder de loep neemt.<sup>258</sup>

### 7.1 Verduidelijking van de vervaardigingseis

Van de zes onderzochte lidstaten hebben drie daarvan de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geïmplementeerd, te weten Frankrijk, Italië en Spanje. De omzetting van de verbouwingsoptie door Frankrijk lijkt in mijn optiek het meest op de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, waarbij wijzigingen van constructieve aard zijn vereist. Volgens de Franse wetsbepaling zijn voor de kwalificatie van een door verbouwing nieuw gebouw werkzaamheden vereist die – kort gezegd – leiden tot ingrijpende aanpassingen van de funderingen of constructie van het gebouw.<sup>259</sup> Dit vereiste sluit ook aan bij de door het HvJ vastgestelde kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing (i.e. verandering van betekenis die leidt tot een wijziging in gebruik of ingrijpende aanpassing), zodat ik meen dat de omzetting van de verbouwingsoptie door Frankrijk in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. De Nederlandse wetgever zou voor een duidelijke(re) afbakening van het begrip verbouwing (lees: vervaardiging) van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 de Franse definitie van het begrip verbouwing als voorbeeld kunnen nemen. Het opnemen van een aantal toetsingscriteria in de wetsbepaling leidt er namelijk toe dat expliciet wordt aangegeven wanneer een gebouw na verbouwing als nieuw wordt aangemerkt. De aangepaste wetsbepaling luidt in dat geval als volgt:

*wordt na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien die verbouwing betrekking heeft op de vernieuwing van:*

- a) de meeste van de funderingen;*
- b) de meeste van de elementen, andere dan de funderingen, die de stevigheid en stabiliteit van de constructie bepalen;*
- c) het grootste deel van de constructie van de gevels, met uitzondering van de nieuwe bekleding ervan; of*
- d) de afwerkingselementen die bij ministeriële regeling zijn aangewezen.*

Het stellen van een kwantitatief criterium waaraan de werkzaamheden moeten voldoen om te kwalificeren als verbouwing, zoals dat bijvoorbeeld in Polen en Spanje wordt gehanteerd, verdient in mijn optiek niet de voorkeur. Hierbij moet worden bedacht dat het stellen van een dergelijk criterium kan leiden tot schijnnaauwkeurigheid. In Polen wordt bij de aldaar van toepassing zijnde 30%-eis de term ‘beginwaarde’ gehanteerd. De vraag die dan rijst, is welke waarde als beginwaarde in aanmerking dient te worden genomen bij de beoordeling of is voldaan aan dit kwantitatieve criterium. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de actuele waarde of historische kostprijs van een gebouw. Aan een kwantitatief criterium wordt eerder voldaan naarmate de in aanmerking te nemen waarde van het gebouw lager is. Aangezien er een gerede kans bestaat dat een gebouw voorafgaand

---

<sup>258</sup> S. Cnossen, Btw en onroerend goed, WFR 1995/399, S. Cnossen, vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, en S. Cnossen, Three VAT Studies, december 2010, CPB Nederland.

<sup>259</sup> Zie de criteria van artikel 257 (l) lid 2 onder 2° CGI.



aan de verbouwing een betrekkelijk lage waarde heeft, vormt enkel een drempel bestaande uit een percentage van de waarde van het betrokken gebouw geen reëel uitgangspunt bij de beoordeling of sprake is van de verbouwing van een gebouw. Ook is onduidelijk binnen welk tijdsbestek de uitgaven voor de werkzaamheden (lees: verbeteringen) in aanmerking dienen te worden genomen bij het bepalen of is voldaan aan de 30%-eis.

In het Spaanse recht is wel gespecificeerd welke waarde in aanmerking dient te worden genomen bij de toepassing van het aldaar gehanteerde kwantitatieve criterium, te weten de aankoopprijs of marktwaarde. De manipulaties die kunnen ontstaan bij het in aanmerking nemen van bepaalde kosten, zoals bijvoorbeeld het opvoeren van de kosten die zien op werkzaamheden van decoratieve aard en dus geen verband houden met de reële verbouwing van het gebouw, worden door het door Spanje gehanteerde kwalitatieve criterium (i.e. het hoofddoel van de werkzaamheden is de reconstructie van het gebouw) enigszins beperkt. Zoals reeds is opmerkt, is de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn zodanig gedetailleerd omgezet in de Spaanse btw-wetgeving (de LIVA) dat de leesbaarheid van de wettekst in het geding komt. De omzetting van de verbouwingsoptie door Spanje als voorbeeld nemen bij de verduidelijking van de vervaardigingseis heeft in mijn optiek dan ook niet de voorkeur. Al met al meen ik dat een kwantitatief criterium niet als maatstaf dient te fungeren bij de beoordeling of de levering van een verbouwd gebouw al dan niet in de heffing van btw moet worden betrokken. Een dergelijk criterium kan slechts een aanwijzing vormen bij de beoordeling of sprake is van een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Het hanteren van een additionele drempel (dus naast de kwalitatieve vervaardigingseis), bestaande uit een percentage van bijvoorbeeld de marktwaarde van het gebouw op het moment van de aanvang van de verbouwing in combinatie met een vastgestelde termijn, zou in mijn optiek kunnen leiden tot een duidelijke(re) afbakening van het vervaardigingsbegrip van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Hierbij moet worden opgemerkt dat dergelijke vastgestelde percentages en termijnen arbitrair zijn.

Als laatste draag ik aan dat de Nederlandse wetgever ervoor kan kiezen om artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 volledig te laten vervallen. In het vijfde hoofdstuk is vastgesteld dat de voornoemde bepaling door de koppeling met het vervaardigingsbegrip een dode letter is, zodat het laten vervallen van de wetsbepaling geen materiële wijzigingen met zich zou meebrengen. De levering van een nieuw vervaardigd gebouw wordt in dat geval van rechtswege belast op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968. Ingeval vaststaat dat Nederland de kan-bepaling van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn gebrekkig heeft geïmplementeerd, zou het laten vervallen van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 betekenen dat Nederland het implementatiegebrek heeft opgeheven.<sup>260</sup> De verbouwingsoptie is alsdan namelijk niet meer geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Overigens lijkt de verbouwingsoptie in de btw-wetgeving van België en Denemarken ook niet te zijn geïmplementeerd. Onduidelijk is of in deze lidstaten ook rechtstreeks op basis van de verplichte uitzondering op de vrijstelling ex artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn sprake kan zijn van de van rechtswege belaste levering van een verbouwd gebouw, zoals in Nederland de levering van een verbouwd (lees: vervaardigd) gebouw rechtstreeks ingevolge artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 van rechtswege in de heffing kan worden betrokken.

## 7.2 Alternatieve btw-heffing

In de voorgaande paragraaf is besproken op welke wijze de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 duidelijk(er) kan worden afgebakend. De vervaardigingsproblematiek kan echter ook vanuit een andere invalshoek worden benaderd. In de fiscale literatuur is aandacht besteed aan een alternatieve btw-technische behandeling van onroerende goederen, aangezien de huidige

---

<sup>260</sup> Zie hiervoor hetgeen is besproken in paragraaf 5.2.6.

btw-wetgeving omtrent vastgoedtransacties niet optimaal wordt geacht. Voordat hierop wordt ingegaan, wordt kort de huidige positie van onroerende goederen in de btw onder de loep genomen. Daarna worden drie door Cnossen voorgestelde alternatieven voor de btw-technische behandeling van onroerende goederen behandeld. Per alternatief wordt telkens een aantal bezwaar- en pluspunten belicht. Hoewel Cnossen ook ingaat op de btw-implicaties die spelen bij de leveringen van grond, waaronder bouwterreinen, laat ik deze implicaties met het oog op de reikwijdte van deze scriptie buiten beschouwing.

### 7.2.1 Positie onroerende goederen in de btw

Dat onroerende goederen een bijzondere positie innemen binnen de btw is in de fiscale literatuur menigmaal aan de orde gekomen.<sup>261</sup> Ervan uitgaande dat de btw een verbruiksbelasting is waarbij de heffing in beginsel aanknoopt bij het moment van verbruik, is het opmerkelijk dat onroerende goederen in de heffing worden betrokken aangezien onroerende goederen niet worden verbruikt dan wel het moment van de besteding en het verbruik ver uit elkaar ligt.<sup>262</sup> Daarnaast nemen onroerende goederen een bijzondere positie in, omdat de neutraliteit van de btw ten aanzien van transacties in onroerende goederen niet in alle gevallen wordt gewaarborgd. Het eigendom en het gebruik van onroerende goederen kunnen verschuiven tussen bijvoorbeeld ondernemers die belaste handelingen verrichten en eindverbruikers. Dit kan gevolgen hebben voor de belastingdruk die rust op onroerende goederen en de bijbehorende goederen en diensten. Het voorgaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.<sup>263</sup> Een ondernemer gebruikt een pand vanaf het moment van de eerste ingebruikneming gedurende tien jaren voor belaste handelingen. De voorbelasting op het pand kan zodoende door deze ondernemer geheel in aftrek worden gebracht. Na tien jaren wordt het pand verkocht aan een eindverbruiker. In deze situatie drukt op het pand per saldo geen btw.<sup>264</sup> Ingeval een pand vanaf het moment van de eerste ingebruikneming gedurende tien jaren door een eindverbruiker wordt gebruikt, rust na de tien jaren nog een zekere btw-druk op het pand. De voorbelasting op het pand heeft de eindverbruiker namelijk niet in aftrek kunnen brengen. In de eerste situatie drukt na de tien jaren per saldo dus geen btw op het pand, terwijl in de tweede situatie na de tien jaren de facto nog de niet in aftrek gebrachte btw op het pand rust. Een ondernemer die het eerstbedoelde pand na de tien jaren gaat aanwenden voor vrijgestelde prestaties, maakt zodoende gebruik van een pand dat 'geschoond' is van btw. Als dezelfde ondernemer voor zijn vrijgestelde prestaties gebruikmaakt van het laatstbedoelde pand drukt er feitelijk nog btw op dat pand. Hierdoor is sprake van een ongelijke belastingdruk op soortgelijke goederen. Daarnaast heeft de btw-heffing invloed op de optimale allocatie van het pand. In dit geval wordt dus zowel de juridische als de economische neutraliteit verstoord.<sup>265</sup> In dit voorbeeld is voorbijgegaan aan de veronderstelling van de herzieningsregeling die is gelegen in het feit dat een pand na tien jaren is verbruikt. Wordt deze veronderstelling in ogenschouw genomen, dan drukt de btw in de tweede situatie niet meer volledig op het pand. Het pand wordt immers na de tien jaren geacht te zijn afgeschreven tot de restwaarde.

Om verstoring van de neutraliteit ten aanzien van de heffing van btw te voorkomen stelt Zadelhoff voor om alle handelingen met betrekking tot onroerende goederen in de heffing van btw te betrekken

---

<sup>261</sup> Zie onder andere de volgende twee proefschriften: D.B. Bijl, *Heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, Deventer, Kluwer, 1990, en B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belastingen over de toegevoegde waarde*, Deventer, FED, 1992.

<sup>262</sup> Zie hiervoor hetgeen in besproken in paragraaf 2.3.1.

<sup>263</sup> Dit voorbeeld is ontleend aan B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belastingen over de toegevoegde waarde*, Deventer, FED, 1992, blz. 78 en 79.

<sup>264</sup> De voorbelasting is immers geheel in aftrek gebracht. Verder geldt dat de levering van een 'oud' gebouw op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 is vrijgesteld van btw.

<sup>265</sup> Zie paragraaf 2.3.2.1 voor de uitleg van het begrip neutraliteit.

dan wel om alle handelingen geheel buiten de heffing van btw te houden. Aangezien het geheel buiten de heffing houden van handelingen met betrekking tot onroerende goederen niet past binnen het rechtskarakter van de btw, te weten een algemene verbruiksbelasting, verdient het eerstgenoemde scenario in zijn optiek de voorkeur. Bovendien zou onder het laatstgenoemde scenario een zodanig deel van de belastingopbrengsten worden misgelopen, dat dit scenario in de praktijk niet haalbaar is.<sup>266</sup> Ook Cnossen heeft onderzoek gedaan naar een alternatieve btw-technische behandeling van onroerende goederen. In de volgende paragrafen worden de alternatieven van Cnossen toegelicht.

#### 7.2.2 Theoretische variant (eerste alternatief)

Onroerende goederen kunnen worden gebruikt voor consumptieve of productieve doeleinden. Er kan zodoende onderscheid worden gemaakt tussen woningen en voor zakelijke doeleinden bestemde onroerende goederen (hierna eenvoudigheidshalve: bedrijfspanden). Op bedrijfspanden behoort in principe geen btw-druk te rusten. Dit wordt bewerkstelligd doordat de eigenaar van een bedrijfspand, zijnde een ondernemer, het recht op aftrek van voorbelasting heeft. De betaalde btw ter zake van de aankoop van het bedrijfspand kan in aftrek worden gebracht op de verschuldigde btw ter zake van de omzet die met het bedrijfspand wordt gegenereerd. Onder een zuiver theoretische btw-heffing dienen woningen op dezelfde wijze te worden behandeld als bedrijfspanden. Het bezit en de aankoop van onroerend goed worden voor de btw alsdan gezien als de verrichting van belaste handelingen. Dit betekent dat alle eigenaren van onroerend goed (waaronder dus ook particulieren) voor de btw als ondernemer moeten worden aangemerkt. Een dergelijke ondernemer heeft ter zake van de betaalde btw op de aankoop van het onroerend goed het recht op aftrek van voorbelasting. De eigenaren die beschikken over het gebruiksgenot van het onroerend goed, worden bestempeld als producent van woningdiensten. Deze woningdiensten dienen in de heffing van btw te worden betrokken. De producent kan de woningdiensten verkopen aan consumenten, oftewel de huurders, dan wel ter beschikking stellen aan zichzelf. De huurder zal als eindverbruiker van de woningdiensten de btw op de huurprijs 'dragen', aangezien hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De eigenaar die de woningdiensten zelf als consument afneemt, dient btw te betalen over de huurwaarde van de woning waarvan hij als eindverbruiker het gebruiksgenot heeft. Aangezien de eigenaar van de woning als ondernemer zijnde het recht op aftrek heeft, kan hij de voorbelasting in aftrek brengen op de over de huurwaarde betaalde btw. Overigens meen ik dat de laatstgenoemde prestatie kan worden gezien als een fictieve dienst in de zin van artikel 4 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968.<sup>267</sup> Onder de theoretische variant zijn de handelingen met betrekking tot onroerende goederen zodoende integraal onderworpen aan de btw. Hierbij geldt dat de verkopen, huurtermijnen en huurwaarden in de heffing worden betrokken. Daarnaast kan de btw op de aankopen van onroerende goederen, verbouwings- en onderhoudsdiensten en dergelijke – oftewel de voorbelasting – in aftrek worden gebracht.<sup>268</sup>

Het eerste alternatief leidt ertoe dat alle eigenaren van onroerend goed (waaronder eigenaren van woningen) voor de btw als ondernemer moeten worden geregistreerd. Cnossen is van mening dat deze registratie veel administratieve problemen zou opleveren.<sup>269</sup> Hoewel de btw-registratie van woningeigenaren eenmalig een grote hervorming met zich zou meebrengen, meen ik dat handhaving

---

<sup>266</sup> B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belastingen over de toegevoegde waarde*, Deventer, FED, 1992, blz. 80 t/m 83.

<sup>267</sup> Bij een interne dienst als bedoeld in artikel 4 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 bestaat geen verplichting tot uitreiking van een factuur, aangezien bij fictie een prestatie wordt verricht aan de presterende ondernemer zelf in de hoedanigheid van particulier.

<sup>268</sup> S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, onderdeel 2.

<sup>269</sup> S. Cnossen, *Btw en onroerend goed*, WFR 1995/399, onderdeel 3.

daarvan in de huidige tijd zeker niet onmogelijk is.<sup>270</sup> Na de registratie van de woningeigenaren, dienen alleen de nieuwe woningeigenaren nog te worden geregistreerd. Bovendien is de registratie van woningeigenaren te realiseren op grond van de in artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid.<sup>271</sup> Wat volgens Cnossen eveneens tot administratieve problemen zou leiden, is de vaststelling van de huurwaarden waarover de woningeigenaar, die de woningdiensten ter beschikking stelt aan zichzelf (hierna eenvoudigheidshalve: de ter beschikkingstelling van eigen woningdiensten), btw dient te voldoen. Bij de ter beschikkingstelling van eigen woningdiensten komt namelijk geen daadwerkelijke geldstroom tot stand komt, zoals het geval is bij de aan huurders in rekening gebrachte huurprijzen. Op grond van artikel 8 lid 7 Wet OB 1968 wordt de maatstaf van heffing (i.e. de vergoeding) voor een dergelijke fictieve dienst gesteld op de door de ondernemer gemaakte uitgaven voor het eigen gebruik. Voorts bepaald artikel 5a lid 1 en 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 dat de vergoeding gelijk is aan de afschrijvingen die aan het eigen gebruik van een investeringsgoed kan worden toegerekend, oftewel de huurwaarde. Dit ‘administratieve probleem’ kan in mijn optiek worden opgelost door de huurwaarde van de woning gelijk te stellen aan de eigenwoningwaarde. De eigenwoningwaarde, die gelijk is aan de vastgestelde WOZ-waarde, bepaalt in de inkomstenbelasting het eigenwoningforfait.<sup>272</sup> Aan de hand van het eigenwoningforfait wordt inkomstenbelasting geheven over het woongenot. Evenals bij het eigenwoningforfait in de Wet IB 2001, kan de huurwaarde van een woning op forfaitaire wijze in de heffing van btw worden betrokken. Voor de vaststelling van het huurwaardeforfait kan een percentage van de WOZ-waarde van de betreffende woning in aanmerking worden genomen. De vraag die dan rijst, is welk percentage hierbij in aanmerking dient te worden genomen. Wanneer de jaarlijkse huur als percentage van de WOZ-waarde in de vrije sector wordt gezien, bedraagt deze gemiddeld 5,6%.<sup>273</sup> Voor de berekening van het huurwaardeforfait waarover de woningeigenaren btw dienen te voldoen, kan bijvoorbeeld worden aangesloten bij het voornoemde percentage van de WOZ-waarde. Alles overziend meen ik dat de huurwaarde van een woning in de heffing van btw kan worden betrokken door aan te sluiten bij de WOZ-waarde. Dit systeem wordt op soortgelijke wijze in de Wet IB 2001 toegepast met betrekking tot het belasten van het woongenot. Daarnaast zou de aansluiting bij de WOZ-waarde leiden tot een hanteerbaar systeem, omdat de WOZ-waarde jaarlijks wordt vastgesteld. Aangezien de Wet WOZ een nationaalrechtelijke aangelegenheid is, zou in de Btw-richtlijn moeten worden opgenomen dat de maatstaf van heffing – voor de ter beschikkingstelling van eigen woningdiensten – de huurwaarde van de woning is, waarbij de lidstaten de mogelijkheid wordt geboden om de huurwaarde gelijk te stellen aan een andere waarde.<sup>274</sup> Voorts geldt met het oog op de neutraliteit van de btw dat huren en huurwaarden gelijk dienen te worden behandeld. Dit betekent dat als de huurwaarden worden belast, de huren (die momenteel in elke lidstaat, behoudens Oostenrijk, zijn vrijgesteld) ook in de heffing moeten worden betrokken.<sup>275</sup>

---

<sup>270</sup> Overigens worden woningeigenaren met zonnepanelen die stroom leveren aan een elektriciteitsleverancier voor de btw reeds als ondernemer aangemerkt op basis van het arrest Thomas Fuchs (HvJ 20 juni 2013, C-219/12, BNB 2013/245).

<sup>271</sup> De lidstaten kunnen op basis van deze bepaling personen (lees: andere dan ondernemers) aanmerken als ondernemer voor het verrichten van incidentele handelingen. Zie hiervoor paragraaf 5.2.1.

<sup>272</sup> Overeenkomstig artikel 3.112 lid 1 en 2 Wet IB 2001. De WOZ-waarde wordt vastgesteld op basis van hoofdstuk IV van de Wet WOZ.

<sup>273</sup> B. Blijje, K. Gopal & D. Ligthart, *Huurprijzen vrije sector*, ABF Research 4 juni 2019, blz. 1.

<sup>274</sup> Zoals bijvoorbeeld met betrekking tot het criterium van de eerste ingebruikneming is geregeld in artikel 12 lid tweede alinea 2 Btw-richtlijn.

<sup>275</sup> Hierbij moet worden opgemerkt dat sommige lidstaten, die gebruik hebben gemaakt van het keuzerecht in artikel 137 lid 1 onderdeel d Btw-richtlijn, verhuurders de mogelijkheid bieden om onder voorwaarden te opteren voor belaste verhuur.

De praktische bezwaren van Cnossen tegen de toepassing van het eerstgenoemde alternatief (i.e. alle handelingen met betrekking tot onroerende goederen in de heffing van btw betrekken) kunnen zodoende op basis van bovenstaande worden weerlegd. Gelet op de in te dienen btw-aangiften moet evenwel worden bedacht dat de uitvoerbaarheid voor woningeigenaren en de Belastingdienst in het geding zou kunnen komen. In de regel is het aangiftetijdvak voor de btw een kalender- of boekjaarkwartaal.<sup>276</sup> Dit betekent dat bij invoering van het alternatief alle woningeigenaren per kwartaal aangifte moeten gaan doen. Om woningeigenaren en de Belastingdienst hierbij tegemoet te komen, zou een regeling kunnen worden getroffen die vergelijkbaar is met de regeling voor ondernemers die per jaar minder dan € 1.883 aan btw zijn verschuldigd.<sup>277</sup> Verder kan nog opgemerkt worden dat een overgangsregeling zou moeten worden getroffen voor bestaande onroerende goederen ter zake waarvan geen aftrek van voorbelasting is genoten. Als oplossing draag ik aan dat bij invoering van het alternatief een tegemoetkoming moet worden verleend voor de niet genoten aftrek van voorbelasting.<sup>278</sup>

Met deze theoretische variant wordt een eenvoudigere btw-heffing bereikt, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een algemene heffing. Bij invoering van dit alternatief komen de vrijstelling voor de levering (en die voor de verhuur) van onroerende goederen alsmede de optie voor belastingheffing te vervallen. De waardeveranderingen van onroerende goederen worden alsdan automatisch in de heffing van btw betrokken. Voorts geldt dat de vervaardigingsdiscussies omtrent onroerende goederen volledig worden geëlimineerd. Elke levering van onroerende goederen is immers van rechtswege belast, ongeacht wat het voorwerp van de levering is. Met andere woorden, het maakt voor de heffing van btw niet uit of de levering betrekking heeft op een oud gebouw, een nieuw (vervaardigd) gebouw, niet-bouwgrond dan wel een bouwterrein. Invoering van het alternatief leidt er mede toe dat het objectieve karakter van de btw wordt gewaarborgd. Partijen kunnen immers geen invloed meer uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van onroerende goederen, aangezien elke levering van onroerende goederen van rechtswege in de heffing wordt betrokken.<sup>279</sup> De 'gekunstelde' leveringen zijn alsdan verleden tijd.

### 7.2.3 Belastingvariant (tweede alternatief)

Cnossen heeft in zijn artikel ook een praktische benadering aangedragen.<sup>280</sup> Deze naastbeste oplossing wordt vormgegeven aan de hand van een belastings- en vrijstellingsvariant. De belastingvariant, die onder andere in Australië, Canada, Nieuw-Zeeland, Singapore en Zuid Afrika wordt gehanteerd, is de variant waarbij alle transacties in onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken, behalve de verkoop van in gebruik genomen woningen en de verhuur van woningen.<sup>281</sup> Onder de vrijstellingsvariant zijn alle transacties in onroerende goederen in beginsel vrijgesteld van btw. Alleen de levering van nieuw vervaardigde gebouwen en die van bouwterreinen worden in de heffing van btw betrokken. Onder deze variant is dus tevens de verkoop van in gebruik genomen bedrijfspanden vrijgesteld van btw. Evenwel wordt ondernemers de mogelijkheid geboden om te opteren voor belastingheffing, hetgeen betekent dat zij de voorbelasting op bedrijfspanden kunnen aftrekken. De vrijstellingsvariant is opgenomen in de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968. Cnossen prefereert de belastingvariant boven de vrijstellingsvariant. Het hanteren van de vrijstellingsvariant leidt er namelijk

<sup>276</sup> Op grond van artikel 25 lid 1 en 2 Uitvoeringsregeling AWR.

<sup>277</sup> Voor de jaaraangifte dient aan vier cumulatieve voorwaarden te zijn voldaan. Zie hiervoor: Aangiftetijdvak, Belastingdienst, belastingdienst.nl.

<sup>278</sup> Zie in dezelfde zin: B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belastingen over de toegevoegde waarde, Deventer, FED, 1992, blz. 82.

<sup>279</sup> Zie paragraaf 4.3.5 voor deze problematiek.

<sup>280</sup> S. Cnossen, Btw en onroerend goed, WFR 1995/399, onderdeel 3.

<sup>281</sup> Zie hiervoor S. Cnossen, Three VAT Studies Three VAT Studies, december 2010, CPB Nederland.

toe dat de bij de verkoop gerealiseerde waardeverandering van in gebruik genomen woningen en bedrijfspanden (waarbij niet wordt geopteerd voor belastingheffing) niet in de heffing wordt betrokken. Bovendien geldt in meer algemene zin dat 'het in de filosofie van de btw beter en gemakkelijker is incidentele, niet-algemene, vrijstellingen te formuleren dan om incidentele, niet-algemene, belastbaarheid onder woorden te brengen'.<sup>282</sup>

Zoals gezegd wordt onder de huidige btw-wetgeving de vrijstellingsvariant toegepast bij transacties in onroerende goederen. Volgens Cnossen is er veel voor te zeggen om de belastingvariant in te voeren ter vervanging van de vrijstellingsvariant. Met deze benadering wordt een eenvoudigere btw-heffing bereikt, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een niet-algemene vrijstelling. Omdat bij invoering van de belastingvariant de transacties in de voor zakelijke doeleinden bestemde onroerende goederen integraal in de heffing worden betrokken, komt de optie voor belastingheffing te vervallen. De waardeveranderingen van bedrijfspanden worden alsdan automatisch in de heffing worden betrokken. Daarnaast meen ik dat de vervaardigingsdiscussies omtrent onroerende goederen zich minder vaak zullen voordoen, aangezien alleen nog bij de levering van woningen moet worden getoetst of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. Elke levering van de voor zakelijke doeleinden bestemde onroerende goederen is immers van rechtswege belast, ongeacht wat het voorwerp van de levering is. Dit betekent dat partijen alleen nog invloed kunnen uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van in gebruik genomen woningen. Hoewel er inderdaad veel valt te zeggen voor de invoering van de belastingvariant, kan de belastingvariant pas door Nederland en de andere lidstaten worden gehanteerd als de Btw-richtlijn, waarin de vrijstellingsvariant is opgenomen, wordt aangepast. Een dergelijke aanpassing van de Btw-richtlijn dient te worden geïnitieerd door de Europese Commissie. Vervolgens moet deze door het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie worden goedgekeurd. Aangezien onroerende goederen binnen de btw een grote rol spelen en de financiële belangen bij transacties in onroerende goederen veelal aanzienlijk zijn, zou de aanpassing van de Btw-richtlijn tot een langdurige procedure leiden. De invoering van de belastingvariant in de plaats van de vrijstellingsvariant is op de korte termijn dus niet haalbaar. Overigens geldt het vorenstaande voor elke wijziging van de Btw-richtlijn, en in principe dus ook voor de invoering van de overige alternatieven. Al met al meen ik dat er inderdaad veel valt te zeggen voor de invoering van de belastingvariant. Niettemin heeft dit alternatief in mijn optiek niet de voorkeur. Onder de belastingvariant blijft het onderscheid tussen 'nieuwe' en 'oude' woningen namelijk gehandhaafd, waarbij geldt dat de levering van 'oude' woningen zijn vrijgesteld van btw en die van 'nieuwe' woningen van rechtswege zijn belast. Hierdoor dient bij de verbouwing van woningen nog steeds te worden getoetst of sprake is van een vervaardiging dan wel een minder ingrijpende verbouwing. Dit betekent dat de vervaardigingsdiscussies bij invoering van het tweede alternatief zich nog steeds zullen voordoen.

#### 7.2.4 Btw-heffing ter vervanging van de overdrachtsbelasting (derde alternatief)

Cnossen heeft in een studie onderzocht op welke wijze de overdrachtsbelasting kan worden vervangen door een btw-heffing.<sup>283</sup> In deze studie wordt een btw-heffing over de waardeverandering van vrijgestelde onroerende goederen voorgesteld. In Nederland zijn onder de huidige btw-wetgeving alle handelingen met betrekking tot in gebruik genomen onroerende goederen (woningen en bedrijfspanden) vrijgesteld van btw, tenzij bij bedrijfspanden wordt geopteerd voor belastingheffing. Hierdoor worden de bij de verkoop gerealiseerde waardevermeerderingen en waardeverminderingen van vrijgestelde onroerende goederen niet in de heffing betrokken. Volgens Cnossen dient over deze

---

<sup>282</sup> S. Cnossen, Btw en onroerend goed, WFR 1995/399, onderdeel 5.

<sup>283</sup> S. Cnossen, Three VAT Studies Three VAT Studies, december 2010, CPB Nederland; S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38.

waardeveranderingen btw te worden geheven. Een btw-heffing over de waardevermeerdering van in gebruik genomen onroerend goed zou in de plaats kunnen komen van de overdrachtsbelasting die thans wordt geheven bij de verkrijging van dat onroerend goed. Bij een waardevermindering beneden de aankoopprijs van het onroerend goed zou deze btw-heffing worden vormgegeven aan de hand van een btw-teruggaaf. Bij invoering van de voorgestelde btw-heffing over waardeveranderingen wordt zodoende geen overdrachtsbelasting meer geheven bij de verkrijging van onroerende goederen. Cnossen betoogt dat de overdrachtsbelasting dient te worden afgeschaft, aangezien deze belasting een onrechtvaardige en economisch inefficiënte werking heeft. Onrechtvaardig omdat bij elke overdracht van een onroerend goed overdrachtsbelasting wordt geheven, zodat de belastingheffing eenzelfde werking heeft als een cumulatief cascadestelsel. Daarnaast heeft de overdrachtsbelasting een economisch inefficiënt effect. Dit zogenoemde *locked-in effect* houdt in dat eigenaren hun onroerend goed langer vasthouden dan wanneer geen overdrachtsbelasting zou worden geheven.<sup>284</sup> Volgens Cnossen kunnen de versturende effecten van de overdrachtsbelasting worden geëlimineerd als daarvoor in de plaats btw wordt geheven over de waardeverandering van vrijgestelde onroerende goederen.

Aan de hand van de door Cnossen voorgestelde btw-heffing worden de waardevermeerderingen en waardeverminderingen van onroerende goederen dus automatisch in de heffing betrokken.<sup>285</sup> Nu deze scriptie betrekking heeft op de verbouwing van gebouwen, is relevant om na te gaan wat de gevolgen van de invoering van het alternatief zouden zijn voor de vervaardigingsvraagstukken. Met het oog op de eerder gewezen jurisprudentie en artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn geeft het HvJ in het arrest Kozuba aan dat de toevoegde waarde doorslaggevend is voor de onderwerping van de levering van een gebouw aan de btw.<sup>286</sup> Voor de van rechtswege belaste levering van een verbouwd gebouw is dus van belang dat de verbouwing toevoegde waarde van betekenis genereert. Opvallend is dat als de levering van een verbouwd gebouw in de heffing wordt betrokken, over de gehele waarde van het gebouw btw is verschuldigd. De verschuldigde btw wordt immers berekend over de vergoeding voor de levering van het gebouw, i.e. het totale bedrag dat ter zake van de levering in rekening wordt gebracht (exclusief de btw).<sup>287</sup> Hoewel het HvJ de nadruk legt op de toevoegde waarde die de verbouwing dient te genereren, geldt deze waardevermeerdering dus niet als maatstaf van heffing voor de levering van een verbouwd gebouw. In mijn optiek zou het logischer zijn om niet de gehele waarde van het gebouw, maar enkel de (door de verbouwing genereerde) waardevermeerdering als maatstaf van heffing in aanmerking te nemen. Deze waardevermeerdering is immers gelijk aan de toevoegde waarde die ontstaat bij de verkoop van het verbouwde gebouw. Daarnaast is bij de oprichting van het bestaande gebouw reeds btw verschuldigd ter zake van de eerste levering. In mijn optiek wordt tevens de ratio legis van artikel 135 lid onderdeel j juncto artikel 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn nageleefd wanneer de levering van het bestaande (lees: in gebruik genomen) gebouw blijft vrijgesteld van btw en enkel de (door de verbouwing gegenereerde) waardevermeerdering wordt belast.

De vraag die voorts rijst, is hoe in een dergelijk geval de aftrek van btw op de kosten van de verbouwing dient te geschieden. Zonder nadere regelgeving voor de aftrek van voorbelasting wordt een dubbele heffing gecreëerd. Immers, de verrichte verbouwingdiensten zijn vóór de levering van het verbouwde

---

<sup>284</sup> S. Cnossen, Three VAT Studies, december 2010, CPB Nederland, p. 87. Bij invoering van dit alternatief blijft het *locked-in effect* bestaan, aangezien bij verkoop afgerekend moet worden over de waardevermeerdering. Evenwel speelt dit effect geen rol indien geen waardevermeerdering heeft plaatsgevonden.

<sup>285</sup> Zie voor de berekening van de opbrengst van de btw-heffing en waardeveranderingen: S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, onderdeel 4.

<sup>286</sup> HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba], BNB 2018/26, punt 31 en 32.

<sup>287</sup> Op grond van artikel 8 lid 1 en 2 Wet OB 1968 juncto artikel 73 Btw-richtlijn.

gebouw reeds aan de btw onderworpen en worden door de gegenereerde waardevermeerdering nogmaals in de heffing betrokken.<sup>288</sup> De btw die drukt op de met de verbouwing gepaard gaande kosten zou in mindering moeten kunnen worden gebracht op de btw die is verschuldigd over de waardevermeerdering van het verbouwde gebouw. Volgens Cnossen zou in dit verband rekening kunnen worden gehouden met de btw op de kosten die minder dan vijf jaren vóór de verkoop van het gebouw zijn gemaakt.<sup>289</sup> Gelet op praktische overwegingen kan een additionele drempel bestaande uit een percentage van de waarde van het onroerend goed worden ingevoerd.<sup>290</sup> Zoals reeds is opgemerkt, zijn dergelijke maximumtermijnen en drempels echter arbitrair. Het vorenstaande geldt overigens voor alle onderhouds-, herstel-, verbeterings- en verbouwingdiensten. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het vervangen van het dak, het schilderen van muren en plafonds, het vervangen van het raam- en deurboutwerk en het leggen van nieuwe vloeren.

Voor de praktijk zou de invoering van het derde alternatief betekenen dat bij de verkoop van een verbouwd gebouw de waardevermeerdering die door de verbouwing wordt gegenereerd, moet worden vastgesteld. Opgemerkt moet worden dat naast de door de verbouwing gegenereerde waardevermeerdering, ook de waardeverandering van het bestaande gebouw zelf in aanmerking moet worden genomen. Voor de vaststelling van de waardeverandering van het bestaande gebouw zelf kan worden aangesloten bij de berekening van Cnossen.<sup>291</sup> Bij invoering van dit alternatief wordt de discussie of de verbouwing van een gebouw al dan niet leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming (en dus tot de van rechtswege belaste levering van het verbouwde gebouw), door de btw-heffing over de waardeverandering van vrijgestelde onroerende goederen geëlimineerd. Immers, de door de verbouwing gegenereerde toevoegde waarde wordt in de heffing betrokken zonder dat de toets moet worden gedaan of sprake is van een nieuw verbouwd (lees: vervaardigd) gebouw. Indien de alternatieve btw-heffing wordt ingevoerd, kan de wetgever artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 laten vervallen. Enkel de levering van nieuwe gebouwen (nieuwbouw) wordt alsdan op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 van rechtswege belast.

Het derde alternatief vereist nog enige technische en administratieve aspecten die nader moeten worden gezien. Dit geeft Cnossen ook aan in zijn artikel waarin de alternatieve btw-heffing wordt voorgesteld.<sup>292</sup> Met name de btw-technische behandeling van onderhouds-, herstel-, verbeterings- en verbouwingdiensten roept vragen op. Cnossen stelt voor dat de btw op de kosten die met deze diensten gepaard gaan in aftrek kan worden gebracht. Voor de berekening van de aftrek van voorbelasting kan worden aangehaakt bij een vastgestelde termijn en drempel. Bij invoering van de alternatieve btw-heffing op waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen ontstaat zodoende het recht op aftrek voor particulieren, waardoor zij voor de btw als ondernemer dienen te worden geregistreerd. Zoals reeds bij het eerste alternatief is opgemerkt, zou deze aanpassing eenmalig tot een grote hervorming leiden. In de huidige tijd zou de invoering van het alternatief in mijn optiek verder geen grote administratieve problemen moeten opleveren. De uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst en particulieren kan worden gewaarborgd door een regeling te treffen voor de indiening van een jaaraangifte in plaats van een kwartaalaangifte. De administratieve problemen

---

<sup>288</sup> Op grond van artikel 1 onderdeel a jo. artikel 4 lid 1 jo. artikel 13 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>289</sup> S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, onderdeel 4.

<sup>290</sup> Hierbij kan bijvoorbeeld 10% van de aankoopprijs of de WOZ-waarde van het onroerend goed als additionele drempel in aanmerking worden genomen.

<sup>291</sup> Zie hiervoor S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, onderdeel 4.

<sup>292</sup> S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, onderdeel 6.



kunnen zodoende aan de hand van de genoemde oplossingen worden weggenomen. Nog belangrijker is dat bij invoering van het derde alternatief de negatieve aspecten van de overdrachtsbelasting worden geëlimineerd. Bovendien zullen de vervaardigingsdiscussies verleden tijd zijn. De invoering van het derde alternatief leidt in mijn optiek tot minder verstrekkende gevolgen dan het geval is bij de invoering van het eerste alternatief. Daarbij kan een aanpassing van de Btw-richtlijn en een daarmee gepaard gaande langdurige procedure worden voorkomen door de alternatieve belasting te heffen onder de naam 'overdrachtsbelasting'.<sup>293</sup> Alles overziend ben ik dan ook van mening dat de invoering van de btw-heffing over de waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen ter vervanging van de overdrachtsbelasting de voorkeur verdient.

### 7.3 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is besproken op welke wijze de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 kan worden verduidelijkt. Uit het voorgaande hoofdstuk blijkt dat de omzetting van de verbouwingsoptie door Frankrijk het meest lijkt op de omzetting van de verbouwingsoptie door Nederland, oftewel de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. In de CGI is echter aan de hand van de opgenomen toetsingscriteria expliciet bepaald wanneer een verbouwd gebouw gelijk kan worden gesteld met een nieuw gebouw. De vervaardigingseis (i.e. het 'in wezen nieuwbouw' criterium) wordt in mijn optiek duidelijk(er) afgebakend als de Nederlandse wetgever een aantal toetsingscriteria in de wetsbepaling uiteenzet, die in acht moeten worden genomen bij de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. Hierbij kan de Nederlandse wetgever de toetsingscriteria van de Franse wetsbepaling als voorbeeld nemen.

Voorts zijn drie alternatieven voor de btw-technische behandeling van onroerende goederen belicht. Het eerste alternatief, dat overigens door zowel Zadelhoff als Cnossen wordt voorgesteld, ziet erop dat alle handelingen met betrekking tot onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken. Onder deze benadering worden alle eigenaren van onroerend goed bestempeld als producent van belaste woningdiensten, en dus als ondernemer voor de btw. Deze ondernemer kan de woningdiensten aan consumenten verkopen of ter beschikking stellen aan zichzelf. Bij de ter beschikkingstelling van eigen woningdiensten is sprake van een fictieve dienst, waarbij de ondernemer btw dient te voldoen over de huurwaarde van de betrokken woning. Invoering van dit alternatief betekent dat woningeigenaren voor de btw als ondernemer moeten worden geregistreerd. Hoewel de btw-registratie van woningeigenaren eenmalig een grote hervorming met zich zou meebrengen, is handhaving daarvan in de huidige tijd zeker niet onmogelijk. Bovendien is de registratie van woningeigenaren ook te realiseren op grond van de in artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Het administratieve probleem dat zich bij de vaststelling van de huurwaarden voordoet kan worden opgelost door de huurwaarde van de betreffende woning gelijk te stellen aan de eigenwoningwaarde, oftewel de WOZ-waarde. Evenals bij het eigenwoningforfait in de Wet IB 2001 kan de huurwaarde van een woning op forfaitaire wijze in de heffing van btw worden betrokken. Voor de vaststelling van het huurwaardeforfait kan bijvoorbeeld 5,6% van de WOZ-waarde van de betreffende woning in aanmerking worden genomen. Aansluiting bij de WOZ-waarde zou in mijn optiek leiden tot een hanteerbaar systeem, aangezien de WOZ-waarde jaarlijks wordt vastgesteld en in de Wet IB 2001 een soortgelijke regeling is opgenomen. Daarnaast wordt met deze benadering een eenvoudigere btw-heffing bereikt, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een algemene heffing waarbij de waardeveranderingen van onroerende goederen automatisch in de heffing worden betrokken. Daarenboven zullen de vervaardigingsdiscussies omtrent onroerende goederen verdwijnen. Elke levering van onroerende goederen is immers van rechtswege belast,

---

<sup>293</sup> Zie in dezelfde zin: S. Cnossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38, onderdeel 6.

ongeacht wat het voorwerp van de levering is. Invoering van het eerste alternatief leidt er tevens toe dat het objectieve karakter van de btw wordt gewaarborgd, aangezien partijen geen invloed meer kunnen uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van onroerende goederen. Evenwel moet worden opgemerkt dat de toepassing van het alternatief een aanpassing van de Btw-richtlijn vergt.

Het tweede alternatief is de invoering van de belastingvariant in plaats van de door de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 gehanteerde vrijstellingsvariant. De belastingvariant houdt in dat alle transacties in onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken, behalve de verkoop van in gebruik genomen woningen en de verhuur van woningen. Met deze benadering wordt eveneens een eenvoudigere btw-heffing bereikt, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een niet-algemene vrijstelling. Omdat bij invoering van de belastingvariant de transacties in de voor zakelijke doeleinden bestemde onroerende goederen integraal in de heffing worden betrokken, komt de optie voor belastingheffing te vervallen. De waardeveranderingen van bedrijfspanden worden alsdan automatisch in de heffing worden betrokken. Verder meen ik dat de vervaardigingsdiscussies omtrent onroerende goederen zich minder vaak zullen voordoen, aangezien alleen nog bij de levering van woningen moet worden getoetst of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. Dit betekent dat partijen alleen nog invloed kunnen uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van in gebruik genomen woningen. Hoewel er inderdaad veel valt te zeggen voor de invoering van de belastingvariant, verdient dit alternatief in mijn optiek niet de voorkeur. Bij de verbouwing van woningen dient namelijk nog steeds te worden getoetst of sprake is van een vervaardiging dan wel een minder ingrijpende verbouwing.

Tot slot is als derde alternatief een btw-heffing over de waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen ter vervanging van de overdrachtsbelasting voorgesteld. Onder dit alternatief komt een btw-heffing over de waardevermeerdering van in gebruik genomen onroerend goed in de plaats van de overdrachtsbelasting die thans wordt geheven bij de verkrijging van dat onroerend goed. Bij een waardevermindering beneden de aankoop prijs van het onroerend goed wordt deze btw-heffing vormgegeven aan de hand van een btw-teruggaaf. Voor de aftrek van de voorbelasting ter zake van de verbouwingdiensten dient nadere regelgeving te worden getroffen om dubbele heffing te voorkomen. Deze regeling moet erop zien dat de btw die drukt op de met de verbouwing gepaard gaande kosten in aftrek kan worden gebracht. Particulieren dienen alsdan voor de btw als ondernemer te worden aangemerkt, aangezien zij het recht op aftrek van voorbelasting verkrijgen. Zoals ook bij het eerste alternatief geldt, leidt de btw-registratie eenmalig tot een grote hervorming. Voorts kan de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst en particulieren worden gewaarborgd door een regeling te treffen voor de indiening van een jaaraangifte in plaats van een kwartaalaangifte. De administratieve problemen kunnen zodoende aan de hand van de genoemde oplossingen worden weggenomen. Nog belangrijker is dat bij invoering van dit alternatief de negatieve aspecten van de overdrachtsbelasting worden geëlimineerd. Bovendien zullen de vervaardigingsdiscussies verleden tijd zijn. Verder kan een aanpassing van de Btw-richtlijn en een daarmee gepaard gaande langdurige procedure worden voorkomen door de alternatieve belasting te heffen onder de naam 'overdrachtsbelasting'. De invoering van de btw-heffing over de waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen ter vervanging van de overdrachtsbelasting verdient in mijn optiek dan ook de voorkeur.

## HOOFDSTUK 8 CONCLUSIE

Toepassing van de btw op vastgoedtransacties is een fiscaaltechnisch ingewikkelde aangelegenheid. Vandaar dat in de loop der jaren veel te doen is geweest over de vraag op welke wijze onroerende goederen in de heffing van btw dienen te worden betrokken. Opvallend is dat aan de hand van de door partijen overeengekomen afspraken kan worden beïnvloed welke btw-rechtelijke kwalificatie van toepassing is op onroerende goederen. Met andere woorden, partijen kunnen de belastingheffing aan de hand van 'gekunstelde' leveringen naar eigen hand zetten. Het beoogde objectieve karakter van de btw wordt in die gevallen dan ook niet gewaarborgd. In deze scriptie is onderzocht op welke wijze onroerende goederen in de heffing worden en zouden moeten worden betrokken. Hierbij is in het bijzonder stilgestaan bij het vraagstuk wanneer sprake is van de vervaardiging van een gebouw. De grens tussen een vervaardiging en een minder ingrijpende verbouwing is namelijk niet rechttoe rechtaan. In de praktijk leidt dit dan ook regelmatig tot discussies. Gekeken is naar de vraag of binnen het huidige btw-stelsel een oplossing voor de vervaardigingsproblematiek kan worden gevonden. Of dat onroerende goederen toch op een andere wijze in de heffing van btw (en overdrachtsbelasting) zouden moeten worden betrokken om aan de vervaardigingsproblematiek het hoofd te kunnen bieden. De probleemstelling die hierbij centraal stond, luidde als volgt:

*'Kan het uit het arrest Kozuba afleidbare verbouwingsbegrip worden doorgetrokken naar het uit de Wet OB 1968 afleidbare vervaardigingsbegrip? Zo niet, op welke wijze kan Nederland de strijd omtrent het vervaardigingsbegrip verkleinen en binnen de kaders van het Unierechtelijke verbouwingsbegrip blijven?'*

Alvorens in te gaan op de beantwoording van de bovenstaande probleemstelling, wordt eerst een samenvatting gegeven van het in deze scriptie verrichte onderzoek.

Uit de Btw-richtlijn volgt dat de levering van gebouwen (...) en die van onbebouwde onroerende goederen in beginsel zijn vrijgesteld van btw. In de Btw-richtlijn is ook een aantal uitzonderingen opgenomen die van toepassing zijn op deze hoofdregel. Hoewel er op Europees niveau btw-regels zijn vastgesteld met betrekking tot de levering van onroerende goederen, kan de toepassing van deze regels per lidstaat verschillen. Ten aanzien van bepaalde richtlijnbevestigingen hebben de lidstaten immers de bevoegdheid om additionele voorwaarden te bepalen dan wel om een richtlijnbevestiging al dan niet te implementeren in de nationale wetgeving. Elke lidstaat heeft zodoende een eigen btw-wetgeving. Nederland heeft bij de invoering van de wetsbepaling(en) voor de levering van een gebouw gebruikgemaakt van deze bevoegdheid. Conform artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 is de levering van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming, oftewel een 'nieuw' gebouw, van rechtswege belast. Op basis van de in de Btw-richtlijn geboden mogelijkheid kunnen de lidstaten de eerste ingebruikneming na verbouwing van een gebouw aanmerken als een eerste nieuwe ingebruikneming van dat gebouw. Dit betekent dat niet alleen de bouw van een gebouw (nieuwbouw) leidt tot een eerste ingebruikneming maar ook de verbouwing van een gebouw kan leiden tot een eerste ingebruikneming. Nederland heeft door middel van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gebruikgemaakt van de zogenoemde verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn. Ingevolge de nationale wetsbepaling leidt de verbouwing van een gebouw tot een nieuwe eerste ingebruikneming, indien door die verbouwing een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht. Met andere woorden, de levering van een verbouwd gebouw is van rechtswege belast mits sprake is van een vervaardiging.

Vaststaat dat de invulling van het begrip vervaardiging een belangrijke rol speelt bij de beoordeling of btw is verschuldigd ter zake van vastgoedtransacties. Aangezien de overdrachtsbelasting in sommige gevallen samenloopt met de btw, is de betekenis van het begrip eveneens van belang voor de

overdrachtsbelasting. Ter voorkoming van cumulatie van beide heffingen, is de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV in het leven geroepen. Deze regeling kan worden toegepast indien de levering van een gebouw van rechtswege met btw is belast én dat gebouw niet reeds als bedrijfsmiddel is gebruikt, dan wel indien de levering van een gebouw van rechtswege met btw is belast én de verkrijger geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, tenzij sprake is van een btw-constructie (en de strafheffing van toepassing is).

Afhankelijk van de btw-status van de kopende partij (en verkopende partij), bestaat er een voorkeur voor de levering van een 'oud' gebouw of de levering van een 'nieuw' gebouw. Is de kopende partij een ondernemer met een volledig recht op aftrek van voorbelasting, dan geeft hij de voorkeur aan de van rechtswege met btw belaste levering van een 'nieuw' gebouw. Bij een volledig recht op aftrek vormt de voorbelasting namelijk geen kostenpost in de aankoopprijs van het gebouw, mits de voorbelasting kan worden toegerekend aan door hem verrichte belaste prestaties. Verder kan bij de van rechtswege belaste levering onder voorwaarden de samenloopvrijstelling worden toegepast. Toepassing van de btw-vrijstelling leidt ertoe dat de kopende partij ter zake van de levering van geen btw is verschuldigd, maar ook dat de verkopende partij de voorbelasting die kan worden toegerekend aan de vrijgestelde levering niet in aftrek kan brengen. Bovendien vormt de overdrachtsbelasting alsdan een niet-aftrekbare kostenpost in de aankoopprijs van het gebouw. Heeft de kopende partij geen (volledig) recht op aftrek, dan geeft hij de voorkeur aan de van btw vrijgestelde levering van 'oud' gebouw. Het tarief van de overdrachtsbelasting (2% of 6%) is immers aanzienlijk lager dan het btw-tarief (21%). Het belang van de vraag of de verbouwing van een gebouw al dan niet leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming, en dus tot de van rechtswege met btw belaste levering, is dan ook gelegen in het voornoemde.

Omdat artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 uitgaat van het begrip vervaardiging, is allereerst vastgesteld dat – op basis van het door het HvJ gewezen standaardarrest Van Dijk's Boekhuis – voor de kwalificatie van vervaardiging sprake moet zijn van een nieuw goed dat is voortgebracht uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen. Voor de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd (onroerend) goed, hanteert de Hoge Raad sinds 2010 het 'in wezen nieuwbouw' criterium. Dit criterium komt erop neer dat alleen indien de bouwkundige constructie wijzigt dan wel het bestaande gebouw na de verbouwing niet meer wordt herkend, sprake is van de vervaardiging van een gebouw. Deze beoordeling dient per geval op basis van feiten en omstandigheden te geschieden. Voorts dient rekening te worden gehouden met het onderscheid – dat volgt uit de arresten Don Bosco en J.J. Komen – tussen de btw-rechtelijke kwalificatie van een bebouwd terrein en die van een onbebouwd terrein. Hoewel voor de vaststelling dat een onbebouwd terrein wordt geleverd de intentie van partijen om een onbebouwd terrein te leveren doorslaggevend is, moet bij de levering van een bebouwd terrein in de eerste plaats rekening worden gehouden met de feitelijke status van de levering. Anders dan bij de levering van een onbebouwd terrein, wordt bij de levering van een bebouwd terrein dus niet afgeweken van het uitgangspunt dat voor de btw-rechtelijke kwalificatie moet worden gekeken naar de feitelijke status van de handelingen. Het onderscheid tussen een bebouwd en onbebouwd terrein is van belang voor de beoordeling of het terrein voor de btw als 'nieuw' kan worden aangemerkt.

Eind 2017 heeft het HvJ in het arrest Kozuba invulling gegeven aan het begrip verbouwing. Het HvJ heeft (enkel) een kwalitatieve ondergrens bepaald waaraan de verbouwingswerkzaamheden moeten voldoen om te kwalificeren als een verbouwing, te weten dat (ten minste) sprake moet zijn van veranderingen van betekenis die leiden tot een wijziging in gebruik of een ingrijpende aanpassing. Over het antwoord op de vraag in hoeverre deze uitleg van het begrip verbouwing invloed heeft op de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 zijn de meningen in de fiscale literatuur verdeeld. Vastgesteld is dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium meer vergt dan de door

het HvJ geformuleerde ondergrens. In wezen nieuwbouw doet zich namelijk alleen voor indien door de werkzaamheden een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond, terwijl een verbouwing in de zin van artikel 12 lid 2 Btw-richtlijn zich reeds voordoet indien de werkzaamheden leiden tot een wijziging in gebruik of een ingrijpende aanpassing. Omdat het HvJ enkel een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing heeft vastgesteld, meen ik dat de lidstaten boven die ondergrens bevoegd zijn om zelf nadere voorwaarden te bepalen. Het begrip verbouwing vormt in mijn optiek zodoende geen *volledig* Unierechtelijk ingevuld begrip vormt, waardoor het arrest Kozuba geen directe gevolgen heeft voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip. Met het oog op het arrest KPC Herning sluit ik echter niet uit dat het HvJ in de toekomst een volledige invulling van het begrip verbouwing geeft, alhoewel dit in mijn optiek geen wenselijke ontwikkeling zou zijn.

Het moge duidelijk zijn dat de jurisprudentie op het gebied van de vervaardigingsvraagstukken nogal casuïstisch is. Voor de praktijk acht ik het dan ook wenselijk dat de Nederlandse wetgever de vervaardigingseis van artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 duidelijk(er) afbakt. In dit verband is geanalyseerd of, en op welke wijze zes andere lidstaten gebruik hebben gemaakt van de verbouwingsoptie. De door Frankrijk gehanteerde definitie van 'verbouwing' lijkt het meest op de door Nederland gehanteerde definitie van 'verbouwing', te weten de vervaardigingseis (lees: het 'in wezen nieuwbouw' criterium). In de Franse wetsbepaling is echter aan de hand van de opgenomen toetsingscriteria expliciet bepaald onder welke omstandigheden een verbouwd gebouw gelijk wordt gesteld met een nieuw gebouw. De Nederlands wetgever zou de vervaardigingseis duidelijk(er) kunnen afbakenen door een aantal toetsingscriteria in de wetsbepaling uiteen te zetten, die in acht moeten worden genomen bij de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. De toetsingscriteria van de Franse wetsbepaling zouden hierbij als voorbeeld kunnen worden genomen. Het onderscheid tussen een vervaardiging en een minder ingrijpende verbouwing wordt op deze wijze duidelijker aangegeven, waardoor in de praktijk minder vaak de grens daartussen zal worden opgezocht. Alsdan wordt de strijd omtrent het vervaardigingsbegrip mijns inziens beperkt.

Zoals gezegd zijn de lidstaten gehouden om de Btw-richtlijn om te zetten in het nationale recht. Dit betekent dat het op de korte termijn niet mogelijk is om een alternatieve btw-heffing te hanteren. Aanpassing van de Btw-richtlijn vergt namelijk een langdurige procedure. Evenwel kan worden bepleit dat aan de vervaardigingsproblematiek het hoofd zou kunnen worden geboden door een alternatieve btw-heffing in te voeren. In deze scriptie zijn daarom de zienswijzen van Cnossen en Zadelhoff ten aanzien van het huidige systeem van de btw en overdrachtsbelasting belicht. Hierbij is aandacht besteed aan drie alternatieven voor de btw-technische behandeling van onroerende goederen. Het eerste alternatief ziet erop dat alle handelingen met betrekking tot onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken. Onder deze benadering worden alle eigenaren van onroerend goed bestempeld als producent van belaste woningdiensten, en dus als ondernemer voor de btw. De producent kan de woningdiensten verkopen aan huurders dan wel ter beschikking stellen aan zichzelf. Bij de ter beschikkingstelling van eigen woningdiensten is sprake van een fictieve dienst, waarbij de ondernemer btw dient te voldoen over de huurwaarde van de betrokken woning. De btw-registratie van woningeigenaren zou eenmalig een grote hervorming met zich meebrengen, waarvan handhaving in de huidige tijd zeker niet onmogelijk is. Bovendien is de registratie van woningeigenaren ook te realiseren op grond van de in artikel 12 lid 1 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Het administratieve probleem dat zich bij de vaststelling van huurwaarden voordoet, kan worden opgelost door de huurwaarde van de betreffende woning gelijk te stellen aan de eigenwoningwaarde, oftewel de WOZ-waarde. Aansluiting bij de WOZ-waarde zou in mijn optiek leiden tot een hanteerbaar systeem, aangezien de WOZ-waarde jaarlijks wordt vastgesteld en in de Wet IB 2001 een soortgelijke regeling voor het eigenwoningforfait is opgenomen. Voorts kan de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst en woningeigenaren worden gewaarborgd door een regeling te treffen voor de indiening van een

jaaraangifte in plaats van een kwartaalaangifte. In mijn optiek leidt deze benadering tot een eenvoudigere btw-heffing, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een algemene heffing waarbij de waardeveranderingen van onroerende goederen automatisch in de heffing worden betrokken. Wat betreft de vervaardigingsproblematiek, bij invoering van het eerste alternatief worden dergelijke discussies volledig geëlimineerd. Elke levering van onroerende goederen is immers van rechtswege belast, ongeacht wat het voorwerp van de levering is. Invoering van het eerste alternatief leidt er dan ook toe dat het objectieve karakter van de btw wordt gewaarborgd, aangezien partijen geen invloed meer kunnen uitoefenen op de btw-heffing die is verschuldigd ter zake van de levering van onroerende goederen. De 'gekunstelde' leveringen zijn alsdan verleden tijd.

Het tweede alternatief is de invoering van de belastingvariant in plaats van de door de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 gehanteerde vrijstellingsvariant. De belastingvariant houdt in dat alle transacties in onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken, behalve de verkoop van in gebruik genomen woningen en de verhuur van woningen. Deze variant wordt reeds toegepast door enige niet in de EU gevestigde landen. Met het tweede alternatief wordt een eenvoudigere btw-heffing bereikt, aangezien een niet-algemene heffing wordt vervangen door een niet-algemene vrijstelling. Omdat bij invoering van de belastingvariant de transacties in de voor zakelijke doeleinden bestemde onroerende goederen integraal in de heffing worden betrokken, komt de optie voor belastingheffing te vervallen. De waardeveranderingen van bedrijfspanden worden dan ook automatisch in de heffing worden betrokken. Hoewel er inderdaad veel valt te zeggen voor de invoering van de belastingvariant, verdient dit alternatief in mijn optiek niet de voorkeur. Bij de verbouwing van woningen dient namelijk nog steeds te worden getoetst of sprake is van een vervaardiging dan wel een minder ingrijpende verbouwing. De vervaardigingsdiscussies zullen zich dus nog steeds voordoen.

Tot slot is als derde alternatief een btw-heffing over de waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen ter vervanging van de overdrachtsbelasting voorgesteld. Onder dit alternatief komt een btw-heffing over de waardevermeerdering van in gebruik genomen onroerend goed in de plaats van de overdrachtsbelasting die thans wordt geheven bij de verkrijging van dat onroerend goed. Bij een waardevermindering beneden de aankoop prijs van het onroerend goed wordt deze btw-heffing vormgegeven aan de hand van een btw-teruggaaf. Voor de aftrek van voorbelasting ter zake van verbouwdiensten dient nadere regelgeving te worden getroffen om dubbele heffing te voorkomen. Deze regeling moet erop zien dat de btw die drukt op de met de verbouwing gepaard gaande kosten in aftrek kan worden gebracht. Voor de berekening van de aftrek van voorbelasting kan worden aangehaakt bij een vastgestelde termijn en drempel (hoewel deze mijn inziens arbitrair blijven). Particulieren dienen – om de aftrek van voorbelasting te bewerkstelligen – voor de btw als ondernemer te worden geregistreerd. Deze btw-registratie zou eenmalig tot een grote hervorming leiden, waarvan handhaving in de huidige tijd haalbaar is. De uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst en particulieren kan worden gewaarborgd door een regeling te treffen voor de indiening van een jaaraangifte in plaats van een kwartaalaangifte. De administratieve problemen kunnen zodoende aan de hand van de genoemde oplossingen (deels) worden weggenomen. Nog belangrijker is dat bij invoering van dit alternatief de negatieve aspecten van de overdrachtsbelasting door de afschaffing ervan worden geëlimineerd. Daarbij zou de vervaardigingsproblematiek verleden tijd zijn, aangezien de (door de verbouwing gegenereerde) waardevermeerdering in de heffing wordt betrokken zonder dat moet worden getoetst of sprake is van een vervaardiging of een minder ingrijpende verbouwing. Opgemerkt kan nog worden dat een aanpassing van de Btw-richtlijn en een daarmee gepaard gaande langdurige procedure kan worden voorkomen door deze alternatieve belasting te heffen onder de naam 'overdrachtsbelasting'.

Alles overziend ben ik van mening dat de invoering van de btw-heffing over de waardeveranderingen van vrijgestelde onroerende goederen de voorkeur verdient. Bij invoering van het derde alternatief worden de versturende effecten van de overdrachtsbelasting alsmede de vervaardigingsdiscussies geëlimineerd. Verder leidt de invoering van het dit alternatief in mijn optiek tot minder verstreckende gevolgen dan het geval is bij de invoering van het eerste alternatief. Daarbij kan een aanpassing van de Btw-richtlijn en een daarmee gepaard gaande langdurige procedure worden voorkomen door de alternatieve belasting te heffen onder de naam 'overdrachtsbelasting'.

## LITERATUURLIJST

### Boeken

- D.B. Bijl, Heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, Deventer, Kluwer, 1990
- A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer, Kluwer, 2009
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2012
- H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem, Gouda Quint, 1994,
- J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese BTW, Den Haag, Koninklijke Vermande, 2001
- B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de btw, Deventer, Kluwer, 2016
- B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde, Deventer, FED, 1992

### Artikelen

- W.J.A Ambergen en J.P. van Zanten, Gelijke monniken, gelijke kappen?, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2012/03
- B. Blijje, K. Gopal & D. Ligthart, Huurprijzen vrije sector, ABF Research 4 juni 2019
- R.F.W. van Brederode, Het rechtskarakter van de BTW, WFR 1998/1577
- P. Berkhuisen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed van Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49
- S. Clossen, Btw en onroerend goed, WFR 1995/399
- S. Clossen, Vervang overdrachtsbelasting door btw over waardevermeerderingen huis, WFR 2011/38
- S. Clossen, Three VAT Studies, december 2010, CPB Nederland
- M.D.C. Gomes Vale Viga, Vervaardiging in de btw: back to the future, MBB 2019/4-19
- K.F.H. van Lierop, Alternatieven voor het conceptwetsvoorstel 'Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten', EFS 2017/2018
- W.A.P. Nieuwenhuizen, Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?, BTW-bulletin 2018/26
- J. Sanders, Comme dans un cercle qui emprisonne?, BtwBrief 2018/29
- A.L.C. Simons, Theorie voor een algemene verbruiksbelasting, WFR 1963/4650-4651
- J. Tinbergen, Belasting op bekwaamheid, Intermediair 30 (6), 1970
- T. Vroon, Niets nieuws, BtwBrief 2018/13
- P.F. Zijlstra, Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?, WFR 2006/704



## **Jurisprudentie**

### Gerechtshoven

Hof Leeuwarden 12 mei 1989, nr. 431/87, VN 1989/2830

Hof Amsterdam 28 maart 1994, nr. 93/2820, BNB 1995/70

Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295, V-N 2008/21.2.3

Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2019, nr. 18/00574, V-N Vandaag 2019/2637

### Hoge Raad

HR 16 september 1981, nr. 20 548, BNB 1982/281

HR 12 december 1984, nr. 22 405, BNB 1986/59

HR 17 juni 1987, nr. 23 782 [West-Indische Huis], BNB 1987/243

HR 18 december 1991, nr. 27 364, BNB 1992/102

HR 31 oktober 1997, nr. 16 404 [Portacabin Terneuzen], VN 1997/4334

HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154

HR 10 maart 1999, nr. 34 348, V-N 1999/15.17

HR 30 juni 1999, nr. 34 463, BNB 1999/357

HR 14 oktober 2005, nr. 41.015, BNB 2006/65

HR 25 april 2008, nr. 41 798, BNB 2008/18

HR 5 januari 2000, nr. 34.974, BNB 2000/83

HR 19 november 2010, nr. 08/01021 [Kinderdagverblijf], BNB 2011/42

HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, BNB 2012/142

HR 10 juni 2011, nr. 41510bis [Don Bosco], BNB 2012/140

HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110

HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, BNB 2013/111

HR 22 maart 2013, nr. 12/02180 [Woningstichting Maasdriel], BNB 2013/133

HR 23 september 2016, nr. 15/01732 [Orthopedisch Schoeisel], BNB 2016/226

HR 6 oktober 2018, nr. 16/04577, BNB 2019/5

### Hof van Justitie

HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 [Van Gend & Loos], BNB 1964/134

HvJ 14 februari 1985, 268/83 [Rompelman]

HvJ 14 mei 1985, 139/84 [Van Dijk's Boekhuis], BNB 1985/335

HvJ 26 feburari 1986, nr. 152/84 [Marshall]

HvJ 8 oktober 1987, nr. C-80/86 [Kolpinghuis]

HvJ 8 februari 1990, C-320/88 [Safe], BNB 1990/271

HvJ 13 november 1990, C-106/89 [Marleasing], NJ 1993

HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 [Regione Lombardia]

HvJ 28 maart 1996, C-468/93 [Gemeente Emmen], V-N 1996/1545

HvJ 8 juni 2000, C-400/98 [Breitsohl], V-N 2000/43.17

HvJ 19 september 2000, C-454/98 [Schmeink & Strobel], V-N 2000/47.16

HvJ 4 oktober 2001, C-326/99 [Goed Wonen], BNB 2002/396

HvJ 16 januari 2003, C-315/00 [Maierhofer], BNB 2003/123

HvJ 27 november 2003, C-497/01 [Zita Modes], V-N 2003/61.18

HvJ 1 april 2004, C-320/02 [Stenholmen], V-N 2004/20.19

HvJ 3 maart 2005, C-428/02 [Fonden Marselisborg Lystbådehavn], V-N 2005/15.10

HvJ 21 februari 2006, C-255/02 [Halifax], BNB 2006/170

Beschikking HvJ 1 juni 2006, C-233/05 [Dressuurstal Jespers], V-N 2006/42.14

HvJ 7 september 2006, C-166/05 [Heger], V-N 2006/47.14

HvJ 21 februari 2008, C-425/06 [Part Service], BNB 2009/1

HvJ 13 maart 2008, C-437/06 [Securenta], V-N 2008/14.20

HvJ 22 mei 2008, C-162/07 [Ampliscientifica], V-N 2008/25.20

HvJ 19 november 2009, C-461/08 [Don Bosco], BNB 2011/14

HvJ 10 november 2011, C-444/10 [Schriever], V-N 2011/63.16

HvJ 12 juli 2012, C-326/11 [J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard], BNB 2012/289

HvJ 17 januari 2013, C-543/11 [Maasdriel], BNB 2013/85

HvJ 7 maart 2013, C-424/11 [Wheels], V-N 2013/28.17

HvJ 20 juni 2013, C-219/12 [Thomas Fuchs], BNB 2013/245

HvJ 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 [Larentia en Minerva], V-N 2015/44.18

HvJ 13 oktober 2016, C-294/15 [Mikołajczyk]

HvJ 16 november 2017, C-308/16 [Kozuba Premium Selection], BNB 2018/26

HvJ 22 november 2017, C-251/16 [Cussens e.a.], BNB 2018/46

HvJ 4 september 2019, C-71/18 [KPC Herning], FED 2020/5

### Overige uitspraken

Poolse einduitspraak Kozuba, Naczelny Sąd Administracyjny, 21 maart 2019

Raad van State 29 mei, nr. 201600614/3/R2, 201600617/3/R2, 201600618/3/R2, 201600620/3/R2, 201600622/4/R2, 201600630/3/R2 201506170/2/R2, 201506807/4/R2, 201506815/3/R2 en 201506818/3/R2.

### **Conclusies**

Conclusie A-G Van Gerven, 9 november 1989, C-320/88 [Safe]

Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16 [Kozuba]

Conclusie A-G Ettema, 12 december 2017, nr. 16/04577

Conclusie A-G Bobek, 19 maart 2019, C-71/18 [KPC Herning]

### **Parlementaire stukken**

Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M

Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M

Besluit van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M

Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500

Kamerstukken II 1969/70, 10 560, nr. 3

Kamerstukken II, 1994-95, 24 172, nr. 3

Kamerstukken II, 1994/95, 24 172, nr. 6

Kamerstukken II, 1994-95, 24 172, nr. 7

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

Kamerstukken II 2019/20, 35333, nr. 2

Kamerstukken II 2019/20, 35333, nr. 3

Kamerstukken II 2019/20, 35350, nr. 1

### **Richtlijnen en verordeningen**

Richtlijn 76/227/EEG van 11 april 1967, PbEG 1967 L 71

Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, PbEG 1977 L 145

Verordening 1777/2005/EG van 17 oktober 2005, PbEG L 288

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, PbEG 2006 L 347

Uitvoeringsverordening 2011/282/EU van 15 maart 2011, PbEU 2011 L 77

## Online bronnen

Aangiftetijdvak, Belastingdienst, [belastingdienst.nl](https://belastingdienst.nl)

Cursus belastingrecht Omzetbelasting, Kluwer Navigator, [navigator.nl](https://navigator.nl)

Cursus Belastingrecht Overdrachtsbelasting, Kluwer Navigator, [navigator.nl](https://navigator.nl)

Emissies en depositie van stikstof in Nederland, Toegepast Natuurwetenschappelijk Onderzoek (TNO) oktober 2019, [tno.nl](https://tno.nl)

IBFD – Tax Research Platform, <https://research.ibfd.org/>

Stikstof en PFAS verspreiden zich als olievlek over de bouwsector, ABN AMRO januari 2020, [insights.abnamro.nl](https://insights.abnamro.nl)

Stikstof problematiek, EIB oktober 2019, [eib.nl](https://eib.nl)

## BIJLAGEN

A – Eindspraak Kozuba Naczelny Sąd Administracyjny, 21 maart 2019

*Let op: de onderstaande uitspraak is letterlijk uit het Pools vertaald.*

### Dictum van het arrest

De Hoge Administratieve Rechtbank in de samenstelling: Voorzitter van de NSA-rechter Janusz Zubrzycki (rapporteur), NSA-rechter Ryszard Pęk, NSA-rechter Ryszard Pęk, NSA-rechter Małgorzata Niezgodka - Medek, Protokolant Katarzyna Nowik, na op 21 maart 2019 tijdens een hoorzitting van de financiële kamer de cassatieklacht K. Sp. z o.o.o., gevestigd te W., te hebben onderzocht, tegen het vonnis van de Administratieve Rechtbank van het provinciebestuur van Warschau van 22 mei 2014. dossier nr. III SA/Wa 2488/13 betreffende de klacht van K. Sp. z o. z o. o. o. met maatschappelijke zetel te W. tegen het besluit van de directeur van de belastingkamer te Warschau van 30 juli 2013 nr. [...] over de vaststelling van het bedrag van de btw-plicht voor het eerste kwartaal van 2009 heeft de cassatieklacht afgewezen.

### Rechtvaardiging

1. het arrest van het Gerecht van eerste aanleg en het verloop van de procedure voor de autoriteiten zoals dat door het Gerecht is voorgesteld

1.1 Bij arrest van 22 mei 2014, dossiernummer III SA/Wa 2488/13, heeft Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w Warszawie w sprawie skargi K. sp. z o.o., met zetel in W., het besluit van de directeur van de belastingkamer van Warschau (hierna "DIS" genoemd) van 30 juli 2013 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde voor het eerste kwartaal van 2009 ingetrokken.

1.2 Bij de uiteenzetting van de feiten van de zaak heeft het Gerecht van eerste aanleg verklaard dat het bestreden besluit van DIS het besluit van de directeur van het belastingcontrolebureau in Wałbrzych heeft bevestigd. (hierna: "DUKS") van 12 april 2013 tot vaststelling van het bedrag van verzoeksters btw-verplichting voor het eerste kwartaal van 2009. De belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat de onderneming de verkoop van onroerend goed in de vorm van een bouwrijp perceel in J. niet in de btw- en 7K-aangifte voor het eerste kwartaal van 2009 heeft vermeld in het register van leveringen van goederen voor de btw en dat zij de verkoop van het onroerend goed niet heeft afgewikkeld in de vorm van een bouwrijp perceel in J., waardoor het bedrag van de belasting op de toegevoegde waarde met 180 328 PLN is verminderd. Er werd op gewezen dat bij de notariële akte van 1 september 2005. Z. K., M.K. en J.K. hebben een naamloze vennootschap opgericht - P. Sp. z o.o. De naamswijziging van het bedrijf naar K. Sp. z o.o. vond plaats op 7 september 2009. Op 17 september 2005 heeft de buitengewone algemene vergadering van de vennootschap een besluit aangenomen over de verhoging van het aandelenkapitaal met 700.000 PLN door de oprichting van 700.000 aandelen met een nominale waarde van 1.000 PLN, die Z.K. heeft overgenomen en 600 aandelen in natura heeft afgedekt in de vorm van een gebouwde onroerende zaak met een waarde van 600.000 PLN en een waarde van 600.000 PLN; terwijl de overige 100 aandelen werden afgedekt in de vorm van een onroerend goed dat werd ontwikkeld met een zomerhuis dat gelegen is in het gebied van J. o in de regio J. o en een waarde van 100.000 PLN. De notariële akte van 17 september 2005 heeft de eigendom van het voornoemde onroerend goed overgedragen aan de Vennootschap en ingeschreven in het register van de vaste activa, waarbij de totale waarde ervan is vastgesteld op 712.154 PLN (de waarde van de ingebrachte middelen in natura vermeerderd met de notaris- en griffierechten). Volgens het exemplaar uit het kadastrale en hypotheekregister nr. [...] van de Land- en hypotheekregisters van de arrondissementsrechtbank van N. vormt het perceel met een oppervlakte

van 0,9957 ha, bestaande uit de percelen nr. Bij besluit van 12 augustus 2005 keurde de Starost van Nidzica het bouwproject goed en verleende hij een bouwvergunning aan Z.K. voor de uitbreiding van het bestaande gezinswoninggebouw op perceel nr. Volgens de verklaring van Z.K.'s verklaring... K. van 5 december 2006, werd het gebouw dat op 17 september 2005 aan de Vennootschap werd ingebracht, ontwikkeld met een residentieel en commercieel gebouw. Als inbreng in natura waren de onroerende goederen vaste activa van de Vennootschap. Aangezien de Vennootschap van meet af aan de bedoeling had beide gebouwen te moderniseren, werden ze niet afgeschreven als vaste activa. Het woongebouw werd door de modernisering niet gebruikt in het bedrijf. De voorzitter van de Raad van Bestuur van de Vennootschap verklaarde dat het gebouw na de voltooiing van de moderniseringswerkzaamheden zou worden getaxeerd en dat de waarde ervan zou worden verhoogd met de moderniseringsuitgaven. Na de ingebruikname van het gemoderniseerde gebouw zou het in het register van de vaste activa worden ingeschreven en afgeschreven. Op basis van de tijdens de procedure verzamelde bewijzen werd vastgesteld dat het gebouw dat in 1992, in de jaren 2005-2006, werd opgetrokken, werd aangepast ten behoeve van de bedrijfsactiviteiten van de Vennootschap. Tot 31 december 2006 bedroegen de investeringsuitgaven 378.892,60 PLN. Van de uitgaven in de periode van juli tot december 2006, die 242.942,73 PLN bedroegen, betaalde de Vennootschap in de btw-aangifte de voorbelasting voor een totaalbedrag van 33.426,34 PLN. Op de notulen van 28 november 2006. Z. K. verklaarde dat de volgende moderniseringsactiviteiten werden uitgevoerd: een deel van het gebouw werd toegevoegd aan het oorspronkelijke woongebouw, het dak werd vervangen, nieuwe pleisters werden gelegd, gladde plamuur werd aangebracht, muren en plafonds werden geschilderd, raam- en deurhoutwerk werd vervangen, nieuwe vloeren werden gelegd en trappen werden gemaakt naar de eerste verdieping, een open haard werd geïnstalleerd in de showroom. Na de voltooiing van de aanpassingswerken in het kader van de bedrijfsactiviteit werd het gebouw op 31 juli 2007 als een afzonderlijk vast actief in het register van vaste activa opgenomen onder rubriek 23 - "modelwoning", initiële waarde: 695.170 PLN. De "modelwoning" werd op 15 januari 2009 uit het register van de vaste activa geschrapt als reden, met vermelding van de verkoop van het onroerend goed. De reden waarom in de btw-aangifte - 7K voor het eerste kwartaal van 2009 - geen rekening is gehouden met de inkomsten uit de verkoop van goederen - vaste activa, die in die periode zijn gerealiseerd, heeft de onderneming onder verwijzing naar artikel 43, lid 1, punten 10 en 10a, 7a, 10 en 11, van Ustawa o zwalczaniu o zwalczaiwej konkurencji (hierna "de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie" genoemd), aangegeven dat het om tweedehandsgoederen ging. De DUKS hebben de positie van de onderneming niet gedeeld en hebben bij besluit van 12 april 2013 het bedrag van de btw-plicht van de onderneming voor het eerste kwartaal van 2009 vastgesteld.

DIS bevestigde het besluit van de autoriteit van eerste aanleg, maar legde uit dat uit de analyse van de geïnde dossiers blijkt dat op 15 januari 2009 de belastingschuld van de Vennootschap voor de goederen- en dienstenbelasting voor het eerste kwartaal van 2009 1.549 duizend PLN bedroeg. De compagnie verkocht het pand samen met het gemoderniseerde gebouw dat op het terrein stond. Het bedrijf besteedde meer dan 30% van zijn initiële waarde aan de verbetering van het gebouw in kwestie. De modernisering vond plaats nadat het onroerend goed in natura was ingebracht in het bedrijf. Het verbeterde object is op 31 juli 2007 in gebruik genomen voor eigen gebruik, maar op deze datum was er geen verrekening, omdat de ingebruikname niet heeft plaatsgevonden in het kader van de uitoefening van belastbare activiteiten. De DIS vond de door het bedrijf overgelegde documentatie die de huur van het gebouw onbetrouwbaar zou aantonen. Zij is met de autoriteit van eerste aanleg overeengekomen dat de eerste ingebruikname van het gemoderniseerde gebouw heeft plaatsgevonden als gevolg van de verkoop ervan op 15 januari 2009. - De verkoop is een BTW-plichtige activiteit. Bijgevolg concludeerde zij dat de levering van onroerend goed niet in aanmerking kwam voor de vrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 10, van Ustawa o zwalczaniu niuczaiwej konkurencji (de

wet ter bestrijding van oneerlijke mededinging), omdat de levering plaatsvond in het kader van de eerste schikking (de DIS vertrouwt niet op de verklaring van verzoekster dat het gebouw het voorwerp uitmaakte van een economische activiteit in het kader van de huurovereenkomst). Aangezien de aangebrachte verbeteringen meer dan 30% van de oorspronkelijke waarde van het gebouw bedroegen, werd de faciliteit bovendien gedurende minder dan vijf jaar na de renovatie door de onderneming gebruikt en werd de voorbelasting op de kosten voor de verbetering in mindering gebracht, zodat de verkoop van het onroerend goed niet in aanmerking kwam voor de vrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 10 bis, van de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie (de "Wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie").

(2) Beroep bij het Gerecht van eerste aanleg.

2.1 De Vennootschap heeft een klacht ingediend bij de Provinciale Administratieve Rechtbank (WSA) in Warschau tegen de beslissing en beschuldigde haar van schending van de bepalingen van de procedure, namelijk artikel 122, artikel 180, § 1, artikel 187, § 1, artikel 188 en artikel 210, § 4, van het IP, voor zover dit de uitkomst van de zaak beïnvloedt, en van schending van de bepalingen van het materiële recht, namelijk artikel 41, § 12-12b, artikel 43, § 1, punten 10 en 10a van het IPL.

Verzoekster betoogde dat het woon- (show)gebouw op perceel nr. [...] in J. door haar niet werd gemoderniseerd. De modernisering werd uitgevoerd door de vorige eigenaar van het gebouw in kwestie, Z. K. Het gemoderniseerde gebouw werd op 17 september 2005 in natura aan de Vennootschap ingebracht, en vervolgens werd het in 2006 door de Vennootschap gerenoveerd vanwege de slijtage ervan. Gelet op het voorgaande is aan de eerste voorwaarde voor de vrijstelling als bedoeld in artikel 43.1.10a van het Wetboek van Handelsvennootschappen voldaan. Bovendien voerde de onderneming aan dat zij niet gerechtigd was het bedrag van de outputbelasting met het bedrag van de inputbelasting te verlagen omdat zij het gebouw niet door middel van aankoop had aangekocht. Het betwiste gebouw werd op 17 september 2005 ingebracht in de Vennootschap in de vorm van een inbreng in natura en was voorheen het persoonlijk eigendom van Z.K. K. De Vennootschap is van oordeel dat de Vennootschap gebruik heeft gemaakt van haar recht om het bedrag van de voorbelasting te verminderen met het bedrag van de voorbelasting in de periode vanaf 1 juli 2006. - Op 31 december 2006 bedroeg het bedrag van 242 942 942,73 PLN 242 942,73 PLN. De onderneming legt uit dat zij recht op aftrek had voor haar eigen uitgaven voor een woongebouw op een perceel grond [...] in het dorp J. dat niet in aanmerking kwam voor het begrip "verbetering" in de zin van artikel 43, lid 1, punt 10 bis, onder b), van de Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (hierna "de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie" genoemd). Volgens de onderneming ging de autoriteit er ten onrechte van uit dat er geen redenen waren om aan te nemen dat het woongebouw op het adres J.P.R.T.U. geen verbetering in de zin van artikel 43, lid 1, punt 10 bis, onder b), van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie) was. [...] werd verhuurd. De eerste schikking vond plaats op 14 december 2006, zoals blijkt uit twee huurovereenkomsten die door de Vennootschap werden ingediend. Overeenkomstig het bovenstaande was er een voorwaarde voor vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde als bedoeld in artikel 43, lid 1, punt 1.10, onder b), van de Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie).

2.2 Naar aanleiding van de klacht heeft DIS verzocht om volledige afwijzing van de klacht, waarbij zij haar eerdere argumenten handhaafde.

(3) Motivering van de beslissing van het Gerecht van eerste aanleg.

3.1 De WSA in Warschau verklaarde dat het beroep gegrond was.

3.2 De rechtbank was het met de fiscus eens dat de transactie niet in aanmerking kwam voor de vrijstelling van artikel 43, lid 1.10a van het Wetboek van Strafvordering. Volgens het Gerecht heeft rekwirante voor de verbetering van het betrokken gebouw meer dan 30% van de oorspronkelijke waarde ervan aan kosten gemaakt. De modernisering vond plaats nadat het onroerend goed in natura was ingebracht in het bedrijf. De uitgaven die daartoe zijn gedaan in het kader van 2006 bedroeg 378.892,60 PLN en vertegenwoordigde 55% van de initiële waarde van het gebouw. Deze kosten zijn gemaakt in de periode van 1 juli 2006 tot en met 31 december 2006. Het lijkt dan ook geen twijfel dat de bouwwerkzaamheden met betrekking tot het gebouw dat in natura werd aangekocht, verband hielden met de verbetering van het onroerend goed. Het verbeterde gebouw is op 31 juli 2007 voor eigen gebruik in gebruik genomen, maar op die datum heeft er geen verrekening plaatsgevonden. De ingebruikname voor gebruik vond niet plaats in het kader van belastbare activiteiten. Het Gerecht benadrukte dat verzoekster oorspronkelijk de voorbelasting op bovengenoemde uitgaven in mindering had gebracht. Het Hof was het met de belastingdienst eens dat de documenten die verzoekster ter ondersteuning van de huur van het gebouw zou hebben overgelegd onbetrouwbaar waren. Het Hof is van oordeel dat het standpunt van de belastingautoriteiten die de rechtsgevolgen van huurovereenkomsten tussen familie en economisch verbonden personen, die niet in de boekhouding van de vennootschap zijn verantwoord en openbaar gemaakt, ontkennen, niet verder gaat dan de grenzen van de vrije bewijsvoering. Het Hof ging er dan ook van uit dat het standpunt van de autoriteiten dat de eerste verrekening van het gemoderniseerde gebouw plaatsvond als gevolg van de verkoop ervan in 2009 juist was. Bijgevolg kon de levering van onroerend goed niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 10, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (hierna "de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie" genoemd), aangezien de levering van onroerend goed in het kader van de eerste schikking heeft plaatsgevonden. Aangezien de aangebrachte verbeteringen meer dan 30% van de oorspronkelijke waarde van het gebouw bedroegen, de faciliteit door verzoekster werd gebruikt gedurende een periode van minder dan vijf jaar vanaf de renovatie en er een aftrek van voorbelasting op de kosten voor de verbetering bestond, viel de verkoop van het onroerend goed ook niet onder de vrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 10 bis, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (wet ter bestrijding van uniciteit van het gebouw).

3.3 Het Gerecht van eerste aanleg was echter van oordeel dat de beweringen in de klacht dat de bepalingen van de procedure waren overtreden omdat niet was vastgesteld dat het mogelijk was een preferentieel belastingtarief voor het programma voor sociale huisvesting toe te passen, gerechtvaardigd waren. Het Hof oordeelde dat er in het dossier van de zaak geen documenten waren waaruit bleek dat het betwiste gebouw niet kon worden opgenomen in het sociale huisvestingsprogramma. Erkenning dat het verkochte gebouw voldeed aan de wettelijke vereisten van bovengenoemd programma heeft tot gevolg dat de zaak onderworpen kan zijn aan een voorkeurstarief van 7%, overeenkomstig artikel 41 leden 12-12b van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Uit het dossier blijkt dat de bruikbare oppervlakte van het betwiste gebouw na de uitbreiding ervan 242,2 m<sup>2</sup> bedraagt, d.w.z. dat het niet groter is dan de bovengrens van 300 m<sup>2</sup> die is vastgesteld in artikel 41, lid 12b, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie).

(4) Cassatieberoep.

4.1 De Vennootschap is in beroep gegaan tegen bovengenoemd arrest van de WSA in Warschau in zijn geheel, met het argument dat zij

1. overeenkomstig artikel 174, lid 1, van de wet van 30 augustus 2002. - Wet op de procedures voor de administratieve rechtbanken (Wetsblad 2012, punt 270, zoals gewijzigd, hierna "P.p.p.s.a."



genoemd) - schending van het materiële recht door de onjuiste interpretatie en bijgevolg de onjuiste toepassing ervan:

a) artikel 43, lid 1, punt 10, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (wetboek van strafvordering), door ervan uit te gaan dat deze bepaling geen betrekking heeft op de situatie waarin verzoekster zich bevindt en niet in aanmerking komt voor de daarin vervatte vrijstelling;

b) artikel 43, lid 1, punt 10 bis, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (wetboek van strafvordering), door ervan uit te gaan dat deze bepaling geen betrekking heeft op de situatie waarin verzoekster zich bevindt en niet in aanmerking komt voor de daarin vervatte vrijstelling;

2. overeenkomstig artikel 174, lid 2, van het P.P.S.C. ook sprake was van een inbreuk op de procedureregels die een aanzienlijke invloed op de uitkomst van de zaak had kunnen hebben, en dat was het geval:

a) artikel 187, lid 1, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (het wetboek van strafvordering), wegens de niet-toepassing en onjuiste uitlegging ervan, die erin bestaat dat uitspraak wordt gedaan op basis van geselecteerde bewijsfragmenten en dat een deel van het bewijsmateriaal wordt weggelaten;

b) artikel 91 van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (wetboek van strafvordering) door de niet-toepassing en onjuiste uitlegging ervan, die erin bestaat dat op basis van geselecteerde bewijsfragmenten wordt geoordeeld en een deel van het bewijsmateriaal wordt weggelaten, en in de eerste plaats door de vrije beoordeling van het bewijsmateriaal te overschrijden;

c) artikel 121, lid 1, van het wetboek van strafvordering door ervan uit te gaan dat de fiscale procedure in deze zaak op een zodanige wijze is gevoerd dat de belastingautoriteiten vertrouwen hebben in de passiviteit van de belastingautoriteiten bij het verzamelen van bewijsmateriaal.

Gelet op het voorgaande werd verzocht om vernietiging van het bestreden arrest in zijn geheel en terugverwijzing van de zaak naar de Provinciale Administratieve Rechtbank van Warschau voor heroverweging en om toewijzing van de proceskosten, met inbegrip van de kosten van juridische vertegenwoordiging, volgens de voorgeschreven normen.

4.2 DIS heeft niet gereageerd op het cassatieberoep.

4.3 De hoogste administratieve rechtbank tijdens de hoorzitting van 23 februari 2016 overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie 2012 - Dz. Urz. U.E. van 26 oktober 2012). Nee. C 326 s. (1 e.v.) heeft besloten het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vraag te stellen voor een prejudiciële beslissing: "Moet artikel 135, lid 1, sub j, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling (artikel 43, lid 1, punt 10, van de Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Staatsblad nr. 54 van 2004, punt 159, zoals gewijzigd))? In artikel 2, lid 2, punt 14, van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie) wordt het eerste gebruik gedefinieerd als het in gebruik nemen, in het kader van de uitoefening van belastbare activiteiten, van de eerste koper of gebruiker van gebouwen, constructies of delen daarvan na: a) de bouw of b) de verbetering van gebouwen, constructies of delen daarvan, indien de uitgaven voor verbetering, in de zin van de bepalingen inzake de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de aanvankelijke waarde bedroegen.

Tegelijkertijd heeft de Hoge Administratieve Rechtbank van eerste aanleg overeenkomstig artikel 124.1.5 van het Wetboek de procedure opgeschort totdat de bovengenoemde kwestie is opgelost.

4.4 Aangezien het Hof van Justitie van de Europese Unie zich in zijn arrest van 16 november 2017 in zaak C-308/16 over bovengenoemde prejudiciële vraag heeft uitgesproken, is de reden voor de opschorting van de procedure bij besluit van 29 januari 2018 komen te vervallen. I FSK 1573/14 Het Hoogerechtshof voor Administratieve zaken heeft de procedure in deze zaak geschorst.

(5) Het Hoogerechtshof voor Administratieve zaken heeft het volgende overwogen:

5.1. Het cassatieberoep wordt verworpen omdat het arrest van het Gerecht van eerste aanleg, ondanks de gebrekkige motivering, in overeenstemming is met de wet.

5.2 De Hoge Administratieve Rechtbank stelt dat het standpunt van het Gerecht van eerste aanleg (dat overeenstemt met het standpunt van de DIS in de beslissing in hoger beroep) betreffende de uitlegging en toepassing van artikel 43, lid 1, punten 10 en 10 bis, juncto artikel 2, lid 14, van de Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke mededinging) in het licht van voornoemd arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 november 2017 in de zaak C-308/16 als gebrekkig moet worden beschouwd.

Het Hof van Justitie van de EU heeft geoordeeld dat artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L-reeks 2006, nr. 347/1), zoals gewijzigd, Het Hof van Justitie wordt verzocht het arrest van het Hof van Justitie aldus uit te leggen dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de levering van gebouwen afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming van deze gebouwen plaatsvindt in het kader van een belastbare handeling. Deze bepalingen van deze richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat een dergelijke nationale regeling deze vrijstelling afhankelijk stelt van de voorwaarde dat, wanneer een bestaand gebouw "wordt verbeterd", de gedane uitgaven niet meer dan 30 % van de oorspronkelijke waarde van dat gebouw mogen bedragen, mits dit "verbeterde" begrip op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip "verbouwing" in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, dat wil zeggen dat het betrokken gebouw ingrijpend moet worden gewijzigd om het gebruik ervan te wijzigen of de omstandigheden waarin het wordt gebruikt of de populatie ingrijpend te wijzigen. In zijn motivering heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie verklaard dat artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn betrekking heeft op de levering van een gebouw of een deel van een gebouw en van het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. Bijgevolg wordt in die bepalingen samen een onderscheid gemaakt tussen een nieuw gebouw en een oud gebouw, maar de verkoop van een oud gebouw is in beginsel niet onderworpen aan de btw (ook het arrest van 12 juli 2012, [...], C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21). De ratio legis van deze voorzieningen is gebaseerd op een relatief gebrek aan toegevoegde waarde bij de verkoop van een oud gebouw. De verkoop van een gebouw na de eerste levering aan de eindverbruiker, die het einde van het productieproces vormt, hoewel het valt onder het begrip "economische activiteit" in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, levert geen significante toegevoegde waarde op en moet dus in beginsel worden vrijgesteld (zie ook het arrest van 4 oktober 2001 in zaak C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52). (paragrafen 30 en 31). Vervolgens heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in de punten 37-41 van het arrest, onder verwijzing naar het begrip "eerste gebruik", verklaard dat het begrip "eerste gebruik" in artikel 12 van de btw-richtlijn is opgenomen, maar daarin niet is gedefinieerd. Het Hof herinnert eraan dat de inhoud van een bepaling van Unierecht die geen uitdrukkelijke verwijzing naar het recht van de lidstaten bevat, in beginsel autonoom en eenvormig moet worden uitgelegd, rekening houdend met de context

en het doel van de betrokken bepaling. Voorts heeft het Hof van Justitie benadrukt dat volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie de termen die worden gebruikt om de in artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen te omschrijven, strikt moeten worden geïnterpreteerd, aangezien zij afwijken van de algemene regel dat de btw van toepassing is op alle goederenleveringen en diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht of geleverd. Deze begrippen moeten echter worden uitgelegd in overeenstemming met de met deze vrijstellingen nagestreefde doelstellingen en moeten in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijk BTW-stelsel is gebaseerd. Onder verwijzing naar de voorbereidende werkzaamheden voor de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), die voor de uitlegging van de btw-richtlijn meetbaar blijft in het kader van de in artikel 135, lid 1, sub j, van deze richtlijn bedoelde vrijstellingen, was het Hof van Justitie van de Europese Unie van oordeel dat het criterium van de "eerste ingebruikneming" van een gebouw moet worden begrepen als een criterium dat overeenkomt met het criterium van de eerste ingebruikneming door de eigenaar of bewoner van het gebouw. De Rekenkamer merkte op dat bij de hierboven beschreven voorbereidende werkzaamheden werd vastgesteld dat dit criterium in aanmerking werd genomen om te bepalen op welk moment het productieproces van het gebouw was voltooid en het gebouw werd verbruikt. Uit bovenstaande historische analyse volgt echter niet dat het gebruik van het gebouw door de eigenaar als onderdeel van een belastbare transactie moet plaatsvinden.

Het Hof herinnert er ook aan dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat een stelsel van belastingvrijstellingen, dat in nationaal recht is omgezet, in de lidstaten op verschillende wijze wordt toegepast. Deze vrijstellingen zijn bedoeld om de eigen middelen van de Unie in alle lidstaten op uniforme wijze te kunnen innen. Hieruit volgt dat, zelfs indien artikel 135, lid 1, sub j, juncto artikel 12 van de btw-richtlijn waarnaar het verwijst, verwijst naar de door de lidstaten gestelde voorwaarden voor vrijstellingen, de in die bepaling bedoelde vrijstellingen in overeenstemming moeten zijn met autonome begrippen van het recht van de Unie, zodat de maatstaf van heffing van de btw op eenvormige wijze en in overeenstemming met gemeenschappelijke beginselen kan worden vastgesteld (punten 43 en 44).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie was dan ook van oordeel (punt 47) dat de lidstaten met name de vrijstelling van BTW voor de levering van gebouwen na de eerste ingebruikneming ervan niet afhankelijk mogen stellen van een voorwaarde die niet is opgenomen in de BTW-richtlijn, namelijk dat de eerste ingebruikneming in het kader van een belastbare handeling moet plaatsvinden.

Wat betreft de mogelijkheid voor de lidstaten om overeenkomstig artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn de toepassing van het in artikel 12, lid 1, sub a, van deze richtlijn bedoelde criterium van "eerste gebruik" op de verbouwing van gebouwen vast te stellen, is het Hof van oordeel dat het opleggen van een kwantitatieve eis dat de kosten van een dergelijke verbouwing een bepaald percentage van de aanvankelijke waarde van het betrokken gebouw moeten bereiken, in casu ten minste 30 % van die waarde, om de btw verschuldigd te maken, een uitdrukking is van de uitoefening van die mogelijkheid.

Het Hof benadrukte dat de btw-richtlijn het begrip "verbouwing" in artikel 12, lid 2, van de richtlijn niet definieert. Volgens de Rekenkamer suggereert deze formulering dat het gebouw in kwestie ingrijpend moet worden gewijzigd om het gebruik ervan of de gebruiksvoorwaarden aanzienlijk te wijzigen (paragraaf 52). Het begrip "verbouwing" omvat dus met name het geval waarin volledige of voldoende vergevorderde werkzaamheden zijn uitgevoerd, waarna het gebouw in kwestie voor andere doeleinden zal worden gebruikt (punt 54). Het Hof merkt op dat de uitlegging van het begrip "omzetting" in punt 52 van het betrokken arrest eveneens in overeenstemming is met de doelstelling

van de btw-richtlijn, met name wat betreft de belastingheffing op handelingen die tot doel hebben de waarde van de betrokken goederen te verhogen. Wat nieuwe gebouwen betreft, merkt de advocaat-generaal in de punten 71 en 72 van zijn conclusie op dat de meerwaarde van bouwwerkzaamheden leidt tot een fundamentele wijziging van de materiële omstandigheden als gevolg van de overgang van een niet-ontwikkeld onroerend goed of zelfs een onbebouwd terrein naar een woongebouw. Wat oude gebouwen betreft, vindt deze toegevoegde waarde plaats wanneer er een ingrijpende verbouwing heeft plaatsgevonden, zodat het oude gebouw kan worden gelijkgesteld met het nieuwe gebouw (alinea 55).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft erop gewezen dat het begrip "wederopbouw" in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn in Poolse recht is omgezet in artikel 2, lid 14, van Ustawa o zwalczaniu o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie) door te verwijzen naar het begrip "verbetering". Hij stelde ook dat het terminologische verschil op zich niet kan leiden tot de niet-naleving van de btw-richtlijn door de VS indien de term "verbetering" door de nationale rechter wordt geïnterpreteerd als een synoniem voor "wederopbouw" in de zin van punt 52 van het arrest van het Hof van Justitie van de EU. Onder verwijzing naar de feiten van de zaak wees het Hof erop dat de uitgaven voor de "verbetering" van het betrokken gebouw 55% van de oorspronkelijke waarde ervan bedroegen. Hoewel een dergelijk percentage in wezen suggereert dat de verbouwingen van een gebouw op grond van de omvang ervan kunnen hebben bijgedragen tot een belangrijke wijziging van de gebruiksvoorwaarden van dat gebouw, staat het aan de verwijzende rechter om op basis van de hem ter beschikking staande gegevens te beoordelen in hoeverre de in het hoofdgeding aan de orde zijnde "verbetering" heeft geleid tot een ingrijpende wijziging van dat gebouw in de zin van punt 52 van het betrokken arrest.

5.3 In het licht van bovengenoemd arrest van het Hof van Justitie van de EU, dat stelt dat artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder b), niet correct in nationaal recht zijn omgezet, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat de "verbetering" waarop het hoofdgeding betrekking heeft, heeft geleid tot een ingrijpende wijziging van het gebouw in de zin van par. 52 van het arrest in kwestie. j) de btw-richtlijn, voor zover de Poolse btw-wet de vrijstelling van de btw op de levering van gebouwen afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming van deze gebouwen plaatsvindt in het kader van een belastbare handeling, de uitlegging en de beoordeling door het Gerecht (als belastingdienst) van de toepassing van de feitelijke omstandigheden van de zaak van artikel 43, lid 1, punt 10, en artikel 43, lid 1, punt 10, en artikel 43, lid 1, punt 10 bis, juncto artikel 2, punt 14, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde op de levering van gebouwen, voorzover de Poolse btw-wet de eerste ingebruikname van deze gebouwen afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming van deze gebouwen in het kader van een belastbare handeling geschiedt.

5.4 Als gevolg van het voorgaande achtte de Hoge Administratieve Rechtbank de beweringen van het cassatieberoep met betrekking tot de schending van de bepalingen van het materiële recht, te weten artikel 43 lid 1 punt 10 en artikel 43 lid 1 punt 10a van de Ustawa o zwalczaniu o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de Wet op de bestrijding van oneerlijke concurrentie), gerechtvaardigd, zij het om andere dan de in het cassatieberoep genoemde redenen (vgl. de beslissing van de Hoge Raad voor het Bestuur van 13 december 2005, II FSK 773/05, waarin is aangenomen dat het bindend karakter van de cassatierechtbank door de middelen van het cassatieberoep, voortvloeiend uit artikel 183, eerste lid, van het P.P.S.S.A., zich er niet tegen verzet dat de rechter de klacht in het kader van de daarin genoemde gronden aanvaardt, maar met een andere motivering). Tegelijkertijd heeft het Hooggerechtshof echter verklaard dat het bestreden arrest - ondanks de gebrekkige beoordeling van de uitlegging en toepassing van bovengenoemde materiële bepalingen door de beroepsinstantie - in

overeenstemming is met het recht, net als de DIS-beschikking op dezelfde gronden (gebrekkige uitlegging en toepassing van artikel 43, lid 1, punt 10, en artikel 43, lid 1, punt 10, en artikel 43, lid 1, punt 10, onder a), van de wet inzake de bestrijding van oneerlijke mededinging). werd herroepen (ongeacht de reden voor de intrekking van het besluit van de provinciale administratieve rechtbank van Warschau, die werd geformuleerd in het feit dat de belastingdienst niet heeft onderzocht of - gelet op de relevante verklaring dat verzoekster geen recht had op btw-vrijstelling op de betwiste verkoop van onroerend goed - de transactie voldoet aan de voorwaarden om te worden onderworpen aan een preferentieel btw-tarief overeenkomstig artikel 41, lid 12, van de wet ter bestrijding van oneerlijke mededinging (Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji).

5.5 De beweringen van het cassatieberoep betreffende de schending van de bepalingen van het procesrecht, d.w.z. artikel 187, lid 1, en artikel 191 van het Gerecht van eerste aanleg, op grond waarvan de partij heeft getracht de volledigheid van het bewijsmateriaal en de beoordeling van de feitelijke bevindingen van de belastingautoriteiten (die door het Gerecht van eerste aanleg zijn aanvaard) in het kader van de procedure te ondermijnen, moeten als onjuist worden beschouwd:

- dat verzoekster in 2006 in het kader van de modernisering van een gebouw op perceel nr. [...] in de gemeente J. een aantal investeringen heeft gedaan in een gebouw dat gelegen is op perceel nr;
- de opening van het gebouw in kwestie in december 2006 in het kader van de huurovereenkomsten van 14 december 2006

5.6 Met betrekking tot de eerste van bovengenoemde omstandigheden stelt de hoogste administratieve rechtbank vast dat uit de in de zaak verzamelde bewijzen blijkt dat verzoekster in 2006 voor het gebouw in kwestie een investeringsuitgave van 378 892,60 PLN heeft gedaan. Vervolgens werd het gebouw (als demonstratiegebouw) op 31 juli als afzonderlijk vast actief aanvaard in het register van de vaste activa van verzoekster.

2007 tegen de initiële waarde van 695.170,00 PLN. Vastgesteld werd dat de uitgaven 55% van de initiële waarde van het gebouw bedroegen  $(378.892,60 : 695.170,00) \text{ PLN} \times 100\% = 54,50\%$ .

55%. De waarde van de uitgaven die de Vennootschap gerechtigd was om het bedrag van de voorbelasting te verminderen met het bedrag van de voorbelasting (vastgesteld in de periode van 1 juli 2006 tot en met 31 december 2006, omdat de Vennootschap geen documenten voor de overige periodes heeft verstrekt) bedroeg PLN 242.942,73 (de Vennootschap betaalde de voorbelasting in de BTW-7-aangiften voor een totaal bedrag van PLN 33.426,34) en vertegenwoordigde 35 % van de initiële waarde van het gebouw  $(242.942.942,73 : 695.170,00) \text{ PLN} \times 100\% = 34,95\%$ .

35%. Bovenstaande bevindingen met betrekking tot de omvang en het doel (op basis van de in de [...] rekening opgenomen gegevens over kapitaaluitgaven) van de uitgaven van de onderneming in de cassatieklacht werden op geen enkele wijze in twijfel getrokken. De argumentatie van de auteur van deze klacht beperkt zich in wezen tot algemene overwegingen over de aard van deze uitgaven (de partij beweert dat het ging om renovatiekosten in verband met het verbruik van bepaalde elementen van het gebouw, en niet - zoals het Gerecht van eerste aanleg met de fiscus beweert - om kosten voor de modernisering/verbetering van dit gebouw).

Deze vraag - dat wil zeggen of de betrokken uitgaven van verzoekster zijn gedaan in het kader van de "verbetering" als bedoeld in artikel 2, lid 14, sub b, van de Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de wet ter bestrijding van oneerlijke mededinging), die in het licht van voornoemd arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen dient te worden geïdentificeerd met het begrip "reconstructie" als bedoeld in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn (cf. de punten 51-55 van het

arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zaak C-308/16) - zal echter opnieuw in een procedure worden behandeld.

5.7 Met betrekking tot het middel ontleend aan schending door het Gerecht van artikel 187, leden 1 en 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

artikel 191 van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de code ter bestrijding van oneerlijke mededinging), op grond van een onjuiste beoordeling dat de belastingautoriteiten er terecht van zijn uitgegaan dat het betrokken gebouw in december 2006 niet was verhuurd op basis van twee overeenkomsten die op 14 december van dat jaar tussen verzoekster en A. sp. z o.o. w J. zouden zijn gesloten. (1) en Z. K. (2), oordeelt de Hoge Raad voor het Bestuur dat de in cassatieberoep aangevoerde argumenten ter zake slechts polemieken zijn met het standpunt van het Gerecht van eerste aanleg. In het cassatieberoep zijn er echter geen argumenten die de beoordeling van de DIS, en daarmee de WSA in Warschau, in dit opzicht ondermijnen. Het DIS-besluit geeft echter duidelijk en duidelijk de redenen voor het besluit van de Autoriteit aan: onvolledige huurovereenkomsten tussen leden van de raad van bestuur van de Venootschap die ook lid waren van de naaste familie (vader-zoon), die fouten bevatten in de namen van de ondernemingen en hun statutaire zetel, onnauwkeurige omschrijving van de omvang van de gevraagde diensten en het ontbreken van bewijs dat hun prestaties worden bevestigd, gebrek aan bewijs ter bevestiging van de afwikkeling van de fiscale gevolgen van de gesloten overeenkomsten, gebrek aan bewijs ter bevestiging van de financiële afwikkeling van de financiële schikkingen tussen de partijen bij de overeenkomsten, die naar het oordeel van de Autoriteit niet mogelijk maakten om te concluderen dat de activiteiten die worden beschreven in de overeenkomsten, de activiteiten die in de overeenkomst worden beschreven, niet konden worden beschouwd als activiteiten die in de overeenkomst worden beschreven. De loutere verklaring van de auteur van de cassatieklacht dat de autoriteiten niet over specifiek bewijsmateriaal beschikten dat op de duidelijke aard van de huurovereenkomsten wijst, is niet voldoende om de bovengenoemde beoordeling van DIS, die door de Provinciale Administratieve Rechtbank in Warschau in het kader van het betwiste arrest wordt goedgekeurd, effectief te ondermijnen.

5.8 De Hoge Administratieve Rechtbank oordeelde dat het bestreden arrest - ondanks een onjuiste rechtvaardiging in de hierboven genoemde reikwijdte met betrekking tot de uitlegging en toepassing door de fiscus van de in het cassatieberoep aangehaalde bepalingen van materieel recht - in overeenstemming is met het recht en dus op grond van art. 184 van het P.P.S.A. als in het dictum luidt.

5.9 DIAS zal bij de heroverweging van deze zaak verplicht zijn de in deze zaak vastgestelde feiten te analyseren vanuit het oogpunt van de juiste (rekening houdend met de stellingen van het eerder genoemde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie) interpretatie van artikel 43, lid 1, punten 10 en 10 bis, en artikel 43, lid 7 bis, in samenhang met artikel 2, lid 14, van de wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie, rekening houdend met de overwegingen die de Hoge Administratieve Rechtbank van Eerste Aanleg op basis hiervan heeft gemaakt. In het bijzonder dient de autoriteit rekening te houden met de definitie van de term "eerste bewoning" en "verbetering" van een gebouw, constructie of een deel daarvan die voortvloeit uit het arrest van het Hof van Justitie in het kader van het recht op vrijstelling zoals beschreven in de bovengenoemde bepalingen van Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (de Wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie). Indien wordt vastgesteld dat verzoekster bij de betwiste verkooptransactie van onroerend goed geen recht had op de hierboven bedoelde vrijstelling, is de DIS verplicht na te gaan of de transactie voldeed aan de voorwaarden voor btw-heffing tegen het preferentiële btw-tarief overeenkomstig artikel 41, leden 12 tot en met 12b, van Ustawa o zwalczaniu o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (hierna "de Wet ter bestrijding van oneerlijke concurrentie" genoemd).

B – Vertaling van artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c,d en f van het besluit (*Decreto del Presidente della Repubblica*) van 6 juni 2001, nr. 380, te vinden via:

[https://www.bosettiegatti.eu/info/norme/statali/2001\\_0380.htm](https://www.bosettiegatti.eu/info/norme/statali/2001_0380.htm)

*Let op: de onderstaande bepalingen zijn letterlijk uit het Italiaans vertaald.*

#### Artikel 3 (L) - Definitie van het begrip verbouwing

c) 'restauratie- en instandhoudingswerkzaamheden': bouwwerkzaamheden die bedoeld zijn om het gebouworganisme in stand te houden en de functionaliteit ervan te waarborgen door middel van een stelselmatige reeks werkzaamheden die, met inachtneming van de structurele, formele en typologische elementen van het organisme, een wijziging van het beoogde gebruik ervan mogelijk maken, op voorwaarde dat deze elementen verenigbaar zijn met en overeenstemmen met de elementen die zijn vastgesteld in het algemene planningsinstrument en de plannen voor de uitvoering ervan. Deze maatregelen omvatten de consolidatie, restauratie en vernieuwing van de samenstellende delen van het gebouw, het inbrengen van bijkomende elementen en systemen die nodig zijn voor het gebruik, het verwijderen van elementen die niet van belang zijn voor het lichaam van het gebouw;

(Brief gewijzigd bij artikel 65-bis van wet nr. 96 van 2017, gewijzigd bij artikel 65-bis van wet nr. 96 van 2017)

d) 'renovatie van gebouwen': activiteiten die gericht zijn op de omvorming van bouworganisaties door middel van een systematisch geheel van werkzaamheden die ertoe kunnen leiden dat een bouworganisatie geheel of gedeeltelijk verschilt van de vorige. Deze maatregelen omvatten de restauratie of vervanging van bepaalde onderdelen van het gebouw, het verwijderen, wijzigen en toevoegen van nieuwe elementen en systemen. Het toepassingsgebied van de renovatie van gebouwen omvat ook die welke bestaan uit sloop en reconstructie met hetzelfde volume als de bestaande, met uitzondering van de enige vernieuwingen die nodig zijn om te voldoen aan de anti-seismische voorschriften, alsook die welke gericht zijn op de restauratie van gebouwen, of delen daarvan, die mogelijk zijn ingestort of gesloopt, door middel van de reconstructie ervan, op voorwaarde dat het mogelijk is om de bestaande consistentie te verifiëren. Het is wel verstaan dat, met betrekking tot de gebouwen die onderworpen zijn aan de beperkingen van wetsbesluit nr. 42 van 22 januari 2004 en latere wijzigingen, sloop- en wederopbouwwerkzaamheden en de restauratie van ingestorte of gesloopte gebouwen, alleen renovatiewerkzaamheden van gebouwen zijn als dezelfde opzet van het bestaande gebouw wordt gerespecteerd;

f) 'stedelijke herstructureringsmaatregelen': maatregelen die erop gericht zijn de bestaande stedelijke weefselstructuur te vervangen door een andere, door middel van een systematische reeks bouwkundige ingrepen, met inbegrip van de wijziging van het ontwerp van percelen, blokken en weggennet.