

Erasmus universiteit Rotterdam

De kwalificatie van onroerende zaken in de btw na het Kozuba-arrest

Inleverdatum:	30-04-2021
Naam student:	E.R. (Eric) van Uffelen
Studentnummer:	416125
Scriptiebegeleider:	Dr. R.N.F Zuidgeest
Tweede beoordelaar:	Mr. Drs. J. Gruson

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	6
1.1	Aanleiding	6
1.2	Probleemstelling	8
1.3	Opzet.....	8
1.4	Afbakening	9
2	De btw onder de loep	10
2.1	Inleiding.....	10
2.2	Europese Btw-richtlijn.....	10
2.3	Karakter.....	11
2.3.1	Neutraliteit.....	12
2.4	Ondernemer.....	15
2.4.1	Ieder	15
2.4.2	Zelfstandig.....	16
2.4.3	Economische activiteit	16
2.5	Belastbare feiten.....	18
2.5.1	De levering van goederen	18
2.5.2	De levering van diensten.....	18
2.6	Plaats van de prestatie.....	19
2.7	De maatstaf van heffing.....	19
2.8	Het tarief	20
2.9	Vrijstellingen	20
2.10	Aftrek van voorbelasting.....	21
2.11	Conclusie	22
3	Levering van vastgoed in de btw en overdrachtsbelasting.....	23
3.1	Inleiding.....	23
3.2	Heffing van btw bij levering van vastgoed.....	23
3.2.1	Onroerende zaken voor de btw	23
3.2.2	Vrijgesteld?	23
3.2.3	Herziening	25
3.2.4	Beperkte rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen.....	25
3.3	Heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van vastgoed	26
3.3.1	Verkrijging	26
3.3.2	Voorwerp van verkrijging.....	27
3.3.3	Maatstaf van heffing	28
3.3.4	Tarief	29

3.3.5 Het tijdstip van verkrijging en de wijze van heffing	30
3.3.6 Vrijstellingen	30
3.3.7 Samenloop btw en overdrachtsbelasting	31
3.3.8 Conclusie	32
4 De vervaardiging van een nieuw onroerend goed en het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium	33
4.1 Inleiding.....	33
4.2 De vervaardiging van een nieuw onroerend goed.....	33
4.2.1 Van Dijk’s Boekhuis	33
4.2.2 Dressuurstal Jespers.....	34
4.2.3 Komen en Zonen	34
4.2.4 Tussenconclusie	35
4.3 De Hoge Raad over verbouwingen	35
4.3.1 Jurisprudentie van de HR vóór de introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium ...	35
4.3.2 De introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium	38
4.3.3 Jurisprudentie van de HR na de introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium	40
4.4 Conclusie	43
Hoofdstuk 5 Het Kozuba-arrest	45
5.1 inleiding.....	45
5.2 HvJ EU 16 november 2017	45
5.2.1 De conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona 4 juli 2017.....	46
5.2.2 De uitspraak van het HvJ van 16 november 2017.....	46
5.3 Beschouwing van het Kozuba-arrest.....	47
5.3.1 De beginwaarde	47
5.3.2 Het begrip ‘eerste ingebruikneming’	48
5.3.3 Het begrip ‘verbouwing’	49
5.4 Conclusie	52
Hoofdstuk 6 Vernieuwbouw in de Nederlandse jurisprudentie na het Kozuba-arrest	53
6.1 Inleiding.....	53
6.2 HR 5 oktober 2018	53
6.3 Wollenstoffenfabriek	55
6.3.1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019	55
6.3.2 Hof ’s-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177	57
6.4 Postkantoor.....	58
6.4.1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019.....	58
6.4.2 Hof ’s-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320.....	61
6.5 Conclusie	62

Hoofdstuk 7 Conclusie	63
Bronnen.....	66

Lijst van gebruikte afkortingen

art.	artikel
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ/ HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
r.o.	rechtsoverweging
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Sinds juni 2013 stijgen de huizenprijzen in Nederland gestaag. Een trend die ook door de coronacrisis niet is gewijzigd.¹ In economisch onzekere tijden blijft vastgoed dus voorlopig een betrouwbare investering. Niet alleen door middel van nieuwbouw wordt voorzien in de vraag naar woningen. Projectontwikkelaars transformeren bestaande gebouwen zoals kantoren, scholen of postkantoren tot woningen. In 2018 werden er op deze manier 13.000 nieuwe woningen gecreëerd² en in 2019 lag dit aantal op 12.500.³ Aangezien er veel vastgoed zonder woonbestemming langdurig leeg staat,⁴ is er genoeg mogelijkheid om bestaande gebouwen te transformeren tot woningen.

Bij de levering van een onroerende zaak in Nederland door een btw-ondernemer vindt in principe een belastbaar feit voor de btw plaats. Er wordt echter onderscheid gemaakt tussen 'nieuwe' en 'oude' onroerende zaken. De levering van een nieuwe onroerende zaak is belast met btw (art. 3 lid 1 onderdeel c van de Wet op de omzetbelasting 1968). De levering van een oude onroerende zaak is daarentegen vrijgesteld van btw (art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968). De levering van een onroerende zaak kwalificeert als levering van een nieuwe onroerende zaak op of vóór uiterlijk twee jaren na eerste ingebruikneming. Dit wordt ook wel de bouw- en handelsfase genoemd. Met de btw beoogt de wetgever de toegevoegde waarde te belasten. Volgens de wetgever wordt na de bouw- en handelsfase geen waarde meer toegevoegd aan onroerende zaken, dit is door het Hof van Justitie benadrukt in het Kozuba-arrest⁵ en eerder in Goed Wonen.⁶

Voor de overdrachtsbelasting is het verkrijgen van een onroerende zaak in Nederland of de rechten die daarop zien een belastbaar feit (art. 2 Wet op belastingen rechtsverkeer). Zo kan het voorkomen dat er een samenloop van btw en overdrachtsbelasting plaatsvindt, namelijk als een btw-ondernemer een nieuwe in Nederland gelegen onroerende zaak overdraagt. De verkoper brengt btw in rekening aan de verkrijger en draagt deze btw vervolgens af. De verkrijger moet op aangifte de overdrachtsbelasting voldoen. Dit was de wetgever wat te gortig, daarom is de samenloopvrijstelling (art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV) ingevoerd. Eén van de voorwaarden voor toepassing van de samenloopvrijstelling is dat de btw verschuldigd is op basis van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968. Het moet gaan om een nieuwe onroerende zaak. Er kan dus geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling, indien is gekozen om te opteren voor belaste levering.⁷ Ten tweede mag de onroerende zaak niet bij de verkrijger als bedrijfsmiddel in gebruik zijn wanneer de btw op grond van art. 15 Wet OB 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht.

In artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB staat dat bij de verbouwing van een bestaand gebouw de termijn voor de bouw- en handelsfase opnieuw in kan gaan. Het moet gaan om een verbouwing waardoor het gebouw dusdanig is veranderd dat een nieuw goed is vervaardigd. Er wordt dan gesproken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Op deze wijze maken de projectontwikkelaars uit de eerste alinea kans op de samenloopvrijstelling. Door de wetgever is geen kwantitatieve eis aan een verbouwing verbonden. In algemene zin is nog altijd niet helemaal

¹ CBS, 'Koopwoningen bijna 9 procent duurder in november', CBS.nl, 21 december 2020.

² CBS, '13 duizend woningen door transformatie van gebouwen', CBS.nl, 23 oktober 2019.

³ CBS, '12,5 duizend woningen door transformatie van gebouwen in 2019', CBS.nl, 29 oktober 2020.

⁴ In 2019 stond er bijv. 3,3 mln. m² aan kantoor en 2,6 mln. m² aan winkel leeg. Bijna tweederde van het vloeroppervlak dat geen woonbestemming heeft, was een jaar eerder ook niet in gebruik. CBS, 'Meeste oppervlakteleegstand bij kantoren en winkels', CBS.nl, 29 november 2019.

⁵ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 30 en 31.

⁶ HvJ EG, 04-10-2001, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (Goed Wonen), r.o. 52.

⁷ art. 11 lid 1 letter a sub 2 Wet OB en art. 6 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

duidelijk wanneer een onroerende zaak door een verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak is. Over dit onderwerp is dan ook veel jurisprudentie verschenen van het Nederlandse rechtelijke macht en het Hof van Justitie.

In 2010 wees de Hoge Raad het zogenoemde Kinderdagverblijfarrest.⁸ Bij dit arrest werd het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium geïntroduceerd als toets voor de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. Met de introductie van dit criterium is echter de discussie rondom de vervaardiging van nieuwe onroerende zaken verre van gesloten. In de arresten en uitspraken van de Hoge Raad en lagere rechters waar het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium is gehanteerd, is geen eenduidige lijn terug te vinden voor de toepassing van het criterium.⁹ Dit wordt verder uiteengezet bij de inhoudelijke behandeling van de uitspraken.

Ook de beoordelingscriteria voor het vervaardigen van een nieuw goed in het algemeen komen voort uit arresten van het Hof van Justitie. De bepalende arresten aangaande deze problematiek zijn onder andere Van Dijk’s Boekhuis en Dressuurstal Jespers. Deze zaken zien alleen niet op een onroerende zaak maar op roerende zaken. Op 16 november 2017 is het Kozuba-arrest¹⁰ geweest door het Hof van Justitie, deze zaak gaat wel over onroerend goed. Een in Polen gelegen gebouw is in 2006 verbouwd tegen een investering van ongeveer 55% van de beginwaarde. Het gebouw werd op 31 juli 2007, toen de verbouwing af was, voor de eigen economische activiteit van Kozuba in gebruik genomen. In januari 2009 is het gebouw verkocht. Kozuba meende dat de verkoop van btw was vrijgesteld, omdat het om een oud gebouw ging. De Poolse belastingautoriteit meende dat het door de verbouwing ging om een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Dit betekent dat een nieuwe eerste ingebruikneming plaats heeft gevonden en dat bij de verkoop dus wel btw in rekening had moeten worden gebracht.

Het Hof van Justitie was het met de Poolse belastingautoriteit eens. In de Poolse belastingwet is een kwantitatief criterium van 30% voor de verbouwingskosten, ten opzichte van de beginwaarde, opgenomen. Wat als beginwaarde moet worden genomen is niet duidelijk. Het woord beginwaarde impliceert de waarde nadat het gebouw in originele staat is gerealiseerd. Soltysik stelt echter dat het meer aannemelijk is om de waarde bij aanvang van de verbouwing te nemen.¹¹ Boven de 30%-grens wordt gesproken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het hebben van een kwantitatief criterium is toegestaan volgens het Hof van Justitie. Ook heeft het Hof van Justitie invulling gegeven aan het begrip ‘verbouwing’ in art. 12 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG. R.o. 59: “(...) *gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.*”. Dit lijkt niet hetzelfde als het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium uit de Nederlandse jurisprudentie. Ook in de literatuur wordt dit verschil benoemt.^{12 13} Al is niet iedereen er zeker van of er daadwerkelijk een

⁸ HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668.

⁹ Denk bijvoorbeeld aan het wel meewegen van de bouwkundige herkenbaarheid in het geschil over het postkantoor (ECLI:NL:RBZWB:2019:1927) enerzijds en niet meewegen in de uitspraak over de wollenstoffenfabriek (ECLI:NL:RBZWB:2019:774) anderzijds.

¹⁰ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba).

¹¹ M. Soltysik, ‘Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’’, NTFR 2018/184.

¹² A.H. Bomer, ‘De Kozuba-wending’, VGFC 2018/4-2.

¹³ G.J. van Norden, ‘Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw?’, WPNR 2018/7197.

verschil is.^{14 15} Een terechte vraag is volgens mij hierna: ‘Wat betekent het Kozuba arrest voor de Nederlandse vastgoedpraktijk?’. Dit brengt mij bij mijn probleemstelling.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt het antwoord gezocht op de volgende probleemstelling:

“Dwingt het Kozuba-arrest van het Europese Hof van Justitie tot andere beoordelingscriteria voor het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak voor de btw dan het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium van de Nederlandse Hoge Raad?”

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

- Wat zijn de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel?
- Wat zijn de wezenlijke kenmerken van de overdrachtsbelasting?
- Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en hoe is dit begrip in de jurisprudentie tot stand gekomen?
- Wat houdt het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in, dat vóór het Kozuba-arrest is gedefinieerd door de Nederlandse Hoge Raad en hoe is dit criterium tot stand gekomen?
- Hoe luidt de uitspraak van het Hof van Justitie in het Kozuba-arrest?
- Wat zijn de gevolgen van het Kozuba-arrest voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk?
- Dient het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium te wijzigen naar aanleiding van het Kozuba-arrest, en zo ja hoe?

1.3 Opzet

Ten eerste wordt in hoofdstuk 2 een deel van het theoretisch kader geschetst. Er wordt een algemeen beeld van het btw-stelsel geschetst aan de hand van de deelvraag: *“Wat zijn de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel?”*. In hoofdstuk 3 komt de rest van het theoretisch kader aan bod. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op vastgoed in de btw en de samenloopvrijstelling. Om die reden zal ook de overdrachtsbelasting kort aan bod komen.

In hoofdstuk 4 komt de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak aan bod. Eerst wordt ingegaan op de vraag wanneer sprake is van een nieuw vervaardigd goed in het algemeen. Hierbij komen de belangrijkste zaken van het Hof van Justitie aan bod. Daarna wordt het hieruit voortgekomen ‘in wezen nieuwbouw’ criterium besproken middels de deelvraag: *“Wat houdt het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in, dat vóór het Kozuba-arrest is gedefinieerd door de Nederlandse Hoge Raad en hoe is dit criterium tot stand gekomen?”*. Dit wordt gedaan door een analyse te maken van de arresten van de Hoge Raad die gewezen zijn voor het Kozuba-arrest.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 het Kozuba-arrest besproken aan de hand van de deelvraag: *“Hoe luidt de uitspraak van het Hof van Justitie in het Kozuba-arrest?”*. Het arrest zelf en de implicaties hiervan komen aan bod.

In hoofdstuk 6 wordt vernieuwbouw na het Kozuba-arrest besproken. De deelvragen: *“Wat zijn de gevolgen van het Kozuba-arrest voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk?”* en *“Dient het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium te wijzigen naar aanleiding van het Kozuba-arrest, en zo ja hoe?”* worden

¹⁴ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), BNB 2018/26 m. nt. Van Zadelhoff.

¹⁵ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga.

beantwoord. Dit wordt gedaan door een analyse te maken van de zaak HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1866 en twee zaken van Hof 's-Hertogenbosch¹⁶ van 5 maart 2020.

Ter afsluiting van het onderzoek volgt hoofdstuk 7 met de conclusie.

1.4 Afbakening

Omwille van de omvang en de beperkte relevantie voor de beantwoording van de probleemstelling wordt een aantal thema's van de overdrachtsbelasting beperkt tot niet besproken. Het gaat om de uitgezonderde en fictieve verkrijgingen, de belastbaarheid van aandelen in onroerendezaakrechtspersonen en lidmaatschapsrechten van flatverenigingen en dergelijke, bijzondere waarderingsregels en alle vrijstelling overdrachtsbelasting, niet zijnde de samenloopvrijstelling.

¹⁶ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek) en Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

2 De btw onder de loep

2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het eerste deel van het theoretisch kader geschetst. De omzetbelasting wordt in algemene zin besproken aan de hand van een aantal onderdelen: de Europese Btw-richtlijn, het karakter van de btw en de heffingssystematiek. Op deze manier wordt antwoord gegeven op de deelvraag: “Wat zijn de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel?”. In hoofdstuk 3 wordt specifiek ingegaan op de btw-behandeling van vastgoed. In dat hoofdstuk zal ook het verband met de verkrijging van vastgoed voor de overdrachtsbelasting worden beschreven.

2.2. Europese Btw-richtlijn

In 1957 is de Europese Economische Gemeenschap (hierna: “EEG”) opgericht. Eén van de doelstellingen van de EEG was de totstandkoming van één Europese interne markt. De eerste maatregel die werd getroffen was de afschaffing van douanerechten tussen de lidstaten van de EEG. Geleidelijk aan zijn steeds meer belemmeringen van handelsverkeer tussen de lidstaten beperkt en uiteindelijk afgeschaft. Dit gebeurde onder andere op grond van art. 99 EEG Verdrag (thans art. 113 VwEU). Krachtens dit artikel moeten de lidstaten onderzoeken op welke manier de wetgeving van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting in het belang van de gemeenschappelijke markt kan worden geharmoniseerd.¹⁷ Zo werd op 9 februari 1967 door de Raad van Ministers van de EEG besloten om de indirecte belastingen in de Gemeenschap te harmoniseren en een btw-stelsel in te voeren.¹⁸ De maatregelen hiervoor werden vastgelegd in de Eerste en Tweede Richtlijn.^{19 20} De Eerste richtlijn schrijft voor dat de lidstaten een omzetbelasting moeten heffen volgens een btw-stelsel met recht op aftrek van voorbelasting voor belastingplichtige ondernemers. De Tweede richtlijn schrijft voor welke bepalingen door de lidstaten in nationale wet- en regelgeving moeten worden opgenomen. De lidstaten kregen nog wel de ruimte om zelf de tarieven en vrijstellingen te bepalen.

De bedoeling was dat alle lidstaten vóór 1970 een btw-stelsel geïmplementeerd hadden in hun nationale wet- en regelgeving. Daarom voerde Nederland in 1969 de Wet op de omzetbelasting 1968 in; hiervoor hanteerde Nederland een cascdestelsel. Onder dit cascdestelsel werd bij elke overgang van goederen of diensten, zowel “business-to-business” als “business-to-consumer”, belasting geheven zonder mogelijkheid van teruggaaf of aftrek. Het totaal van deze cumulatief geheven belasting drukte op het aan de consument geleverde eindproduct.²¹

De Tweede richtlijn is inmiddels meerdere malen vervangen. De huidige geldende richtlijn is Richtlijn 2006/112/EG (Hierna: de Btw-richtlijn), deze richtlijn is op 1 januari 2007 in werking getreden.²² Als de richtlijn wijzigt, moet de Nederlandse wet ook aangepast worden om in overeenstemming te zijn met de richtlijn. Er hoeft natuurlijk geen aanpassing plaats te vinden indien de Nederlandse wet al voldoet aan de ‘nieuwe’ gewijzigde richtlijn. Een lidstaat is gehouden aan het bereiken van resultaat van de richtlijn. De manier waarop dit resultaat bereikt wordt, staat niet voorgeschreven.²³ De

¹⁷ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 3.1.

¹⁸ https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1960-1969/1967_nl, geraadpleegd op 9 februari 2021.

¹⁹ Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG), vastgesteld op 11 april 1967 en afgekondigd in PbEG 1967 L 71.

²⁰ Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/228/EEG), vastgesteld op 11 april 1967 en afgekondigd in PbEG 1967 L 71.

²¹ Cornietlje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 2 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.10.C.

²² Cornietlje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.10.D.a.

²³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 35

lidstaten hebben, afhankelijk van hoe strikt de richtlijn is, een bepaalde speelruimte om hun eigen beleid door te voeren.²⁴ Deze speelruimte zit onder andere in de zogenoemde ‘kan’-bepalingen. Deze bepalingen is een lidstaat niet verplicht in te voeren, maar zij mag dit wel. De juistheid van de implementatie van de richtlijn door een lidstaat kan worden getoetst door de nationale rechter en het Hof van Justitie.²⁵ Alleen het Hof van Justitie kan ongeldigheid uitspreken.²⁶ Ook kan, al dan niet op verzoek van een andere lidstaat, door de Europese Commissie een infractieprocedure bij het Hof van Justitie worden gestart tegen een lidstaat. Dit gebeurt als het vermoeden aanwezig is dat de lidstaat niet aan de verplichtingen van de richtlijn voldoet. De lidstaat hoeft als de procedure is aangespannen niet gelijk haar wetgeving te wijzigen. Een wetwijziging is pas aan de orde indien het Hof van Justitie dat bepaalt.²⁷

Naast toetsing aan een richtlijn kan een particulier in specifieke gevallen direct beroep doen op een richtlijn. Dit is mogelijk indien een richtlijn niet tijdig op de juiste wijze in nationaal recht is omgezet en de bepalingen uit die richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk zijn.²⁸ De overheid kan zich daarentegen niet op een niet tijdig correct omgezette richtlijn beroepen tegenover particulieren.²⁹ Wel moet de nationale rechter bij een geschil dat binnen de materie die binnen het toepassingsgebied van een richtlijn valt, het nationale recht zoveel mogelijk uitleggen in het licht en de bewoordingen en doel van de richtlijn.³⁰ Er geldt dus een verplichting tot richtlijnconforme uitleg.³¹

2.3. Karakter

Sinds het invoeren van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt de omzetbelasting in Nederland, net als in alle andere lidstaten van de EU, geheven volgens het principe van de belasting voor de toegevoegde waarde (btw) met aftrek van voorbelasting. Btw is een manier van omzetbelasting heffen. De ondernemer is de belastingplichtige; hij draagt de van zijn afnemers ontvangen belasting af aan de fiscus. De ondernemer fungeert als intermediair. De belasting wordt namelijk geacht op de particuliere consumenten te drukken, maar de omzetbelasting wordt niet direct van die consumenten geheven. Daarom wordt de omzetbelasting een ‘indirecte belasting’ genoemd.³²

Ondernemers hebben in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. De ondernemer mag de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting voor aan hem geleverde goederen of diensten in mindering brengen op het bedrag van de verschuldigde btw. Op deze manier vindt geen cumulatie van heffing plaats. Het uitgangspunt is dat de ondernemer niet rijker of armer wordt van de heffing van btw.³³

²⁴ Cornietje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.10.C.a

²⁵ Uit het arrest Van Gend en Loos van het Hof van Justitie EG, 05-02-1963, nr. 26-62 blijkt dat de lidstaten bij de oprichting van de EEG een deel van hun soevereiniteit hebben afgestaan aan de gemeenschap.

²⁶ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 6.4.

²⁷ Cornietje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.10.C.d.

²⁸ HvJ EG 19-01-1982, nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker), r.o. 25.

²⁹ HvJ EG 19-01-1982, nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker), r.o. 24.

³⁰ HvJ EG, 13-11-1990, nr. 106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (Marleasing), r.o. 8.

³¹ W.J. Blokland, Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering (FM nr. 147) 2016, geraadpleegd op 10 februari 2021, Deel I.1.6.3

³² A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 10 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.2

³³ Cornietje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 10 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.1.

De systematiek van de Wet op omzetbelasting 1968 heeft dus het karakter van een algemene verbruiksbelasting met als doel het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten.³⁴ Het is een 'algemene' verbruiksbelasting, omdat in principe het doel is al het verbruik van goederen en diensten te belasten. Een 'bijzondere' verbruiksbelasting is gericht op het verbruik van een specifiek bepaalde groep goederen of diensten.³⁵ Consumptie wordt gedefinieerd als het direct en uiteindelijk verbruik van goederen en diensten te bevrediging van de behoefte van particulieren. Beoogd wordt om verbruik van consumenten te belasten en niet de productie van producenten. Ondernemers mogen daarom de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting in mindering brengen op hun te betalen omzetbelasting. Op deze wijze drukt de omzetbelasting op degene die de goederen of diensten verbruikt.³⁶

De vraag kan opkomen of de btw niet een bestedingsbelasting is in plaats van een verbruiksbelasting. Dit komt doordat omwille van doelmatigheid voor de heffing niet wordt aangesloten bij het moment van verbruik maar bij de levering, verwerving, dan wel invoer van goederen of diensten.³⁷ Volgens Ruyschaert is het rechtskarakter van de btw een bestedingsbelasting die uitmondt in verbruik.³⁸ Aanschaf leidt niet altijd tot verbruik, want goederen kunnen weggegooid worden of kwijt raken. Van Hilten en Van Kesteren brengen daartegenin dat de belasting niet kijkt naar wat met het aangeschafte goed wordt gedaan, belastingtechnisch is er geconsumeerd. Het feit dat de daadwerkelijke consumptie niet plaatsvindt is geen reden voor teruggaaf van belasting.³⁹

2.3.1 Neutraliteit

Een belangrijk beginsel voor de heffing van btw is neutraliteit. Dit is al terug te leiden naar de Eerste en Tweede Richtlijn.⁴⁰ Uit de considerans van de huidige Btw-richtlijn blijkt dat nog steeds naar neutraliteit wordt gestreefd.⁴¹ Ook het Hof van Justitie vindt het neutraliteitsbeginsel belangrijk.⁴² Het neutraliteitsbeginsel in de btw kent meerdere aspecten, deze aspecten worden toegelicht en besproken.

2.3.1.1 Inwendige neutraliteit

Met de btw als verbruiksbelasting wordt gepoogd de consument te treffen en de ondernemer zo min mogelijk last te geven. Binnen de onderneming moet de belasting zo min mogelijk merkbaar zijn. Daarom moet de ondernemer de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen, tevens moet de verschuldigde omzetbelasting eenvoudig af te wentelen zijn op de afnemers. Dit wordt inwendige neutraliteit genoemd. Eén van de kenmerken van inwendige

³⁴ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 9 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.2.2.1.

³⁵ Denk aan de Wet op de accijns die gericht is op het belasten van verbruik van alcohol houdende producten, tabaksproducten en bepaalde brandstoffen of aan de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken gericht op het belasten van verbruik van alcoholvrije dranken.

³⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 5-7

³⁷ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133), digitaal geraadpleegd op 10 februari 2021 via navigator.nl, par. 9.9

³⁸ S. Ruyschaert, Sociale economie en btw, Maklu 2018, digitaal geraadpleegd op 10 februari 2021 via https://books.google.nl/books?id=RzppDwAAQBAJ&pg=PA101&lpg=PA101&dq=btw+bestedingsbelasting&source=bl&ots=XZRdxjbRvz&sig=ACfU3U1qWcdwNGBpUGmMgOv8rQZyvsZvNA&hl=nl&sa=X&ved=2ahUKewjE6c2Kq_PiAhUMKIAKHcdaA4A4ChDoATAlegQICRAB#v=onepage&q=btw%20bestedingsbelasting&f=false, blz. 101

³⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 6

⁴⁰ Overweging 5 en 8 uit de considerans van de Eerste Richtlijn en overweging 3 en 4 uit considerans van de Tweede Richtlijn.

⁴¹ Zie preambule, punt 5, punt 7, punt 13, punt 30 en punt 34 van de Btw-richtlijn.

⁴² HvJ EG 19-09-2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (Schmeink & Strobel).

neutraliteit is het feit dat een ondernemer voordat hij belaste prestaties verricht zijn aan hem in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek mag brengen, zelfs wanneer uiteindelijk geen belaste prestaties worden verricht.⁴³

Voor de economische activiteit, waarbij btw aan afnemers in rekening wordt gebracht aanvangt, kan er al recht op aftrek voorbelasting zijn. Dit blijkt uit het Rompelman-arrest.⁴⁴ Toen Rompelman nog geen ondernemer was voor de btw investeerde hij in een showroom, met de intentie die showroom te gaan verhuren. Het voornemen was om de showroom, belast met btw, aan ondernemers te verhuren. Rompelman wilde de aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek brengen voordat de belaste verhuur was aangevangen. Het Hof van Justitie oordeelde dat dit mag: *“Het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer vereist bovendien, dat de eerste investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve en ter verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt.”*⁴⁵ Wel moet kunnen worden aangetoond dat de intentie aanwezig is een economische activiteit te verrichten.

Uit het INZO-arrest⁴⁶ blijkt dat het vervolgens niet uitmaakt of die economische activiteit daadwerkelijk wordt verricht. INZO deed investeringen en maakte kosten aangaande zeewaterontzilting. Na een rendabiliteitsonderzoek trekken een aantal investeerders zich terug en ziet INZO af van de beoogde activiteit. Er heeft zich dan nog geen voor de btw belastbare handeling voorgedaan, maar dat maakt niet uit volgens het Hof van Justitie: Het neutraliteitsbeginsel staat een verschil in fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten in de weg. Als het gaat om enerzijds een onderneming die als belaste handelingen heeft verricht en anderzijds een onderneming die middels die investeringen probeert te starten met activiteiten die belaste handelingen zullen opleveren.⁴⁷ Voor het aftrekrecht hoeft de voorbereidende activiteit niet perse verricht te worden door degene die de daadwerkelijke economische activiteit verricht. Dit blijkt uit het Faxworld-arrest. Dit arrest ziet op een personenvennootschap die slechts handelingen ter voorbereiding van oprichting van een kapitaalvennootschap verricht. Die kapitaalvennootschap gaat uiteindelijk de economische activiteit verrichten. Om de neutraliteit van de belastingdruk te garanderen stelt het Hof van Justitie dat moet worden toegestaan dat de verdwijnende personenvennootschap de aan hem in rekening gebrachte btw die hij heeft betaald ten behoeve van de belaste handelingen in aftrek kan brengen.⁴⁸

Op grond van het neutraliteitsbeginsel blijft het ondernemerschap en recht op aftrek voorbelasting bestaan tot de laatste activiteit is afgewikkeld, ook al is er dan al geen belaste activiteit meer aanwezig. Dit blijkt uit het arrest Fini H. Het moet gaan om belasting op kosten die zien op de ondernemersactiviteit.⁴⁹ Neutraliteit zorgt er dus voor dat recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan voordat de ondernemingsactiviteit is aangevangen, in geval dat de ondernemersactiviteit niet tot stand komt, bij een personenvennootschap die alleen voorbereidende activiteiten op een economische activiteit verricht en nadat de ondernemersactiviteit is gestaakt. Dit toont aan dat neutraliteit een verrijkend begrip is en hoe breed recht op aftrek voorbelasting voor ondernemingen gezien moet worden om de neutraliteit te waarborgen.

⁴³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 48.

⁴⁴ HvJ EG 14-02-1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman).

⁴⁵ HvJ EG 14-02-1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman), r.o. 23.

⁴⁶ HvJ EG 29-02-1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (INZO).

⁴⁷ HvJ EG 29-02-1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (INZO), r.o. 22.

⁴⁸ HvJ EG 29-04-2004, nr. C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267 (Faxworld).

⁴⁹ HvJ EG 03-03-2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 (Fini H).

2.3.1.2 Uitwendige neutraliteit

Uitwendige neutraliteit richt zich op de gedachte dat de omzetbelasting buiten de onderneming zelf zo neutraal mogelijk moet zijn. De btw mag geen invloed hebben op concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Een aankoop bij een ondernemer moet tot relatief precies dezelfde heffing leiden als de aankoop bij een andere ondernemer.⁵⁰ De uiteindelijke belastingdruk op gelijke goederen en diensten behoort gelijk te zijn. Uitwendige neutraliteit heeft meerdere dimensies: economische, interne, juridische en externe neutraliteit.

2.3.1.2.1 Juridische en economische neutraliteit

De considerans van de Btw-richtlijn vermeldt: ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen moet op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rusten. Dit duidt erop dat juridische neutraliteit een bijzondere vorm is van het gelijkheidsbeginsel. Eenzelfde soort goed dient altijd hetzelfde te worden belast. De belasting dient wederom evenredig te zijn aan de prijs.⁵¹ Hier, bij juridische neutraliteit, is dit een gelijke behandeling van gelijke goederen en diensten te waarborgen. Bij economische en interne neutraliteit is dit om verstoring van concurrentie tegen te gaan.

De economische dimensie van neutraliteit brengt met zich mee dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs. De heffing van belasting dient de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk te verstoren. Volledige economische neutraliteit is zo goed als niet te behalen, vandaar dat het een relatief begrip is.⁵²

2.3.1.2.2 Interne en externe neutraliteit

Interne neutraliteit duidt op de binnenlandse belastingeffecten tot concurrentieverhoudingen tussen ondernemers.⁵³ Die mogen niet verstoord worden, want de ondernemers zijn slechts degene die de belasting van de consumenten aan de overheid voldoen. Het speelveld van de ondernemers mag niet beïnvloed worden door de btw. Voor consumenten mag het voor de belastingdruk niet uitmaken bij wie en wat hij koopt.⁵⁴ De belasting moet strikt evenredig zijn met de prijs, daarom wordt ook wel gesproken van het 'evenredigheidsbeginsel'. Er mag geen opeenstapeling van btw plaatsvinden in de bedrijfskolom, los van hoe lang deze is. De aftrek van voorbelasting speelt een cruciale rol in het voorkomen van opeenstapeling van btw in de bedrijfskolom. Tevens dient de belasting slechts te drukken op de particuliere consumptie en moet daarom afgewenteld kunnen worden op de eindverbruiker.⁵⁵

Van externe neutraliteit is sprake indien ingevoerde goederen dezelfde belastingdruk ondervinden als in het binnenland geproduceerde goederen en uitgevoerde goederen zonder belastingdruk uitgevoerd kunnen worden. Het uitgangspunt van een algemene verbruiksbelasting is namelijk het belasten van binnenlands verbruik van goederen en diensten.⁵⁶

⁵⁰ Cornielje, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.5.D.

⁵¹ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133), digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, afdeling 7.4.

⁵² A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133), digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, afdeling 7.4.

⁵³ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.2.2.1.

⁵⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 48-49.

⁵⁵ A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133), digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, afdeling 7.4.

⁵⁶ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.2.2.1.

Externe neutraliteit wordt bewerkstelligd door heffing bij invoer en teruggave bij uitvoer gelijk te stellen aan de in het binnenland geheven belastingen. Bij uitvoer geldt een nultarief, zo is de leverancier geen omzetbelasting verschuldigd maar behoudt hij zijn recht op aftrek voorbelasting. Andersom is invoer een belastbare handeling, zo wordt de belastingdruk op de ingevoerde goederen gelijk aan die van binnenlandse goederen. Op deze manier werkt de omzetbelasting niet als een verkapte importheffing of exportsubsidie.⁵⁷

Door middel van export neutraliteit worden concurrentievervalsingen in lidstaten op de interne en gemeenschappelijke markt van de Europese Unie voorkomen. Dit vindt zijn grond in art. 93 VWEU.⁵⁸ Het is overigens niet alleen de belastingdruk die gelijk dient te zijn. Eenzelfde verrichting, ongeacht in welke lidstaat, moet op dezelfde wijze worden belast.⁵⁹

2.4 Ondernemer

In de Btw-richtlijn wordt gesproken van 'belastingplichtige'.⁶⁰ In de omzetbelasting wordt echter gesproken van 'ondernemer'.⁶¹ Voor de omzetbelasting zijn belastingplichtige en ondernemer synoniemen. De ondernemer speelt een centrale rol in de omzetbelasting: hij is degene die de btw voldoet en kan de in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek brengen.⁶² In de Wet OB 1968 wordt een ondernemer gedefinieerd als: ieder die een zelfstandig bedrijf uitoefent. Onder bedrijf wordt mede verstaan 'beroep' en de exploitatie van een vermogensbestandsdeel om duurzaam opbrengt uit te verkrijgen.⁶³ Deze definitie is te splitsen in 3 belangrijke onderdelen 'ieder', 'zelfstandig' en 'bedrijf'. Deze drie onderdelen worden apart toegelicht.

2.4.1 Ieder

Middels het begrip 'ieder', of 'eenieder' zoals in de Btw-richtlijn, kunnen zowel natuurlijke als rechtspersonen als ondernemer worden aangemerkt. Ook samenwerkende (rechts)personen die als één entiteit aan het maatschappelijk verkeer deelnemen kunnen onder 'ieder' vallen. Niet de vorm, maar hoe de samenwerkingsvorm zich naar buiten toe in het maatschappelijke verkeer handelt is bepalend.⁶⁴ Maten van een maatschap kunnen hier ook onder vallen,⁶⁵ evenals samenwerkende personen zonder formeel verband, die wel naar buiten treden als eenheid.⁶⁶

Vóór haar formele oprichting is een besloten vennootschap (hierna: bv) volgens de Hoge Raad nog geen ondernemer. In de voorperiode kunnen de oprichters als ondernemer worden beschouwd indien en voor zover zij economische activiteiten in de naam en voor de rekening van de bv in oprichting verrichten.⁶⁷

Niet alleen de (rechts)vorm is irrelevant, ook de nationaliteit speelt geen belang. De ondernemer hoeft niet de Nederlandse nationaliteit te hebben of in Nederland gevestigd te zijn om

⁵⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 53-54.

⁵⁸ Cornielje, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, OB.0.0.5.D.

⁵⁹ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133)*, digitaal geraadpleegd op 11 februari 2021 via navigator.nl, afdeling 7.4.

⁶⁰ Zie bijvoorbeeld art. 2 van Richtlijn 2006/112/EG.

⁶¹ Zie o.a. art. 1 en 7 Wet OB 1968.

⁶² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 62-63

⁶³ Art. 7 Wet op de OB 1968.

⁶⁴ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.B.

⁶⁵ HvJ 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (Heerma).

⁶⁶ TC 28 november 1977, nr. 11 177 O'68, BNB 1978/89, loonslagers-arrest.

⁶⁷ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 2.1.

belastingplichtig te zijn voor de omzetbelasting. Het is enkel van belang dat de (buitenlandse) ondernemer prestaties verricht die in Nederland belastbaar zijn.⁶⁸ Aangezien voor de plaats van dienst met betrekking tot onroerende zaken wordt aangesloten bij de plaats waar de onroerende zaak is gelegen, zullen alle belastbare prestaties met betrekking tot in Nederland gelegen onroerend goed in Nederland belast zijn.

2.4.2 Zelfstandig

Door middel van de zelfstandigheidseis worden werknemers in loondienst niet in de heffing betrokken. Op basis van art. 10 Btw-richtlijn worden loontrekkenden en andere personen met een arbeidsovereenkomst of enige juridische band waar een verhouding van ondergeschiktheid uit ontstaat aangaande arbeidsvoorwaarden en verantwoordelijkheid van de werkgever uitgesloten van belastingplicht.⁶⁹

Voorheen werd aangenomen dat de zelfstandigheidstoets alleen gold voor natuurlijke personen en dat een rechtspersoon altijd zelfstandig was. Art. 10 Btw-richtlijn zou een invulling vormen van het begrip 'zelfstandig' uit art. 9 Btw-richtlijn. Sinds HvJ 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO) kan ervan worden uitgegaan dat dit niet zo is. Art. 9 Btw-richtlijn ziet op de zelfstandigheid van uitoefening van een economische activiteit in zijn algemeenheid. Art. 10 Btw-richtlijn verheldert het begrip 'zelfstandigheid' voor personen in een arbeidsverhouding. Zelfstandigheid voor natuurlijke personen kent dus twee toetsen.⁷⁰

Om zelfstandigheid in de zin van art. 9 Btw-richtlijn te beproeven moet nagegaan worden of een persoon de bezigheden (i) in eigen naam, (ii) voor eigen rekening en (iii) onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij (iv) het aan de activiteiten verbonden risico draagt.⁷¹

Vastgoedtransacties in het kader van verbouwen en verhandelen zullen veelal worden gedaan door rechtspersonen of een groep van rechtspersonen die als zodanig handelen. Deze transacties zullen waarschijnlijk in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid plaatsvinden. Ook zullen ze het aan deze activiteiten verbonden risico dragen. Zij handelen dus zelfstandig.

2.4.3 Economische activiteit

De term 'bedrijf' van art. 7 Wet OB 1968 heeft volgens de Hoge Raad dezelfde betekenis als de term 'economische activiteit' van art. 9 Btw-richtlijn. Voordat een activiteit aan te merken is als een 'economische activiteit' moet aan drie cumulatieve voorwaarden worden voldaan: er moet sprake zijn van (i) deelname aan het economisch verkeer, (ii) een zekere mate van duurzaamheid in de opbrengsten en (iii) de prestaties moeten onder bezwarende titel worden verricht. Voor het ondernemerschap voor de btw is het oogmerk of het resultaat van de activiteit niet vereist.⁷²

Voor deelname aan het economische verkeer moeten activiteiten op een of andere markt worden verricht. Om van een economische activiteit te kunnen spreken is van belang dat op een of andere markt wordt opgetreden en dat wordt deelgenomen aan de handel van een markt.⁷³ Verder moet de activiteit 'normaal' vermogensbeheer te boven gaan. Het enkele uitoefenen van een

⁶⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 66.

⁶⁹ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.C.a.

⁷⁰ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.C.a.

⁷¹ HvJ 13-06-2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO), r.o. 38.

⁷² A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 3.

⁷³ HvJ EG 06-10-2009, nr. C-267/08, BJ9860 (SPÖ).

eigendomsrecht door een eigenaar is niet voldoende.⁷⁴ De verkoper moet actief stappen ondernemen. Het Hof van Justitie noemt hierbij al voorbeelden: de uitvoering van werken om de te verkopen terreinen bouwrijp te maken en het gebruik van beproefde verkooptechnieken.⁷⁵ Een verboden prestatie, zoals de invoer van illegale verdovende middelen, leidt niet tot deelname aan het economische verkeer.⁷⁶

Duurzaamheid wordt afgeleid uit geregeld handelen. Daarbij moet de belanghebbende duurzaam streven naar opbrengst, winstoogmerk is niet van belang. Incidentele activiteiten van niet-ondernemers zijn uitgesloten, een ondernemer kan ten aanzien van incidentele prestaties toch belastingplichtig zijn.⁷⁷ Het Hof van Justitie gebruikt bij het beoordelen van een streven naar duurzame opbrengst onder andere de volgende elementen: ⁷⁸ (i) het karakter van het goed; kan het voor evenwel privé als voor economische doeleinden worden gebruikt?, ⁷⁹ (ii) vergelijken van de omstandigheden waaronder de economische activiteit gebruikelijk wordt verricht,⁸⁰ (iii) omvang van de klantenkring, (iv) de som van de opbrengsten en (v) de tijdsduur waarvoor de leden van de raad van commissarissen zijn benoemd.⁸¹

Tot slot moeten de prestaties onder bezwarende titel worden verricht. De tegenprestatie die door de verrichter wordt ontvangen van de ontvanger moet een vergoeding zijn die de individualiseerbare werkelijke tegenprestatie vormt van de aan de ontvanger verleende prestatie. Tevens moet er een rechtsbetrekking bestaan tussen de verrichter en de ontvanger waarbij prestaties over en weer worden uitgewisseld. Als het uitzicht op de vergoeding onzeker is, kan de rechtstreekse band tussen de prestaties worden verbroken.⁸² Dit was bijvoorbeeld het geval bij het Tolsma-arrest.⁸³ Tolsma was een orgeldraaier die voor zijn activiteiten uit vrijgevigheid een vergoeding ontving. Hij kon echter geen aanspraak maken op de vergoedingen en hoefde daarom geen btw over de vergoedingen af te dragen. Bij het ontbreken van een vergoeding kan, door het vereiste van een tegenprestatie, niet worden gesproken van een economische activiteit. Bij een symbolische vergoeding onder bepaalde voorwaarden evenmin.⁸⁴

De meeste partijen die vastgoed verbouwen en daarin handelen zijn vennootschappen of een groep van vennootschappen die als zodanig naar buiten treden. Zij betreden een markt en nemen dus deel aan het economische verkeer. Dit zullen zij doorgaans niet incidenteel doen en zij beogen hier naar alle waarschijnlijkheid opbrengsten mee te behalen. Aangezien het bij vastgoed om kostbare leveringen gaat zullen waarschijnlijk tegen meer dan een symbolische vergoeding worden verricht.

⁷⁴ HvJ 15 september 2011, nr. C-180/10 en C-181/10 (Slaby Kuc).

⁷⁵ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.D.b.

⁷⁶ HvJ EG 28-02-1984, nr. 294/82, ECLI:EU:C:1984:81 (Einberger).

⁷⁷ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 3.2.3.

⁷⁸ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.D.c.

⁷⁹ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, (Fuchs).

⁸⁰ HvJ EU 12-05-2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (Gemeente Borsele).

⁸¹ HvJ EU 13-06-2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO), r.o. 27.

⁸² A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 3.2.4.

⁸³ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 ECLI:EU:C:1994:80 (Tolsma).

⁸⁴ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 16 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.6.D.d.

2.5 Belastbare feiten

Artikel 1 van de Wet OB 1968 beschrijft de belastbare feiten voor de omzetbelasting. Dit zijn: leveringen van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen. Aangezien het naar mijn inzicht onmogelijk is om vastgoed intracommunair te verwerven of in te voeren worden alleen de leveringen van goederen en diensten besproken.

Veelal maakt het niet uit of een prestatie een levering of een dienst is. Vandaar dat de term prestatie wordt gebruikt om een belastbaar feit aan te duiden. Voor de bepaling waar de levering van een goed wordt verricht of waar een dienst wordt verleend, wordt wel onderscheid gemaakt tussen leveringen en diensten.⁸⁵ De plaats van een prestatie wordt in par. 2.6 besproken. Dit onderscheid tussen goederen en diensten wordt tevens aangehouden in de tabel behorende bij de Wet OB 1968 waarin wordt aangegeven voor welke goederen en diensten een verlaagd tarief geldt.

2.5.1 De levering van goederen

Een levering voor de Wet OB 1968 is niet hetzelfde als een eigendomsoverdracht naar het civiele recht. Dit stamt voort uit het Europese karakter van de btw. De Btw-richtlijn beoogt een stelsel met uniforme begrippen voor alle lidstaten. Voor de btw is het leveringsbegrip dus neergelegd in art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.⁸⁶ Dit houdt in dat een andere partij kan beschikken over een goed alsof zij eigenaar is van dat goed. De eigenaar heeft de macht om te beslissen hoe of waarvoor het goed wordt gebruikt. Er hoeft dus geen sprake te zijn van een juridische levering.⁸⁷ In art. 3 lid 1 onderdeel c wordt de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen expliciet genoemd als levering van goederen.

Een goed is volgens art. 14 lid 1 van de Btw-richtlijn een 'lichamelijke zaak'. Elektriciteit, gas, warmte of koude en soortgelijke zaken zijn hiermee gelijkgesteld.⁸⁸ Volgens lid 2 van art. 15 btw-richtlijn mogen lidstaten bepaalde rechten gelijkstellen aan lichamelijke zaken. Nederland heeft ervoor gekozen deze gelijkstelling voor rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente op te nemen in de Wet OB 1968.⁸⁹ Als de vergoeding gelijk aan of groter dan de kostprijs is, is sprake van een levering. Is de vergoeding lager dan de kostprijs, is sprake van een (verhuur) dienst. Dit is gedaan om verhuurconstructies tegen te gaan.⁹⁰ De rechten, deelbewijzen en aandelen genoemd in art. 15 lid 2 Btw-richtlijn kunnen onder bepaalde voorwaarden ook belast zijn met overdrachtsbelasting. Hierover meer in hoofdstuk 3.

De overdracht of oplevering van een onroerende zaak is een levering, ook het vestigen van een beperkt recht op een onroerende zaak kan onder specifieke omstandigheden een levering zijn.

2.5.2 De levering van diensten

Belaste diensten voor de btw zijn alle prestaties die niet als leveringen van goederen worden aangemerkt volgens art. 3 Wet OB 1968. Dit is een ruime definitie en zorgt voor een breed

⁸⁵ Plaats van levering van een goed: art. 5, 5a en 5b Wet OB 1968 en de plaats van een dienst: art. 6 t/m 6j Wet OB 1968.

⁸⁶ T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.1.a.

⁸⁷ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 3, paragraaf 2.3.

⁸⁸ Art. 15 lid 1 Btw-richtlijn.

⁸⁹ Art. 3 lid 2 Wet OB 1968

⁹⁰ MvT, *Kamerstukken II 1994/95*, 24 172, p. 16–17.

toepassingsbereik. Dit sluit aan bij het karakter van de btw als algemene verbruiksbelasting.⁹¹ Onder diensten vallen zowel verbintenissen om iets te doen, als verbintenissen om iets niet te doen. Aan diensten zitten wel grenzen. Zo is een prestatie die geen aanleiding geeft tot enig identificeerbaar genot of verbruik geen dienst. Een overheidssubsidie voor doen of nalaten waaraan die overheid net zo min als een derde genot of verbruik ontleent is geen dienst van de ontvanger van de subsidie.⁹²

Het vestigen, overdragen, wijzigen, afstand doen en opzeggen van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen kan worden gezien als een dienst. Dit is het geval als de vergoeding lager is dan de kostprijs van het recht.

2.6 Plaats van de prestatie

Het begrip 'ondernemer' kent geen territoriale begrenzing. Het is een 'wereldwijd' begrip. Iedere ondernemer ter wereld kan belastingplichtig zijn voor de Nederlandse omzetbelasting. De belastingplicht wordt namelijk bepaald door de plaats van de prestatie; geregeld in art. 5-6j Wet OB 1968. Vindt een prestatie op grond van de regels uit de Wet OB 1968 in Nederland plaats, dan is over deze prestatie in beginsel btw verschuldigd.⁹³

De plaats van de prestatie bij de levering van een goed is de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van levering. Tenzij het goederen zijn die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd, dan is de plaats waar de verzending aanvangt bepalend.⁹⁴ Voor de plaats van prestatie bij diensten wordt eerst onderscheid gemaakt tussen diensten verleend door ondernemers aan ondernemers enerzijds en diensten van ondernemers aan niet-ondernemers anderzijds. De algemene regel voor een dienst verleend door een ondernemer aan een andere ondernemer is dat de plaats waar de afnemende ondernemer zijn zetel van bedrijfsvoering⁹⁵ heeft gevestigd, de plaats van de prestatie is. Voor diensten aan niet-ondernemers is de algemene regel dat de plaats van prestatie de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening⁹⁶ heeft gevestigd.⁹⁷

De plaats van prestatie bij diensten met betrekking tot onroerende zaken is de plaats waar de onroerende zaak is gelegen.⁹⁸ De plaats van oplevering van een onroerende zaak is ook de plaats waar de onroerende zaak is gelegen. Dit moet voor de heffing van de Wet OB 1968 in Nederland zijn. Dat is inclusief Nederlandse territoriale wateren tot twaalf internationale zeemijlen uit de kust vanaf de laagwaterlijn.⁹⁹

2.7 De maatstaf van heffing

Volgens art. 8 lid 1 Wet OB 1968 wordt de af te dragen btw berekend over de 'vergoeding'. De vergoeding is het totale bedrag dat ter zake van de levering of een dienst in rekening wordt gebracht

⁹¹ T.K.M. Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.3.A.a.

⁹² HvJ EG 29-02-1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (Mohr).

⁹³ C.A. Peeters, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.4.A.

⁹⁴ Art. 5 Wet OB 1968.

⁹⁵ Bij een dienst aan een vaste inrichting is de plaats van de vaste inrichting leidend. Bij het ontbreken van een vaste zetel of vaste inrichting is de gebruikelijke woon- of verblijfplaats van de afnemer leidend.

⁹⁶ Bij een dienst verricht door een vaste inrichting is de plaats van de vaste inrichting leidend. Bij het ontbreken van een vaste zetel of vaste inrichting is de gebruikelijke woon- of verblijfplaats van de dienstverrichter leidend.

⁹⁷ C.A. Peeters, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.1.5.A.a.

⁹⁸ Art. 6b Wet OB 1968.

⁹⁹ HvJ EG 29-03-2007, nr. C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN).

of het bedrag dat is voldaan, indien dit hoger is.¹⁰⁰ Wordt minder voldaan dan in rekening is gebracht, dan heeft de belastingplichtige recht op teruggaaf van belasting.¹⁰¹ Bestaat de tegenprestatie niet of niet geheel uit een geldsom, dan is de belasting verschuldigd over de 'totale waarde van de tegenprestatie'.¹⁰² Er wordt dus niet aangesloten bij de eigenwaarde van de goederen of diensten maar bij de waarde van de daadwerkelijke tegenprestatie. Dit correspondeert met het karakter van de btw als algemene verbruiksbelasting. Voor het berekenen van de belasting moet worden aangesloten bij het bedrag dat de consument betaalt.¹⁰³

Bij de overdracht en vervaardiging van onroerende zaken zal in het algemeen een duidelijke kwantificeerbare tegenprestatie aanwezig zijn.

2.8 Het tarief

De Wet OB 1968 kent drie geldende tarieven voor belaste prestaties: 21%, 9% en 0%. Deze tarieven zijn terug te vinden in art. 9 Wet OB 1968. Het algemene tarief is 21%. Voor goederen en diensten belast tegen het verlaagde tarief: 9%, wordt verwezen naar de bij deze wet horende Tabel I. Er zijn verschillende motieven voor de toepassing van een verlaagd tarief:¹⁰⁴ het lager belasten van noodzakelijke levensbehoeften; bevorderen of afremmen van het gebruik van bepaalde goederen; beperking van belasting op uitgaven met het oog op menselijk leed; beperking belastingdruk voor sociale sfeer, de cultuursector of onderwijs; economische belangen van bepaalde bedrijfssectoren.

Leveringen van goederen en diensten belast tegen het nultarief zijn terug te vinden in Tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968. Het nultarief fungeert als een vrijstelling waarbij het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft. Hiermee kunnen bepaalde goederen of diensten 'geschoond' worden van btw en is vooral van toepassing op de levering van goederen en diensten in verband met export. Het verbruik van deze goederen of diensten vindt namelijk niet in Nederland plaats.¹⁰⁵ Zo wordt de externe neutraliteit gewaarborgd.

De lidstaten zijn enigszins vrij in het bepalen van hun btw-tarieven. In de Btw-richtlijn is namelijk niet bepaald wat de btw-tarieven moeten zijn voor de lidstaten. Wel is bepaald dat het algemene tarief ten minste 15% moet zijn. Ook is in de richtlijn bepaald voor welke categorie goederen en diensten het verlaagde tarief mag gelden.¹⁰⁶

De levering van onroerende zaken is, indien belast, belast tegen het reguliere tarief van 21%.

2.9 Vrijstellingen

In art. 11 Wet OB 1968 zijn de vrijstellingen van btw opgenomen. Ten aanzien van de in dit artikel genoemde leveringen van goederen en diensten mag de presterende ondernemer geen btw in rekening brengen aan de afnemer. Doorgaans betekent dit dat hij de aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van die prestaties niet in aftrek mag brengen en zal hij die btw in zijn verkoopprijs

¹⁰⁰ Art. 8 lid 2 Wet OB 1968.

¹⁰¹ Art. 29 lid 1 Wet OB 1968.

¹⁰² O.L. Mobach, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.2.1.A.a.

¹⁰³ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 17 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 7, paragraaf 1.1.

¹⁰⁴ R.N.G. Van der Paardt, Tariefstructuur van de omzetbelasting, in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED Deventer 1990, p. 165.

¹⁰⁵ D. Euser, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 18 februari 2021 via navigator.nl, OB.2.2.2.C.a.

¹⁰⁶ Art. 96-98 Btw-richtlijn.

proberen te verwerken.¹⁰⁷ Zo drukt er toch btw op vrijgestelde prestaties. Van Hilten en Van Kesteren noemen dit de btw-paradox: degene die denkt te worden vrijgesteld, wordt veelal belast en degene die denkt te worden belast, wordt doorgaans vrijgesteld.¹⁰⁸

Bij vrijstellingen wordt afgeweken van het karakter van de btw, dat van een algemene verbruiksbelasting. Volgens het Hof van Justitie moeten vrijstellingen daarom strikt worden geïnterpreteerd.¹⁰⁹ De vrijstellingen in de btw zijn objectief van aard. Ze grijpen aan bij de aard van de goederen en diensten, niet bij de ondernemer. Zo kan het voorkomen dat een ondernemer 'gemengd' presteert; deels belast, deels vrijgesteld.

Het gros van de vrijstellingen in de omzetbelasting vindt haar oorsprong in de Btw-richtlijn.¹¹⁰ De in art. 137 Btw-richtlijn genoemde vrijstellingen zijn facultatief. Nederland heeft ook deze bepalingen opgenomen in de Wet OB 1968.

Zoals in de inleiding al genoemd is de levering van vastgoed dat niet in de bouw- en handelsfase zit in principe vrijgesteld van btw. Na de bouw- en handelsfase kan geopteerd worden voor belaste levering (art. 11 lid 1 letter a sub 2 Wet OB en art. 6 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968). Voor een gedetailleerde uitleg aangaande de behandeling van vastgoed in de btw verwijs ik naar hoofdstuk 3.

2.10 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting is een belangrijk middel ter waarborging van de neutraliteit van de btw. Door de aftrek van voorbelasting kan de ondernemer, zonder dat de kostprijs wordt verhoogd, de btw evenredig aan de prijs afwentelen naar de consument. Zo drukt de btw in principe alleen op de verbruiker. Het recht op aftrek voorbelasting staat in art. 2 Wet OB 1968. In art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 staan de cumulatieve voorwaarden aangaande het in aftrek brengen van voorbelasting:

- (i) De belasting is in desbetreffend tijdvak van aangifte in aan de ondernemer in rekening gebracht. Zo kan de ondernemer de aftrek niet uitstellen naar een ander mogelijk gunstiger tijdvak.
- (ii) De belasting is door andere ondernemers aan de ondernemer in rekening gebracht. De kosten waar de voorbelasting op rust moeten zijn gemaakt in de hoedanigheid van ondernemer, anders is van recht op aftrek van voorbelasting geen sprake.¹¹¹
- (iii) De belasting is ter zake van een aan de ondernemer verrichte leveringen en diensten.
- (iv) De belasting is aan de ondernemer in rekening gebracht op een op de voorgeschreven wijze gemaakte factuur.¹¹²

Verder is het van belang dat de belasting is betaald over goederen en diensten die worden gebruikt voor het verrichten van belaste prestaties. Uitsluitend vrijgesteld presterende ondernemers hebben dus geen recht op aftrek. Ter zake kosten gemaakt ten aanzien van tegen het nultarief verrichte prestaties bestaat wel recht op aftrek van voorbelasting.

¹⁰⁷ A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 februari 2021 via www.ndfr.nl, nummer 10, paragraaf 1.

¹⁰⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, FED Fiscale Studietoetsreeks, Kluwer Deventer, veertiende druk 2014, p. 20.

¹⁰⁹ HvJ EG, 15-06-1989, nr. 348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (SUFA).

¹¹⁰ De bepalingen aangaande en omtrent vrijstellingen zijn opgenomen in Titel IX van de Btw-richtlijn.

¹¹¹ HvJ EU 13-03-2014, nr. C-204/13, ECLI:NL:XX:2014:89 (Malburg).

¹¹² De factuurvereisten staan in art. 35a Wet OB 1968.

Een gemengd presterende ondernemer heeft volledig recht op aftrek voorbelasting ter zake van de kosten gemaakt voor zijn belaste prestaties. De voorbelasting betaald over kosten voor zijn vrijgestelde prestaties mag hij niet in aftrek brengen. Bij gemengd gebruik van goederen of diensten, wanneer ze worden gebruikt voor zowel belaste als onbelaste activiteiten of economische en niet-economische activiteiten, dient er een splitsing te worden gemaakt in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel van de voorbelasting. De splitsing wordt gemaakt naar de verhouding economische en niet-economische activiteiten, de pre pro rata, en naar de verhouding belaste en vrijgestelde prestaties, de pro rata. Voor de pre pro rata kan gekeken worden naar de omzetverhouding, oppervlaktes of kosten.¹¹³ Bij de pro rata wordt gebruikgemaakt van de omzetverhouding, tenzij aangetoond kan worden dat een splitsing op basis van het werkelijke gebruik tot een andere splitsing leidt. Dan wordt de splitsing op basis van het werkelijke gebruik genomen.¹¹⁴

Het feit dat bij de levering van vastgoed dat niet in de bouw- en handelsfase zit is geopteerd voor een belaste levering, doet niets af aan het recht op aftrek van voorbelasting ten opzichte van een levering die van rechtswege belast is met btw.

2.11 Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de deelvraag: *“Wat zijn de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel?”*.

De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn. Nederland moet deze richtlijn juist implementeren. Dit kan getoetst worden bij de nationale rechter en het Europese Hof van Justitie.

De omzetbelasting heeft het karakter van een algemene verbruiksbelasting met als doel het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten. Het neutraliteitsbeginsel speelt een belangrijke rol in de omzetbelasting. Het is van belang dat ondernemers zo min mogelijk voelen van de btw binnen hun onderneming en buiten hun onderneming; nationale en internationale concurrentieverhoudingen mogen niet verstoord worden door de heffing van btw.

De omzetbelasting is bedoeld om consumenten te belasten, maar wordt geheven bij de ondernemer: de belastingplichtige. Volgens de Wet OB 1968 is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent ondernemer. De belastbare feiten zijn de levering van goederen en het verrichten van diensten. De plaats van deze prestaties bepaalt waar ze belast zijn.

De maatstaf van heffing van de btw is de vergoeding: de totale waarde van de tegenprestatie. De tarieven die gebruikt worden om de verschuldigde belasting voor de Wet OB 1968 te berekenen zijn 21%, 9% en 0%. Sommige prestaties zijn echter vrijgesteld. Ondernemers die belast presteren hebben recht op aftrek van voorbelasting voor zover die voorbelasting ziet op belaste prestaties.

¹¹³ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

¹¹⁴ Art. 11 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

3 Levering van vastgoed in de btw en overdrachtsbelasting

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komt de rest van het theoretisch kader aan bod. Er wordt ingegaan op de heffing van btw bij de levering van vastgoed en de wezenlijke kenmerken van de overdrachtsbelasting. Daarbij wordt onder meer antwoord gegeven op de deelvraag: “*Wat zijn de wezenlijke kenmerken van de overdrachtsbelasting?*”. Tot slot wordt ook de samenloop van btw en overdrachtsbelasting besproken.

3.2 Heffing van btw bij levering van vastgoed

Voor de behandeling van de btw-aspecten bij de levering van vastgoed wordt eerst het begrip ‘onroerende zaak’ besproken. Daarna komen de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken en haar uitzonderingen aan bod. Deze uitzonderingen zijn: de levering van een ‘nieuw gebouw’, een ‘bouwterrein’ en btw-belaste levering door middel van optie. Vervolgens komt de herziening van btw aan bod en tot slot worden rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen behandeld.

3.2.1 Onroerende zaken voor de btw

Voor de belastingheffing wordt gewoonlijk aangesloten bij het begrip ‘onroerende zaak’ uit artikel 3:3 Burgerlijk Wetboek. Voor de btw geldt echter een Europese uitleg van het begrip ‘onroerend goed’.¹¹⁵ Het Unierechtelijke begrip ‘onroerend goed’ is een gebouw “*dat vast met de grond is verbonden en niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst*”.¹¹⁶ ‘Vast verbonden’ betekent hier: niet eenvoudig te demonteren of te verplaatsen; niet zonder inspanningen of aanzienlijke kosten.¹¹⁷ Relatief eenvoudig te demonteren en te verplaatsen gebouwen kunnen dus niet als onroerende zaken worden aangemerkt voor de btw.¹¹⁸ In het vastgoedbesluit van 2013¹¹⁹ worden door de staatssecretaris van Financiën een aantal voorbeelden van zulke eenvoudig te verplaatsen roerende objecten opgesomd. Hierbij kan gedacht worden aan woonboten, stacaravans, portacabins en dergelijke. Het Nederlandse begrip ‘onroerende zaak’, dat onder andere gehanteerd wordt in de overdrachtsbelasting, kan dus verschillen van ‘onroerend goed’ voor de omzetbelasting.¹²⁰

3.2.2 Vrijgesteld?

De hoofdregel voor de omzetbelasting is dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld.¹²¹ Daar zijn echter een aantal uitzonderingen op. Die uitzonderingen worden hier besproken. De Btw-richtlijn hanteert overigens een omgekeerde aanpak. Daar is de levering van onroerende zaken in beginsel belast en is de vrijstelling van toepassing voor bepaalde leveringen.¹²²

¹¹⁵ In de Btw-richtlijn wordt gesproken van ‘onroerende goederen’, zie Art. 135, lid 1, onderdeel j en k, Btw-richtlijn, i.p.v. ‘onroerende zaken’.

¹¹⁶ HvJ EG 16-01-2003, nr. C-135/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer).

¹¹⁷ HvJ EU 15-11-2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich).

¹¹⁸ Berkhout en Van der Paardt 2016, p.19.

¹¹⁹ Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken. Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, onderdeel 3.1.2.

¹²⁰ R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd op 19 februari 2021 via navigator.nl, par. 1.3.

¹²¹ Art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

¹²² R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd op 19 februari 2021 via navigator.nl, par. 3.2.

3.2.2.1 Bouwterrein

Voordat er sprake is van een gebouw is er een bouwterrein. De levering van een bouwterrein vindt plaats in de bouw- en handelsfase en is daarom belast met btw. Een bouwterrein is volgens art. 11 lid 6 Wet OB 1968: *“onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om bebouwd te worden met één of meer gebouwen.”*

De term ‘onbebouwde grond’ moet ruim worden opgevat. Zo is een terrein waar nog een gebouw op staat dat door de leverancier wordt gesloopt met het oog op nieuwe bebouwing een bouwterrein.^{123 124} Zijn er maar enkele sloophandelingen door de leverancier verricht, is het gebouw nog in gebruik en is het de koper die de verbouwing afrondt, dan is dit gebouw geen bouwterrein.¹²⁵ Ook de levering van een pakhuis dat nog in gebruik is, maar binnen afzienbare tijd wordt gesloopt om een nieuw gebouw te bouwen, is geen bouwterrein.¹²⁶ Volgens de Hoge Raad is de intentie van de partijen doorslaggevend. Er moet op basis van objectief vast te stellen gegevens worden nagegaan of de verkopende partij een bestaand gebouw heeft willen leveren.¹²⁷

3.2.2.2 Opteren

Bij levering van een gebouw dat niet meer in de bouw- en handelsfase zit kan onder voorwaarden geopteerd worden voor een btw-belaste levering.¹²⁸ Dit wordt doorgaans gedaan om te voorkomen dat reeds teruggewonderde btw weer aan de fiscus moet worden terugbetaald of om eerder niet in aftrek gebrachte btw alsnog in aftrek te brengen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake in het volgende geval. Een ondernemer brengt de voorbelasting inzake de aanschaf van een gebouw dat hij geheel voor belaste activiteiten gaat gebruiken volledig in aftrek. Op een later tijdstip binnen de herzieningstermijn¹²⁹ verkoopt hij het gebouw aan een ondernemer die uitsluitend van btw vrijgestelde prestaties verricht. De overdracht van het pand is een van btw vrijgestelde levering. De leverancier van het pand moet dan (een deel van) de afgetrokken btw terugbetalen aan de fiscus.¹³⁰

De voorwaarde om te kunnen opteren voor een belaste levering is dat de koper het gebouw voor 90%¹³¹ of meer gebruikt voor btw-belaste handelingen. Voor een periode van het jaar van de levering en het daaropvolgende boekjaar moet aan deze voorwaarde worden voldaan. Deze periode wordt ook wel de referentieperiode genoemd. Wordt niet aan deze voorwaarde voldaan, dan wordt geacht dat de levering alsnog vrijgesteld is geweest.

De omzetbelasting die naar aanleiding van opteren voor btw-belaste levering verschuldigd is wordt verlegd. De btw is hierdoor verschuldigd door de koper, niet door de leverancier.¹³²

3.2.2.3 Nieuw vervaardigd vastgoed

In art. 11 lid 1 onderdeel a sub 1° Wet OB 1968 wordt de levering van nieuwe gebouwen en het erbij behorend terrein uitgezonderd van de vrijstelling. Dergelijke leveringen zijn dus van rechtswege belast met btw. Een nieuw gebouw met het erbij behorende terrein duidt hier niet alleen op huizen,

¹²³ HvJ EU 17-01-2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woonstichting Maasdriel).

¹²⁴ HvJ EG 19-11-2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco).

¹²⁵ HvJ EU 12-07-2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).

¹²⁶ HvJ EU 04-09-2019, nr. C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660 (KPC Herning).

¹²⁷ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

¹²⁸ Art. 11 lid 1 onderdeel a sub 2° Wet OB 1968.

¹²⁹ Zie par. 3.2.3.

¹³⁰ Berkhout en Van der Paardt 2016, p.32.

¹³¹ Voor sommige sectoren is een lagere grens van 70% toegestaan, Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M).

¹³² Art. 24ba, lid 1, onderdeel d en e, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

fabrieken of kantoorgebouwen, maar op ieder bouwwerk dat vast met de grond verbonden is.¹³³ Hier vallen volgens de staatssecretaris van Financiën bijvoorbeeld ook pleinen, tunnels, viaducten en kunstgrasvelden onder.¹³⁴ Een terrein, zoals een tuin of parkeerterrein, dat naar maatschappelijke opvattingen bij een gebouw hoort volgt het btw-regime van het gebouw.¹³⁵

Een gebouw wordt als 'nieuw' beschouwd vanaf vóór de eerste ingebruikneming tot aan 24 maanden na die eerste ingebruikneming, de bouw- en handelsfase. Van een eerste ingebruikneming is volgens de staatssecretaris van Financiën sprake op het moment dat voor het eerst en op een duurzame wijze gebruik wordt gemaakt van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van die onroerende zaak. Hiervan is geen sprake als bijvoorbeeld een nieuw kantoorpand een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouw materiaal.¹³⁶

Als gevolg van een verbouwing kan een bestaand gebouw, op grond van art. 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968, weer als nieuw vervaardigd worden beschouwd en een nieuwe eerste ingebruikneming plaatsvinden.¹³⁷ De criteria van de Hoge Raad voor zogenoemde 'vernieuwbouw' worden in hoofdstuk 4 uitgewerkt.

3.2.3 Herziening

Aan het einde van het eerste boekjaar waarin een gebouw in gebruik is genomen, vindt mogelijk een correctie van de in aftrek gebrachte btw plaats. Uitgaande van de gegevens van dat jaar wordt het aftrekrecht van de totale btw voor dat jaar vastgesteld. De aftrek wordt gedurende de negen volgende boekjaren herzien als het gebruik verandert ten opzichte van het eerste boekjaar waarin het gebouw in gebruik is genomen. Gedurende deze 10 boekjaren, ook wel de herzieningstermijn genoemd, wordt elk jaar 10% van de totaal in aftrek gebrachte voorbelasting vastgesteld.¹³⁸

Wordt een gebouw verkocht, en dus geleverd, binnen de herzieningstermijn, dan volgt de btw die nog herzien moet worden het regime van de levering. Bij een vrijgestelde levering is de rest van de btw niet aftrekbaar, want per fictie is het pand voor de rest van de herzieningstermijn volledig vrijgesteld gebruikt en vice versa.¹³⁹

Bij een verbouwing die leidt tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak gaat een nieuwe herzieningstermijn van start.¹⁴⁰

3.2.4 Beperkte rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen

In hoofdstuk 2 is kort genoemd dat op grond van art. 3 lid 2 Wet OB 1968 het vestigen, overdragen, wijzigen, afstand doen en opzeggen van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen aangemerkt kunnen worden als de levering van een goed. Deze gelijkstelling komt voort uit art. 15 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn. De gelijkstelling met een levering geldt indien de vergoeding inclusief

¹³³ Art. 12 lid 2 Btw-richtlijn.

¹³⁴ Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken. Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, onderdeel 3.1.3.

¹³⁵ Berkhout en Van der Paardt 2016, p.26.

¹³⁶ Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken. Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, onderdeel 3.3.

¹³⁷ Art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968.

¹³⁸ Berkhout en Van der Paardt 2016, p. 33-35.

¹³⁹ Art. 13a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

¹⁴⁰ R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd op 22 februari 2021 via navigator.nl, par. 7.4.3.

omzetbelasting meer of evenveel bedraagt als de waarde in het economische verkeer van het recht. Enkele voorbeelden van dergelijke rechten zijn: vruchtgebruik, erfpachtrecht of opstalrecht.¹⁴¹

De onroerende zaak is na het vestigen van bijvoorbeeld een zakelijk recht voor de heffing van btw gesplitst in twee elementen. Het zakelijke recht en het, bij de eigenaar achtergebleven, bloot eigendom. De overdracht of het vestigen van het zakelijke recht is belast of vrijgesteld afhankelijk van de onderliggende onroerende zaak. De overdracht van het bloot eigendom leidt tot een 'normale' levering ex art. 3 lid 1 Wet OB 1968.¹⁴²

3.3 Heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van vastgoed

Voor de beantwoording van de deelvraag: "Wat zijn de wezenlijke kenmerken van de overdrachtsbelasting?" worden de volgende onderwerpen besproken: onroerende zaken voor de overdrachtsbelasting, het belastbaar feit, onroerendezaakrechtspersonen, beperkte rechten, de maatstaf van heffing, het tarief, vrijstellingen, het tijdstip van verkrijging en de wijze van heffing.

3.3.1 Verrijging

Het belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting staat in artikel 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna Wet BRV). Overdrachtsbelasting wordt geheven over "de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.". Dit is de hoofdregel. De twee meest essentiële componenten die hieruit te destilleren zijn, zijn 'verkrijging' en 'onroerende zaak'.¹⁴³ Onroerende zaken, daarmee gelijkgestelde rechten en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, worden in de volgende paragraaf besproken.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt onderscheid gemaakt tussen de juridische verkrijging en de economisch eigendomsverkrijging van een onroerende zaak. Zo kan twee keer heffing van overdrachtsbelasting plaatsvinden bij de verkrijging van één onroerende zaak. Een keer voor de verkrijging van het economische eigendomsrecht en een tweede keer voor de verkrijging van het juridische eigendom. Bij een gelijktijdige verkrijging leidt dit niet tot twee afzonderlijke belastbare feiten.¹⁴⁴ Ook bij twee afzonderlijke verkrijgingen van één onroerende zaak is voorkoming van dubbele belasting geregeld (Art. 9 lid 4 Wet BRV).¹⁴⁵

De verkrijging bedoeld in art. 2 lid 1 Wet BRV is een juridische verkrijging. Doorgaans vindt een juridische verkrijging plaats door inschrijving van een akte van overdracht in de openbare registers. De juridische verkrijging vindt pas plaats bij de inschrijving van de akte van overdracht,¹⁴⁶ dus nog niet bij het opmaken van die akte of het overeenkomen van de koop.¹⁴⁷

In art. 2 lid 2 Wet BRV wordt het begrip verkrijging uitgebreid naar de verkrijging van het economische eigendom. Er is sprake van de verkrijging van economische eigendom voor de Wet BRV als voldaan is aan de volgende cumulatieve eisen:¹⁴⁸

¹⁴¹ R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd op 22 februari 2021 via navigator.nl, par. 3.5.

¹⁴² Berkhout en Van der Paardt 2016, p. 48.

¹⁴³ J.C. van Straaten, F.A.M. Schoemaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via ndfr.nl, par. 2.1.

¹⁴⁴ Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 10, p. 3-4, V-N 1995, p. 3368.

¹⁴⁵ Berkhout en Van der Paardt 2016, p. 52.

¹⁴⁶ HR 18-12-1991, nr. 27 464, ECLI:NL:HR:1991:BH8222.

¹⁴⁷ Y.E. Gassler, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.1.2.

¹⁴⁸ Y.E. Gassler, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.1.3.

- (i) Er is sprake van een verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen. Het moet gaan om rechtstreeks risico gaan, dat is niet alleen een debiteurenrisico.
- (ii) Er moet een band zijn tussen het samenstel van rechten en verplichtingen met de onroerende zaak waarop ze zien.
- (iii) Het samenstel belichaamt enig risico van waardeverandering bij de onroerende zaken of rechten. De verkrijger moet 'genot' hebben van wat hij verkrijgt.¹⁴⁹
- (iv) Het risico komt toe aan een ander dan de eigenaar van het beperkte recht. Zo is de verkrijging van het economische eigendom door degene die het juridisch eigendom al bezit geen belastbaar feit.
- (v) De verkrijging ziet op meer dan alleen het recht op levering.

De verkrijging van economisch eigendom is toegevoegd aan de wet om constructies die verkrijging van het juridische eigendom, en voorheen dus ook overdrachtsbelasting omzeilen, te bestrijden.¹⁵⁰

Een aantal verkrijgingen is uitgezonderd van heffing van overdrachtsbelasting. Deze verkrijgingen staan in art. 3 Wet. Deze verkrijgingen zijn onder andere uitgezonderd omdat de verkrijging al aan successierecht is onderworpen of omdat de verkrijger zich niet bewust is van de verkrijging.¹⁵¹

Tot slot is in art. 6 Wet BRV voor een aantal gevallen geregeld dat sprake is van een fictieve verkrijging. De wetgever heeft hiervoor gekozen omdat in deze gevallen waarde van onroerende zaken kan verschuiven.¹⁵²

3.3.2 Voorwerp van verkrijging

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak, een recht waaraan een in Nederland gelegen onroerende zaak is onderworpen en 'fictieve' onroerende zaken (art. 4 Wet BRV). Voor de overdrachtsbelasting geldt, in tegenstelling tot voor de btw, de nationaal rechtelijke definitie van 'onroerende zaken' uit art. 3:3 Burgerlijk Wetboek. Samengevat is dit: grond met alles wat daarmee duurzaam verenigd is, zoals beplantingen en gebouwen. Deze civielrechtelijke definitie is niet het enige waar naar gekeken moet worden. Indirect kan de communautaire definitie van 'onroerend goed' invloed hebben op de heffing van overdrachtsbelasting, ondanks het feit dat de overdrachtsbelasting niet op een EU-richtlijn is gebaseerd. Doordat de vrijstellingen uit art. 13 Btw-richtlijn autonome communautaire rechtsbegrippen zijn die een eigen communautaire definitie dienen te krijgen, kan het voor komen dat toch beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling uit art. 15 lid a onderdeel a Wet BRV. Terwijl dit onroerend goed voor de omzetbelasting civielrechtelijk niet als onroerend goed wordt aangemerkt.¹⁵³

Onroerend goed is in Nederland gelegen als het binnen het Nederlands territorium en de Nederlandse territoriale wateren is gelegen.¹⁵⁴

¹⁴⁹ Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 3, p. 23, V-N 1995, p. 3517.

¹⁵⁰ J. Beers, Commentaar art. 2 - Wet op belastingen van rechtsverkeer – Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via ndfr.nl.

¹⁵¹ J. Beers, Commentaar art. 3 - Wet op belastingen rechtsverkeer – Uitgezonderde verkrijgingen, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via ndfr.nl.

¹⁵² Y.E. Gassler, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.1.6.A.

¹⁵³ Y.E. Gassler, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.1.8.

¹⁵⁴ Art. 2 lid 3 onderdeel d onderdeel 3° Algemene wet inzake rijksbelastingen.

‘Rechten waaraan in Nederland gelegen onroerende zaken zijn onderworpen’ is een fiscale verzameluitdrukking¹⁵⁵ en ziet volgens de wetgever onder andere op: beperkte rechten op onroerende zaken behoudens eigendomsrecht, beperkte rechten op eigendomsrechten, aandelen in onroerende zaken, beperkte rechten op aandelen in onroerende zaken.¹⁵⁶ In art. 5 Wet BRV zijn een aantal rechten uitgezonderd: grondrenterecht, pandrecht en hypotheekrecht. De verkrijging van deze rechten leidt niet tot een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting.

Op grond van art. 4 lid 1 Wet BRV worden mede als in Nederland gelegen onroerende zaken aangemerkt: aandelen in een onroerendezaakrechtspersonen en lidmaatschapsrechten van flatverenigingen en dergelijke. Dit is gedaan om het ontgaan van overdrachtsbelasting tegen te gaan en in wezen gelijke fiscaal gelijk te behandelen.¹⁵⁷

3.3.3 Maatstaf van heffing

In art. 9 t/m 13 Wet BRV staat de maatstaf van heffing. De hoofdregel is dat de verschuldigde overdrachtsbelasting wordt berekend over de waarde of van het object, dan wel hogere waarde van de tegenprestatie. Met ‘waarde’ wordt waarde in het economische verkeer bedoeld.¹⁵⁸ Is er voor een zaak een markt, dan is de waarde in het economische verkeer de verkoopwaarde.¹⁵⁹

Er kunnen bijzondere waarderingsregels gelden bij de verkrijging van een onroerende zaak.¹⁶⁰ Deze gevallen staan beschreven in art. 9 lid 2, lid 5 en lid 6 Wet BRV.

Een saneringsverplichting heeft geen invloed op de waarde van aangaande onroerende zaak, dit kan echter wel invloed hebben op de bepaling van de hoogte van de tegenprestatie.¹⁶¹ Ook omzetbelasting die verschuldigd is bij de levering van de onroerende zaak blijft buiten de heffing.¹⁶² Factoren zoals dat een pand in verhuurde staat is verkregen kunnen wel invloed hebben op de waarde.¹⁶³

De hoofdregel voor bepaling van de maatstaf van heffing geldt ook voor de verkrijging van beperkte rechten waaraan een onroerende zaak is onderworpen. De waardering van het beperkte recht vindt plaats aan de hand van onder andere de bedongen vergoeding die de beperkt gerechtigde voor het gebruik van de onroerende zaak betaalt en de looptijd. In art. 11 Wet BRV zijn speciale waarderingsregels opgenomen voor de waardering van gangbare beperkte rechten. Indien afstand wordt gedaan van een beperkt recht en daarvoor een nieuw beperkt recht verkregen, bepaalt art. 9 lid 2 Wet BRV dat belasting wordt geheven over het verschil in waarde tussen de twee beperkte rechten.¹⁶⁴

Indien de tegenprestatie hoger is dan de waarde economisch verkeer van de onroerende zaak wordt over de tegenprestatie geheven. Volgens de Hoge Raad is de tegenprestatie: “*hetgeen bij de aan de*

¹⁵⁵ J.C. van Straaten, F.A.M. Schoenmaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via ndfr.nl, par. 4.3.1.

¹⁵⁶ MvT Invoeringswet Boeken 3, 5 en 6 NBW (negende gedeelte), Wet van 25 oktober 1989, Stb. 1989, 491.

¹⁵⁷ J.C. van Straaten, F.A.M. Schoenmaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd op 23 februari 2021 via ndfr.nl, par. 5.2.1.

¹⁵⁸ Art. 52 Wet BRV.

¹⁵⁹ HR 10-04-1996, nr. 31 173, ECLI:NL:HR:1996:AA2015..

¹⁶⁰ J. Verbaan, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.2.2.A.

¹⁶¹ Berkhout en Van der Paardt 2016, p. 58.

¹⁶² Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, V-N 2017/20.18, onderdeel 2.2.6.

¹⁶³ J.C. van Straaten, F.A.M. Schoenmaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd op 24 februari 2021 via ndfr.nl, par. 6.2.

¹⁶⁴ J. Verbaan, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.2.3.A.

overdracht ten grondslag liggende obligatoire overeenkomst of overeenkomsten door degene die overdraagt als vergoeding voor die overdracht van de verkrijger is bedongen of, met andere woorden, hetgeen door de verkrijger krachtens die obligatoire overeenkomst of overeenkomsten voor de prestatie van zijn wederpartij – de overdracht – is verschuldigd.”¹⁶⁵ Er wordt dus aangesloten bij het totaal aan lasten en verplichtingen die de verkrijger op zich neemt ten aanzien van de verkrijging van het object voor de Wet BRV. Bepaalde lasten en verplichtingen kunnen een waarde drukkend effect hebben, denk hierbij aan een verplichting tot restauratie of wijze van gebruik van het pand.

3.3.4 Tarief

Het algemene tarief voor de overdrachtsbelasting is met ingang van 2021 gesteld op 8%. Voor woningen, rechten waaraan woningen zijn onderworpen of rechten van lidmaatschap met betrekking tot woningen geldt een verlaagd tarief van 2%.¹⁶⁶

Het verlaagde tarief is van toepassing voor natuurlijke personen die de woning anders dan tijdelijk als hoofdvverblijf gaan gebruiken en dit vooraf duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in een schriftelijke verklaring verklaren. Of bij een verkrijging van een woning door een wooncoöperatie als bedoeld in art. 18a Woningwet.¹⁶⁷

Het verlaagde tarief en een vrijstelling voor starters op de woningmarkt¹⁶⁸ maken deel uit van een beleid om starters op de woningmarkt te helpen. Het beleid is gericht op het verbeteren van de positie van starters ten opzichte van beleggers, op het stimuleren van de arbeidsmobiliteit, op het vergemakkelijken voor starters en doorstromers om een woning te krijgen en op het laten toenemen van het aantal transacties op de woningmarkt. Rozendal trekt de doeltreffendheid van deze maatregelen in twijfel. Hij noemt onder andere dat de prijsstijgingen op de woningmarkt vooral te wijten zijn aan het woningtekort en niet perse aan de concurrentie tussen starters en beleggers. Verder noemt hij dat starters en doorstromers vooral met elkaar concurreren en deze maatregelen de achtergestelde positie van starters ten opzichte van doorstromers niet verbetert.¹⁶⁹ Tevens werkt de belastingbesparing niet op tegen de stijging van de huizenprijzen, waardoor starters er netto op achteruit gaan. Ook schrikken deze maatregelen beleggers af, waardoor het aanbod aan koopwoningen niet zal toenemen.¹⁷⁰

Een ‘woning’ is een onroerende zaak die naar zijn aard is bestemd voor bewoning door particulieren. De beoordeling of een onroerende zaak een woning is, is een feitelijke aangelegenheid. Bij deze beoordeling is onder andere van belang of de gemeente een woonbestemming aan de onroerende zaak heeft toegekend.¹⁷¹ Een andere omstandigheid die een rol speelt is het doel waarvoor de onroerende zaak oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd.¹⁷²

¹⁶⁵ O.a. HR 13-01-2006, nr. 40.692, ECLI:NL:HR:2006:AU9512.

¹⁶⁶ Art. 14 Wet BRV.

¹⁶⁷ art. 14 lid 2 en lid 3 Wet BRV.3

¹⁶⁸ Art. 15 lid 1 onderdeel p Wet BRV.

¹⁶⁹ De leencapaciteit voor starters de afgelopen jaren beperkter geworden door de aangescherpte loan-to-value regels en de toenemende studieschulden beperken het maximale hypotheekbedrag. Tevens kunnen doorstromers ook gebruik maken van de vrijstelling als zij jonger zijn dan 35 jaar.

¹⁷⁰ A. Rozendal, ‘Alle seinen op rood voor een gedifferentieerd overdrachtsbelastingtarief’, WFR 2020/183.

¹⁷¹ D. van Laren, Cursus Belastingrecht, digitaal geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.3.1.B.a.

¹⁷² HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:NL:HR:2017:290, BNB 2017/95, nr. 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:294, BNB 2017/96, nr. 16/04101, ECLI:NL:HR:2017:295, BNB 2017/97 en nr. 16/02257, ECLI:NL:HR:2017:291, BNB 2017/98 (concl. Wattel, noot J.C. van Straaten).

Bij de verkrijging van een niet-woning die omgebouwd wordt tot woning of vice versa, moet voor de beoordeling welk tarief van toepassing is worden gekeken naar de aard van de onroerende zaak op moment van verkrijging. Alleen de toezegging van bestemmingswijziging van de gemeente is niet genoeg. Leidend is in welk stadium van de transformatie het gebouw zich bevindt.¹⁷³

3.3.5 Het tijdstip van verkrijging en de wijze van heffing

De overdrachtsbelasting is verschuldigd op het moment van verkrijging. Hiervoor wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de akte wordt opgemaakt of de opschortende voorwaarden zijn vervuld.¹⁷⁴ Bij verkrijging van het economische eigendom wordt geen akte opgemaakt, dan wordt aangesloten bij het moment dat het risico op waardeverandering feitelijk overgaat. Hiervoor geldt een meldingsplicht voor degene die het economische eigendom overdraagt. De overdrager heeft 2 weken om de overdracht bij de inspecteur van de Belastingdienst te melden.¹⁷⁵

De overdrachtsbelasting is een voldoeningsbelasting: de belastingplichtige, de verkrijger,¹⁷⁶ moet zelf zijn belastingschuld vaststellen, aangeven en voldoen.¹⁷⁷ De belastingplichtige heeft hier tot één maand na het ontstaan van verschuldigdheid voor.¹⁷⁸ De inspecteur controleert de aangifte en legt indien hij het nodig acht een naheffingsaanslag op.¹⁷⁹ In geval dat beroep is gedaan op een vrijstelling, maar achteraf blijkt dat niet aan de gestelde voorwaarde(n) is voldaan, ontstaat verschuldigdheid van overdrachtsbelasting op het moment dat blijkt dat niet aan de gestelde voorwaarde(n) is voldaan.¹⁸⁰

3.3.6 Vrijstellingen

De meeste vrijstellingen van overdrachtsbelasting staan in art. 15 lid 1 Wet BRV. Buiten de Wet BRV zijn nog enkele vrijstellingen van overdrachtsbelasting te vinden, bijvoorbeeld in art. 9a van de Natuurschoonwet 1928.¹⁸¹ De voorwaarden voor de vrijstellingen zijn per vrijstelling in desbetreffend onderdeel van art. 15 lid 1 Wet BRV opgenomen. In art. 15 lid 4 Wet BRV zijn nog extra voorwaarden die misbruik tegen moeten gaan opgenomen. Wordt aan de voorwaarden uit de relevante bepaling(en) voldaan, dan heeft de verkrijger recht op de vrijstelling. De verkrijger moet dan beroep doen op de vrijstelling.¹⁸²

De vrijstellingen zijn onder te verdelen in twee categorieën: subjectieve vrijstellingen en objectieve vrijstellingen. Bij subjectieve vrijstellingen wordt aangegrepen bij de verkrijger. De verkrijging is vrijgesteld omdat de verkrijger een bepaalde status heeft of een algemeen belang dient. Hierbij kan gedacht worden aan overheidsinstellingen, Staatsbosbeheer of onderwijsinstellingen.¹⁸³ Bij objectieve vrijstellingen wordt aangegrepen bij het (onderliggende) motief van de transactie. De objectieve vrijstellingen hebben uiteenlopende oorsprongen, bijvoorbeeld ter facilitering van reorganisaties, herstructureringen, rechtsvormkeuzevrijheid, bedrijfsovergang of ter voorkoming van cumulatie van belastingen. Dit laatste is het geval bij de samenloopvrijstelling (art. 15 lid 1 onderdeel

¹⁷³ D. van Laren, Cursus Belastingrecht, geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.3.1.B.b2.

¹⁷⁴ Art. 8 Wet BRV.

¹⁷⁵ Berkhout en Van der Paardt 2016, par. 2.9.1.

¹⁷⁶ Art. 16 Wet BRV.

¹⁷⁷ Art. 17 Wet BRV.

¹⁷⁸ Art. 19 lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹⁷⁹ Art. 20 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹⁸⁰ Y.E. Gassler, Cursus Belastingrecht, geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.4.3.A.

¹⁸¹ J.C. van Straaten, F.A.M. Schoenmaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, geraadpleegd op 24 februari 2021 via ndfr.nl, par. 7.2.

¹⁸² J. Verbaan, Cursus Belastingrecht, geraadpleegd op 24 februari 2021 via navigator.nl, BvR.2.3.2.A.

¹⁸³ Berkhout en Van der Paardt 2016, par. 2.8.

a Wet BRV), die in par. 3.3.7 wordt besproken. De overige vrijstellingen van overdrachtsbelasting worden niet behandeld

3.3.7 Samenloop btw en overdrachtsbelasting

Bij de overdracht van onroerende zaken kan samenloop van btw en overdrachtsbelasting plaatsvinden. Dit gebeurt als vastgoed in de bouw- en handelsfase geleverd wordt. Voor beide belastingen vindt dan een belastbaar feit plaats, de levering voor de btw en de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Art. 15 lid 1 onderdeel a is in het leven geroepen om deze cumulatie van belasting weg te nemen en om ongebruikte onroerende zaken vrij te stellen van overdrachtsbelasting.¹⁸⁴ De zogenoemde 'samenloopvrijstelling' werkt in twee gevallen. De levering moet in beide gevallen van rechtswege belast zijn met omzetbelasting, er mag dus niet geopteerd zijn voor een belaste levering. De samenloopvrijstelling haalt de cumulatie van belasting dan weg indien: (i) de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen; of (ii) de verkrijger de omzetbelasting in het geheel niet in aftrek kan brengen.

Een nieuw opgeleverde onroerende zaak blijft twee jaar na de eerste ingebruikneming belast met btw. Wordt deze onroerende zaak na ingebruikneming, binnen deze twee jaar door een btw-belaste ondernemer geleverd, dan kan geen beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling. De onroerende zaak is dan namelijk al als bedrijfsmiddel gebruikt. Alleen indien de koper de btw in het geheel niet in aftrek kan brengen is de samenloopvrijstelling wel nog van toepassing.¹⁸⁵ Dit kan vooral bij projectontwikkelaars tot vervelende situaties leiden. Onder andere indien zij een gebouw bouwen om het te verkopen, maar het al in gebruik genomen wordt voor de verkoop. Bijvoorbeeld omdat beleggers het vastgoed object alleen in verhuurde staat willen kopen. Daarom is art. 15 lid 6 Wet BRV in het leven geroepen.¹⁸⁶ Op grond van deze bepaling kan de samenloopvrijstelling alsnog worden toegepast als; (i) het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting in zijn geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen; (ii) de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de eerdere ingangsdatum van een verhuur van dat goed; en (iii) de verkrijging wordt opgenomen in een notariële akte die wordt verleden binnen de termijn waarbinnen de verkrijging dient plaats te vinden.

Verder is er nog het Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500. Dit besluit ziet op de samenloop vrijstelling. In dit besluit licht de staatssecretaris van Financiën zijn visie op een de interpretatie van een aantal begrippen toe en verleent hij goedkeuring voor toepassing van de samenloopvrijstelling voor een aantal situaties waarin het niet kunnen toepassen van de samenloopvrijstelling tot uitkomsten die niet in overeenstemming zijn met doel en strekking van de samenloopvrijstelling. In een aantal gevallen is de goedkeuring nodig omdat van rechtswege geen omzetbelasting verschuldigd is terwijl die er in iets andere omstandigheden wel zou zijn, zoals bij bepaalde verkrijgingen binnen een fiscale eenheid voor de Wet OB 1968 of bij de verkrijging van aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon, waarbij de rechtstreekse verkrijging van de onroerende zaken van de onroerendezaakrechtspersoon zelf de samenloopvrijstelling¹⁸⁷ van toepassing zou zijn.¹⁸⁸ Een

¹⁸⁴ M.W.C. Soltysik, Commentaar bij Artikel 15.1a - Wet op belastingen van rechtsverkeer - Vrijstellingen – levering, digitaal geraadpleegd op 25 februari 2021 via ndfr.nl.

¹⁸⁵ Berkhout en Van der Paardt 2016, pag. 79.

¹⁸⁶ M.W.C. Soltysik, Commentaar bij Artikel 15.6 - Wet op belastingen van rechtsverkeer - Delegatie vrijstelling bedrijfsmiddel, digitaal geraadpleegd op 25 februari via ndfr.nl.

¹⁸⁷ Zowel art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV als art. 15 lid 6 Wet BRV.

¹⁸⁸ Dit is in overeenstemming met wat is bepaald in het arrest HR 10-06-2011, nr. 10/00498, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580.

aantal andere goedkeuringen zien op situaties met (verplichte) splitsing van juridisch en economisch eigendom.¹⁸⁹

De samenloopvrijstelling uit art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV komt op grond van art. 15 lid 4 Wet BRV te vervallen als: (i) het een btw-belaste levering betreft waar een vergoeding inclusief btw lager is dan de waarde economisch verkeer zoals bedoeld in art. 9 Wet BRV; en (ii) de verkrijger de btw niet of niet nagenoeg geheel (90% of meer) in aftrek kan brengen. Op basis van art. 9 lid 6 wordt er dan overdrachtsbelasting geheven over de waarde die een onafhankelijke derde zou betalen voor oplevering van het object. Art. 15 lid 4 Wet BRV is een anti-misbruikregel en staat ook wel bekend als de 'strafheffing' en werkt ook voor de andere vrijstellingen in art. 15 lid 1 Wet BRV.¹⁹⁰

3.3.8 Conclusie

In de vorige paragrafen is een beeld geschetst van de overdrachtsbelasting om de deelvraag: *“Wat zijn de wezenlijke kenmerken van de overdrachtsbelasting?”* te kunnen beantwoorden.

De overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Hieronder moet zowel de verkrijging van het juridisch eigendom als het economische van een onroerende zaak worden geschaard. Op basis van een fictie worden onroerendezaaklichamen als 'in Nederland gelegen vastgoed' gezien voor de overdrachtsbelasting.

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde van het object of de waarde van de tegenprestatie indien die hoger is. 'Waarde' betekent 'waarde in het economisch verkeer' voor de overdrachtsbelasting.

De overdrachtsbelasting kent twee tarieven: 2% voor woningen die door natuurlijke personen anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gebruikt gaan worden en 8% voor niet-woningen. Verder kent de overdrachtsbelasting meerdere vrijstellingen, zowel subjectief als objectief, met meerdere oorsprongen.

De overdrachtsbelasting is een voldoeningsbelasting die verschuldigd wordt op het moment van verkrijging. De verkrijger is de belastingplichtige.

Bij samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting is meestal een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing.

¹⁸⁹ Zie bijv. Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, par. 2.2.5 en 2.2.9.

¹⁹⁰ R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd op 25 februari 2021 via navigator.nl, par. 9.3.

4 De vervaardiging van een nieuw onroerend goed en het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de btw criteria voor de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak vóór het Kozuba-arrest besproken. Eerst worden de belangrijkste zaken omtrent de vervaardiging van een nieuw goed van het Hof van Justitie behandeld. Vervolgens komen zaken van de Hoge Raad en het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ aan bod. Tot slot volgt de conclusie waarin de deelvragen:

“Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en hoe is dit begrip in de jurisprudentie tot stand gekomen?” en *“Wat houdt het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in, dat vóór het Kozuba-arrest is gedefinieerd door de Nederlandse Hoge Raad en hoe is dit criterium tot stand gekomen?”* worden beantwoord.

4.2 De vervaardiging van een nieuw onroerend goed

Een drietal zaken omtrent de vervaardiging van een nieuw onroerend goed zijn het belangrijkste. De arresten Van Dijk’s Boekhuis¹⁹¹ en Dressuurstal Jespers¹⁹² gingen over roerende zaken. Volgens A-G Van Hilten moet het begrip ‘vervaardigen’ voor roerende en onroerende zaken op dezelfde wijze geïnterpreteerd worden.¹⁹³ Dit is later bevestigd door de Hoge raad.¹⁹⁴ De zaak Komen en Zonen Beheer¹⁹⁵ ging wel over de vervaardiging van een onroerende zaak.

4.2.1 Van Dijk’s Boekhuis

Van Dijk’s Boekhuis is het eerste arrest waarin het HvJ zich uitlaat over het begrip ‘vervaardigen’. Dit arrest vormt de basis voor het begrip ‘vervaardigen’ omdat steeds wordt terugverwezen naar dit arrest. Van Dijk’s Boekhuis herstelde gebruikte boeken van derden. De vraag was of de herstelwerkzaamheden leidde tot de vervaardiging van een nieuw goed en dus een tegen het verlaagde tarief belaste levering vormde. Of ging het om een dienst die belast was tegen het algemene tarief? Het HvJ geeft aan dat het begrip ‘vervaardigen’ een communautair begrip is dat volgens het spraakgebruik moet worden uitgelegd, omdat de Tweede en de Zesde richtlijn geen aanwijzing geven voor de invulling van het begrip ‘vervaardigen’. ‘Vervaardigen’ houdt in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond, voortgebracht door de opdrachtnemer uit materialen verstrekt door de opdrachtgever. De functie van het goed moet volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschillen van de functie van de verstrekte materialen. Vervolgens overweegt het HvJ: *“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 vervaardigen van een werk in roerende staat is.”*. Het is aan de nationale rechter om aan de hand van het gebruik van het goed te beoordelen of sprake is van een nieuw goed.¹⁹⁶ Het HvJ stelt de kaders en de nationale rechter heeft de taak de feitelijke invulling van het begrip ‘vervaardigen’ te verzorgen.

In het geval van Van Dijk’s Boekhuis leidde de onderhouds- en reparatiewerkzaamheden niet tot de vervaardiging van een nieuw goed. De werkzaamheden zorgden niet voor een functiewijziging. Van Dijk’s Boekhuis leverde dus een dienst belast tegen het algemene tarief.

¹⁹¹ HvJ EG, 14-05-1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis).

¹⁹² HvJ EG 01-06-2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (Dressuurstal Jespers).

¹⁹³ Conclusie A-G Van Hilten 03-05-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:PHR:2010:BM6681, r.o. 4.6.

¹⁹⁴ HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137, r.o. 3.2.

¹⁹⁵ HvJ EU 12-07-2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).

¹⁹⁶ HvJ EG, 14-05-1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis), r.o. 19-22.

4.2.2 Dressuurstal Jespers

In 2006 is het arrest Dressuurstal Jespers gewezen door het HvJ. De belanghebbende in deze zaak, Jespers, hield zich onder andere bezig met het africhten en trainen van paarden voor derden. Volgens belanghebbende leidde dit telkens tot een ander paard dan voorheen en dus tot de levering van een nieuw vervaardigd goed. Hij stelde dat hierdoor ook de andere prestaties zoals de verzorging en voeding van het paard opgingen in de levering. De levering inclusief de daarin opgegane prestaties waren volgens belanghebbende belast tegen het verlaagde tarief. De belastinginspecteur was daarentegen van mening dat geen sprake was van de levering van een nieuw vervaardigd goed. Volgens de inspecteur waren de prestaties belast tegen het algemene tarief. Was hier sprake van de vervaardiging van een nieuw goed?

Het HvJ verwees bij zijn beantwoording naar Van Dijk's Boekhuis: Er is sprake van een nieuw vervaardigd goed als de opdrachtnemer uit de materialen die de opdrachtgever hem verstrekt een goed met een andere functie voortbrengt. Het nieuwe goed moet een andere functie hebben dan de verstrekte materialen. Het HvJ stelde vervolgens dat het mogelijk is dat een paard door training en africhting een functiewijziging heeft doorgaan, maar het gaat in dat geval om een nieuwe functie van hetzelfde goed. Het verstrekte materiaal, zijnde een ongetraind paard, mag geen verband houden met de nieuwe functie. Het paard, getraind of ongetraind, blijft een paard. De wijziging van de fysieke of uiterlijke kenmerken is blijkbaar leidend. Van de vervaardiging van een nieuw goed was dus geen sprake.¹⁹⁷

Voor de vervaardiging van een nieuw goed is dus vereist dat met materialen een nieuw goed wordt voortgebracht dat daarvoor niet bestond. De functie van dat goed moet verschillen van de functie van de gebruikte materialen en de materialen mogen geen verband houden met het 'nieuwe' goed. Het HvJ legt dus een dubbele toets aan: (i) de fysieke en uiterlijke kenmerken moeten zijn gewijzigd; en (ii) de functie van het goed moet anders zijn dan die van de gebruikte materialen.

4.2.3 Komen en Zonen

De zaak Komen en Zonen gaat wel over onroerend goed. Belanghebbende, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, verkreeg winkelruimten en daarmee verband houdende appartementsrechten. De verkoper had voor de verkrijging van belanghebbende al sloopwerkzaamheden verricht in verband met de verbouwing van de onroerende zaak tot een nieuw gebouw. De belanghebbende heeft deze werkzaamheden na de verkrijging voor eigen rekening voortgezet met hetzelfde doel: een nieuw gebouw voortbrengen. Gedurende de werkzaamheden is een deel van het pand voortdurend in gebruik gebleven. Hierdoor is tijdens de verbouwing op geen enkel moment sprake geweest van onbebouwde grond.¹⁹⁸

Volgens belanghebbende hadden de sloop- en verbouwwerkzaamheden geleid tot een nieuw vervaardigd gebouw. De levering zou dan van rechtswege met btw belast zijn, de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting kan dan worden toegepast. De inspecteur van de belastingdienst meende echter dat geen sprake was van een nieuw gebouw en er daarom voor de btw sprake was van een vrijgestelde levering met alle gevolgen van dien.

Vanwege de gelijkenissen moet deze casus in het licht van een eerdere zaak van het HvJ worden gezien, namelijk Don Bosco.¹⁹⁹ In de Don Bosco-zaak leverde de verkoper een terrein met een oud

¹⁹⁷ HvJ EG 01-06-2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (Dressuurstal Jespers), r.o. 27-33.

¹⁹⁸ HvJ EU 12-07-2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard), r.o. 9-10.

¹⁹⁹ HvJ EG 19-11-2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco).

pand erop aan de koper. Tegelijkertijd verbond die verkoper zich tegenover de koper tot de sloop van het pand. Het HvJ oordeelde dat de sloopwerkzaamheden en de levering van het pand als één handeling konden worden gezien. Volgens het HvJ was dus sprake van de levering van een bouwterrein en niet van een oud pand.

In de zaak Komen en Zonen was het oude gebouw slechts gedeeltelijk gesloopt door de verkoper. Het restant van de sloopwerkzaamheden na de levering is voortgezet door de belanghebbende. Ook was een deel van het gebouw tijdens de werkzaamheden en de levering nog in gebruik. Het HvJ concludeerde dat in het geval van Komen en Zonen geen sprake is van de levering van een nieuw vervaardigd gebouw. Derhalve was de levering vrijgesteld van btw en was de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting niet van toepassing.

Het HvJ wijkt in de zaak Komen en Zonen niet af van de eerder gestelde criteria. Er is in deze casus geen sprake van een nieuw vervaardigd goed op het moment van leveren.

4.2.4 Tussenconclusie

Uit de hiervoor genoemde arresten kan het volgende worden afgeleid.

In Van Dijk's Boekhuis is besloten dat van het vervaardigen van een nieuw goed voor de btw sprake is als uit verstrekte materialen een nieuw goed voort is gebracht dat daarvoor nog niet bestond. De functie van het nieuwe goed moet naar de in het maatschappelijke verkeer geldende opvattingen verschillen van de functie van de verstrekte materialen. De nationale rechter heeft, binnen de door het HvJ gestelde kaders, ruimte om het begrip 'vervaardigen' feitelijk in te vullen. Uit Dressuurstal Jespers volgt dat naast een functiewijziging ook daadwerkelijk een nieuw goed ontstaan moet zijn. De uiterlijke en fysieke kenmerken van het goed moeten zijn gewijzigd. Vervolgens moet getoetst worden of de verstrekte materialen geen verband houden met de nieuwe functie van het goed. Alhoewel deze twee arresten zien op roerende zaken is door de Hoge Raad bevestigd dat zij onverkort van toepassing zijn op onroerende zaken.

Na de zaak Komen en Zonen is duidelijk dat bij een gebouw dat geleverd wordt wanneer de sloop- en verbouwingswerkzaamheden nog bezig zijn, pas sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak als die levering en die werkzaamheden als één kunnen worden gezien. Uit Don Bosco blijkt dat dit het geval is als de verkoper de werkzaamheden voor zijn rekening neemt.

4.3 De Hoge Raad over verbouwingen

Uit de vorige paragraaf blijkt dat het HvJ de kaders van het begrip 'vervaardigen' stelt, maar de feitelijke invulling laat het HvJ aan de nationale rechters. De Nederlandse nationale rechters hebben zich verscheidene malen uitgelaten over het begrip 'vervaardigen'. In deze paragraaf zal ik de voor deze scriptie belangrijkste arresten van de HR toelichten. Het belangrijkste arrest is dat van 19 november 2010, nr. 08/01021. In dit arrest, ook wel het Kinderdagverblijfarrest genoemd, introduceerde de HR het criterium 'in wezen nieuwbouw'. De arresten worden in chronologische volgorde besproken.

4.3.1 Jurisprudentie van de HR vóór de introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium

In deze subparagraaf worden de belangrijkste arresten van vóór de introductie van het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Deze uitspraken zijn vooral gebaseerd op Van Dijk's Boekhuis.

4.3.1.1 HR 17 juni 1987²⁰⁰

De HR heeft in dit arrest geoordeeld over het West Indisch Huis te Amsterdam, een monumentaal pand waarvan een deel na een brand verwoest was. De renovatie en reconstructie is aan de hand van historische gegevens uitgevoerd. Het doel was het zoveel mogelijk te restaureren tot de historische staat van voor de brand.

Voor de brand was de bestemming van het pand kantoor en opslag van een textielgroothandel. Na de brand was de bestemming trouwzalen, een restaurant bejaardenwoningen, leslokalen en kantoor. Daarnaast waren de kosten van de verbouwing achtmaal zo hoog als de aankoopwaarde. Hierdoor stelde de inspecteur van de Belastingdienst dat niet anders geconcludeerd kon worden dan dat naar spraakgebruik en maatschappelijke opvattingen na de restauratie een nieuw pand was ontstaan.²⁰¹

Volgens Hof van Amsterdam was inderdaad een nieuw gebouw ontstaan. Als gevolg van de brand was een bouwval ontstaan met een andere bestemming. De ontstane bouwval was niet meer bruikbaar voor dezelfde bestemming, zijnde opslag. Ook woog het Hof mee dat bij de restauratie nieuwe materialen waren gebruikt.²⁰²

De HR kwam tot een ander oordeel. Volgens de HR leidde de restauratie niet tot het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Het was een monumentaal pand voor de brand en het is na restauratie een monumentaal pand, zo redeneerde de HR. Ook de beschadigingen door de brand of achterstallig onderhoud hebben niets afgedaan aan de status van het gebouw als monumentaal pand. Hierdoor komt de HR tot de conclusie dat de restauratie niet heeft geleid tot een goed dat tevoren niet bestond.²⁰³

4.3.1.2 HR 26 april 1989²⁰⁴

De casus van dit arrest luidt als volgt. Een gemeente kocht een onroerend goed van belanghebbende, een BV. De onroerende zaak betrof een aantal percelen met onder andere bos en water. De BV gebruikte de onroerende zaak voor zandwinning, mede waardoor de op de onroerende zaak gelegen waterplas vergroot werd. Ook is vóór de verkoop aan de gemeente een vervallen boerderij die op een van de percelen stond gesloopt en een kleine houtwal aangelegd. Na de verkoop heeft de gemeente de onroerende zaak en omliggend terrein geschikt gemaakt voor recreatie. De inspecteur stelde dat het bij de verkoop om een levering van nieuwe onroerende zaak ging.

Hof Arnhem oordeelde dat door de werkzaamheden die belanghebbende voor de verkoop verricht had een complex was ontstaan met een wezenlijk andere functie als daarvoor. Verdere ontzanding was niet meer mogelijk. Ook de sloop van de boerderij en het aanleggen van de houtwal werden mee gewogen.²⁰⁵

Volgens de HR was echter geen sprake van een vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. Hiervan is slechts sprake als door de werkzaamheden de aanwendingsmogelijkheden van het goed

²⁰⁰ HR 17-06-1987, nr. 23 782, ECLI:NL:HR:1987:BH6851

²⁰¹ HR 17-06-1987, nr. 23 782, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, r.o. 4.2.1.

²⁰² HR 17-06-1987, nr. 23 782, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, r.o. 4.2.3.

²⁰³ HR 17-06-1987, nr. 23 782, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, r.o. 4.4.

²⁰⁴ HR 26-04-1989, nr. 25 315, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025.

²⁰⁵ HR 26-04-1989, nr. 25 315, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, r.o. 2

of het uiterlijk en de inrichting ingrijpend zijn veranderd. Dat was hier niet het geval volgens de HR.²⁰⁶

4.3.1.3 HR 17 april 1991²⁰⁷

Dit arrest ziet op de verbouwing van een parochiehuis tot woonappartementen. Belanghebbende kocht een parochiehuis en nam 30% van het pand in gebruik als opslagplaats. De rest van het pand werd verbouwd en ingericht als woonruimte bestemd voor verhuur. De inspecteur is van mening dat belanghebbende door het verbouwen van het pand een goed heeft vervaardigd dat tevoren niet bestond.

Hof Den Haag kwam tot het oordeel dat geen sprake was van een nieuw vervaardigd goed. Er waren geen dusdanig ingrijpende wijzigingen aan het pand aangebracht om te kunnen spreken van een pand dat tevoren niet bestond. Hierbij woog het Hof onder andere de verhouding tussen de aanschafkosten en verbouwingkosten mee. De functiewijziging van het pand doet hier niets aan af volgens het Hof.²⁰⁸ Het hof legt een dubbele toets aan: (i) er moet sprake zijn van een functiewijziging en (ii) de verbouwing moet dusdanig ingrijpend zijn dat naar in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. In haar onderbouwing voor het vorenstaande wees het Hof o.a. op het arrest van de HR van 17 juni 1987, BNB 1987/243.

De HR kwam tot een ander oordeel. Volgens de HR had het Hof ten onrechte aangenomen dat uit het arrest van de HR van 17 juni 1987, BNB 1987/243 valt af te leiden dat de functiewijziging niets afdoet aan de bepaling of de verbouwing heeft geleid tot een nieuw goed. Volgens de HR volgt uit het arrest van de HR van 26 april 1989, BNB 189/172 dat een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een omstandigheid die moet worden meegewogen in de bepaling of een nieuwe onroerende zaak is vervaardigd.²⁰⁹ De uitspraak van het Hof is daarom door de HR vernietigd en terugverwezen.

4.3.1.4 HR 7 april 1993²¹⁰

In 1993 wees de HR een arrest over een bedrijfspand dat werd verbouwd tot appartementen. Na de verbouwing is de indeling van het bedrijfspand compleet veranderd. Het bestaat na de verbouwing uit 6 appartementen, die allen via een centraal trappenhuis te bereiken zijn. Hiervoor bestond het bedrijfspand uit een grote ruimte met enkele functionele afscheidingen voor kantoor, kantine en dergelijke.

Hof Amsterdam oordeelde dat de verbouwing tot een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van het gebouw heeft geleid. Hierdoor is sprake van een nieuw vervaardigd goed.²¹¹

De HR kwam tot dezelfde conclusie, maar bewandelde een andere weg. De HR kon zich namelijk niet vinden in de onderbouwing van het Hof. Volgens het Hof was de wijziging in de aanwendingsmogelijkheden op zich al voldoende om te kunnen spreken van een nieuw vervaardigd goed. Volgens de HR moet de wijziging in aanwendingsmogelijkheden echter in samenhang met de aard en de omvang van de verbouwing in aanmerking worden genomen om te bepalen of sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Volgens de HR zijn zodanig aanpassingen aan het pand gepleegd

²⁰⁶ HR 26-04-1989, nr. 25 315, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, r.o. 4.4

²⁰⁷ HR 17-04-1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566.

²⁰⁸ HR 17-04-1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, r.o. 6.2 – 6.3.

²⁰⁹ HR 17-04-1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, r.o. 4.4.

²¹⁰ HR 07-04-1993, nr. 28 884, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314.

²¹¹ HR 07-04-1993, nr. 28 884, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, r.o. 3.1.

dat het niet kan worden vereenzelvigd met het pand dat daarvoor bestond.²¹² Dit is overeenkomstig de eerdere uitspraken van de HR.

4.3.1.5 HR 7 juni 2000²¹³

In het arrest van de HR van 10 juni 2000 is een schoolgebouw omgebouwd tot een appartementencomplex. Hof Amsterdam kwam tot de conclusie dat hier sprake was van de vervaardiging van een nieuw goed. Zij kwam tot dit oordeel aan de hand van de volgende overwegingen. Uit de bouwtekeningen bleek dat door de werkzaamheden het oorspronkelijke schoolgebouw radicaal is gewijzigd en dat het gebouw een geheel nieuwe aanwendingsmogelijkheid heeft gekregen. Er is sprake van een functiewijziging en de onroerende zaak kan niet vereenzelvigd worden met de onroerende zaak die voor de verbouwing bestond. De HR kon zich vinden in deze conclusie. Er was dus sprake van een nieuw vervaardigd goed.

4.3.1.6 Tussenconclusie over jurisprudentie van de HR vóór de introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium

De HR heeft in zijn arresten vóór de introductie van het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ een aantal handvatten aangereikt voor het beoordelen of een nieuw goed vervaardigd is. Eén daarvan is dat de aanwendingsmogelijkheden of het uiterlijk en de indeling van de onroerende zaak ingrijpend moeten wijzigen. Ook een eventuele functiewijziging moet worden meegewogen. Voorts moet een goed worden voortgebracht dat daarvoor niet bestond. De onroerende zaak kan dan niet worden vereenzelvigd met de onroerende zaak die voor de verbouwing bestond. Volgens deze handvatten zal bij een restauratie dus zelden sprake zijn van de vervaardiging van een nieuw goed.

De bovenstaande handvatten zijn gebaseerd op het arrest Van Dijk’s Boekhuis. Ze zijn van vóór het arrest Dressuurstal Jespers.

4.3.2 De introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium

In het arrest Dressuurstal Jespers is duidelijk geworden dat zowel een functiewijziging als een wijziging in de fysieke en uiterlijke kenmerken vereist is. Als gevolg hiervan is de HR met het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ gekomen. De in de vorige paragraaf geschetste lijn is sindsdien niet meer leidend. In het Kinderdagverblijffarrest uit 2010 introduceert de HR dit criterium. In deze sub paragraaf wordt het arrest behandeld. Daarna komen reacties in de literatuur aan bod.

4.3.2.1 HR 19 november 2010, nr. 08/01021²¹⁴

In dit arrest hield belanghebbende zich bezig met kinderopvang. Dit is een vrijgestelde prestatie voor de omzetbelasting.²¹⁵ Belanghebbende heeft een woon-winkelpand aangeschaft en verbouwd tot kinderdagverblijf. Hiervoor was het pand gebruikt als tandtechnisch laboratorium. Het uiterlijk van het pand is nauwelijks veranderd. De voorpui op de begane grond is vernieuwd en er is een speelterrein aangelegd. De indeling van het pand is daarentegen compleet gewijzigd. De verbouwing kostte € 197.589 excl. btw, wat de totale kostprijs van het pand na verbouwing op € 470.273 excl. btw bracht. Volgens de inspecteur van de Belastingdienst was sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Hof ’s-Hertogenbosch oordeelde als volgt: *“het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond en dat derhalve door deze*

²¹² HR 07-04-1993, nr. 28 884, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, r.o. 3.2.2.

²¹³ HR 07-06-2000, nr. 35 388, ECLI:NL:HR:2000:AA6118.

²¹⁴ HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668.

²¹⁵ Art. 11 lid 1 onderdeel w Wet OB 1968.

verbouwing een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond."²¹⁶ Het Hof nam in aanmerking dat de indeling volledig veranderd is, waardoor de toepassingsmogelijkheden van het pand ingrijpend zijn gewijzigd. Het pand kan niet op eenvoudige wijze geschikt worden gemaakt voor gebruik als woon-winkelpand. De (gedeeltelijke) functie van het gebouw als woning is gewijzigd naar kinderdagverblijf. Ook nam het Hof de omvang van de kosten in relatie tot de aanschafprijs mee. Dat het uiterlijk van het pand door de verbouwing niet ingrijpend is gewijzigd doet niet af aan het vorenstaande volgens het Hof.

A-G van Hilten geeft in haar conclusie aan dat zij van mening is dat het Hof ten onrechte Dressuurstal Jespers buiten beschouwing laat. Als geen ingrijpende verandering van het uiterlijk van het goed plaatsvindt en slechts de functie van het goed wijzigt, dan is geen sprake van vervaardiging. Zij stelt dan ook dat, gegeven het nagenoeg onveranderde uiterlijk van het pand, geen vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak heeft plaatsgevonden. Het Hof is volgens de A-G dus van een onjuiste rechtsopvatting uitgegaan.²¹⁷

De HR kan zich ook niet vinden in de uitspraak van het Hof en introduceert het criterium 'in wezen nieuwbouw'. De HR baseert haar oordeel weliswaar net als het Hof op Van Dijk's Boekhuis, zij weegt ook Dressuurstal Jespers mee. Van vervaardiging is sprake als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Volgens de HR betekent dit bij onroerende zaken dat "*slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.*"²¹⁸ In dit geval was, doordat geen sprake was van ingrijpende wijzigingen in het uiterlijk van het pand, geen sprake van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. In dit arrest heeft de HR geen verdere invulling van het criterium 'in wezen nieuwbouw' gegeven.

4.3.2.2 Reacties in de literatuur

Het Kinderdagverblijfarrest deed behoorlijk wat stof opwaaien. Bijl schrijft in zijn noot bij dit arrest dat wel een nieuw onroerend goed vervaardigd is.²¹⁹ Hij meent dat de A-G en de HR de functiewijziging, zijnde een verandering in de toepassingsmogelijkheden door een fysieke ingreep, te veel uit het oog verliezen. Bijl neemt in zijn onderbouwing dezelfde jurisprudentie mee als de A-G, namelijk Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers. Hij meent dat in zijn ogen het HvJ in Van Dijks Boekhuis twee gevallen van reparatie en onderhoud bedoelde. Enerzijds werkzaamheden die de bestaande functie aan een goed teruggeven. Anderzijds werkzaamheden die hetzelfde doen maar die niettemin leiden tot een nieuw goed. Hij komt tot de conclusie dat ook zonder functiewijziging sprake kan zijn van vervaardiging. Bij een functiewijziging is in beginsel sprake is van vervaardiging volgens Bijl. Zonder functiewijziging is er een vervaardiging als in wezen sprake is van nieuwbouw. Bijl en Rookmaaker-Penners²²⁰ vinden het opmerkelijk dat de HR de nieuwbouwgedachte doortrekt naar gevallen waarin er wel een functiewijziging van het goed plaatsvindt. Wellicht zou het antwoord kunnen worden gevonden in hoe breed de HR een 'functiewijziging' interpreteert. Als de functie van het gebouw het beschermen tegen natuurlijke fenomenen c.q. weersomstandigheden is, kan niet snel van een functiewijziging worden gesproken. Dan is bij verbouwing van bijvoorbeeld een kantoor tot woningen 'bestemmingswijziging' mijns inziens een betere benaming. In dat geval trekt de HR de nieuwbouwgedachte niet door naar gevallen waar een 'bestemmingswijziging' van een

²¹⁶ Hof 's-Hertogenbosch 29-01-2008, nr. 04/00295, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6774, r.o. 4.4.

²¹⁷ HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668, r.o. 5.2.2 & r.o. 5.2.3.

²¹⁸ HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668, r.o. 3.3.1.

²¹⁹ HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668, BNB 2011/42, m.nt. Bijl.

²²⁰ T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'Al dan niet vervaardigen van een gebouw', Cursus Belastingrecht digitaal geraadpleegd op 28 maart 2021 via navigator.nl, OB.2.1.2.C.c2

goed plaatsvindt. Uit de tekst van het arrest is dit niet op te maken. Daaruit kan alleen worden geconcludeerd dat de HR de vervaardiging die het Hof constateert niet in stand laat.

A-G Van Hilten schrijft in haar conclusie bij HR 9 juli 2012, nr.11/03987 dat zij meent dat de HR geen nieuw criterium heeft toegevoegd aan de reeds bestaande criteria. De HR heeft slechts 'handen en voeten' willen geven aan het criterium van 'het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond' uit Van Dijk's Boekhuis.²²¹

Andere auteurs constateren echter wel een omslag als gevolg van het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Sanders²²² is van mening dat het een onbevredigend criterium is omdat niet precies bekend is wat het inhoudt. Hij wil terug naar de heldere criteria van weleer. Van der Paardt²²³ stelt dat de wijziging van de functie of aanwendingsmogelijkheid van een onroerende zaak minder relevant zijn dan daarvoor. De fysieke wijzigingen zijn belangrijker geworden in de vraag of iets is ontstaan dat tevoren niet bestond. Wolf²²⁴ en Leijten²²⁵ stellen dat als gevolg van het Kinderdagverblijfarrest minder snel sprake is van een vervaardiging als gevolg van een verbouwing. Verder meent Leijten dat ingrijpende veranderingen in uiterlijk en aanwendingsmogelijkheden van een pand niet noodzakelijk zijn. Er moet in de kern naar maatschappelijke opvattingen sprake zijn van nieuwbouw.

Nieuwenhuizen²²⁶ is van mening dat fysieke wijzigingen even belangrijk zijn als functiewijzigingen voor een vervaardiging. Hij ziet in het criterium 'in wezen nieuwbouw' geen concrete invulling van het begrip 'vervaardigen'. Volgens Nieuwenhuizen had de HR de kans moeten grijpen prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ aangaande de concrete vervaardigingscriteria voor onroerende zaken. Hij blijft het lastig vinden om aan de hand van jurisprudentie over boeken en paarden te beslissen over onroerende zaken. Met het Kozuba-arrest is een dergelijke zaak voor het HvJ gekomen. Dit arrest wordt in hoofdstuk 5 behandeld.

4.3.3 Jurisprudentie van de HR na de introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium

Na het Kinderdagverblijfarrest heerste nog veel onduidelijkheid over de invulling van het criterium 'in wezen nieuwbouw'. De HR heeft namelijk geen invulling van het criterium gegeven. Wel is duidelijk dat naar aanleiding van het de introductie van het criterium 'in wezen nieuwbouw' minder snel wordt gesproken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het belang van fysieke wijzigingen is toegenomen in het bepalen of een onroerende zaak ontstaan is die tevoren niet bestond. Daarmee gepaard gaat een afname in belang van wijzigingen in functie of aanwendingsmogelijkheden.

In de jaren na het kinderdagverblijfarrest is vervolg jurisprudentie aangaande het criterium 'in wezen nieuwbouw' geweest. Om een betere invulling van het criterium te krijgen worden deze arresten besproken.

4.3.3.1 HR 8 maart 2013, nr. 12/02061

In het arrest van de HR van 8 maart 2013²²⁷ verkrijgt belanghebbende drie onroerende zaken op de begane grond van een appartementencomplex. Van de onroerende zaken bevindt een deel zich niet

²²¹ Conclusie A-G Van Hilten 09-07-2012, nr.11/03987, ECLI:NL:PHR:2013:BX6651, 5.2.11 t/m 5.3.12.

²²² Sanders, 'In wezen nieuwbouw? Help!', FBN 2013/39.

²²³ R. van der Paardt, 'Ontwikkelingen in de btw- en overdrachtsbelastingheffing van belang voor de landbouwsector', WFR 2011/1185.

²²⁴ R.A. Wolf aantekening bij HR 19 november 2010, NTFR 2011/694.

²²⁵ Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', WFR 2011/648.

²²⁶ Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833.

²²⁷ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574.

onder de wooneenheden. Eén van de onroerende zaken was vóór de verkrijging in gebruik als supermarkt. Deze onroerende zaak is, tevens vóór verkrijging door belanghebbende ingrijpend verbouwd. De verbouwing betrof sloopwerkzaamheden: de binnenmuren, het dak en een deel van de vloer en fundering zijn eruit gesloopt. Alleen de draagconstructie van de bovenliggende appartementen is intact gebleven. Hierna is in de ontstane ruimte een winkelruimte gerealiseerd die kleiner is dan de oorspronkelijke ruimte. De rest van de begane grond was ten tijde van levering onbebouwd.²²⁸

Volgens belanghebbende vormen de drie onroerende zaken op de begane grond ten tijde van verkrijging een nieuw vervaardigde onroerende zaak. De inspecteur van de Belastingdienst stelt dat dit niet zo is.

Hof Amsterdam kwam tot de conclusie dat geen 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Volgens het Hof moet het gebouw, winkelruimtes en appartementen, als één geheel worden gezien. De winkelruimte is een integrerend onderdeel van het gebouw en kan slechts bestaan door de bouwkundige constructie van het gebouw.²²⁹ De functie van het gebouw als geheel is door de werkzaamheden niet dusdanig ingrijpend veranderd dat een gebouw is ontstaan dat tevoren niet bestond.²³⁰

De HR komt tot een andere conclusie en stelt dat de conclusie van het Hof gebaseerd is op een onjuiste rechtsopvatting. Indien een gebouw verticaal of horizontaal gesplitst is in appartementsrechten, moet een appartement of gedeelte van een gebouw afzonderlijk van de rest van het gebouw in aanmerking worden genomen. Met alleen de winkel in acht genomen als onroerende zaak zijn de werkzaamheden volgens de HR genoeg om te kunnen spreken van 'in wezen nieuwbouw' en dus de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak.²³¹

Er heeft in dit arrest geen functiewijziging plaatsgevonden. Volgens de Redactie van Vakstudie Nieuws bevestigt dit arrest dan ook dan zonder functiewijziging sprake kan zijn van 'in wezen nieuwbouw'. Dan moet wel sprake zijn van een verbouwing die inwendig, uitwendig, qua kosten en constructief zonder meer ingrijpend is.²³² Ook van Zadelhoff komt in zijn noot bij dit arrest tot de conclusie dat een wijziging van functie niet meer relevant is.²³³ Met het criterium 'in wezen nieuwbouw' ligt de nadruk dus (meer) op fysieke wijzigingen en de aard en de omvang van deze wijzigingen.

4.3.3.2. HR 8 maart 2013, nr. 11/00701

Het volgende arrest van de HR is ook van 8 maart 2013.²³⁴ In dit arrest gaat het om een 17^e eeuw gebouw dat een inwendige verbouwing heeft ondergaan. Belanghebbende had een deel van het onverdeelde eigendom van het gebouw verkregen. Vóór de verbouwing zaten een winkel en twee woningen het gebouw. Na de verbouwing is het gebouw kadastraal gesplitst in zes appartementsrechten. Boven drie woonappartementen met eigen toegang en op de begane grond drie winkeleenheden. De dakconstructie en de achterzijde van het gebouw zijn gewijzigd. Na de verbouwing verkreeg belanghebbende een winkelruimte en een woonappartement. De inspecteur constateerde dat de verbouwing heeft geleid tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

²²⁸ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.1.1 en 3.1.2.

²²⁹ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 6.2.

²³⁰ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.2.1 en 3.2.2.

²³¹ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, r.o. 3.3.2 en 3.3.3.

²³² HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, V-N 2013 18.21 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²³³ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

²³⁴ HR 08-03-2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX6640.

Hof Amsterdam en de HR kwam tot dezelfde conclusie. In dit geval heeft de verbouwing niet geleid tot de vervaardiging van een onroerende zaak die tevoren niet bestond. Er heeft geen 'in wezen nieuwbouw' plaatsgevonden. De wijziging van de functie van het gebouw of het fysiek splitsen van het gebouw in zelfstadig te gebruiken delen doen hier niets aan af.²³⁵

Van Zadelhoff noemt als verschil met de hiervoor besproken zaak van dezelfde datum het feit dat de splitsing in appartementsrechten in dit geval pas plaatsvond na de verbouwing. Hierdoor moest de toetsing aan het criterium 'in wezen nieuwbouw' in dit geval voor het gebouw als geheel plaatsvinden.²³⁶

4.3.3.3 HR 15 maart 2013²³⁷

Dit arrest betreft een kantoorpand. In dit kantoorpand zijn na een verbouwing op de bovenverdieping vier woonappartementen gerealiseerd. Bij de verbouwing zijn twee verdiepingen gestript, het trappenhuis verplaatst en verscheidene tussenmuren verwijderd. Verder zijn een gemeenschappelijke entree en lift, afzonderlijke keukens, toiletten, badkamers, bergingen, centrale verwarmings-, energie- en watervoorzieningen, ventilatiekanalen, ingangen en huisnummers, dakterrassen en een balkon aangelegd. Belanghebbende heeft drie van de appartementen gekocht en doorverkocht aan particulieren.²³⁸ De inspecteur van de Belastingdienst stelt dat het gaat om nieuw vervaardigde onroerende zaken. Belanghebbende stelt van niet.

Hof 's-Hertogenbosch is tot de conclusie gekomen dat geen sprake is van een vervaardiging van een onroerende zaak. De ingrepen die zijn gepleegd zijn volgens het Hof niet van zodanige aard dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. De bestaande vloeren, plafonds en dikke muren zijn gehandhaafd. De uitwendige toevoegingen die aan het pand zijn aangebracht doen hier niets aan af. Die toevoegingen zijn ondergeschikt aan het oorspronkelijke pand. Zij hebben geen zelfstandige betekenis. De splitsing van het gebouw in vijf zelfstandige onroerende zaken als gevolg van de verbouwing doet er ook niet toe.²³⁹

De HR bevestigt de uitspraak van het Hof en doet de zaak af met een art. 81 Wet op de rechtelijke organisatie. De HR acht dus geen verdere uitleg nodig.²⁴⁰

Weer is duidelijk gemaakt dat een functiewijziging van ondergeschikt belang is. Volgens de Redactie van Vakstudie Nieuws blijft een oorspronkelijk pand bestaan als de bestaande buitenmuren, binnenmuren, de fundering/constructie, en in de kern het uiterlijk van het gebouw, gelijk blijven bij een verbouwing.²⁴¹ Ook Van Zadelhoff merkt op dat het uiterlijk van het pand marginaal is gewijzigd en de constructie in stand is gebleven. Dit zorgt ervoor dat het pand van vóór de verbouwing kan worden herkend. Dit ziet hij ook als een van de redenen dat de verbouwing van het pand uit de 17^e eeuw van het hiervoor besproken arrest niet leidde tot een vervaardiging.²⁴² De constructie en het uiterlijk van een gebouw zijn dus van groot belang bij het criterium 'in wezen nieuwbouw'.

²³⁵ HR 08-03-2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, r.o. 3.1.2. – 3.3.3.

²³⁶ HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

²³⁷ HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651.

²³⁸ HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, r.o. 2.1 -2.5.

²³⁹ HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, r.o. 4.4 – 4.6.

²⁴⁰ HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, r.o. 3.

²⁴¹ HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, V-N 2013/18.19 m.nt. van de Redactie van Vakstudie Nieuws.

²⁴² HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, BNB 2013/110, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

4.3.3.4 HR 23 september 2016²⁴³

Alhoewel dit arrest niet ziet op de vervaardiging van een onroerende, maar een roerende zaak is door de HR wel iets gezegd over het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Dit arrest gaat over de vraag of aanpassingen van confectieschoenen naar orthopedisch schoeisel leiden tot de vervaardiging of oplevering van nieuwe goederen.

Hof 's-Hertogenbosch paste het kinderdagverblijfarrest toe op de schoenen. A-G Ettema schrijft in haar conclusie dat zij meent dat dit niet mag. Volgens de A-G geldt het criterium 'in wezen nieuwbouw' alleen voor onroerende zaken.²⁴⁴ Het is volgens haar een uitwerking van het begrip 'vervaardigen' gericht op onroerende zaken. De HR oordeelde dat de rechtsopvatting van het Hof niet onjuist was. Er geldt met betrekking tot het begrip vervaardigen voor onroerende zaken geen andere maatstaf dan voor roerende zaken. Verder kwam in dit arrest naar voren dat voor de vervaardiging van een nieuw goed geen functiewijziging is vereist en dat een nieuw goed gepaard kan gaan met behoud van een bepaalde uitstraling.²⁴⁵

4.3.3.5 Tussenconclusie over jurisprudentie van de HR na introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium

Na het Kinderdagverblijfarrest is duidelijk geworden dat voor functiewijzigingen een kleine rol is weggelegd onder het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Beoordeeld moet worden of het oorspronkelijke pand nog bestaat. Daarvoor moet gekeken worden of de kern van het uiterlijk van het gebouw intact is gebleven. Dit gaat vooral aan de hand van fysieke kenmerken zoals buitenmuren, binnenmuren, constructie en fundering.

4.4 Conclusie

De vraag of sprake is van een nieuw vervaardigd goed is door het HvJ voor het eerste beantwoord in het arrest Van Dijk's Boekhuis. Dit arrest is nog steeds leidend. Alhoewel het arrest ziet op de reparatie van boeken is het criterium dat is geformuleerd ook van toepassing op de vervaardiging van een onroerende zaken. Volgens Van Dijk's Boekhuis is sprake van een vervaardiging als een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit goed moet zijn voortgebracht uit de verstrekte materialen. De functie van het nieuwe goed moet, naar de in het maatschappelijke verkeer geldende opvattingen, verschillen van de functie van de materialen. Uit een ander arrest van het HvJ, Dressuurstal Jespers, volgt een dubbele toets. Naast een functiewijziging moet daadwerkelijk een nieuw goed ontstaan moet zijn. De uiterlijke en fysieke kenmerken van het goed moeten zijn gewijzigd. Op basis hiervan kan de deelvraag: "Wanneer is er sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak?" worden beantwoord. Van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is sprake als een onroerende zaak is voortgebracht die tevoren niet bestond.

Het antwoord op de deelvraag: "Wat houdt het 'in wezen nieuwbouw' criterium in, dat vóór het Kozuba-arrest is gedefinieerd door de Nederlandse Hoge Raad en hoe is dit criterium tot stand gekomen?" luidt als volgt. Het 'in wezen nieuwbouw' criterium is een invulling die de HR heeft gegeven aan de criteria uit Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers. Het criterium 'in wezen nieuwbouw' is door de HR geïntroduceerd in het Kinderdagverblijfarrest. Er moet worden beoordeeld of door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. In dit arrest is niet duidelijk geworden hoe dit precies beoordeeld moet worden. Uit de jurisprudentie van de HR na het Kinderdagverblijfarrest en de literatuur kan worden geconcludeerd dat sinds de introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium functiewijzigingen

²⁴³ HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137.

²⁴⁴ Conclusie A-G Ettema 19-11-2015, ECLI:NL:PHR:2015:2340, r.o. 5.5.13.

²⁴⁵ HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137, r.o. 3.1 en 3.2.

een kleinere rol is toebedeeld. Fysieke wijzigingen en de aard en omvang hiervan zijn belangrijker geworden.

Hoofdstuk 5 Het Kozuba-arrest

5.1 inleiding

In het vorige hoofdstuk is het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ van de HR in beeld gebracht. Ook zijn de belangrijkste arresten van het HvJ op het gebied van vervaardiging aan bod gekomen. Deze arresten gingen niet over onroerende zaken, maar zijn hierop wel van toepassing. In de literatuur is duidelijk geworden dat ten aanzien van het vervaardigingsvraagstuk in de btw behoefte is aan een arrest van het HvJ dat wel over een onroerende zaak gaat. Dit is het geval bij het Kozuba-arrest.²⁴⁶ In dit hoofdstuk wordt het Kozuba-arrest en de gevolgen voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip behandeld. De deelvraag: “*Hoe luidt de uitspraak van het Hof van Justitie in het Kozuba-arrest?*” wordt beantwoord. De gevolgen voor de Nederlandse btw praktijk worden ook in hoofdstuk 6 besproken.

5.2 HvJ EU 16 november 2017

Allereerst wordt de situatie geschetst en daarna worden de conclusie van de A-G en de uitspraak van het HvJ besproken.

De casus van het Kozuba-arrest is als volgt. De Poolse vennootschap Poltrax sp. z o.o besluit op 17 september 2005 haar maatschappelijk kapitaal te verhogen en haar naam te veranderen in Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (hierna: ‘Kozuba’). Diezelfde dag brengt een vennoot een woongebouw in. Dat gebouw is in 1992 opgetrokken. In 2006 is dit gebouw ingericht ten behoeve van de economische activiteit van Kozuba. Dit is gedaan tegen een investering van ongeveer 55% van de beginwaarde van het gebouw. Op 31 juli 2007 is het gebouw als zelfstandig materieel vast activum geboekt onder de post ‘modelwoning’. Op 15 januari 2009 is het gebouw aan een derde verkocht.²⁴⁷

Kozuba meende dat het ging om de verkoop van een oud gebouw en dus geen btw verschuldigd was. De Poolse belastingautoriteit stelde dat wel btw verschuldigd was over de verkoop van het gebouw. Volgens de Poolse belastingautoriteit had de verbouwing ervoor gezorgd dat een nieuwe onroerende zaak was vervaardigd en dat vervolgens een nieuwe eerste ingebruikneming had plaatsgevonden, waardoor de levering niet was vrijgesteld. Polen kent een regeling die als volgt werkt: bij een verbetering van een gebouw waarbij de verbouwingskosten van 30% of meer van de beginwaarde bedragen, vindt een nieuw eerste ingebruikneming plaats.²⁴⁸ Ook stelden zij, op basis van een andere nationaal rechtelijke bepaling,²⁴⁹ dat die eerste ingebruikneming op 15 januari 2009 plaatsvond, omdat in de periode daarvoor, tussen 31 juli 2007 en 15 januari 2009, geen belaste handelingen waren verricht. Op basis hiervan kon Kozuba volgens de Poolse belastingautoriteit geen aanspraak maken op de vrijstelling van btw voor oude gebouwen.²⁵⁰

De verwijzende rechter stelde de volgende prejudiciële vraag aan het HvJ: Zijn de eerder genoemde Poolse wettelijke bepalingen omtrent de begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing van gebouwen’ in lijn met de Btw-richtlijn?²⁵¹

²⁴⁶ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba).

²⁴⁷ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 11 & 12.

²⁴⁸ Artikel 2, punt 14, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535).

²⁴⁹ Artikel 43 lid 1, punten 10 en 10a, en lid 7a, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535).

²⁵⁰ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 14 – 16.

²⁵¹ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 23.

5.2.1 De conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona 4 juli 2017

A-G Campos Sánchez-Bordona gaat bij zijn conclusie eerst in op het begrip ‘eerste ingebruikneming’. Hij benoemt dat bij de vrijstelling voor leveringen van gebouwen uit art. 135 lid 1 onderdeel j van de Btw-richtlijn en de uitzondering hierop uit art. 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn, zijnde voor leveringen vóór eerste ingebruikneming, rekening moet worden gehouden met het voorwerp van transactie. Hiermee bedoelt hij dat vastgesteld moet worden of de levering vóór of ná de eerste ingebruikneming plaatsvindt. De vrijstelling is bedoeld om alleen nieuwe gebouwen in de heffing te betrekken, hierbij verwijst hij naar de uitspraak in de zaak Goed Wonen.²⁵² De A-G stelt dat het begrip ‘eerste ingebruikneming’ een zelfstandig Unierechtelijk begrip is. De Poolse nationale wetgeving koppelt de eerste ingebruikneming aan het verrichten van belastbare handelingen. Zo kan het voorkomen dat een gebouw dat meer dan twee jaar in eigen gebruik is bij overdracht na een ingrijpende verbouwing, waardoor een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan, wordt belast als nieuw gebouw. De Poolse wetgever heeft zich bij de implementatie van deze regeling laten inspireren door art. 12 lid 2 Btw-richtlijn, dus moet hij ook de in dat artikel gestelde grenzen in acht nemen. In art. 12 lid 2 staat de definitie van het begrip ‘gebouw’. Ook geeft dit lid lidstaten de optie om de verbouwing van een gebouw als levering te belasten en invulling aan het begrip ‘bijbehorend terrein’ te bepalen. Verder geeft dit lid de optie om een tijdvak van vijf of twee jaar na eerste ingebruikneming de levering van een gebouw te belasten. Er staat niet dat dit tijdvak pas gaat lopen vanaf belaste handelingen. Volgens de A-G kan ingebruikneming niet anders worden uitgelegd dan het gaan gebruiken van het gebouw en mag niet afhankelijk gesteld worden van belaste handelingen.²⁵³

Vervolgens gaat de A-G in op de ‘verbouwing van gebouwen’ uit art. 12 lid 2 Btw-richtlijn. Hij merkt op dat lidstaten verbouwingen in één lijn mogen stellen met de eerste levering van gebouwen. Tevens merkt de A-G op dat de Btw-richtlijn geen definitie geeft voor ‘verbouwing’ en dat lidstaten zelf mogen preciseren onder welke voorwaarde sprake is van een verbouwing. Er zit daar volgens hem slechts één beperking op en dat is dat handelingen die ver van het begrip ‘constructie van een gebouw’ af staan, niet als ‘verbouwingswerkzaamheden’ mogen worden aangemerkt. De Poolse wettelijke bepaling kent een kwantitatieve eis: bij een verbetering van 30% of meer van de beginwaarde is sprake van een verbouwing. Hierdoor wordt de verbetering als gevolg van die verbouwing bij verkoop belast. Deze bepaling vormt volgens de A-G geen overschrijding van de grenzen gesteld in art. 12 lid 2 Btw-richtlijn. Hij voegt hieraan toe dat wel moet worden voldaan aan de kwalitatieve eis: de verbouwing moet in belangrijke mate kunnen worden gelijkgesteld met het opnieuw optrekken van een gebouw. In deze casus was dit het geval, aangezien het ging om een aanzienlijke verbeteringen van bouwkundige aspecten.²⁵⁴ De kwalitatieve eis heeft veel weg van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium van de HR.

5.2.2 De uitspraak van het HvJ van 16 november 2017

Op 16 november 2017 gaf het HvJ antwoord op de prejudiciële vraag. Het oordeel van het HvJ is grotendeels hetzelfde als de conclusie van de A-G.

Ten aanzien van het begrip ‘eerste ingebruikneming’ geeft het HvJ aan dat de lidstaten niet vrij zijn dit begrip zelf in te vullen. De lidstaten mogen, omwille van de context en doelstelling van de richtlijn, de vrijstelling voor de levering van ‘oude’ gebouwen niet van bepaalde voorwaarden afhankelijk stellen of beperken. Dit omvat dus ook de voorwaarde uit de Poolse wettelijke bepaling,

²⁵² HvJ EG, 04-10-2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (Goed Wonen).

²⁵³ Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona HvJ EU 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510 (Kozuba), r.o. 42 – 64.

²⁵⁴ Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona HvJ EU 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510 (Kozuba), r.o. 65 – 80.

dat de eerste ingebruikneming plaats moet vinden in het kader van een belaste handeling. De Poolse wet is op dit punt volgens het HvJ in strijd met de Btw-richtlijn.²⁵⁵

Daarna gaat het HvJ in op het begrip ‘verbouwing’. Het HvJ merkt net als de A-G op dat de Btw-richtlijn geen definitie van het begrip ‘verbouwing’ geeft. Uit de verschillende taalversies haalt het HvJ dat het begrip inhoudt dat het gebouw op zijn minst veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.²⁵⁶ Het HvJ formuleert hier een kwalitatieve eis voor verbouwingen: Het gebouw moet (i) veranderingen van betekenis zijn ondergaan en (ii) die moeten bedoeld zijn om het gebruik of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend te wijzigen.

Vervolgens merkt het HvJ in r.o. 55 op dat het begrip ‘verbouwing’ aansluit bij het doel van de Btw-richtlijn. Het ziet erop om handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed verhogen. Voor een oud gebouw wordt de waarde met name verhoogd als het dermate ingrijpend wordt verbouwd dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.

Polen heeft niet voor het begrip ‘verbouwing’ gekozen maar voor ‘verbetering’. Dit is niet erg volgens het HvJ, als het maar dezelfde invulling krijgt: het gebouw moet veranderingen van betekenis hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend te wijzigen. Volgens het HvJ is de kwantitatieve eis die Polen stelt, verbeteringskosten ter hoogte van 30% of meer van de beginwaarde, niet in strijd met de Btw-richtlijn als de ‘verbouwing’ ook aan de kwalitatieve eis voldoet.²⁵⁷

Omtrent het begrip verbouwing is de Poolse wetgeving niet in strijd met de Btw-richtlijn volgens het HvJ.²⁵⁸

5.3 Beschouwing van het Kozuba-arrest

Het Kozuba-arrest wordt aan de hand van literatuur beschouwd. Er wordt duiding gegeven van wat in het arrest bepaald is en de mogelijke gevolgen voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk worden in kaart gebracht.

5.3.1 De beginwaarde

De Poolse wettelijke bepaling hanteert een kwantitatief criterium voor een nieuwe eerste ingebruikneming. Het moet gaan om verbeteringen van 30% of meer van de beginwaarde van een gebouw. Alhoewel er onduidelijkheid bestaat over wat die beginwaarde is, is hier in de literatuur niet veel over terug te vinden. Alleen Soltysik²⁵⁹ waagt zich aan een uitspraak over dit begrip. Volgens Soltysik impliceert ‘beginwaarde’ dat het gaat om de waarde van het gebouw direct na realisatie. Dit zou betekenen dat geen rekening wordt gehouden met de waardevermindering van het gebouw tussen het eerste moment van ingebruikname en de aanvang van de verbouwing. Het kan dus voor een vertekend beeld zorgen. Hij denkt dat het logischer is om uit te gaan van de waarde van het gebouw op het moment dat de verbouwing aanvangt.

²⁵⁵ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 45 – 47.

²⁵⁶ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 52 & 54.

²⁵⁷ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 56 – 58.

²⁵⁸ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 59.

²⁵⁹ M. Soltysik, ‘Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’’, NTFR 2018/184.

Gomes Vale Viga²⁶⁰ herinnert de lezer dat de btw toegevoegde waarde tracht te belasten. Met toegevoegde waarde wordt niet bedoeld op stijging van huizenprijzen als gevolg van een oververhitte markt, maar waardetoevoeging aan het goed. Vanuit deze gedachte lijkt het mij ook logischer om als beginwaarde de waarde op het moment van aanvang van de verbouwing te nemen. Op die manier kan nauwkeuriger de door de ondernemer daadwerkelijk toegevoegde waarde vastgesteld worden.

5.3.2 Het begrip ‘eerste ingebruikneming’

In het Kozuba-arrest is duidelijk geworden dat ‘eerste ingebruikneming’ een autonoom Unierechtelijk begrip is. Hierdoor kan een belastingplichtige zich op dit begrip beroepen, ook als art. 12 Btw-richtlijn niet volledig geïmplementeerd is in de nationale wet- en regelgeving van de lidstaat.²⁶¹ Ook mogen lidstaten niet zelf bepalen wat de voorwaarden zijn voor ‘eerste ingebruikname’. In r.o. 41 omschrijft het HvJ ‘eerste ingebruikname’ als: “(...) *het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan*.”. Gomes Vale Viga²⁶² en Redactie Vakstudie Nieuws²⁶³ constateren dat dit niet overeenkomt met de voorwaarden in het vastgoedbesluit²⁶⁴. De Staatssecretaris van Financiën stelt in dat besluit namelijk dat pas sprake is van een eerste ingebruikneming als een gebouw voor het eerst op duurzame wijze gebruikt wordt in overeenstemming met de objectieve bestemming van het gebouw. Incidenteel of tijdelijk gebruik leidt niet tot een eerste ingebruikneming op grond van het besluit. Volgens Gomes Vale Viga en Redactie Vakstudie Nieuws is de nuance van ‘objectieve bestemming’ niet terug te vinden in de uitspraak van het HvJ. Het HvJ legt het begrip strikter uit, waardoor eerder sprake is van een eerste ingebruikname. Het besluit moet op dit punt dus gewijzigd worden.

De A-G bracht in zijn conclusie bij dit arrest een andere nuance aan op het begrip ‘eerste ingebruikneming’. Illegale bewoning leidt niet tot een eerste ingebruikname.²⁶⁵ Dit is door het HvJ noch bevestigd, noch ontkent. In het vastgoedbesluit geeft de Staatssecretaris echter aan dat kraaksituatie tot een ‘eerste ingebruikname’ kan leiden, als door de eigenaar geen stappen worden ondernomen deze situatie te beëindigen. Ik sluit mij bij Redactie Vakstudie Nieuws²⁶⁶ aan dat uit het Kozuba-arrest helaas niet is af te leiden of het HvJ de mening van de A-G onderschrijft. Hierover blijft dus voorlopig onduidelijkheid bestaan.

Van Zadelhoff²⁶⁷ ziet geen verschil in de definitie van ‘eerste ingebruikneming’ van het HvJ en het vastgoedbesluit. Hij uit echter wel kritiek op het HvJ. Volgens van Zadelhoff schiet het HvJ zijn doel en bevoegdheid voorbij door invulling te geven aan begrippen waarvan lidstaten zich de invulling hebben voorgehouden, ook al is dit niet optimaal voor de fiscale neutraliteit.

²⁶⁰ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, punt 3.

²⁶¹ A.H. Bomer, De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2.

²⁶² HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, punt 5.

²⁶³ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), V-N 2017/58.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²⁶⁴ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, par. 3.3.

²⁶⁵ Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona HvJ EU 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510 (Kozuba), punt 54.

²⁶⁶ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), V-N 2017/58.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²⁶⁷ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), BNB 2018/26 m. nt. B. G. van Zadelhoff, punt 1, 2 en 5.

5.3.3 Het begrip ‘verbouwing’

Ook aan het begrip ‘verbouwing’ wordt invulling gegeven in het Kozuba-arrest. Volgens r.o. 52 moet om te kunnen spreken van een verbouwing een gebouw op zijn minst veranderingen van betekenis hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Volgens onder andere Redactie Vakstudie Nieuws,²⁶⁸ Soltysik,²⁶⁹ Bomer²⁷⁰ en Berkhuizen²⁷¹ is uit dit arrest af te leiden dat ook ‘verbouwing’ een Unierechtelijk begrip is. Over de betekenis voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk lopen de meningen uiteen. Is ‘verbouwing’ synoniem van ‘vervaardiging’? Of zijn het twee afzonderlijke begrippen? De gevolgen zijn in beide scenario’s verschillend.

5.3.3.1 ‘Vervaardiging’ en ‘verbouwing’: geen synoniemen?

Om tot een oordeel te komen of ‘vervaardiging’ en ‘verbouwing’ synoniemen zijn is de vraag van belang of Nederland met de implementatie van art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie uit de kan-bepaling van art. 12 lid 2 Btw-richtlijn. Gomes Vale Viga²⁷² vraagt zich af of Nederland gebruik heeft gemaakt van de optie om de kan-bepaling te implementeren, omdat hij in de Memorie van Toelichting²⁷³ bij het artikel constateert dat de wetgever de tweede en derde alinea van art. 12 lid 2 Btw-richtlijn door elkaar haalt. De wetgever concentreert zich niet op ‘verbouwing’ maar op ‘eerste ingebruikneming’. In de Memorie van Toelichting kan ik niet terugzien dat verbouwing en vervaardiging synoniemen zijn in de ogen van de wetgever, aangezien hij stelt dat niet elke verbouwing leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Een vervaardiging leidt wel altijd tot een nieuw eerste ingebruikneming. Gomes Vale Viga houdt de deur open voor het scenario dat ‘verbouwing’ en ‘vervaardiging’ geen synoniemen zijn. Hij wacht op bevestiging van de HR, maar verwacht dat het wel synoniemen zijn.²⁷⁴

In art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 staat dat een verbouwing aangemerkt wordt als eerste ingebruikneming als door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Berkhuizen²⁷⁵ stelt net als Gomes Vale Viga dat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie uit art. 12 lid 2 Btw-richtlijn. Bij een vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak is namelijk per definitie de vrijstelling voor ‘oude’ onroerende zaken niet van toepassing, omdat de onroerende zaak dan al op grond van art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 uitgezonderd is van die vrijstelling. Art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 is dan een dode letter volgens Berkhuizen.

Bomer²⁷⁶ komt ook tot de conclusie dat Nederland art. 12 lid 2 Btw-richtlijn niet heeft geïmplementeerd. Nederland heeft art. 12 lid 1 ook niet geïmplementeerd, aangezien lid 2 de mogelijkheid biedt de criteria van lid 1 nader in te vullen. De terminologie uit art.11 lid 5 Wet OB

²⁶⁸ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), V-N 2017/58.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²⁶⁹ M. Soltysik, ‘Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’’, NTFR 2018/184.

²⁷⁰ A.H. Bomer, De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2.

²⁷¹ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 4.

²⁷² HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, punt 8.

²⁷³ Kamerstukken II 1995/96, 24703, 3, p. 5.

²⁷⁴ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, punt 9.

²⁷⁵ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 3.

²⁷⁶ A.H. Bomer, De Kozuba-wending, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2018/4-2, onderdeel 2.

komt volgens Bomer echter wel duidelijk overeen met art. 12 lid 1 en 2 Btw-richtlijn. Heeft een gedeeltelijk implementatie plaatsgevonden? Hij haalt het Becker-arrest²⁷⁷ aan en stelt dat indien een belastingplichtige zich wilt beroepen op een norm uit het Unierecht, een bepaling ‘onvoorwaardelijk’ en ‘voldoende nauwkeurig’ moet zijn. Als een lidstaat de vrijheid van keuze is gegeven bij de nakomen van een richtlijn bepaling is een rechtstreekse werking niet aan de orde. Indien de voorwaarden van de kan-bepaling uit art. 12 Btw-richtlijn onvoorwaardelijk’ en ‘voldoende nauwkeurig’ zijn hebben zij een rechtstreekse werking bij een gehele- of gedeeltelijke implementatie in nationaal wet- en regelgeving. Het HvJ heeft in het Kozuba-arrest beslist dat de termen ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwing’ autonome Unierechtelijk begrippen zijn. Dit betekent dat zij ‘onvoorwaardelijk’ en ‘voldoende nauwkeurig’ zijn om rechtstreekse werking te hebben. Dit houdt in dat belastingplichtigen zich op deze begrippen kunnen beroepen. Ook als geen (volledige) implementatie van art. 12 Btw-richtlijn in nationale regelgeving heeft plaatsgevonden.

Berkhuizen²⁷⁸ stelt verder dat werkzaamheden die onder het begrip verbouwing vallen ingrijpender kunnen zijn, zoals bij vervaardigen het geval is. Deze tussenruimte betekent niet dat het criterium voor verbouwing van het HvJ relevant is voor de uitleg van ‘in wezen nieuwbouw. Er wordt slechts een ondergrens voor het begrip ‘verbouwing’ gedefinieerd. Dit verklaart volgens Berkhuizen ook waarom in het Kozuba-arrest niet is verwezen naar Van Dijk’s Boekhuis, het standaard arrest voor de vervaardiging van een nieuw goed.

Als de HR besluit dat ‘verbouwing’ en ‘vervaardiging’ geen synoniemen zijn, kan het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium in stand blijven.

5.3.3.2 Of toch wel synoniemen?

In het scenario dat ‘verbouwing’ en ‘vervaardiging’ wel degelijk synoniemen zijn, is sprake van een verschil in terminologie. Een dergelijk verschil is niet erg volgens het HvJ, als het begrip maar dezelfde invulling, zijnde die van het HvJ uit r.o. 52, krijgt. Volgens r.o. 52 is van verbouwing sprake als het betrokken gebouw op zijn minst veranderingen van betekenis heeft ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.²⁷⁹ Van belang is de vraag of het HvJ hier een definitie van het begrip ‘verbouwing’ geeft of alleen de ondergrens vaststelt. Ook niet onbelangrijk is de vraag hoe het Nederlandse vervaardigingsbegrip zich tot het verbouwingsbegrip van het HvJ verhoudt.

Vroon²⁸⁰ meent dat het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ dicht tegen de definitie van ‘verbouwing’ aan ligt en dus niet in strijd is met de Btw-richtlijn. Hij vindt het wel opvallend dat het HvJ Van Dijk’s Boekhuis niet noemt.

Van Zadelhoff²⁸¹ ziet ook weinig verschil tussen het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium en verbouwing zoals het gedefinieerd wordt in het Kozuba-arrest. Volgens van Zadelhoff leidt een verbouwing in de btw niet snel tot een nieuw goed. Dat ziet hij bevestigd in dit arrest. Hierbij haalt hij de volgende zinsnede uit r.o. 55 aan: *“Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.”*. Volgens van Zadelhoff kan dit zomaar hetzelfde zijn als het ‘in wezen nieuwbouw’

²⁷⁷ HvJ EG 19 januari 1982, 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker).

²⁷⁸ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, onderdeel 6.

²⁷⁹ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), r.o. 52, 56 en 57.

²⁸⁰ T. Vroon, ‘Niets nieuws’, BtwBrief 2018/13.

²⁸¹ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), BNB 2018/26 m. nt. B. G. van Zadelhoff, punt 4.

criterium. Er moet volgens hem (constructief) veel gebeuren om een oud gebouw als gevolg van een verbouwing op één lijn te kunnen stellen met een nieuw gebouw.

Soltysik²⁸² komt aan de hand van de geconstateerde gelijkheid met r.o. 55 tot de conclusie dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium richtlijnconform is. Onder het 'in wezen nieuwbouw' criterium was volgens Soltysik in het geval van Kozuba echter geen sprake geweest van de vervaardiging van een nieuw goed. Dit is volgens hem geen probleem omdat het HvJ alleen een ondergrens voor 'verbouwing' en dus ook 'vervaardiging' geeft. Lidstaten mogen dus voorwaarden blijven stellen, zoals de 30% eis die Polen hanteert. Hij is verder van mening dat de HR de aandachtspunten uit Kozuba al heeft overgenomen: Wijziging van gebruik en de hoogte van verbouwingskosten moeten ook worden meegenomen bij invulling van het 'in wezen nieuwbouw' criterium.

Ook Gomes Vale Viga²⁸³ ziet de overeenkomstigheid tussen r.o. 55 en het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Hij stelt vast dat de invulling van het Nederlandse vervaardigingsbegrip door de HR enger is dan die door HvJ aan het verbouwingsbegrip is gegeven. Het past volgens hem echter binnen de systematiek van de Btw-richtlijn en de wet OB om vrijstellingen strikt uit te leggen en uitzonderingen daarop ruim. De Redactie Vakstudie Nieuws²⁸⁴ stelt dat Nederland de lat voor de vrijstelling voor 'oude' onroerende zaken niet te laag legt. Door het expliciet benoemen van 'op één lijn kunnen stellen met nieuwbouw' is dit volgens hen duidelijk. De lat ligt ook niet te hoog stellen zij, wie het meerdere mag, mag immer ook het mindere.

Berkhuizen²⁸⁵ benoemt de overeenkomst tussen r.o. 55 en het 'in wezen nieuwbouw' criterium ook. Hij is van mening dat dit geen invulling van het begrip verbouwing is, maar dat het meer een algemene richting aangeeft. Hij voorziet problemen als vervaardiging onder het begrip verbouwing valt. Aan art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 staat 'vervaardiging' dan in de weg. Nederland heeft via het 'in wezen nieuwbouw' criterium het toepassingsbereik van het Unierechtelijke begrip 'verbouwing' beperkt. Dat is niet toegestaan. Hij ziet geen ruimte om de uitleg van het begrip 'vervaardiging' te verbreden zodat het aansluit op het Unierechtelijke begrip 'verbouwing'. De eis uit artikel 11 lid 5 onderdeel b is dan te streng.

Van Norden²⁸⁶ vindt het moeilijk in te schatten wat het effect precies is van het onderscheid tussen de 'in wezen nieuwbouw'-leer van de Hoge Raad en de Europese Kozuba-leer. Hij stelt dat het mogelijk is dat de 'in wezen nieuwbouw'-leer van de Hoge Raad en de Europese Kozuba-leer op één lijn moeten worden gesteld.

Ik ben het met Soltysik en Redactie Vakstudie Nieuws eens dat in het geval dat 'verbouwing en 'vervaardiging' synoniemen zijn, met 'verbouwing' als ondergrens het 'in wezen nieuwbouw' criterium in stand kan blijven. Is het begrip 'verbouwing' van het HvJ geen ondergrens maar een strikte Unierechtelijk definitie, dan ben ik het met Berkhuizen en van Norden eens dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium opnieuw moet worden afgestemd, omdat dit criterium nu enger is. De kans dat 'verbouwing' geen ondergrens is acht ik klein. Gezien het gegeven dat vrijstellingen strikt

²⁸² M. Soltysik, 'Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing'', NTFR 2018/184.

²⁸³ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga, punt 7 en 9.

²⁸⁴ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), V-N 2017/58.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²⁸⁵ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49, ond. 8.

²⁸⁶ G. van Norden, 'Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw?', WPNR 2018/7197

moeten worden uitgelegd, valt wat voor het argument te zeggen dat een uitzondering op een vrijstelling ruim moet worden uitgelegd. Dat zou betekenen dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium waarschijnlijk te strikt is. Maar omdat de 30%-bepaling uit Polen, een extra eis, richtlijnconform is gebleken acht ik die kans klein.

5.3.3.3 Toelaatbaarheid van een kwantitatief criterium

Uit het Kozuba-arrest blijkt dat lidstaten naast het kwalitatieve criterium voor verbouwingen ook een kwantitatief criterium mogen hanteren. Hierbij geldt wel de voorwaarde dat aan het kwalitatieve criterium is voldaan. Er moet getoetst worden aan de kwantitatieve (onder)grens van de investeringen, in het geval van Polen minimaal 30% ten opzichte van de beginwaarde. En de verbouwing van de onroerende zaak moet, weer in het geval van Polen, voldoen aan de kwalitatieve eis: het gebouw is veranderingen van betekenis ondergaan die bedoeld zijn om het gebruik of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend te wijzigen. Een voordeel van het kwantitatieve criterium lijkt de uitvoerbaarheid, maar er moet nog steeds aan de kwalitatieve eis worden getoetst. In feite stel je alleen een extra eis. Dit zal alleen tot een uitbreiding/verplaatsing van de hoeveelheid aan jurisprudentie leiden. Als een kwantitatief criterium als zelfstandige eis mag worden gehanteerd zie ik in dat de uitvoerbaarheid erop vooruit kan gaan. De uitvoerbaarheid zal er ook op vooruit gaan als de kwalitatieve eis heel zwak is. Zo een regeling is alleen een stuk maakbaarder en dus gevoeliger voor misbruik.

5.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is het Kozuba-arrest besproken. Daarna zijn de mogelijke gevolgen op een rij gezet. Het HvJ heeft twee Unierechtelijke begrippen gedefinieerd.

Wat betreft het begrip 'eerste ingebruikneming' is naar voren gekomen dat de definitie in het vastgoedbesluit niet direct overeenkomt met die van het HvJ. Omtrent kraaksituaties heerst voorlopig nog onduidelijkheid.

Inzake het begrip 'verbouwing' is ook nog niet alles glashelder. Als de HR besluit dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' geen synoniemen zijn, kan het 'in wezen nieuwbouw' criterium in stand blijven.. Als 'verbouwing' en 'vervaardiging' wel synoniemen zijn, kan met 'verbouwing' als ondergrens het 'in wezen nieuwbouw' criterium in stand blijven. Is het begrip 'verbouwing' van het HvJ echter geen ondergrens maar een strikte Unierechtelijk definitie, dan moet het 'in wezen nieuwbouw' criterium opnieuw worden afgestemd, omdat dit criterium enger is.

Ook is duidelijk geworden dat lidstaten naast het kwalitatieve criterium voor verbouwingen ook een kwantitatief criterium mogen hanteren. De kans dat dit gaat gebeuren is klein, omdat het alleen een extra eis zal zijn. Het kwalitatieve criterium moet namelijk telkens nog worden getoetst.

Hoofdstuk 6 Vernieuwbouw in de Nederlandse jurisprudentie na het Kozuba-arrest

6.1 Inleiding

Na het Kozuba-arrest resten de deelvragen: “*Wat zijn de gevolgen van het Kozuba-arrest voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk*” en “*Dient het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium te wijzigen naar aanleiding van het Kozuba-arrest, en zo ja hoe?*”. Door een analyse te maken van de zaak HR 5 oktober 2018²⁸⁷ en twee recente zaken van Hof 's-Hertogenbosch²⁸⁸ van 5 maart 2020 wordt gekeken of de rechters in Nederland na het Kozuba-arrest een gewijzigd criterium hanteren. Ook zal worden besproken of deze wijzigingen, indien aanwezig, voldoende zijn.

6.2 HR 5 oktober 2018

Belanghebbende heeft in dit arrest op 23 januari 2007 een koopovereenkomst voor een oud winkelpand gesloten.²⁸⁹

In juli 2007 nemen belanghebbende en de verkoper een aantal dingen op in een aanvullende koopovereenkomst: (i) als belanghebbende dat wenst werkt de verkoper voordat de juridische levering heeft plaatsgevonden mee aan de gehele of gedeeltelijke sloop van het verkochte voor rekening van belanghebbende ten behoeve van de te realiseren nieuwbouw, (ii) de verkoper werkt mee aan het verkrijgen van een sloopvergunning voor het slopen van het verkochte en een bouwvergunning voor de nieuwbouw en (iii) het risico van het verkochte blijft bij de verkoper als belanghebbende vóór de juridische levering tot sloop overgaat, belanghebbende moet daarom vóór aanvang van de sloopwerkzaamheden een bankgarantie ten gunste van de verkoper stellen tot zekerheid voor de nakoming van haar verplichtingen.²⁹⁰

Op 21 juli 2007 is aan belanghebbende een bouwvergunning verleend en op 27 juli 2007 een sloopvergunning aan de verkoper. In augustus 2007 zijn de sloopwerkzaamheden begonnen.²⁹¹

Het pand wordt op 1 oktober 2007 aan belanghebbende geleverd. Het pand is op dat moment gesloopt met uitzondering van het gedeelte van de oude voorgevel dat geïntigreerd wordt in de nieuwbouw. Tevens is de fundering voor nieuwbouw op dat moment al aangebracht. In de akte van levering van 1 oktober 2007 stellen belanghebbende en de verkoper zich op het standpunt dat het gaat om de levering van een nieuwe onroerende zaak waarvoor omzetbelasting verschuldigd is. Daarom beroepen zij zich voor de overdrachtsbelasting op de samenloopvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV. Na de levering is het pand herbouwd. Het pand heeft hierna een grotere inhoud en een andere indeling.²⁹²

De inspecteur stelt dat belanghebbende en de verkoper overeen zijn gekomen een bestaand gebouw te leveren dan wel dat dit de economische realiteit is geweest. Volgens hem is de vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV dus niet van toepassing.²⁹³

²⁸⁷ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

²⁸⁸ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstofffabriek) en Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

²⁸⁹ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.1.1.

²⁹⁰ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.1.2.

²⁹¹ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.1.3.

²⁹² HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.1.4 en 2.1.5.

²⁹³ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.2.2.

Hof Arnhem-Leeuwarden stelde vast dat sprake was van ‘in wezen nieuwbouw’. De werkzaamheden aan het pand waren volgens het Hof van dusdanige omvang dat bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. Het Hof overweegt verder dat op moment van levering het pand in verregaande mate was gesloopt. Op dat moment werden verbouwwerkzaamheden verricht die, na afronding, hebben geleid tot een nieuw vervaardigd goed.²⁹⁴

Op 12 december 2017 volgde de conclusie van A-G Ettema. Zij stelt dat de levering en de verbouwing niet één handeling waren. De verbouwwerkzaamheden zijn in opdracht van en voor rekening en risico van belanghebbende verricht. De verbouwwerkzaamheden, met name die van na de levering, moeten daarom buiten beschouwing worden gelaten bij de beoordeling van de prestatie(s) van de verkoper. Derhalve is geen sprake van de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en de samenloopvrijstelling uit art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV is niet van toepassing.²⁹⁵

Verder is noemenswaardig dat de A-G ingaat op de verhouding van het Kozuba-arrest tot ‘in wezen nieuwbouw’. Zij stelt dat vast dat het HvJ in het Kozuba-arrest het Unierechtelijke begrip ‘verbouwing’ definieert. Daarnaast komt zij tot de conclusie dat ‘in wezen nieuwbouw’ meer vergt dan de eis die het HvJ in het Kozuba-arrest stelt aan een verbouwing: een functiewijziging of ingrijpende aanpassingen. Volgens de A-G mag Nederland een striktere definitie van ‘verbouwing’ hanteren.²⁹⁶

De HR oordeelt dat inderdaad de situatie ten tijde van levering bepalend is. Aansluitend stuurt de HR de beoordeling daarvan door naar het verwijzingshof. Voor die beoordeling schetst de HR, in rechtsoverweging 2.6, wel een kader. Daarbij wordt benadrukt dat de beoordeling moet gebeuren met inachtneming van de ruime werkingsfeer die een uitzondering op een vrijstelling van omzetbelasting toekomt.²⁹⁷

In de verwijzingszaak heeft Hof ‘s-Hertogenbosch op 19 september 2019 geoordeeld dat de levering op 1 oktober 2007, een levering van bestaande onroerende zaak was. Dus vrijgesteld van omzetbelasting en belast met overdrachtsbelasting.²⁹⁸ De zaak is bij cassatie door de HR afgedaan met toepassing van art. 81 Wet op Rechterlijke Organisatie.²⁹⁹

Nieuwenhuizen ziet in r.o. 2.6 van dit arrest een aankondiging van Kozuba. De ruime werkingsfeer van een uitzondering op een vrijstelling is volgens hem het tegenovergestelde van het zo hoog leggen van de lat van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium.³⁰⁰

Gomes Vale Viga houdt er een andere interpretatie van dit arrest op na. Hij is van mening dat de HR voet bij stuk houdt bij de eigen ontwikkelde uitleg van vervaardiging in de btw. Bij het noemen van een vervaardigd gebouw had de HR volgens hem anders, al was het maar zijdelings, verwezen naar de Kozuba-discussie. Volgens Gomes Vale Viga verklaart de HR in dit arrest dus stilzwijgend dat de Nederlandse invulling van vervaardiging richtlijn conform is.³⁰¹

²⁹⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 03-08-2016, nr. 15/00208, ECLI:NL:GHARL:2016:6243, r.o. 4.9 en 4.13.

²⁹⁵ Conclusie A-G 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, r.o. 1.5.

²⁹⁶ Conclusie A-G 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, r.o. 6.21 – 6.26.

²⁹⁷ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866, r.o. 2.4.4. – 2.6.

²⁹⁸ Hof ‘s-Hertogenbosch 19-09-2019, nr. 18/00574, ECLI:NL:GHSHE:2019:3474.

²⁹⁹ HR 13-03-2020, nr. 19/04562, ECLI:NL:HR:2020:408.

³⁰⁰ Nieuwenhuizen, ‘Wie sloopt kan een nieuw monumentaal gebouw leveren en anders niet?’, Btwbulletin 2019/13.

³⁰¹ Gomes Vale Viga, ‘Back to the future’, MBB 2019/4-19, ond. 3.2.

6.3 Wollenstoffenfabriek

Eén van de meest recente rechtszaken aangaande de vervaardiging van een nieuw onroerende zaak is die van een wollenstoffenfabriek die verbouwd is tot retailpark. In deze zaak is een uitspraak van de rechtbank³⁰² en van het hof³⁰³ geweest.

6.3.1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019³⁰⁴

Belanghebbende in deze procedure heeft de onroerende zaak gekocht van de verkoper voor wiens rekening of door wie de verbouwingswerkzaamheden zijn uitgevoerd. Belanghebbende stelt dat hij een nieuw vervaardigde onroerende zaak heeft gekocht belast met btw en dus recht heeft op de samenloopvrijstelling³⁰⁵ voor de overdrachtsbelasting. De inspecteur stelt dat aan belanghebbende een 'oude' onroerende zaak is geleverd.

Het gaat in deze zaak om een wollenstoffenfabriek die sinds 1982 niet meer in gebruik was en in ernstig vervallen staat verkeerde. In 1999 is de fabriek in het Monumentenregister opgenomen.³⁰⁶

In 2009 is een vergunning verleend voor restauratie van enkele gevels en de schoorsteen. Tevens is in 2009 het bestemmingsplan gewijzigd van industrie naar industrie en retail. Het retailpark is in vier afzonderlijke delen ontwikkeld (delen A, B1, B2 en C).³⁰⁷

In 2012 zijn wijzigingen aangebracht op het plan uit 2009. Duidelijk was geworden dat vanwege de staat van de onroerende zaak, behoud van het hele complex onmogelijk was. Er zijn vier elementen aangewezen die behouden moesten blijven. De rest mocht worden gesloopt. De volgende elementen moesten behouden blijven:

1. Het ketelhuis met schoorsteen;
2. De fabrieksstraat van 330 meter lang;
3. De gietijzeren zuilen met opengewerkt kapiteel;
4. De contouren van de sheddaken.

Deze elementen zijn (in ieder geval ook) aanwezig in deel B1, het voorwerp van deze procedure.

Voor rekening van of door de verkoper zijn diverse werkzaamheden uitgevoerd, zoals het verwijderen van tussenmuren, het repareren van gietijzeren zuilen en het vernieuwen van het dak waarbij de kenmerkende vorm in stand is gehouden. Ook is de fabrieksstraat aan beide uiteinden voor eenderde deel gesloopt. In de muren van die fabrieksstraat zijn doorgangen aangebracht die de ingang van verschillende winkels vormen. Verder zijn werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de bouwkundige constructie om onder andere de draagkracht van verschillende elementen te vergroten, zoals het aanbrengen van staalconstructies en het vernieuwen van de vloer.

Verscheidene wanden met een stabiliteitsfunctie zijn verwijderd. Het dak en de vloer van het ketelhuis zijn wel vervangen en er zijn in pandige draagconstructies aangebracht. Het ketelhuis en de schoorsteen zijn na deze werkzaamheden nog in de herkenbare vorm aanwezig.³⁰⁸

³⁰² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek).

³⁰³ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek).

³⁰⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek).

³⁰⁵ art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV.

³⁰⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.1.

³⁰⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.2 en 2.4.

³⁰⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.3.

Het geheel is middels drie notariële akten aan belanghebbende geleverd. In 2015 is het deel C aan belanghebbende geleverd. Op 13 oktober 2016 zijn onderdelen A en B1 aan belanghebbende geleverd. Later is ook onderdeel B2 aan belanghebbende geleverd. Alleen onderdeel B1 is voorwerp van deze procedure.³⁰⁹

De werkzaamheden hebben in totaal € 11.000.000 gekost. De fabriek was oorspronkelijk voor € 1.400.000 verworven door de verkoper. De totale prijs die belanghebbende heeft betaald is € 13.126.628.³¹⁰

In haar oordeel noemt de rechtbank Van Dijk's Boekhuis³¹¹ en 'in wezen nieuwbouw'³¹² als basis voor de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. De rechtbank komt aan de hand van de bovenstaande werkzaamheden tot de conclusie dat zij hebben geleid tot in wezen nieuwbouw. Zij stelt onder meer dat gezien de aard en omvang van de werkzaamheden aannemelijk is dat de constructie van deel B1 zodanig is aangepast dat bouwkundig sprake is van vervanging door nieuwbouw.³¹³

Daarna stelt de rechtbank dat de omstandigheid dat de monumentale aspecten bewaard zijn niet afdoen aan haar oordeel. Hierna haalt de rechtbank aan dat het gegeven dat de uitstraling van het gebouw in stand is gebleven, niet afdoet aan dat sprake is van in wezen nieuwbouw. Nieuwbouw kan namelijk gepaard gaan met behoud van een bepaalde uitstraling. Daarna overweegt de rechtbank dat voor de vervaardiging van een nieuw goed, geen functiewijziging vereist is. Deze twee punten komen uit het orthopedisch schoeiselarrest³¹⁴. De rechtbank weegt de functiewijziging overigens wel mee in haar oordeel.³¹⁵

Vroon zegt dat de rechtbank haar oordeel op de aard en omvang van de werkzaamheden lijkt te baseren. Die waren omvangrijk maar vooral gericht op het in stand houden van het monumentenpand. De rechtbank stapt hier overheen en reduceert deze monumentale kenmerken tot 'uitstraling'. Vroon komt tot de conclusie dat het in Van Dijk's Boekhuis niet is gelukt in een duidelijk toetsingskader te schetsen dat tot logische uitkomsten leidt.³¹⁶

Ook Leijten uit kritiek op de huidige stand van zaken. Volgens hem is na deze rechtszaken³¹⁷ gebleken dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium in zichzelf een weinig richtinggevend criterium is. Hij pleit ervoor om prejudiciële vragen te stellen aangaande de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, zodat niet jurisprudentie over oude te herstellen schoolboeken of orthopedisch schoeisel hier richting aan moet geven. Ook de HR of de wetgever kunnen concretere handvatten toereiken wat hem betreft.³¹⁸

³⁰⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.4.

³¹⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.5.

³¹¹ HvJ EG, 14-05-1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis).

³¹² Het criterium dat in HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668 geïntroduceerd is.

³¹³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 4.6 – 4.8.

³¹⁴ HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137.

³¹⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek), , r.o. 4.6.

³¹⁶ A. Vroon, 'Ingrijpende verbouwing fabriek is nieuw vervaardigd goed', NTFR 2019/1443.

³¹⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek) en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor) (wordt behandeld in de volgende paragraaf).

³¹⁸ M.C. Leijten, Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk!, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2020/5.

6.3.2 Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177³¹⁹

Op 5 maart 2020 heeft Hof 's-Hertogenbosch uitspraak gedaan in deze zaak. Er zijn extra feiten vastgesteld, waaronder documenten van de verkoper waarin onder meer staat dat bij de verbouwingswerkzaamheden conservering van de oorspronkelijke en historische bouwdelen de leidende methode is.³²⁰

Het hof komt tot een andere conclusie dan de rechtbank. Volgens het hof is geen sprake van 'in wezen nieuwbouw'. De werkzaamheden bestaande uit onderhouds- en reparatiewerkzaamheden hebben, hoe ingrijpend ook, niet geleid tot het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond. Het hof stelt vast dat de voorbereiding en de uitvoering van de fysieke werkzaamheden zijn gericht op het terugbrengen dan wel behouden van de monumentale eigenschappen van het object. Al deze werkzaamheden en plannen hebben ertoe geleid dat de identiteit van de wollenstoffenfabriek, ook in het spraakgebruik, nog steeds zo bekendstaat. Door het hof wordt niet doorslaggevend geacht in hoeverre constructieve wijzigingen hebben plaatsgevonden. Ook een functiewijziging is op zichzelf niet vereist of van doorslaggevend belang.³²¹

Belanghebbende heeft subsidiair beroep gedaan op het Kozuba-arrest.³²² Volgens belanghebbende is door de waarde die toegevoegd is aan de onroerende zaak, op grond van dit arrest, sprake van een belaste levering. Het hof stelt vast dat het HvJ in Kozuba geen kwantitatief criterium introduceert, maar slechts stelt dat een dergelijk criterium is toegestaan.³²³

Alhoewel de uitkomst verschillend is, heeft het hof deze zaak op vergelijkbare wijze benaderd als de rechtbank. Een opmerkelijk verschil is dat het hof nadruk legt op het vaststellen van voor wiens rekening de uitgevoerde werkzaamheden zijn uitgevoerd. Het hof haalt hierbij HR 5 oktober 2018³²⁴ aan en stelt dat niet alleen naar de contractuele bepalingen moet worden gekeken, maar ook naar de omstandigheden ter zake de transactie.³²⁵ Dit is in deze zaak overbodig omdat de werkzaamheden reeds voltooid waren op het moment van levering en verkrijgen. Ik sluit mij bij Sanders aan dat deze overwegingen de uitspraak onnodig verwarrend maken.³²⁶

Verder kan Sanders zich niet vinden in de interpretatie van Van Dijk's Boekhuis van het hof. Hij leest in dat arrest dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die de functie teruggeven, niet tot een vervaardiging kunnen leiden. Aangezien de werkzaamheden in deze zaak ook zijn gericht op het geven van een nieuwe functie aan de onroerende zaak gaat dit volgens hem niet op. Dat de onroerende zaak in dezelfde stijl tot stand is gebracht wil niet zeggen dat niets nieuws is ontstaan. Na het orthopedisch schoeisel arrest weten we dat vervaardiging ook kan plaatsvinden als een bepaalde uitstraling behouden blijft. Ook is het volgens hem niet ondenkbaar dat de HR zich moet buigen over de verhouding van Kozuba tegenover het Nederlandse recht. Hij ziet in Kozuba een minder strikte definitie van vervaardigen dan 'in wezen nieuwbouw'. Een prejudiciële vraag lijkt hem

³¹⁹ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek).

³²⁰ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 2.3.

³²¹ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 4.9.

³²² HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba).

³²³ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 4.10 en 4.11.

³²⁴ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

³²⁵ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), r.o. 4.7 en 4.8.

³²⁶ J. Sanders, 'Geen levering van een nieuw vervaardigd goed; geen vrijstelling overdrachtsbelasting', NLF 2020/0830.

onoverkomelijk, alleen is deze zaak niet geschikt volgens hem. In deze zaak is volgens Sanders namelijk ook volgens 'in wezen nieuwbouw' sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.³²⁷

Arzini komt tot de conclusie dat bij herontwikkeling of transformatie van een onroerende zaak waarbij het historische karakter leidend is, niet snel sprake is van een vervaardigd goed. Volgens Arzini komt het hof terecht tot de conclusie dat na het Kozuba-arrest van een kwantitatief criterium in Nederland geen sprake is. Nederland heeft alleen voor een kwalitatieve implementatie van het Unierechtelijke begrip vervaardigen gekozen. Verder kan Arzini zich vinden in de overweging van het hof dat de constructieve wijzigingen die hebben plaatsgevonden niet doorslaggevend zijn. Het is volgens hem wel een belangrijk element bij de beoordeling of sprake is van 'in wezen nieuwbouw'.³²⁸

Redactie Vakstudie Nieuws vindt het opvallend dat het hof hier zoveel waarde hecht aan de herkenbaarheid. De functiewijziging en de constructieve wijzigingen weegt het hof wel mee, maar zijn niet doorslaggevend. Gezien de omvang van de verbouwingkosten ten opzichte van de aanschafkosten is dit toch opvallend volgens Redactie Vakstudie Nieuws. Naar aanleiding van de grote waarde die het hof aan de herkenbaarheid toeschrijft, lijkt het Redactie Vakstudie Nieuws onmogelijk om een monumentaal pand dusdanig te verbouwen dat sprake is van in wezen nieuwbouw. Zeker gezien het feit dat Rijksmonumenten een zogenoemde Rijksmonumentomschrijving kennen. In deze omschrijving kunnen elementen als een voorgevel staan. Bij een ingrijpende verbouwing blijft de voorgevel dan ongewijzigd en kan geen sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw'. Redactie Vakstudie Nieuws kijkt uit naar de cassatie, al heeft het hof in haar ogen de juiste deelnormen gewogen. Verder ziet zij wel heil in een kwantitatief criterium zoals Polen hanteert.³²⁹ Dit moet volgens mij wel gepaard gaan met aansluiten bij het minder strikte begrip 'verbouwing' zoals het HvJ het uitlegt in het Kozuba-arrest, anders leg je de facto alleen een extra toets aan naast het 'in wezen nieuwbouw' criterium. Dan ben je alleen maar verder van huis.

6.4 Postkantoor

Een andere recente zaak aangaande vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak is die van een (voormalig) postkantoor. Ook in deze zaak is een uitspraak van de rechtbank³³⁰ en van het hof³³¹ geweest. De uitspraak van het hof was op dezelfde dag bij hetzelfde gerechtshof als de hofuitspraak van de wollenstoffenfabriek.

6.4.1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019³³²

Belanghebbende is deze zaak is een beleggingsfonds in onroerend goed. De onroerende zaak die voorwerp is van deze procedure is in 2015 in verhuurde staat aan belanghebbende geleverd door de verkoper.³³³ In het geding is of deze levering een levering was van een nieuwe onroerende zaak.

De verkoper heeft het perceel grond met daarop het voormalige postkantoor de twee naastgelegen 2-onder-1 kapwoningen in de jaren 2005 tot en met 2009 gefaseerd aangekocht voor in totaal €

³²⁷ J. Sanders, 'Geen levering van een nieuw vervaardigd goed; geen vrijstelling overdrachtsbelasting', NLF 2020/0830.

³²⁸ N. Arzini, 'Samenloopvrijstelling niet van toepassing omdat geen sprake is van 'in wezen nieuwbouw'', NTFR 2020/1661.

³²⁹ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), V-N 2020 23.17 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

³³⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor).

³³¹ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

³³² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor).

³³³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.1 en 2.2.

4.644.000. Het postkantoor is begin jaren '70 in gebruik genomen. Toen de verkoper het kocht was het niet meer in gebruik.³³⁴

De verkoper heeft de twee links naast het postkantoor gelegen 2-onder-1 kapwoningen gesloopt. Op die percelen is een nieuwe fundering aangelegd. Het gedeelte waar deze woningen stonden is door de werkzaamheden van de verkoper onderdeel geworden van de onroerende zaak.³³⁵

De verharding, de hellingbaan naar de kelder, de vleugel en de aanbouw van het voormalige postkantoor zijn door de verkoper verwijderd. Op de voormalige binnenplaats is een deel van het magazijn van de nieuwe supermarkt en een deel van de nieuwe supermarkt zelf gerealiseerd. Deze aanbouw is niet zichtbaar vanaf de straat. Het bruikbare oppervlakte is met 30% toegenomen. Ook is op de aanbouw een parkeerdek gerealiseerd, hiervoor zijn 101 heipalen geslagen. Voor de realisatie van een supermarkt, drogisterij, restaurant met bar, receptie, een nieuwe entree voor de kantoorruimtes en drie nieuwe ingangen op de begane grond heeft de verkoper een nieuwe verzwaarde vloer met fundering geplaatst. De binnenmuren, de traforuimte, de cementdekvloer, een deel van de constructievloer en grote delen van de fundering, de luifel, de zijmuren en de gevelwanden zijn verwijderd. De fundering, vloeren, balken en muren zijn voor zover zij deel uitmaakten van de stabiliteitsconstructie, samen met een groot deel van de constructiekolommen en trappenhuizen, gehandhaafd. De liftschacht is gesloopt en vervangen door een liftschacht met een grotere capaciteit. Hiervoor waren aanpassingen aan de constructie nodig. Op de hogere verdiepingen is een vide, een loft, kantoorruimtes, een kantine en een dakterras gerealiseerd.³³⁶

Om het postkantoor heen zijn nieuwe, grote raampartijen aangebracht, waarvoor de oorspronkelijke smalle raampartijen met buitengevelwanden en betonnen achtergrondconstructies deels zijn verwijderd en vervangen door staalconstructies. Het "gestripte" casco is in stand gebleven, wel zijn diverse betonnen schorten van de constructie aan het casco vervangen door staal. Een deel van de gevel is in stand gebleven en er zijn geveldelen na een opknopbeurt hergebruikt. De zendmast en het ketelhuis op het dak zijn verwijderd. Het ketelhuis is deels geïntegreerd in de staalconstructie voor de vijfde verdieping.³³⁷

Rechts naast het postkantoor, waar de gesloopte rechterzijvleugel van het postkantoor zat, zijn nieuwe woningen gerealiseerd. De woningen zijn kadastraal gesplitst van de onroerende zaak en vormen geen onderwerp van deze procedure.³³⁸

De werkzaamheden hebben in totaal € 15.671.000 gekost en, exclusief het gerealiseerde parkeerdek, voor een oppervlakte toename van 30% gezorgd.³³⁹

De rechtbank noemt ook in deze zaak Van Dijk's Boekhuis en HR 19 november 2010 als basis voor het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak. Vervolgens geeft de rechtbank de volgens haar vier belangrijkste deelnormen waaraan moet worden getoetst voor invulling van het begrip 'in wezen nieuwbouw'.³⁴⁰ De rechtbank doorloopt deze deelnormen één voor één.

³³⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.3 en 2.4.

³³⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.4 en 2.5.

³³⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.6 – 2.8.

³³⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.7 en 2.8.

³³⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.9.

³³⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 2.10 en 2.11.

³⁴⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.7.

- (i) *Wijziging in de bouwkundige constructie*: Gezien de aard en de omvang van de verrichte werkzaamheden is aannemelijk dat de constructie van het postkantoor zodanig is aangepast dat er bouwkundig sprake is van vervanging door nieuwbouw.³⁴¹
- (ii) *Wijziging in bouwkundige identiteit*: Dat de uitstraling van het postkantoor in stand is gebleven doet niet af aan het feit dat sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Hierbij verwijst de rechtbank naar orthopedisch schoeiselarrest.³⁴² Ook is het postkantoor significant uitgebreid met een zowel absoluut als relatief grote aanbouw van circa 1.934 m². De toename in oppervlakte ten aanzien van het oorspronkelijke postkantoor bedraagt bijna 30%. Ondanks dat dit van buiten niet te zien is, is de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid) aanzienlijk veranderd.³⁴³
- (iii) *Functiewijziging*: Het staat vast dat het postkantoor een functiewijziging heeft doorstaan. Alhoewel uit het orthopedisch schoeiselarrest blijkt dat een functiewijziging niet noodzakelijk is, is het nog steeds van belang bij de beoordeling van een nieuw vervaardigd goed.³⁴⁴
- (iv) *Gedane investeringen*: De gedane investeringen bedragen meer dan 300% van de beginwaarde,³⁴⁵ € 15.671.000 vs. € 4.644.000. De gedane investeringen worden op basis van het Kozuba-arrest³⁴⁶ meegewogen. De rechtbank benadrukt dat uit het Kozuba-arrest volgt dat ook een verandering van betekenis heeft moeten plaatsvinden.³⁴⁷

De rechtbank komt aan de hand van het vorenstaande tot de conclusie dat sprake is van een wijziging in de bouwkundige constructie, de bouwkundige identiteit en de functie van het postkantoor. Tevens komt het hof tot de conclusie dat hierbij een groot bedrag is geïnvesteerd. Dit alles tezamen leidt ertoe dat de rechtbank concludeert dat aan belanghebbende een nieuw vervaardigd goed is geleverd.³⁴⁸

Redactie Vakstudie Nieuws denkt dat de deelnormen uit de nationale en Europese jurisprudentie van de afgelopen decennia komen. De eerste drie normen zijn terug te voeren naar nationale rechtsspraak van de jaren '90 van de vorige eeuw. De vierde norm komt, zoals de rechtbank aangeeft, uit het Kozuba-arrest.³⁴⁹

Leijten legt deze uitspraak naast die van de rechtbank in de zaak van de wollenstoffenfabriek. Hij komt tot de conclusie dat het criterium 'in wezen nieuwbouw' tot uitspraken leidt die weinig duiding lijken te geven voor nieuwe situaties. Hij vraagt zich af of de deelcriteria die de rechtbank inzake het postkantoor hanteert wel passen binnen de kaders van het 'in wezen nieuwbouw' criterium. Hij ziet

³⁴¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.8.

³⁴² HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137..

³⁴³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.9.

³⁴⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.10.

³⁴⁵ Het hof neemt hier de aanschafprijs als beginwaarde.

³⁴⁶ HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba)

³⁴⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.11.

³⁴⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), r.o. 4.12.

³⁴⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), V-N 2019/55.14 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

net als Redactie Vakstudie Nieuws dat de eerste drie normen teruggrijpen op de rechtspraak van vóór de introductie van ‘in wezen nieuwbouw’.³⁵⁰

6.4.2 Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320³⁵¹

Op 5 maart 2020 heeft het hof een uitspraak gedaan in deze zaak. Het hof somt in haar oordeel dezelfde werkzaamheden op als de rechtbank. Daarna volgt het oordeel. Volgens het hof is het enkele feit dat de onroerende zaak na alle werkzaamheden herkenbaar is als voormalig postkantoor niet genoeg om niet te kunnen spreken van in wezen nieuwbouw. Dat de sloop-, bouw- en renovatiewerkzaamheden aan de binnenkant van het voormalige postkantoor van aanzienlijke omvang zijn geweest en hebben geleid tot een verhoging van het bruikbare oppervlakte van 30% acht het hof van belang. Verder acht het hof van belang dat het gebruik van de onroerende zaak is gewijzigd van een typisch voormalig postkantoor uit de jaren '70, met onder andere een gesloten betonnen constructie, smalle raampartijen, verdiepingen van vier tot vijf meter hoog, omvangrijke schakelkasten en distributieruimten, naar enkele specifieke vormen van bedrijfsmatig gebruik, namelijk een restaurant met bar en een supermarkt. Er is dus een nieuw vervaardigde onroerende zaak geleverd aan belanghebbende. Waar de rechtbank het Kozuba-arrest wel in haar oordeel meenam doet het hof dat niet.³⁵²

Sanders³⁵³ merkt op dat in de praktijk voor ‘in wezen nieuwbouw’ vaak wordt gekeken naar wijzigingen in het uiterlijk, maar ook in hoeverre de dragende delen zijn veranderd. Meestal wordt geen nieuwe vervaardiging aangenomen als het gestripte skelet ongewijzigd is gebleven. In deze casus is het gestripte skelet zo goed als ongewijzigd gebleven en is sprake van een vervaardiging, bij de wollenstoffenfabriek is het skelet bijna helemaal gewijzigd en heeft geen vervaardiging plaatsgevonden volgens het hof. Bijkomend vraagt hij zich af of gezien de Nederlandse jurisprudentie over vervaardiging van voor het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium redt indien het gestripte casco in stand blijft. Hij stelt dat in dit geval zou kunnen zijn dat alleen sprake is van een vervaardiging volgens de norm uit het Kozuba-arrest, omdat die minder strikt is. Verder is Sanders het eens met de conclusie van het hof dat het feit dat het nog bekend staat als het postkantoor niet genoeg is om een vervaardiging teniet te doen. Hij ziet hierin een vervaardiging die gepaard gaat met behoud van een bepaalde uitstraling uit het orthopedisch schoeiselarrest.

Leijten³⁵⁴ constateert dat het hof anders te werk is gegaan dan de rechtbank. De rechtbank ging gestructureerd de, door haar vastgestelde, deelnormen af. Het hof gaat uit van een feitelijke benadering. Leijten legt de zaak van de wollenstoffenfabriek naast die van het voormalige postkantoor. Hij herkent in de uitspraak van het hof inzake de wollenstoffenfabriek dezelfde deelnormen als die de rechtbank gebruikte bij de uitspraak in de zaak van het postkantoor. Daarnaast merkt hij op dat gegeven het feit dat in beide zaken van het hof de onroerende zaak qua identiteit herkenbaar bleef, dit er niet toe leidde dat beide onroerende zaken oud bleven. Leijten trekt hieruit de conclusie dat de deelnormen niet op zichzelf bepalend zijn maar bepalend zijn voor de vraag of een onroerende zaak nieuw vervaardigd is. Gezien de uiteenlopende onderbouwing van de beide hofuitspraken en de verschillende oordelen zou het Leijten niet verbazen dat de Hoge Raad

³⁵⁰ M.C. Leijten, Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk!, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2020/5.

³⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

³⁵² Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor), r.o. 4.6.

³⁵³ J. Sanders, ‘Ingrijpende verbouwing voormalig postkantoor; in wezen nieuwbouw’, NLF 2020/0831.

³⁵⁴ M.C. Leijten, Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk! (vervolg), Vastgoed Fiscaal & Civiel 2020/10.

en mogelijk het Hof van Justitie ook nog aan bod komen voor hun gewaardeerde inbreng in casu. Vanuit de rechtsvinding acht hij deze stap wenselijk.

6.5 Conclusie

Tot op heden lijken de Nederlandse rechters en de wetgever ook na het Kozuba-arrest nog geen andere criteria te hanteren bij vervaardigingsvraagstukken in de btw. Even leek een deelcriterium, het toetsen aan de gedane investeringen, uit het Kozuba-arrest voort te komen. De rechtbank toetste namelijk aan dat deelcriterium in de zaak van het voormalige postkantoor. Het hof heeft dit deelcriterium hierna noch in de zaak van het voormalige postkantoor, noch in de zaak van de wollenstoffenfabriek terug laten komen. In het Kozuba-arrest lijkt ook geen aanwijzing te zitten dat toetsen aan gedane investeringen verplicht is.

Over de vraag of 'vervaardiging' en 'verbouwing' synoniemen zijn, is niet direct iets gezegd door de rechtbank of het hof. Het feit dat de rechtbank in de zaak van het voormalige postkantoor een deelcriterium voor vervaardigen introduceert dat is afgeleid uit HvJ jurisprudentie over het begrip 'verbouwing' doet echter wel sterk vermoeden dat het synoniemen zijn. Dit vermoeden wordt versterkt door het gegeven dat toen belanghebbende in de zaak van de wollenstoffenfabriek zich bij het hof beriep op een kwantitatief criterium, dat volgens hem uit het Kozuba-arrest volgde, het hof dit niet afdeed door te stellen dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' twee afzonderlijke begrippen zijn.

Wellicht volgt uit het Kozuba-arrest dat het 'in wezen nieuwbouw' criterium te strikt is, maar die kans acht ik klein. Mocht dit zo zijn, dan moet via de jurisprudentie of wet- en regelgeving afstemming plaatsvinden met de door het HvJ gestelde norm. Voorlopig lijkt dit echter niet het geval te zijn. Het lijkt er namelijk op dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' synoniem zijn en dat het HvJ in het Kozuba-arrest een ondergrens heeft gedefinieerd. Het 'in wezen nieuwbouw' criterium kan in dan in stand blijven. Duidelijkheid van de HR of het HvJ zou in dezen goed van pas kunnen komen.

Hoofdstuk 7 Conclusie

In Nederland wordt de omzetbelasting, ook wel belasting over de toegevoegde waarde, geheven volgens de regels die zijn vastgelegd in de Wet op de omzetbelasting 1968. De Wet OB 1968 is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn. De lidstaten mogen in principe niet afwijken van de richtlijn en zijn verbonden voor een te behalen resultaat. Voor zover het gaat om kan-bepalingen mogen de lidstaten zelf kiezen of zij deze implementeren. De juistheid van implementatie kan worden getoetst bij nationale rechters en het Europese Hof van Justitie. Eén arrest van het HvJ kan invloed hebben op de wet- en regelgeving van alle lidstaten.

De (op)levering van een onroerende zaak is in Nederland belast met omzetbelasting als deze onroerende zaak zich in de zogenoemde bouw- en handelfase bevindt. De bouw- en handelfase loopt vanaf de eerste ingebruikneming tot twee jaar daarna. Als gevolg van een verbouwing kan bij een bestaande onroerende zaak een nieuwe eerste ingebruikneming plaatsvinden. Het moet dan gaan om een verbouwing die van dusdanige aard is dat hierdoor een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht. Het begrip 'vervaardigen' is ingevuld in jurisprudentie van het HvJ en Nederlandse rechters. De toetsing of sprake is van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak onder de Wet OB 1968 vindt plaats aan de hand van het 'in wezen nieuwbouw' criterium.

Bij de transactie van een in Nederland gelegen onroerende zaak kan naast omzetbelasting ook heffing van overdrachtsbelasting plaatsvinden. De overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Bij samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting kan een vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing zijn. Een voorwaarde hiervoor is dat de omzetbelasting van rechtswege verschuldigd is, dus zonder dat partijen daarvoor hebben geopteerd. Dit is het geval bij de levering van een onroerende zaak dat zich in de bouw- en handelfase bevindt. Omdat omzetbelasting effectief niet op de ondernemer drukt wanneer deze btw-belaste prestaties verricht, is deze vrijstelling erg gunstig.

Op 16 november 2017 is het Kozuba-arrest gewezen door het HvJ. In dit arrest geeft het HvJ onder andere invulling aan het begrip 'verbouwing'. De invulling van dit begrip wijkt echter af van de invulling die de Hoge Raad aan 'vervaardiging', namelijk het criterium 'in wezen nieuwbouw' heeft gegeven. Vandaar dat de onderzoeksvraag waar in deze scriptie antwoord op wordt gezocht, als volgt luidt:

“Dwingt het Kozuba-arrest van het Europese Hof van Justitie tot andere beoordelingscriteria voor het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak voor de btw dan het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium van de Nederlandse Hoge Raad?”

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden is een analyse gemaakt van het begrip 'vervaardigen'. Het begrip 'vervaardigen' is voor het eerst uitgelegd in het arrest Van Dijk's Boekhuis van het HvJ. Volgens het arrest Van Dijk's Boekhuis is sprake van een vervaardiging als een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit goed moet zijn voortgebracht uit de verstrekte materialen. De functie van het nieuwe goed moet, naar de in het maatschappelijke verkeer geldende opvattingen, verschillen van de functie van de materialen. Uit een ander arrest van het HvJ, Dressuurstal Jespers, volgt een dubbele toets. Naast een functiewijziging moet daadwerkelijk een nieuw goed ontstaan moet zijn. De uiterlijke en fysieke kenmerken van het goed moeten zijn gewijzigd. Van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is sprake als een onroerende zaak is voortgebracht die tevoren niet bestond.

De HR heeft in HR 19 november 2010, nr. 08/01021 invulling gegeven aan de criteria uit Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jaspers in de vorm van het 'in wezen nieuwbouw' criterium. In dit arrest is niet duidelijk geworden hoe dit precies beoordeeld moet worden. Uit de jurisprudentie van de HR na dit arrest en de literatuur kan worden geconcludeerd dat sinds de introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium functiewijzigingen een kleinere rol is toebedeeld. Fysieke wijzigingen in een onroerende zaak en de aard en omvang hiervan zijn belangrijker geworden.

In het Kozuba-arrest heeft het HvJ dus invulling geven aan het begrip 'verbouwing'. Na dit arrest is nog niet duidelijk of 'verbouwing' en 'vervaardiging' synoniemen zijn. Als het synoniemen zijn, is ook nog niet duidelijk of het HvJ in het Kozuba-arrest een ondergrens van het begrip 'verbouwing' heeft gedefinieerd of dat het geen ondergrens is maar een strikte Unierechtelijk definitie.

Indien uit latere jurisprudentie van bijvoorbeeld de HR of het HvJ blijkt dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' geen synoniemen zijn, kan het 'in wezen nieuwbouw' criterium in stand blijven. Als blijkt dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' wel synoniemen zijn, met 'verbouwing' als ondergrens, kan het 'in wezen nieuwbouw' criterium ook in stand blijven. Is het begrip 'verbouwing' van het HvJ echter geen ondergrens maar een strikte Unierechtelijk definitie, dan moet het 'in wezen nieuwbouw' criterium opnieuw worden afgestemd, omdat dit criterium dan enger is. Het lijkt er voorsnog op dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' synoniemen zijn en dat het HvJ een ondergrens heeft gedefinieerd. De sterkste aanwijzing voor dit laatste ligt in het feit dat in het Kozuba-arrest de 30%-bepaling uit Polen, een extra eis, richtlijnconform is gebleken.

Daarnaast is in het Kozuba-arrest ook duidelijk geworden dat lidstaten naast het kwalitatieve criterium voor verbouwingen ook een kwantitatief criterium mogen hanteren. Dit betekent niet dat dit kwantitatieve criterium het kwalitatieve criterium vervangt. Er moet altijd getoetst worden aan het kwalitatieve criterium. Het kwantitatieve criterium is dus een extra grens naast het kwalitatieve criterium.

Aan de hand van een analyse van recente uitspraken van de rechtbank³⁵⁵, het gerechtshof³⁵⁶ en de HR³⁵⁷ is in beeld gebracht wat de gevolgen zijn voor de Nederlandse btw vastgoedpraktijk van het Kozuba-arrest. Daarnaast is onderzocht of het 'in wezen nieuwbouw' criterium dient te wijzigen naar aanleiding van het Kozuba-arrest, en zo ja hoe?

In de rechtspraak leek in eerste instantie een koerswijziging plaats te vinden door de introductie van een nieuw deelcriterium. De rechtbank toetste in de zaak van het voormalig postkantoor aan de 'gedane investeringen'. Het hof heeft dit deelcriterium in zowel de zaak van het voormalig postkantoor als de wollenstoffenfabriek niet genoemd. Verder is tot nu toe geen wijziging in het 'in wezen nieuwbouw' criterium te herkennen.

De vraag of 'vervaardiging' en 'verbouwing' synoniemen zijn, is niet direct beantwoord door de rechtbank, het hof of de HR. Uit de uitspraak van de rechtbank in de zaak van het voormalig postkantoor en de uitspraak van het hof in de zaak van de wollenstoffenfabriek is mijns inziens indirect af te leiden dat dit zo is.

Voorlopig lijkt het dus zo dat 'verbouwing' en 'vervaardiging' toch synoniemen zijn en dat het HvJ in het Kozuba-arrest een ondergrens heeft gedefinieerd. Het 'in wezen nieuwbouw' criterium kan dan

³⁵⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek) en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor).

³⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek) en Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

³⁵⁷ HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

in stand blijven. Duidelijkheid van de HR of het HvJ zou in dezen goed van pas kunnen komen. Los daarvan blijft 'in wezen nieuwbouw' tot nog toe een criterium waar lastig vat op is te krijgen, iets wat wellicht inherent is aan het subjectieve karakter van deze norm. Gezien de grote financiële belangen die bij vastgoedtransacties komen kijken en het subjectieve karakter van de norm, denk ik dat er nog genoeg jurisprudentie zal verschijnen omtrent deze materie. Het laatste woord is hierover nog niet gezegd (of geschreven).

Met het oog op rechtszekerheid lijkt het mij een goed als de HR of het HvJ een duidelijk kader schets waarbinnen de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak moet worden beoordeeld. Dit kan bijvoorbeeld door een aantal deelcriteria duidelijk op een rij te zetten zoals de rechtbank doet in de zaak van het voormalig postkantoor. Het zou nog beter zijn als daarbij aangegeven wordt in welke onderlinge samenhang die deelcriteria moeten worden beoordeeld.

Het invoeren van een kwantitatief criterium voor het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak in combinatie met een zwak(ke) kwalitatief criterium kan ook zorgen voor meer rechtszekerheid. Met een zwak kwalitatief criterium zoals 'veranderingen van betekenis' zal relatief snel sprake zijn van een vervaardiging, waardoor de vervaardiging dan vooral afhangt van de kwantitatieve grens die daarnaast gehanteerd wordt. Deze optie heeft echter niet mijn voorkeur omdat de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak dan erg maakbaar wordt, dus misbruikgevoelig.

Bronnen

Artikelen

N. Arzini, 'Samenloopvrijstelling niet van toepassing omdat geen sprake is van 'in wezen nieuwbouw'', NTFR 2020/1661.

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

A.H. Bomer, 'De Kozuba-wending', VGFC 2018/4-2.

M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Back to the future', MBB 2019/4-19.

M.C. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', WFR 2011/648.

M.C. Leijten, 'Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk!', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2020/5.

M.C. Leijten, 'Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk! (vervolg)', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2020/10.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833.

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Wie sloopt kan een nieuw monumentaal gebouw leveren en anders niet?', Btwbulletin 2019/13.

G.J. van Norden, 'Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw?', WPNR 2018/7197.

R.N.G. van der Paardt, 'Ontwikkelingen in de btw- en overdrachtsbelastingheffing van belang voor de landbouwsector', WFR 2011/1185.

A. Rozendal, 'Alle seinen op rood voor een gedifferentieerd overdrachtsbelastingtarief', WFR 2020/183.

J. Sanders, 'In wezen nieuwbouw? Help!', FBN 2013/39.

J. Sanders, 'Geen levering van een nieuw vervaardigd goed; geen vrijstelling overdrachtsbelasting', NLF 2020/0830.

J. Sanders, 'Ingrijpende verbouwing voormalig postkantoor; in wezen nieuwbouw', NLF 2020/0831.

M.W.C. Soltysik, 'Kozuba: HvJ definieert communautaire begrippen 'eerste ingebruikneming' en 'verbouwing'', NTFR 2018/184.

R.A. Wolf, 'Aantekening bij HR 19 november 2010', NTFR 2011/694.

A. Vroon, 'Ingrijpende verbouwing fabriek is nieuw vervaardigd goed', NTFR 2019/1443.

T. Vroon, 'Niets nieuws', BtwBrief 2018/13.

Besluiten

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

Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851.

Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, BWBR0039381, Stcrt. 2017, 16579.

Boeken

Berkhout en Van der Paardt, Basisboek vastgoed fiscaal, Zeist: Infotax, 2016.

W.J. Blokland, Omzetbelastingaspecten van ondernemingsfinanciering (FM nr. 147), 2016, digitaal geraadpleegd via www.navigator.nl.

S.B. Cornieltje, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters en T.K.M. Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, digitaal geraadpleegd via www.navigator.nl.

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (FM nr. 133), 2009, digitaal geraadpleegd via www.navigator.nl.

A. van Dongen, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, 2019, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen, D. van Laren en J. Verbaan, Cursus Belastingrecht Belastingen van Rechtsverkeer, digitaal geraadpleegd via www.navigator.nl.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017.

R.N.G. van der Paardt, Tariefstructuur van de omzetbelasting, in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED Deventer 1990.

S. Ruyschaert, Sociale economie en btw, Maklu 2018, digitaal geraadpleegd via <https://books.google.nl>.

J.C. van Straaten, F.A.M. Schoenmaker en A. Rozendal, Wegwijs in de Overdrachtsbelasting, 2020, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

R.A. Wolf, Omzetbelasting en onroerend goed 2015, digitaal geraadpleegd via www.navigator.nl.

Internetbronnen

J. Beers, Commentaar art. 2 - Wet op belastingen van rechtsverkeer – Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

J. Beers, Commentaar art. 3 - Wet op belastingen van rechtsverkeer – Overdrachtsbelasting, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

CBS, '12,5 duizend woningen door transformatie van gebouwen in 2019', <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/44/12-5-duizend-woningen-door-transformatie-van-gebouwen-in-2019#:~:text=De%2012%2C5%20duizend%20nieuwe,dat%2071%2C5%20duizend%20woningen..>

CBS, '13 duizend woningen door transformatie van gebouwen', <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/43/13-duizend-woningen-door-transformatie-van-gebouwen>.

CBS, 'Koopwoningen bijna 9 procent duurder in november', <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/52/koopwoningen-bijna-9-procent-duurder-in-november>.

CBS, 'Meeste oppervlakteleegstand bij kantoren en winkels', <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/48/meeste-oppervlakteleegstand-bij-kantoren-en-winkels>.

EU, 'De geschiedenis van de Europese Unie – 1967', <https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1960-1969/1967> nl.

M.W.C. Soltysik, Commentaar bij Artikel 15.1a - Wet op belastingen van rechtsverkeer - Vrijstellingen – levering, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

M.W.C. Soltysik, Commentaar bij Artikel 15.6 - Wet op belastingen van rechtsverkeer - Vrijstellingen – levering, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.

Jurisprudentie

Europese Jurisprudentie

Conclusie van de Advocaat-Generaal

Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona HvJ EU 4 juli 2017, ECLI:EU:C:2017:510 (Kozuba).

Hof van Justitie

HvJ EG, 05-02-1963, nr. 26-62, ECLI:EU:C:1963:1 (Van Gend en Loos).

HvJ EG 19-01-1982, nr. 8/81, ECLI:EU:C:1982:7 (Becker).

HvJ EG 28-02-1984, nr. 294/82, ECLI:EU:C:1984:81 (Einberger).

HvJ EG 14-02-1985, nr. 268/83, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman).

HvJ EG, 14-05-1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis).

HvJ EG, 15-06-1989, nr. 348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (SUFA).

HvJ EG, 13-11-1990, nr. 106/89, ECLI:EU:C:1990:395 (Marleasing).

HvJ EG 03-03-1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (Tolsma).

HvJ EG 29-02-1996, nr. C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67 (INZO).

HvJ EG 29-02-1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (Mohr).

HvJ EG 27-01-2000, nr. C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (Heerma).

HvJ EG 19-09-2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469 (Schmeink & Strobel).

HvJ EG, 04-10-2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (Goed Wonen).

HvJ EG 16-01-2003, nr. C-135/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer).

HvJ EG 29-04-2004, nr. C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267 (Faxworld).

HvJ EG 03-03-2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 (Fini H).

HvJ EG 01-06-2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (Dressuurstal Jespers).

HvJ EG 29-03-2007, nr. C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN).

HvJ EG 06-10-2009, nr. C-267/08, BJ9860 (SPÖ).

HvJ EG 19-11-2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco).

HvJ EG 15-09-2011, nr. C-180/10 en C-181/10 (Slaby).

HvJ EU 12-07-2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).

HvJ EU 15-11-2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich).

HvJ EU 17-01-2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woonstichting Maasdriel).

HvJ EU 20-06-2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (Fuchs).

HvJ EU 13-03-2014, nr. C-204/13, ECLI:NL:XX:2014:89 (Malburg).

HvJ EU 12-05-2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (Gemeente Borsele).

HvJ EU 16-11-2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (Kozuba), BNB 2018/26 m. nt. B.G van Zadelhoff, FED 2018/41 m. nt. M.D.C. Gomes Vale Viga,), V-N 2017/58.14 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

HvJ EU 04-09-2019, nr. C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660 (KPC Herning).

HvJ EU 13-06-2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (IO).

Nederlandse Jurisprudentie

Tariefcommissie

TC 28-11-1977, nr. 11 177 O'68, BNB 1978/89 (loonslagers-arrest).

Rechtbank

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-02-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:774 (Wollenstoffenfabriek).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26-04-2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927 (Postkantoor), V-N 2019/55.14 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Gerechtshof

Hof 's-Hertogenbosch 29-01-2008, nr. 04/00295, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6774.

Hof Arnhem-Leeuwarden 03-08-2016, nr. 15/00208, ECLI:NL:GHARL:2016:6243.

Hof 's-Hertogenbosch 19-09-2019, nr. 18/00574, ECLI:NL:GHSHE:2019:3474.

Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020 nr. 19/00177, ECLI:NL:GHSHE:2020:834 (Wollenstoffenfabriek), V-N 2020 23.17 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Hof 's-Hertogenbosch 05-03-2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (Postkantoor).

Conclusie van de Advocaat-Generaal

Conclusie A-G Van Hilten 03-05-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:PHR:2010:BM6681.

Conclusie A-G Van Hilten 09-07-2012, nr. 11/03987, ECLI:NL:PHR:2013:BX6651.

Conclusie A-G Ettema 19-11-2015, ECLI:NL:PHR:2015:2340.

Conclusie A-G Ettema 12-12-2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415.

Hoge Raad

HR 17-06-1987, nr. 23 782, ECLI:NL:HR:1987:BH6851.

HR 26-04-1989, nr. 25 315, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025.
HR 17-04-1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566.
HR 18-12-1991, nr. 27 464, ECLI:NL:HR:1991:BH8222.
HR 07-04-1993, nr. 28 884, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314.
HR 10-04-1996, nr. 31 173, ECLI:NL:HR:1996:AA2015.
HR 07-06-2000, nr. 35 388, ECLI:NL:HR:2000:AA6118.
HR 13-01-2006, nr. 40.692, ECLI:NL:HR:2006:AU9512.
HR 19-11-2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM668.
HR 10-06-2011, nr. 10/00498, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580.
HR 08-03-2013, nr. 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, V-N 2013 18.21 m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, BNB 2013/110, m.nt. B.G. van Zadelhoff.
HR 08-03-2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX6640.
HR 15-03-2013, nr. 11/03987, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, V-N 2013/18.19 m.nt. Redactie van Vakstudie Nieuws,
HR 23-09-2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137.
HR 24-02-2017, nr. 16/01734, ECLI:NL:HR:2017:290.
HR 24-02-2017, nr. 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:294.
HR 24-02-2017, nr. 16/04101, ECLI:NL:HR:2017:295.
HR 24-02-2017, nr. 16/02257, ECLI:NL:HR:2017:291.
HR 05-10-2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.
HR 13-03-2020, nr. 19/04562, ECLI:NL:HR:2020:408.

Richtlijnen en verordeningen

Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG).

Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/228/EEG).

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belastingen over de toegevoegde waarde.

Parlementaire stukken

MvT Invoeringswet Boeken 3, 5 en 6 NBW (negende gedeelte), Wet van 25 oktober 1989, Stb. 1989, 491.

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

Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 10.

MvT, Kamerstukken II 1994/95, 24 172.

Kamerstukken II 1995/96, 24703, 3,

Overige

ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten van Polen) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535).