

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

BOUWEN AAN VERNIEUWBOW

Een onderzoek naar de definitie en toepassing van vernieuwbouw



Nieuw appartementencomplex in de Baumann Kerk, Rotterdam.

Naam student: Myrthe Scheeren

Studentnummer: 499320

Begeleider: Ruud Zuidgeest

Tweede beoordelaar: Piet Oerlemans

Datum definitieve versie: 30 juni 2022

Aantal woorden: 15.418

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Afkortingenlijst	3
<i>Verwijzingen in de tekst en de voetnoten</i>	<i>3</i>
1. Inleiding	4
1.1 <i>Relevantie.....</i>	<i>4</i>
1.2 <i>Probleemstelling.....</i>	<i>5</i>
1.3 <i>Afbakening</i>	<i>5</i>
1.4 <i>Werkwijze.....</i>	<i>5</i>
2. De behandeling van onroerende zaken in de Wet op de Omzetbelasting 1968	7
2.1 <i>Inleiding.....</i>	<i>7</i>
2.2 <i>Het subject.....</i>	<i>7</i>
2.3 <i>Het object en vrijstellingen.....</i>	<i>8</i>
2.4 <i>Onroerende zaken</i>	<i>9</i>
2.5 <i>De maatstaf van de heffing en het tarief.....</i>	<i>9</i>
2.6 <i>Aftrek van voorbelasting en herziening.....</i>	<i>10</i>
2.7 <i>Deelconclusie.....</i>	<i>12</i>
3. De behandeling van onroerende zaken voor de heffing van de overdrachtsbelasting	14
3.1 <i>Inleiding.....</i>	<i>14</i>
3.2 <i>Het object en tijdstip</i>	<i>14</i>
3.3 <i>Verkrijging (juridische/economische eigendom)</i>	<i>15</i>
3.4 <i>De maatstaf van de heffing.....</i>	<i>15</i>
3.5 <i>Het tarief en vrijstellingen</i>	<i>16</i>
3.5.1 <i>Het tarief.....</i>	<i>16</i>
3.5.2 <i>Vrijstellingen</i>	<i>17</i>
3.6 <i>Deelconclusie.....</i>	<i>17</i>
4. De samenloopvrijstelling	19
4.1 <i>Inleiding.....</i>	<i>19</i>
4.2 <i>Algemeen</i>	<i>19</i>
4.3 <i>Projectontwikkelaarsregeling.....</i>	<i>20</i>
4.4 <i>Ingebruikname</i>	<i>20</i>
4.5 <i>Opvolgende verkrijging van juridische eigendom na economische eigendom.....</i>	<i>21</i>
4.6 <i>Verschil tussen de omzet- en overdrachtsbelasting</i>	<i>21</i>
	1

4.7 Deelconclusie.....	22
5. Vernieuwbouw	24
5.1 Inleiding.....	24
5.2 Wetgeving	24
5.3 Jurisprudentie.....	24
5.3.1. Van Dijk's Boekhuis en aanverwante zaken	25
5.3.2. Oud schoolgebouw.....	26
5.3.3. Kinderdagverblijf	26
5.3.4. Kozuba Premium Selection.....	28
5.3.5. Wollenstoffenfabriek en voormalig postkantoor	30
5.3.6. Etat Belge et Promo 54.....	32
5.4 Deelconclusie.....	33
6. Conclusie	36
7. Bronnenlijst	38
7.1 Literatuur.....	38
7.1.1 Boeken	38
7.1.2 Artikelen.....	38
7.2 Jurisprudentie	38
7.2.1 Rechtbank	38
7.2.2 Gerechtshof	39
7.2.3 Hoge Raad.....	39
7.2.4 Conclusie A-G.....	39
7.2.5 Hof van Justitie.....	39
7.3 Beleidsstukken.....	40
7.4 Wetsartikelen	40
7.4.1 Wet op de Omzetbelasting 1968	40
7.4.2 Wet op Belastingen van Rechtsverkeer	41
7.4.3 Btw-richtlijn	42
7.4.4 Burgerlijk Wetboek	42
7.5 Overig.....	42

Afkortingenlijst

Verwijzingen in de tekst en de voetnoten

A-G	-	Advocaat-Generaal
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
BW	-	Burgerlijk Wetboek
EU	-	Europese Unie
Hof van Justitie	-	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	-	Hoge Raad
HvJ EU	-	Hof van Justitie van de Europese Unie
R.o.	-	Rechtsoverweging
Rb.	-	Rechtbank
Staatssecretaris	-	Staatssecretaris van Financiën
Wet BRV	-	Wet op Belastingen van Rechtsverkeer
Wet OB	-	Wet op de Omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1 Relevantie

Het is bijna niet meer voor te stellen dat tien jaar geleden mensen hun huis met veel moeite en tegen een relatief lage prijs verkochten. Vandaag de dag is de positie van de verkoper van een pand honderdtachtig graden gedraaid. Er is een groot tekort aan woningen en veel vraag, waardoor de huisprijzen door het dak schieten. Voor jongeren en starters is het een flinke klus om een betaalbare woning te vinden. De overheid ziet dit probleem en probeert met verschillende maatregelen een helpende hand te bieden, bijvoorbeeld met de startersvrijstelling en investeringen in de bouw van nieuwe woningen. Veel mensen juichen de bouw van nieuwe woningen toe, maar anderen proberen juist te voorkomen dat er veel wordt gebouwd. In april 2022 heeft de Rechtbank Noord-Holland een bouwvergunning voor 160 woningen vernietigd, omdat te veel stikstof zou vrijkomen bij deze bouw¹. De overheid zit dus in een lastige situatie, waarbij rekening gehouden dient te worden met zowel de grote woningnood als het milieu. Een oplossing voor dit probleem zou kunnen zijn om leegstaande (kantoor)panden om te bouwen tot woningen. Daarnaast zijn sinds de komst van het Coronavirus in Nederland veel mensen thuis gaan werken, een trend die ook na de Coronacrisis (deels) zal blijven bestaan, waardoor kantoorruimtes minder worden benut. Als gevolg komen steeds meer kantoorpanden leeg te staan. Door kantoorpanden om te bouwen tot woningen zouden meerdere problemen in één keer opgelost worden. Hierbij kan gedacht worden aan minder panden die leegstaan, minder uitstoot van stikstof en een groter woningaanbod. Een kantoorpand is echter niet gebouwd om gebruikt te worden als woning, waardoor een grondige verbouwing nodig zal zijn. Deze situatie roept bij mij al snel de vraag op of een kantoorpand, dat volledig wordt omgebouwd tot een aantal woningen, aangemerkt wordt als een nieuwe onroerende zaak.

De kwalificatie van een onroerende zaak als oud- of nieuwbouw heeft grote gevolgen voor zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting, waardoor het van groot belang is te weten of er sprake is van vernieuwbouw. In de huidige wetgeving wordt hier geen duidelijkheid over gegeven. Om een kader te bieden heeft de Hoge Raad in 2010 het 'in wezen nieuwbouw'-criterium² geïntroduceerd. Dit criterium biedt echter ruimte voor verschillende interpretaties, waardoor vastgoedeigenaren en de Belastingdienst regelmatig verward zijn in hevige discussies. Niet alleen vastgoedeigenaren en de Belastingdienst worstelen met de invulling van het criterium. Rechters zijn ook zoekende naar concrete eisen waaraan getoetst kan worden. Zo heeft de Rechtbank Zeeland-West-Brabant februari 2022 prejudiciële vragen gesteld aan de Hoge Raad, meer dan tien jaar na de invoering van het criterium³. Daarnaast heeft het Hof van Justitie in 2017 ook een uitspraak gedaan over vernieuwbouw in het Kozuba arrest⁴. Uit dit arrest blijkt dat verandering van betekenis en een functiewijziging belangrijke elementen zijn om te spreken van vernieuwbouw. Het Kozuba arrest ging echter over een specifieke zaak in Polen, waardoor te bediscussiëren valt of dit ook in Nederland toegepast moet worden. De omzetbelasting is in Europa echter geüniformeerd, waardoor de rechtspraak van het Hof van Justitie in principe ook in Nederland geldt.

¹ Rb. Noord-Holland, 22 april 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:3375.

² HR, 19 november 2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, (*Kinderdagverblijf*).

³ Rb. Zeeland-West Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, ECLI:NL:RBZWB:2022:378.

⁴ HvJ EU, 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*).

Voor belastingplichtigen kan de aanmerking van onroerend goed als nieuwbouw of bestaande oudbouw grote fiscale gevolgen hebben. Indien het pand wordt bestempeld als nieuw zal er 21% belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) betaald moeten worden⁵ bij de levering en is er tevens de mogelijkheid tot btw-af trek (indien hier recht op bestaat vanwege btw-belast gebruik). Daarnaast is het mogelijk dat de samenloopvrijstelling dan ook van toepassing is, waardoor geen overdrachtsbelasting verschuldigd is over de verkrijging. Als het pand wordt gekwalificeerd als oud is er geen btw verschuldigd en tevens 8% of 2% overdrachtsbelasting⁶, die niet aftrekbaar is.

1.2 Probleemstelling

Het is duidelijk dat er vanuit alle betrokken partijen (de Belastingdienst en de belastingplichtige) behoefte is aan meer duidelijkheid en het oordeel (nieuw- of bestaande oudbouw) grote fiscale gevolgen kan hebben. Hierdoor kom ik tot de volgende probleemstelling:

“Hoe moet, met inachtneming van de recente uitspraken van de Hoge Raad en het Hof van Justitie, bepaald worden of er sprake is van vernieuwbouw van een onroerende zaak?”

Om de probleemstelling te beantwoorden zal ik gebruik maken van verschillende deelvragen:

1. Hoe werkt de omzetbelasting met betrekking tot onroerende zaken?
2. Hoe werkt de overdrachtsbelasting met betrekking tot onroerende zaken?
3. Hoe werkt de samenloop tussen de omzet- en overdrachtsbelasting?
4. Wanneer is sprake van vernieuwbouw en hoe verhoudt het Kozuba arrest van het Hof van Justitie zich tot de uitspraken van de Hoge Raad over het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium?

1.3 Afbakening

In dit onderzoek zal ik ingaan op de theorie rondom vernieuwbouw. Gezien de omvang van de bachelorscriptie zal ik een aantal aspecten buiten beschouwing moeten laten. In deze scriptie ga ik uit van een simpele casus, waarin een voormalig kantoorpand wordt omgebouwd tot appartementen en de levering in zijn geheel na de verbouwing plaatsvindt. Hierdoor zal ik niet ingaan op de theorie over de levering per deel van een onroerende zaak, zoals de unit theorie, en op de levering tijdens de verbouwing. De levering van een bouwterrein zal kort benoemd worden, maar niet worden uitgediept. Ook zal ik niet diep ingaan op juridische en economische eigendom, alhoewel dit wel relevant kan zijn in de praktijk.

1.4 Werkwijze

De probleemstelling zal opgelost worden aan de hand van de deelvragen. Ten eerste zal in hoofdstuk 2 aan de hand van de omzetbelasting en jurisprudentie onderzocht worden wat verstaan moet worden onder het begrip ‘onroerende zaak’. In dit hoofdstuk zal tevens worden ingegaan op het rechtskader van de Wet OB met betrekking tot onroerende zaken. In hoofdstuk 3 zal de werking van de overdrachtsbelasting aan bod komen. Na de bespreking van de omzet- en overdrachtsbelasting zal in hoofdstuk 4 worden belicht hoe de samenloop tussen deze belastingen werkt. In hoofdstuk 5 zal ik ingegaan op de kernvraag van deze scriptie. In dit hoofdstuk zal ten eerste worden gekeken naar het

⁵ Art. 8 lid 1 Wet OB.

⁶ Art. 14 lid 1 en lid 2 Wet BRV.

begrip 'vernieuwbouw' en de relevante wetsartikelen hierover. Vervolgens zal uiteen worden gezet hoe vernieuwbouw behandeld moet worden in de fiscaliteit, waarbij verschillende uitspraken van de Hoge Raad aan bod komen. Bovendien zal ook gekeken worden naar de Europese jurisprudentie, zoals het Kozuba arrest van het Hof van Justitie, en zal onderzocht worden hoe de uitspraken van de Hoge Raad en het Hof van Justitie zich tot elkaar verhouden. Al deze stappen zullen nodig zijn om de uiteindelijke hoofdvraag te beantwoorden, namelijk wanneer er sprake is van vernieuwbouw. Ten slotte zullen de bevindingen worden samengevat en zal een conclusie volgen.

2. De behandeling van onroerende zaken in de Wet op de Omzetbelasting 1968

2.1 Inleiding

Om de hoofdvraag van deze scriptie te beantwoorden zal eerst gekeken moeten worden naar de systematiek van de relevante belastingwetten in relatie tot onroerende zaken. In dit hoofdstuk zal de wet op de Omzetbelasting (hierna: Wet OB) aan bod komen. Waar de Wet OB onroerende zaken gebruikt, wordt in de Btw-richtlijn gesproken van onroerende goederen. Aangezien de omzetbelasting in de Europese Unie (hierna: EU) geüniformeerd is moet de Nederlandse Wet OB in overeenstemming zijn met de Btw-richtlijn van de EU. De vrijstellingen en het principe van vernieuwbouw die de Wet OB kent voor onroerende zaken zijn terug te vinden in de Btw-richtlijn. Door deze uniformering van de omzetbelasting zijn de termen ‘onroerend goed’ en ‘onroerende zaak’ gelijk qua betekenis. De invulling van het begrip ‘onroerende zaken’ zal in dit hoofdstuk uiteen worden gezet. Belangrijke elementen van de Wet OB zijn het subject, het object en de plaats van de levering. Aan de hand van deze elementen wordt bepaald of er omzetbelasting is verschuldigd. De omzetbelasting wordt namelijk geheven van een ondernemer die een belaste prestatie verricht in Nederland⁷. Wanneer een prestatie wordt geleverd door een niet-ondernemer of een ondernemer in het buitenland zal geen sprake zijn van heffing van de omzetbelasting. Daarnaast moet bekeken worden of de verrichte prestatie valt onder het belaste object en of er eventueel vrijstellingen zijn. Het is dus van belang om de stappen van de Wet OB te doorlopen om te bekijken of er daadwerkelijk omzetbelasting verschuldigd is.

2.2 Het subject

De heffing van de omzetbelasting vindt plaats bij de ondernemer⁸. Als de prestatie niet wordt geleverd door een ondernemer, maar door bijvoorbeeld een particulier, dan is geen omzetbelasting verschuldigd. Een ondernemer wordt gedefinieerd als ‘ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent’⁹. Onder het begrip ‘bedrijf’ kan worden verstaan: “... een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er een duurzame opbrengst uit te verkrijgen”¹⁰. Iemand die een vermogensbestanddeel exploiteert om daaruit een duurzame opbrengst te verkrijgen wordt ook gezien als een ondernemer voor de Wet OB¹¹. De omzetbelasting heeft een indirect karakter, waardoor de effectieve belasting niet drukt op het heffingssubject, de ondernemer, maar op de particuliere consument of op ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Dit is ook in overeenstemming met het karakter van de omzetbelasting, namelijk het belasten van het particuliere verbruik¹². Het is echter mogelijk om de omzetbelasting als ondernemer te verleggen¹³. Dit kan het geval zijn in bepaalde grensoverschrijdende situaties, waardoor de btw wordt geheven van degene aan wie de prestatie is geleverd.

⁷ Art. 1 onderdeel a Wet OB.

⁸ Art. 1 onderdeel a Wet OB.

⁹ Art. 7 lid 1 Wet OB.

¹⁰ Art. 7 lid 2 Wet OB.

¹¹ Art. 7 lid 2b Wet OB.

¹² Cursus Belastingrecht 2022, Omzetbelasting, §1.0.3.

¹³ Art. 12 lid 2 Wet OB.

2.3 Het object en vrijstellingen

De btw wordt geheven over de levering van goederen en diensten die zijn verricht door een ondernemer onder bezwarende titel¹⁴, wat in overeenstemming is met artikel (hierna: art.) 2 lid 1 van de Btw-richtlijn. In uitspraken van het Hof van Justitie¹⁵ is nader bepaald wanneer gesproken kan worden van een bezwarende titel, namelijk wanneer tussen de uitvoerende en de afnemende partij een rechtsbetrekking bestaat waarbij onderling prestaties worden uitgewisseld. De afnemer dient als tegenprestatie een vergoeding te betalen die de werkelijke waarde van de dienst of levering weerspiegelt. Het is dus van belang dat er een verband bestaat tussen de verrichte dienst of levering en de betaalde tegenprestatie. De definities van goederen en diensten staat beschreven in art. 3 Wet OB (levering van goederen) en art. 4 Wet OB (levering van diensten). Wegens de omvang van deze bachelorscriptie zal alleen worden ingegaan op de leveringen van onroerende zaken en diensten die betrekking hebben op onroerende zaken.

In de vastgoedsector bestaan verschillende leveringen, waarvan de meest voorkomende leveringen de eigendomsoverdracht en de verhuur van onroerende zaken zijn. Over het algemeen is de levering van een onroerende zaak vrijgesteld van de btw¹⁶. Er gelden echter uitzonderingen op de hoofdregel, waarbij de levering wél belast is met btw. Ten eerste is een levering van een onroerende zaak belast met btw indien de levering van de onroerende zaak plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikneming¹⁷. Het moment van de feitelijke ingebruikneming is voor de ondernemer tevens het moment waarop de herzieningsperiode van tien jaar begint te lopen (hier ga ik in §2.5 verder op in). Wanneer een oude onroerende zaak, dat wil zeggen ouder dan twee jaar, ingrijpend wordt verbouwd moeten we ons echter afvragen of in wezen een nieuwe onroerende zaak is ontstaan, oftewel vernieuwbouw¹⁸. Hierdoor zal er een nieuwe datum zijn voor de eerste ingebruikname, namelijk na de verbouwing¹⁹. Indien dit het geval is, is btw verschuldigd bij de levering van de onroerende zaak en begint voor de ondernemer een nieuwe herzieningsperiode. Aangezien een verhuurder van een onroerende zaak wordt aangemerkt als ondernemer kan dit ook bij verhuurders optreden²⁰. Daarnaast is de levering van een onroerende zaak belast wanneer beide partijen opteren voor een belaste levering²¹ en wanneer sprake is van de levering van een bouwterrein²². Wanneer de levering van een onroerende zaak belast is met btw kan sprake zijn van de samenloopvrijstelling van de overdrachtsbelasting²³, wat in hoofdstuk 3 en 4 zal worden besproken. De verhuur van een onroerende zaak is in beginsel ook vrijgesteld van btw²⁴. Hier gelden echter ook een aantal uitzonderingen, waarbij de verhuur wel belast is met btw. Op deze uitzonderingen zal ik verder niet ingaan. Daarnaast is het mogelijk te opteren voor een btw-belaste verhuur, mits de onroerende zaak niet als

¹⁴ Art. 1 onderdeel a Wet OB.

¹⁵ O.a. HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22, (SAWP).

¹⁶ Art. 11 lid 1 onderdeel a en b Wet OB.

¹⁷ Art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

¹⁸ Art. 11 lid 5b Wet OB.

¹⁹ Art. 11 lid 5b Wet OB.

²⁰ Art. 7 lid 2b Wet OB.

²¹ Art. 11 lid 1a ten tweede Wet OB.

²² Art. 11 lid 1a ten tweede Wet OB.

²³ Art. 15 lid 1a Wet BRV.

²⁴ Art. 11 lid 1b Wet OB.

woning wordt gebruikt²⁵. Bovendien hangt de keuzemogelijkheid van de optie voor belaste verhuur af van het btw-aftrekrecht van de huurder. De huurder moet de onroerende zaak gebruiken voor een activiteit waarvoor volledig of nagenoeg volledig (90%) recht op aftrek van belasting op bestaat. De huurder moet schriftelijk verklaren dat de onroerende zaak volledig of nagenoeg volledig gebruikt zal worden voor belaste activiteiten. Wanneer blijkt dat het criterium niet wordt gehaald en dus niet is voldaan aan de eis voor belaste verhuur, kan de verhuurder de betaalde btw terugvragen van de fiscus en moet de huurder de afgetrokken btw aan de fiscus betalen.

2.4 Onroerende zaken

Normaliter wordt voor de belastingheffing voor het begrip 'onroerende zaak' aangesloten bij art. 3:3 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW), bijvoorbeeld in de overdrachtsbelasting. Voor de omzetbelasting moet echter gekeken worden naar de unierechtelijke uitleg van het begrip²⁶. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie²⁷ blijkt dat de vrijstellingen in de Btw-richtlijn en de bijhorende termen autonome unierechtelijke begrippen zijn, waardoor de gehanteerde criteria in het Burgerlijk Wetboek in dit kader niet relevant zijn. De begrippen verschillen echter niet veel van elkaar. Voor de wettelijke bepalingen die betrekking hebben op de levering (en de verhuur) van onroerende zaken zijn de Btw-richtlijnbevestigingen dus leidend²⁸. Het begrip 'onroerende zaak' is in de omzetbelasting zodoende een unierechtelijk begrip. In het unierecht wordt een objectief criterium gegeven voor het begrip onroerende zaak, namelijk dat de zaak "vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak"²⁹, hetgeen betekent dat de zaak niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of verplaatst. Onder gemakkelijk te demonteren of verplaatsten wordt verstaan: "zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten"³⁰. Een stacaravan zal dus niet als onroerende zaak worden aangemerkt, aangezien deze makkelijk te verplaatsen is. In het arrest Leichenich is echter door het Hof van Justitie besloten dat een boot (inclusief aanlegsteiger en kade), die lange tijd als horecagelegenheid werd gebruikt op dezelfde plek, wel als onroerende zaak moet worden gekwalificeerd³¹. Het objectieve criterium voor een onroerende zaak vereist dus niet dat de onroerende zaak *onlosmakelijk* verbonden moet zijn met de grond³². Bovendien is uit het arrest FML gebleken dat grond als zodanig ook een onroerende zaak vormt en dat een onroerende zaak ook (deels) onder water kan liggen³³.

2.5 De maatstaf van de heffing en het tarief

Indien geen sprake is van een vrijstelling is de btw verschuldigd over de vergoeding³⁴. Het doel van de omzetbelasting is om het verbruik van de particuliere consument te belasten. De maatstaf van de heffing sluit hierbij aan door de tegenprestatie, die de ondernemer ontvangt voor zijn verrichte prestatie, te belasten. Er is zodoende een subjectieve maatstaf van de heffing, waardoor de

²⁵ Art. 11 lid 1b ten vijfde Wet OB.

²⁶ Onroerend goed: art. 13ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²⁷ HvJ EU 12 september 2000, C-358/97, ECLI:EU:C:2000:427, (*Commissie tegen Ierland*), HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23, (*Maierhofer*), en HvJ 12 juni 2003, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, (*Sinclair Collins*).

²⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2013 (*Stctr.* 2013, 26851).

²⁹ HvJ EU 7 september 2006, C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533, (*Heger*).

³⁰ HvJ EU 15 november 2012, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720, (*Leichenich*).

³¹ HvJ EU 15 november 2012, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720, (*Leichenich*).

³² HvJ EU 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23, (*Maierhofer*).

³³ HvJ EU 3 maart 2005, C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126, (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn, FML*).

³⁴ Art. 8 lid 1 Wet OB.

daadwerkelijke consumptie van de consument wordt belast³⁵. De vergoeding weerspiegelt dus de waarde van de levering of dienst. Wanneer niet in een geldsom is betaald zal de waarde van de prestatie als vergoeding genomen worden³⁶. Als echter meer wordt betaald dan de waarde van de levering of dienst zal hetgeen voldaan is worden gezien als de vergoeding. Het tarief bedraagt 21%³⁷.

2.6 Aftrek van voorbelasting en herziening

Ondernemers kunnen de btw, die zijzelf hebben betaald, aftrekken van de voorbelasting, mits de betaalde btw een rechtstreeks en onmiddellijk verband heeft met goederen of diensten die gebruikt worden voor belaste handelingen³⁸. Om dit toe te passen op het onderwerp van deze scriptie moet er dus een directe toerekening bestaan tussen de aangekochte onroerende zaak en een belaste activiteit. Wanneer de onroerende zaak gebruikt wordt voor niet-belaste handelingen, bijvoorbeeld bij vrijgestelde prestaties, bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Door deze regeling zal bij onderlinge leveringen tussen ondernemers geen belasting drukken op de prestaties, aangezien de ondernemer die de prestatie afneemt de btw kan aftrekken van de voorbelasting. Het is mogelijk dat een ondernemer belaste en niet-belaste handelingen verricht. Om de omvang van de aftrek van de voorbelasting te bepalen in dit soort situaties moet gekeken worden in hoeverre de ondernemer de onroerende zaak gebruikt voor belaste handelingen³⁹. Verschillende mogelijkheden bestaan om de mate van de aftrek te berekenen. Ten eerste bestaat de 'pro rata aftrek op basis van de omzet'⁴⁰. Bij deze methode wordt gekeken naar de verhouding van de belaste handelingen ten opzichte van de niet-belaste handelingen op basis van de omzet. Deze verhouding wordt vervolgens gebruikt om de algemene kosten te verdelen in aftrekbare en niet-aftrekbare kosten. De pro rata berekeningen kan echter leiden tot een afwijkende verhouding. Het is daarom ook mogelijk om de verhoudingen te berekenen op basis van het werkelijke gebruik, mits aannemelijk wordt gemaakt dat de pro rata methode niet overeenkomt met de daadwerkelijke verhoudingen⁴¹. Het werkelijke gebruik kijkt welk deel van het pand (aantal vierkante meters) wordt gebruikt voor belaste handelingen en welk deel voor niet-belaste handelingen. Met deze verhouding wordt berekend welk deel van de btw-kosten als aftrekbaar aangemerkt kan worden. De omvang van de aftrekbare voorbelasting moet echter worden herzien als het daadwerkelijke gebruik van de onroerende zaak niet overeenkomt met de vastgestelde bestemming van het gebruik⁴². De herzieningsperiode voor onroerende zaken is negen boekjaren na het jaar van de eerste ingebruikname⁴³. Als de btw-aftrek van de ondernemer wordt herzien, wordt telkens een tiende gedeelte van het totale bedrag van de afgetrokken voorbelasting gebruikt om de herziening te berekenen. Er bestaan drie herzieningsmomenten waarop het recht op

³⁵ Cursus Belastingrecht 2022, Omzetbelasting, §2.2.1.A.a.

³⁶ Art. 8 lid 2 Wet OB.

³⁷ Art. 9 lid 1 Wet OB.

³⁸ Art. 15 lid 1 Wet OB & §3.2.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stctr.* 2020, 167584).

³⁹ Art. 15 lid 6 Wet OB.

⁴⁰ Art. 11 lid 1c Uitvoeringsbeschikking Wet OB & §3.3.4.2 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stctr.* 2020, 167584).

⁴¹ Art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB & §3.3.4.3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stctr.* 2020, 167584).

⁴² Art. 15 lid 4 Wet OB.

⁴³ Art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

aftrek van de btw gecontroleerd moet worden, namelijk 1) het moment van de investering⁴⁴, 2) het moment van eerste ingebruikname⁴⁵ en 3) het einde van ieder van de negen volgende boekjaren na de ingebruikneming⁴⁶. Wanneer het gebruik van een onroerende zaak dusdanig anders is dan initieel het idee was, waardoor meer of minder btw is afgetrokken dan waar de ondernemer wettelijk gezien recht op heeft op basis van het daadwerkelijke gebruik, is de ondernemer de te veel afgetrokken btw aan de Belastingdienst verschuldigd en zal de te weinig betaalde btw worden teruggestort (op verzoek). De volgende voorbeelden illustreren de systematiek van de herziening⁴⁷:

Voorbeeld 1 (meer/minder belaste activiteiten)

Bedrijf A koopt een nieuw kantoorpand voor €100 miljoen. De verschuldigde btw is €21 miljoen. In het eerste jaar wordt het pand voor 40% gebruikt voor belaste activiteiten. De btw-aftrek is zodoende €8,4 miljoen (40% van €21 miljoen). In jaar 2 gaat bedrijf A het pand echter gebruiken voor meer belaste activiteiten, namelijk voor 48%. Het gebruik van het pand verandert, waardoor een btw-herziening volgt. Aangezien bedrijf A het pand voor een groter percentage gebruikt voor belaste activiteiten kan meer btw afgetrokken worden. De herziening bedraagt €168.000, namelijk $(1/10)^{48} * €21 \text{ miljoen} * (48\% - 40\%)$. Bedrijf A mag dus €168.000 meer aftrekken dan initieel is afgetrokken. Bedrijf A kan dit terugvragen van de fiscus. In jaar 3 zakt het gebruik voor btw-belast gebruik naar 31%, waardoor bedrijf A minder btw mag aftrekken dan in eerste instantie is gedaan. Bedrijf A moet €189.000, namelijk $(1/10) * €21 \text{ miljoen} * (31\% - 40\%)$, terugbetalen aan de fiscus. Er wordt dus elke keer gekeken naar het pro rata gebruik van het eerste jaar, aangezien op dat moment de aftrekbare btw wordt berekend. De herziening vindt plaats indien het gebruik verandert.

Voorbeeld 2 (verkoop ineens)

De stichtingskosten voor een nieuw kantoorpand van bedrijf B zijn €100 miljoen. De verschuldigde btw is €21 miljoen. Het pro rata gebruik bij de eerste ingebruikneming is 40%, waardoor de btw-aftrek €8,4 miljoen is. Aan het begin van jaar 4 wordt het pand echter verkocht waarbij **niet** wordt geselecteerd voor een btw-belaste levering⁴⁹. Hierdoor komt er een herziening van €5.880.000, namelijk $(7/10)^{50} * €21 \text{ miljoen} * (0\% - 40\%)$. Bedrijf B zal dit moeten terugbetalen aan de fiscus. Het is echter ook mogelijk om het pand te verkopen **met** de optie tot belaste levering, waarbij het pand voor 100% gebruikt wordt voor belaste activiteiten. In dit geval zal ook een btw-herziening plaatsvinden, aangezien de verkoop voor 100% belast is en het pro rata gebruik eerst 40% was. De herziening bedraagt zodoende €8.820.000, namelijk $(7/10) * €21.000.000 * (100\% - 40\%)$. Bedrijf B ontvangt dit bedrag dan juist terug van de fiscus, terwijl de koper btw moet betalen over de nieuwe koopsom.

⁴⁴ Art. 15 lid 4 Wet OB.

⁴⁵ HvJ EU 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, nr. C-791/18, ECLI:EU:C:2020:731, (*Stichting Schoonzicht*).

⁴⁶ Art. 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking Wet OB & art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁴⁷ De voorbeelden zijn ontleend aan de colleges van het vak 'Belasting op Onroerende Zaken'.

⁴⁸ De herzieningsperiode is 10 jaar. Hierdoor wordt 1/10 gebruikt.

⁴⁹ Na twee jaar na de eerste ingebruikname is de verkoop niet meer belast met btw. Het is echter wel mogelijk om te opteren voor een belaste verkoop.

⁵⁰ Er zijn nog 7 jaren tot de herzieningsperiode van 10 jaar voorbij is. Hierdoor wordt 7/10 gebruikt.

2.7 Deelconclusie

Volgens art. 1 onderdeel a Wet OB wordt de omzetbelasting geheven van de ondernemer die onder bezwarende titel een goed of dienst levert in Nederland. Wanneer hier geen sprake van is, is geen omzetbelasting verschuldigd. Ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent, is een ondernemer. Bovendien wordt men ook als ondernemer aangemerkt wanneer een vermogensbestanddeel wordt geëxploiteerd om een duurzame opbrengst te verkrijgen⁵¹.

De omzetbelasting wordt geheven over de leveringen van goederen en diensten, welke moet plaatsvinden onder bezwarende titel. Indien tussen de uitvoerende en de afnemende partij een rechtsbetrekking bestaat waarbij onderling prestaties worden uitgewisseld, is sprake van een bezwarende titel. Hierbij is van belang dat er een causale relatie bestaat tussen de betaling en de levering van het goed of de dienst. In de vastgoedsector zijn de meest voorkomende leveringen en diensten van onroerende zaken de eigendomsoverdracht en de verhuur. De levering van een onroerende zaak is vrijgesteld van de btw, tenzij de levering voor, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikname plaatsvindt⁵². Ook de verhuur van onroerende zaken is over het algemeen vrijgesteld van de btw⁵³. Indien een oude bestaande onroerende zaak (ouder dan twee jaar) ingrijpend wordt verbouwd kan het zijn dat vernieuwbouw ontstaat⁵⁴, waardoor de tweejaarstermijn opnieuw begint en 21% btw verschuldigd is over de levering.

Van belang is om te onderzoeken wanneer gesproken wordt van een onroerende zaak. In de omzetbelasting wordt aangesloten bij het unierechtelijke begrip. In de Btw-richtlijn wordt gesproken van onroerend goederen, waar in de Wet OB onroerende zaken wordt gebruikt. Deze termen zijn gelijk qua betekenis. In het unierecht wordt een objectief criterium gegeven voor de onroerende zaak: “een zaak, die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak”⁵⁵, hetgeen betekent dat de zaak niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of verplaatst. Dit criterium vereist echter niet dat de onroerende zaak onlosmakelijk met de grond verbonden moet zijn⁵⁶.

Ondernemers hebben recht op aftrek van de voorbelasting volgens art. 15 lid 1 Wet OB. Het recht op btw-aftrek bestaat echter alleen wanneer er een direct verband is tussen de aangekochte goederen of diensten en een belaste activiteit. Wanneer een onroerende zaak wordt gebruikt voor een vrijgestelde prestatie bestaat geen recht op btw-aftrek. Bij gemengd gebruik (belaste en niet-belaste activiteiten) moeten de btw-kosten gesplitst worden⁵⁷. De eerste mogelijkheid om te splitsen is de pro rata methode. Indien de pro rata methode geen toereikende verhouding geeft, kan gebruik gemaakt worden van de verdeling naar het werkelijke gebruik.

Het is bovendien mogelijk dat de bestemming van een goed of dienst verandert van een belaste activiteit naar een niet-belaste activiteit, of andersom. In dit geval zal een herziening van de afgetrokken btw volgen. De termijn voor btw-herziening voor onroerende zaken is negen jaren na de eerste

⁵¹ Art. 7 lid 2b Wet OB.

⁵² Art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

⁵³ Art 11 lid 1b Wet OB.

⁵⁴ Art. 11 lid 5b Wet OB.

⁵⁵ HvJ EU 7 september 2006, C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533, (*Heger*).

⁵⁶ HvJ EU 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23, (*Maierhofer*).

⁵⁷ Art. 15 lid 6 Wet OB.

ingebruikname⁵⁸. Het kan zijn dat een ondernemer een deel van de betaalde btw van de Belastingdienst terugkrijgt, maar het kan ook zijn dat de ondernemer de fiscus moet betalen.

⁵⁸ Art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

3. De behandeling van onroerende zaken voor de heffing van de overdrachtsbelasting

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik vastgesteld dat het begrip ‘onroerende zaak’ in de omzetbelasting een unierechtelijk begrip is, waardoor aangesloten dient te worden bij de Btw-richtlijn. De Nederlandse civielrechtelijke begripsbepaling is zodoende niet relevant in de omzetbelasting. Hierbij dient echter wel opgemerkt te worden dat er geen grote verschillen bestaan tussen de Nederlandse civielrechtelijke uitleg van het begrip ‘onroerende zaak’ en de Europese betekenis in de Btw-richtlijn. In de overdrachtsbelasting wordt echter wel aangesloten bij het Nederlandse civielrechtelijke begrip van art. 3:3 BW. Bovendien wordt in art. 4 van de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) het begrip van de onroerende zaak uitgebreid met de fictieve onroerende zaak (of: onroerendezaakrechtspersoon). De invulling van het begrip ‘onroerende zaak’ verschilt dus tussen de omzet- en overdrachtsbelasting. Een ander verschil is het subject. Waar de btw wordt geheven van de verkoper van de onroerende zaak (de ondernemer), wordt de overdrachtsbelasting geheven van de verkrijger en dus de koper van de onroerende zaak⁵⁹. Het moment waarop de overdrachtsbelasting wordt geheven is het moment van de verkrijging⁶⁰. De samenloop tussen de omzet- en overdrachtsbelasting zal ik dit hoofdstuk kort bespreken in §3.4. In het volgende hoofdstuk (hoofdstuk 4) zal de samenloop uitgebreid besproken worden.

3.2 Het object en tijdstip

In de overdrachtsbelasting speelt de verkrijging een belangrijke rol. De verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak vormt dan ook het belastbaar feit, oftewel het object van de heffing⁶¹. Bovendien is de verkrijging van rechten waaraan de onroerende zaak is onderworpen ook belast met overdrachtsbelasting⁶². De verkrijging van een onroerende zaak kan worden gesplitst in de verkrijging van de juridische eigendom en de verkrijging van de economische eigendom⁶³. Beide verkrijgingen zijn belast met overdrachtsbelasting.

Voor het begrip ‘rechten’ moet worden gekeken naar de civielrechtelijke invulling van het begrip ‘beperkte rechten’⁶⁴, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen gebruiksrechten en zekerheidsrechten. Alleen de vestiging en verkrijging van beperkte gebruiksrechten op onroerende zaken is onderworpen aan de heffing van de overdrachtsbelasting. Hierbij kan gedacht worden aan het recht van vruchtgebruik (Titel 3.8 BW), het recht van erfdiensbaarheid (Titel 5.6 BW), het recht van erfpacht (Titel 5.7 BW) en het recht van opstal (Titel 5.8 BW).

Onder de beperkte rechten vallen niet de persoonlijke gebruiksrechten, zoals huur en pacht. Deze vallen dus niet onder de heffing van de overdrachtsbelasting.

⁵⁹ Art. 2 lid 1 Wet BRV.

⁶⁰ Art 2 lid 1 Wet BRV.

⁶¹ Art. 2 lid 1 Wet BRV.

⁶² Art. 2 lid 2 Wet BRV.

⁶³ Voor de verkrijging van economische eigendom zie art. 2 lid 2 Wet BRV.

⁶⁴ Art. 3:8 BW.

Naast de verkrijging is ook het moment van de verkrijging van de juridische/economische eigendom van belang. Het tijdstip van de verkrijging speelt namelijk een rol bij opeenvolgende verkrijgingen, waardoor eventueel een vermindering van de overdrachtsbelasting mogelijk is⁶⁵. Bij de verkrijging van een onroerende zaak geldt het moment van inschrijving van een akte in een openbaar register, wat vereist is bij de eigendomsoverdracht van een onroerende zaak, als tijdstip van de verkrijging en niet het moment waarop de akte wordt opgemaakt⁶⁶. Voor de vaststelling van de belastingschuld is het moment waarop de akte wordt opgemaakt echter wel van belang⁶⁷. Op dit moment wordt de waarde van de onroerende zaak en vervolgens het tarief en de te betalen belasting vastgesteld. Er zijn echter situaties waarbij geen inschrijving in het openbaar register nodig is, zoals bij een erfrechtelijke verkrijging of de verkrijging van de economische eigendom. In deze gevallen geldt het moment waarop aan alle voorwaarden van verkrijging is voldaan als het tijdstip van verkrijging. Bij de verkrijging van een fictieve onroerende zaak is ook geen inschrijving van een akte in een openbaar register nodig, waardoor de feitelijke verkrijging zal gelden als het verkrijgingsmoment.

3.3 Verrijking (juridische/economische eigendom)

Zoals eerder genoemd (in §3.1) bestaat in de overdrachtsbelasting een verschil tussen de verkrijging van de juridische en de economische eigendom van een onroerende zaak. De verkrijging van de juridische en economische eigendom kunnen op verschillende momenten plaatsvinden, maar ook tegelijk. Bij de gezamenlijke verkrijging van de juridische en economische eigendom zal één belastbaar feit geconstateerd worden⁶⁸. Indien de juridische en economische eigendom echter niet tegelijk wordt verkregen (uiteenlopende tijdstippen) zal sprake zijn van twee belastbare feiten. In dit geval zal een verkrijging van dezelfde onroerende zaak dus twee keer worden belast met overdrachtsbelasting. Om dit te voorkomen is een regeling in art. 9 lid 4 Wet BRV opgenomen voor de opvolgende verkrijging (zie §3.4).

3.4 De maatstaf van de heffing

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van hetgeen verkregen is, waarbij de waarde ten minste de tegenprestatie is⁶⁹. Bij beperkte rechten bestaat de waarde uit de tegenprestatie plus de waarde van de canonverplichtingen⁷⁰.

Er zijn situaties waarin de heffingsmaatstaf wordt verminderd, namelijk bij de opvolgende verkrijging. De opvolgende verkrijging kan worden onderverdeeld in twee verschillende vormen. De eerste vorm bestaat uit een verkrijging van in eerste instantie het economische eigendom gevolgd door het juridische eigendom, of andersom. De waarde, waarover de overdrachtsbelasting wordt geheven bij de tweede verkrijging, kan bij dit soort verkrijgingen worden verminderd met het bedrag waarover overdrachtsbelasting verschuldigd was bij de eerste verkrijging, mits de overdrachtsbelasting bij de eerste verkrijging niet aftrekbaar was⁷¹. De vermindering van de heffingsmaatstaf vereist geen termijn

⁶⁵ Art. 13 Wet BRV.

⁶⁶ HR 18 december 1991, nr. 27 362, ECLI:NL:HR:1991:BH8222, BNB 1992/102.

⁶⁷ Art. 8 lid 1 Wet BRV.

⁶⁸ *Kamerstukken II 1994/95*, 24 172, nr. 10, p. 3-4, *V-N 1995*, p. 3368.

⁶⁹ Art. 9 lid 1 Wet BRV & art. 52 Wet BRV.

⁷⁰ Canonverplichtingen worden berekend met behulp van de tabel in het Uitvoeringsbesluit Wet BRV. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van een periodieke schuldplichtigheid onafhankelijk van het leven.

⁷¹ Art. 9 lid 4 Wet BRV.

tussen de twee verkrijgingen. De tweede vorm van de opvolgende verkrijging waarbij de heffingsmaatstaf wordt verminderd is de doorlevering binnen zes maanden. Indien een onroerende zaak binnen zes maanden na de vorige verkrijging door een ander wordt verkregen, wordt de waarde waarover bij de tweede verkrijging overdrachtsbelasting wordt geheven verminderd met het bedrag waarover (niet aftrekbare) overdrachtsbelasting is betaald bij de vorige verkrijging⁷². De datum van de inschrijving van een akte in het openbaar register is bepalend voor het moment van de verkrijging⁷³. Vanaf dit moment begint de termijn van zes maanden te lopen.

Beide regelingen voor de opvolgende verkrijging gelden ook voor de geheven omzetbelasting, mits deze in het geheel niet is afgetrokken. Aangezien de omzetbelasting de levering als belastbaar feit ziet, moet 'verkrijging' als 'levering' worden gelezen in beide artikelen⁷⁴. In art. 13 lid 1 Wet BRV ontstaat echter onduidelijkheid of voor de omzetbelasting het moment van de levering van de onroerende zaak als startpunt moet gelden van de termijn of het moment van de inschrijving van de akte (het moment van de verkrijging in de overdrachtsbelasting). Hierover is (nog) geen duidelijkheid.

3.5 Het tarief en vrijstellingen

3.5.1 Het tarief

De overdrachtsbelasting kent een algemeen tarief van 8% en een verlaagd tarief van 2%⁷⁵. Het verlaagd tarief is van toepassing op de verkrijging door een natuurlijk persoon van een woning en rechten die betrekking hebben op een woning of de verkrijging van lidmaatschap, zoals bedoeld in art. 4 lid 1b Wet BRV, voor zover dit betrekking heeft op een woning⁷⁶. De woning dient bovendien anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te worden gebruikt. Het tarief van 2% is niet van toepassing op de verkrijging van het economische eigendom of de verkrijging van aandelen⁷⁷.

Voor het verlaagd tarief is dus van belang of sprake is van een woning. De Hoge Raad heeft in de arresten van 24 februari 2017⁷⁸ nader toegelicht wat verstaan moet worden onder een woning. Van belang is dat de onroerende zaak op het moment van de verkrijging naar zijn aard bestemd is om als woning gebruikt te worden. Bovendien heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de onroerende zaak ook geschikt moet zijn voor bewoning⁷⁹. Het is echter mogelijk dat een onroerende zaak eerst als woning dient en later wordt verbouwd en gebruikt als kantoor, waarna het kantoor wordt verkocht om gebruikt te worden als woning. De Hoge Raad oordeelde in deze situatie dat het doel waarvoor de onroerende zaak oorspronkelijk is gebouwd van belang is bij de beoordeling of sprake is van een woning. Daarnaast oordeelde de Hoge Raad dat een onroerende zaak zijn aard behoudt wanneer slechts beperkte aanpassingen nodig zijn om de onroerende zaak weer gereed te maken voor bewoning⁸⁰.

⁷² Art. 13 lid 1 Wet BRV.

⁷³ HR 29 oktober 2010, nr. 09/03675, BNB 2011/13, m. nt. J.C van Straaten.

⁷⁴ HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, BNB 2013/133 (concl. A-G Wattel), m. nt. B.G van Zadelhoff.

⁷⁵ Art. 14 lid 1 & lid 2 Wet BRV.

⁷⁶ Art. 14 lid 2 Wet BRV.

⁷⁷ Art. 14 lid 5 Wet BRV.

⁷⁸ HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:HR:2017:290, BNB 2017/95; HR 24 februari 2017, nr. 16/03768, ECLI:HR:2017:294, BNB 2017/96; HR 24 februari 2017, nr. 16/04101, ECLI:HR:2017:295, BNB 2017/97; HR 24 februari 2017, nr. 16/02257, ECLI:HR:2017:291, BNB 2017/98 (concl. A-G Wattel), m. nt. J.C van Straaten.

⁷⁹ HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:HR:2017:290, BNB 2017/95.

⁸⁰ HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:HR:2017:290, BNB 2017/95.

Een onroerende zaak die oorspronkelijk gebouwd is voor een andere bestemming dan bewoning, maar door een verbouwing de aard heeft gekregen van een woning wordt ook aangemerkt als een woning. De aard van de onroerende zaak kan dus wijzigen. Wanneer toch twijfel bestaat of de onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning op het moment van de verkrijging kan gekeken worden of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft toegekend.

Leegstaande kantoorpanden, kerken of schoolgebouwen worden soms omgebouwd tot woningen. Hierdoor kan verwarring ontstaan over de aard van de onroerende zaak. De overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting, waardoor de aard van de onroerende zaak op het moment van de verkrijging van belang is. Indien er nog geen of zeer weinig bouwkundige aanpassingen zijn gedaan is de aard van de onroerende zaak niet gewijzigd⁸¹. Als de transformatie naar woning geheel of nagenoeg geheel is voltooid dan zal de aard van de onroerende zaak wijzigen.

3.5.2 Vrijstellingen

De overdrachtsbelasting kent vele vrijstellingen, die zijn opgesomd in art. 15 Wet BRV. In deze scriptie zal echter alleen worden ingegaan op de samenloopvrijstelling. De samenloopvrijstelling zal echter besproken worden in hoofdstuk 4.

3.6 Deelconclusie

De overdrachtsbelasting wordt geheven van de verkrijger van een onroerende zaak. Het belastbaar feit is dan ook de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak. De verkrijging kan worden onderverdeeld in de verkrijging van de juridische of de economische eigendom. De verkrijging van rechten waaraan de onroerende zaak is onderworpen is ook belast met overdrachtsbelasting⁸². Het begrip 'rechten' sluit aan bij het civielrechtelijke begrip 'beperkte rechten'⁸³, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen gebruiksrechten en zekerheidsrechten. Alleen de vestiging en verkrijging van beperkte gebruiksrechten op onroerende zaken is onderworpen aan de heffing van de overdrachtsbelasting.

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van hetgeen verkregen is. Indien meer wordt betaald dan de waarde in het economisch verkeer wordt de waarde gesteld op ten minste de tegenprestatie is⁸⁴. Bij beperkte rechten bestaat de waarde uit de tegenprestatie plus de waarde van de canonverplichtingen. Het is echter mogelijk dat de maatstaf van de heffing wordt verminderd. Dit is het geval bij de opvolgende verkrijging, welke bestaat uit twee verschillende mogelijkheden. Ten eerste is een vermindering mogelijk bij de opvolgende verkrijging van juridische en vervolgens economische eigendom, of andersom⁸⁵. De tweede vorm van de opvolgende verkrijging is de doorlevering binnen zes maanden⁸⁶. Bovendien wordt met de opvolgende verkrijging ook een eventuele vermindering van de omzetbelasting geregeld. Bij beide vormen is echter wel van belang dat de eerder betaalde overdrachtsbelasting of omzetbelasting niet in aftrek is gebracht.

⁸¹ Cursus Belastingrecht, Overdrachtsbelasting, §2.3.1.B.b2, pg. 135.

⁸² Art. 2 lid 2 Wet BRV.

⁸³ Art. 3:8 BW.

⁸⁴ Art. 9 lid 1 Wet BRV & art. 52 Wet BRV.

⁸⁵ Art. 9 lid 4 Wet BRV.

⁸⁶ Art. 13 lid 1 Wet BRV.

De overdrachtsbelasting kent twee tarieven, een algemeen tarief van 8% en een verlaagd tarief van 2%⁸⁷. Het tarief van 2% is alleen van toepassing op de verkrijging van een woning of rechten die daaraan zijn onderworpen⁸⁸. Deze woning moet anders dan tijdelijk als hoofdverblijf worden gebruikt. Aangezien het begrip 'woning' bepalend is voor het tarief is het van belang te onderzoeken wat wordt bedoeld met een woning. De Hoge Raad heeft in de arresten van 24 februari 2017⁸⁹ nader toegelicht wat verstaan moet worden onder een woning. Van belang is dat de onroerende zaak op het moment van de verkrijging naar zijn aard bestemd is om als woning gebruikt te worden.

De belangrijkste vrijstelling met het oog op deze scriptie is de samenloopvrijstelling. Deze zal in het volgende hoofdstuk uitgebreid aan bod komen.

⁸⁷ Art. 14 lid 1 & lid 2 Wet BRV.

⁸⁸ Art. 14 lid 2 Wet BRV.

⁸⁹ HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:HR:2017:290, BNB 2017/95; HR 24 februari 2017, NR. 16/03768, ECLI:HR:2017:294, BNB 2017/96; HR 24 februari 2017, NR. 16/04101, ECLI:HR:2017:295, BNB 2017/97; HR 24 februari 2017, NR. 16/02257, ECLI:HR:2017:291, BNB 2017/98 (concl. A-G Wattel), m. nt. J.C van Straaten.

4. De samenloopvrijstelling

4.1 Inleiding

In de afgelopen twee hoofdstukken, hoofdstuk 2 en hoofdstuk 3, is de heffing van omzet- en de overdrachtsbelasting met het oog op onroerende zaken besproken. Bij de verkoop c.q. verkrijging van een onroerende zaak kunnen beide belastingen geheven worden. Om te voorkomen dat een cumulatie van deze belastingen ontstaat, is de samenloopvrijstelling ingevoerd. In dit hoofdstuk zal ten eerste worden ingegaan op de systematiek van de samenloopvrijstelling, waarbij een aantal voorbeelden wordt gegeven. Vervolgens zal de projectontwikkelaarsregeling kort aan bod komen. In §4.4 en §4.5 zal ik belangrijke begrippen voor de samenloopvrijstelling nader toelichten. Ten slotte zal ik kort aandacht besteden aan een definitieverschil tussen de omzet- en overdrachtsbelasting.

4.2 Algemeen

Op grond van art. 15 lid 1a Wet BRV is de verkrijging van onroerende zaken in de bouw- en handelsfase vrijgesteld van de overdrachtsbelasting, indien deze verkrijging voor de omzetbelasting tevens wordt aangemerkt als een belaste levering en btw verschuldigd is. De levering moet van rechtswege belast zijn met btw, dus niet door middel van een optie. Wanneer sprake is van een belaste levering in de omzetbelasting⁹⁰ is besproken in hoofdstuk 2 (§2.2). Bovendien vereist de samenloopvrijstelling dat de verkregen onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt, of dat de verkrijger de verschuldigde omzetbelasting geheel niet kan aftrekken. De samenloopvrijstelling kan dus toegepast worden als één van deze situaties aan de orde is: 1) de onroerende zaak is in gebruik genomen als bedrijfsmiddel, maar de verkrijger heeft geen btw-aftrekrecht, of 2) de verkrijger heeft wel recht op aftrek van de btw, maar de onroerende zaak is niet in gebruik genomen als bedrijfsmiddel. Onroerende zaken die binnen twee jaar na de eerste ingebruikname worden verkocht zijn van rechtswege belast met btw en al gebruikt als bedrijfsmiddel. De samenloopvrijstelling is dan dus alleen van toepassing indien de verkrijger de btw in het geheel niet kan aftrekken. Om te bepalen of er sprake is van recht op aftrek wordt aangesloten bij de bepalingen in art. 15 Wet OB. De volgende voorbeelden illustreren de systematiek van de samenloopvrijstelling:

Voorbeeld 1 (ingebruikname, maar geen recht op aftrek)

Ondernemer A heeft een nieuwe woning laten bouwen. Deze woning verhuurt ondernemer A gedurende 1 jaar aan meneer B, waardoor de woning als bedrijfsmiddel wordt gebruikt. Aan het einde van jaar 1 besluit ondernemer A de woning te verkopen aan mevrouw C. De levering van de woning door ondernemer A aan mevrouw C is van rechtswege belast met omzetbelasting, aangezien de woning minder dan twee jaar geleden in gebruik is genomen. Mevrouw C is een particulier en kan zodoende de verschuldigde omzetbelasting niet in aftrek brengen. Aangezien mevrouw C geen recht heeft op aftrek van de btw kan zij gebruik maken van de samenloopvrijstelling, ondanks het feit dat de woning als bedrijfsmiddel is gebruikt.

⁹⁰Zie ook art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

Voorbeeld 2 (wel recht op aftrek, geen ingebruikname)

Projectontwikkelaar A heeft een kantoorpand laten bouwen. Dit pand verkoopt de projectontwikkelaar aan ondernemer B, die in het pand belaste activiteiten zal verrichten. Het pand wordt voor het eerst in gebruik genomen door ondernemer B. De levering van het nieuwe pand is van rechtswege belast met btw, aangezien het pand binnen de tweejaarstermijn valt. Ondernemer B heeft bovendien recht op aftrek van de voorbelasting. Ondernemer B kan, ondanks het recht op aftrek van de btw, gebruik maken van de samenloopvrijstelling, aangezien het pand nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt.

Voorbeeld 3 (ingebruikname en aftrek, geen samenloopvrijstelling)

Ondernemer A heeft een nieuw pand laten bouwen voor zijn kledingwinkel. Na 1,5 jaar besluit ondernemer A te stoppen met de winkel en verkoopt het pand aan ondernemer B, die het pand ook gaat gebruiken als kledingwinkel. De levering van het pand door ondernemer A aan ondernemer B is van rechtswege belast, omdat het pand minder dan twee jaar geleden in gebruik is genomen. Ondernemer B kan echter geen gebruik maken van de samenloopvrijstelling, aangezien het pand is gebruikt als bedrijfsmiddel én ondernemer B (de verkrijger) recht heeft op aftrek van de voorbelasting. Ondernemer B moet dus overdrachtsbelasting betalen over de verkrijging.

Voor de samenloopvrijstelling niet van belang in hoeverre de verkrijger de betaalde omzetbelasting in aftrek kan brengen. Indien de verkrijging plaatsvindt na de eerste ingebruikname, maar binnen de tweejaarstermijn, bestaat geen vrijstelling van de overdrachtsbelasting als de verkrijger de omzetbelasting (deels) kan aftrekken. Wanneer de verkrijger de onroerende zaak dus deels gebruikt voor niet-belaste activiteiten in de omzetbelasting ontstaat een cumulatie van de omzet- en overdrachtsbelasting, aangezien de samenloopvrijstelling dan niet toegepast kan worden. Het is namelijk niet mogelijk om de samenloopvrijstelling pro rata toe te passen.

4.3 Projectontwikkelaarsregeling

Er bestaat echter een uitzondering waardoor de samenloopvrijstelling alsnog toegepast kan worden, ondanks dat de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger recht op aftrek heeft. Dit is het geval bij een levering binnen zes maanden na de eerste ingebruikneming⁹¹. Onroerende zaken die door projectontwikkelaars worden gebouwd om te verkopen aan beleggers zijn namelijk aantrekkelijker wanneer deze al verhuurd zijn (en dus al gebruikt worden als bedrijfsmiddel) en bovendien is er ook een kans dat de belegger recht op aftrek van de omzetbelasting heeft. Deze regeling wordt daarom ook wel de projectontwikkelaarsregeling genoemd.

4.4 Ingebruikname

Een belangrijk aspect voor de toepassing van de samenloopvrijstelling is de ingebruikname van een onroerende zaak als bedrijfsmiddel⁹². In de omzetbelasting wordt de term 'bedrijfsmiddel' echter niet genoemd, maar wordt wel gesproken van de eerste ingebruikneming⁹³. De Hoge Raad⁹⁴ heeft

⁹¹ Art. 15 lid 6 & 7 Wet BRV.

⁹² Art. 15 lid 1a Wet BRV.

⁹³ Art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

⁹⁴ HR 7 november 1984, nr. 22 331, BNB 1985/3.

besloten dat voor het begrip ‘bedrijfsmiddel’ verwezen kan worden naar de definitie van art. 7 lid 2b Wet OB, namelijk “de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Wanneer een onroerende zaak dus niet wordt gebruikt om een duurzame opbrengst te genereren zal het pand niet als bedrijfsmiddel worden aangemerkt. Bovendien moet de onroerende zaak worden gebruikt in overeenkomst met de objectieve bestemming⁹⁵. Als een onroerende zaak in de tussentijd wordt gebruikt voor een ander doel dan de objectieve bestemming van het desbetreffende pand zal de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel zijn gebruikt, waardoor de samenloopvrijstelling alsnog kan worden toegepast⁹⁶.

4.5 Opvolgende verkrijging van juridische eigendom na economische eigendom

Bij de opvolgende verkrijging van in eerste instantie de economische eigendom gevolgd door de juridische eigendom (of andersom) kan de samenloopvrijstelling op beide verkrijgingen van toepassing zijn. Indien de economische eigendom wordt verkregen met toepassing van de samenloopvrijstelling kan op de latere verkrijging de vrijstelling ook worden toegepast⁹⁷, mits aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Ten eerste moet de samenloopvrijstelling bij de verkrijging van de economische eigendom van toepassing zijn. Daarnaast moet de btw-levering en de overdracht van de juridische eigendom plaatsvinden tussen dezelfde koper en verkoper. Hierbij is van belang dat bij de verkrijging van de juridische eigendom (nog steeds) sprake is van een onroerende zaak, zoals beschreven in art. 11 lid 1a Wet OB. Bovendien moet worden gekeken naar de eisen van art. 15 lid 1a Wet BRV, namelijk of de onroerende zaak is gebruikt als bedrijfsmiddel. Indien de onroerende zaak is gebruikt als bedrijfsmiddel moet bepaald worden of de verkrijger de verschuldigde btw kan aftrekken. Wanneer de koper geen recht heeft op aftrek van de btw is de samenloopvrijstelling van toepassing. Als de koper echter wel recht heeft op aftrek van de betaalde btw kan nog gekeken worden of gebruik gemaakt kan worden van de projectontwikkelaarsregeling⁹⁸.

4.6 Verschil tussen de omzet- en overdrachtsbelasting

Tussen de omzet- en de overdrachtsbelasting bestaat een definitieverschil voor het begrip ‘onroerende zaak’. Hierdoor is het in beginsel mogelijk dat een zaak voor de overdrachtsbelasting wordt aangemerkt als onroerend, terwijl de omzetbelasting de zaak zal behandelen als roerend. Een voorbeeld hiervan is een chalet. In de overdrachtsbelasting wordt een chalet bestempeld als een onroerende zaak, terwijl de omzetbelasting een chalet als roerend ziet (aangezien dit makkelijk te demonteren en te verplaatsen is). In dit soort situaties zou de samenloopvrijstelling dus niet opgaan en ontstaat cumulatie van de omzet- en overdrachtsbelasting. De Staatssecretaris acht deze cumulatie niet wenselijk en heeft zodoende goedgekeurd dat de overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege blijft als voor de overdrachtsbelasting sprake is van een onroerende zaak, maar voor de omzetbelasting van een roerende zaak⁹⁹. Het deel van de overdrachtsbelasting dat achterwege blijft is gelijk aan de waarde van het deel dat in de omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. De Staatsecretaris stelt hierbij drie voorwaarden¹⁰⁰:

⁹⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851), §3.3.

⁹⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §3.

⁹⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §2.2.9.

⁹⁸ Art. 15 lid 6 & 7 Wet BRV.

⁹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §3.

¹⁰⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §3.

- a. “De roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling of, als dit wel het geval is, kan de verkrijger de btw ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen.
- b. De vergoeding voor de btw, tezamen met de verschuldigde btw, voor de roerende zaak is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van deze zaak.
- c. De roerende zaak wordt niet geleverd met toepassing van de in art. 28b Wet OB bedoelde margeregeling.”

4.7 Deelconclusie

De samenloopvrijstelling is ingevoerd om cumulatie van de omzet- en overdrachtsbelasting te voorkomen. Wanneer een onroerende zaak in de bouw- of handelsfase wordt verkregen en omzetbelasting van rechtswege is verschuldigd over de levering wordt de overdrachtsbelasting vrijgesteld¹⁰¹. De levering moet van rechtswege zijn belast met omzetbelasting. Dit betekent dat een levering die belast is met btw door een optie niet onder de samenloopvrijstelling zal vallen. De samenloopvrijstelling vereist verder dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Indien dit toch het geval is kan de samenloopvrijstelling alleen toegepast worden als de verkrijger de verschuldigde omzetbelasting in het geheel niet kan aftrekken. Er bestaat echter een uitzondering op dit vereiste, namelijk de projectontwikkelaarsregeling¹⁰².

Belangrijke elementen van de samenloopvrijstelling zijn de ingebruikname en het begrip ‘bedrijfsmiddel’. In de samenloopvrijstelling komen de omzet- en de overdrachtsbelasting samen, maar in de omzetbelasting wordt niet gesproken over ‘bedrijfsmiddel’. De Hoge Raad heeft besloten dat voor het begrip ‘bedrijfsmiddel’ verwezen kan worden naar de definitie van art. 7 lid 2b Wet OB. Voor de ingebruikname is van belang dat de onroerende zaak wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming¹⁰³. Als een onroerende zaak in de tussentijd wordt gebruikt voor een ander doel dan de objectieve bestemming van het desbetreffende pand zal de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel zijn gebruikt. In dit geval kan alsnog gebruik gemaakt worden van de samenloopvrijstelling¹⁰⁴.

De samenloopvrijstelling kan ook van toepassing zijn bij de opvolgende verkrijging¹⁰⁵. Indien bij de eerste verkrijging de samenloopvrijstelling is toegepast kan bij de tweede verkrijging ook een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling, mits aan alle eisen is voldaan.

Door een verschil in definities tussen de omzet- en overdrachtsbelasting is het mogelijk dat de samenloopvrijstelling niet toegepast kan worden. De omzet- en de overdrachtsbelasting kennen namelijk verschillende definities voor het begrip ‘onroerende zaak’. De definities verschillen echter niet veel, maar soms wordt een zaak in de omzetbelasting als roerend aangemerkt en in de overdrachtsbelasting als onroerend. Door het verschil in definitie zou de samenloopvrijstelling niet toegepast kunnen worden en ontstaat cumulatie van de twee belastingen. De Staatssecretaris acht deze cumulatie niet wenselijk en heeft zodoende goedgekeurd dat de overdrachtsbelasting gedeeltelijk

¹⁰¹ Art. 15 lid 1a Wet BRV.

¹⁰² Art. 15 lid 6 & 7 Wet BRV.

¹⁰³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851), §3.3.

¹⁰⁴ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18.

¹⁰⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §2.2.9.

achterwege blijft als voor de overdrachtsbelasting sprake is van een onroerende zaak, maar in de omzetbelasting van een roerende zaak¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §3.

5. Vernieuwbouw

5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik het wettelijk kader rondom onroerende zaken besproken. Hierbij kwamen de omzet- en overdrachtsbelasting aan bod. Bovendien is in hoofdstuk 4 de samenloop tussen deze belastingen uitgelicht. In dit hoofdstuk zal ik ingaan op de kern van deze scriptie, namelijk vernieuwbouw. In §5.2 wordt de wetgeving rondom vernieuwbouw besproken. Aangezien in de Nederlandse én Europese wetgeving geen definitie van het begrip 'vernieuwbouw' te vinden is, zal ik in §5.3 de verschillende definities uit de jurisprudentie toelichten. In chronologische volgorde zullen belangrijke uitspraken van het Hof van Justitie en de Hoge Raad besproken worden. Hierbij zullen verschillende criteria voor vernieuwbouw aan bod komen, zoals het vereenzelvigingscriterium en het 'in wezen nieuwbouw'-criterium. Bovendien zal ik aan de hand van de vakliteratuur de desbetreffende arresten bespreken. Aan het einde van §5.3 bespreek ik twee recente zaken van het Hof 's-Hertogenbosch, waarin cassatieberoep is ingesteld maar waarin de Hoge Raad nog geen arrest heeft gewezen. Daarnaast zal ik een recente Belgische zaak uit 2022 bespreken, waarin prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie zijn gesteld. Deze zaken zijn alle zeer interessant, aangezien de Hoge Raad en het Hof van Justitie hierin (waarschijnlijk) meer duidelijkheid zullen geven over de vraag wanneer sprake is van vernieuwbouw.

5.2 Wetgeving

In hoofdstuk 2 is besproken dat de levering van een nieuwe onroerende zaak vóór de eerste ingebruikname of binnen de tweejaarstermijn na ingebruikname is belast met 21% omzetbelasting¹⁰⁷. De levering van onroerende zaken ouder dan twee jaar is vrijgesteld. Hier bestaat echter een uitzondering op, namelijk art. 11 lid 5 Wet OB. Dit artikel bepaalt dat de eerste ingebruikname opnieuw begint nadat door de verbouwing van een onroerende zaak een vervaardigd goed is voortgebracht. Dit betekent dus ook dat de tweejaarstermijn vanaf het moment na de verbouwing herstart. Dit artikel roept al snel de vraag op wanneer sprake is van een vervaardiging van een goed dat is voortgebracht. In de Wet OB en in de Btw-richtlijn¹⁰⁸ kan echter geen definitie worden gevonden¹⁰⁹. In de Btw-richtlijn is beschreven dat lidstaten de voorwaarden met betrekking tot de verbouwing van gebouwen zelf kunnen bepalen. In de Nederlandse wetgeving is vervolgens in art. 11 lid 5 Wet OB bepaald dat sprake is van vernieuwbouw als een vervaardigd goed is voortgebracht. Aangezien deze bepalingen geen duidelijk rechtskader geven over wanneer sprake is van een vervaardigd goed dat is voortgebracht, moet aan de hand van jurisprudentie worden ingevuld wanneer sprake is van vernieuwbouw.

5.3 Jurisprudentie

Doordat niet duidelijk is wat verstaan moet worden onder 'de voortbrenging van een vervaardigd goed' wordt er veel geprocedeerd over dit onderwerp. Door de omvang van de bachelorscriptie zal alleen ingegaan worden op de belangrijkste uitspraken. Ten eerste zal ik een belangrijk arrest van het Hof van Justitie uit 1985 over vervaardiging bespreken, namelijk het 'Van Dijk's Boekhuis' arrest¹¹⁰ en

¹⁰⁷ Zie art. 3 Wet OB & art. 9 Wet OB.

¹⁰⁸ Art. 12 lid 2 Btw-richtlijn.

¹⁰⁹ De omzetbelasting is geüniformeerd, waardoor de Nederlandse wetgeving van de omzetbelasting moet aansluiten bij het unierecht.

¹¹⁰ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk's Boekhuis*).

aanverwante zaken. Daarna bekijk ik uitspraken van de Hoge Raad, waarin het vereenzelvigingscriterium wordt toegepast. Vervolgens zal ik ingaan op het Kinderdagverblijfarrest van de Hoge Raad¹¹¹, waar het vereenzelvigingscriterium wordt vervangen door het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium. In §5.3.4 zal ik ingaan op het Kozuba arrest van het Hof van Justitie en zal ik bespreken in hoeverre deze uitspraak van invloed is op Nederland. Ten slotte zullen drie recente zaken die voorliggen bij de Hoge Raad en het Hof van Justitie aan bod komen. In deze procedures is nog geen arrest gewezen.

5.3.1. Van Dijk’s Boekhuis en aanverwante zaken

Het ‘Van Dijk’s Boekhuis’ arrest¹¹² betreft de vraag of de reparatie van ingeleverde schoolboeken leidt tot de vervaardiging van nieuwe goederen. In dit arrest heeft het Hof van Justitie bepaald dat voor de definitie van de term ‘vervaardigen’ aangesloten moet worden bij het spraakgebruik. Onder vervaardiging wordt verstaan:

“... de werkzaamheden die leiden tot het ontstaan van een nieuw goed, dat wil zeggen een goed waarvan de essentiële kenmerken zijn gewijzigd.”¹¹³

Bovendien wordt gekeken naar de functie van hetgeen is ontstaan ten opzichte van de materialen die zijn gebruikt. Als de functie (ten opzichte van de gebruikte materialen) is gewijzigd is in het maatschappelijk verkeer de opvatting dat sprake is van een nieuw goed. Het Hof van Justitie laat aan de nationale rechters over om te bepalen wanneer sprake is van een functiewijziging, waarbij gelet moet worden op het mogelijke gebruik van het goed. Hummel¹¹⁴ merkt op dat dit criterium een objectief en een subjectief element bevat, respectievelijk de functie en de bestemming. Haar standpunten onderbouwt zij met de uitspraak van de Hoge Raad op 26 februari 1992¹¹⁵. In dit arrest werd een school omgebouwd tot kantoorpand. Het Hof oordeelde dat de functie van het gebouw niet was gewijzigd. De Hoge Raad sloot zich hierbij aan en merkte op dat ook de bestemming van het gebouw niet was veranderd. Aan de hand van dit arrest kan geconcludeerd worden dat reparatie- en herstelwerkzaamheden niet resulteren in de vervaardiging van een goed. Deze werkzaamheden herstellen slechts de initiële functie van het goed. De omvang van de kosten en de werkzaamheden doet hier niet aan af.

Het Van Dijk’s Boekhuis arrest betreft boeken, wat roerende zaken zijn. In het arrest ‘Orthopedisch schoeisel’¹¹⁶ heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat de maatstaven voor vervaardiging die gelden voor roerende zaken eveneens toepasbaar zijn op onroerende zaken.

In overeenstemming met dit oordeel van het Hof van Justitie concludeerde de Hoge Raad in het arrest ‘West Indisch Huis’¹¹⁷ dat geen sprake was van een nieuw vervaardigd goed. Dit arrest betrof de vraag of een door brand verwoest pand na restauratie en reconstructie was vervaardigd. De Hoge Raad oordeelde dat het monumentale pand nooit opgehouden heeft als zodanig te bestaan. Bovendien is het uiterlijk gereconstrueerd en bijna ongewijzigd gebleven. Door de restauratie- en reconstructiewerkzaamheden is zodoende geen goed vervaardigd dat eerder niet bestond.

¹¹¹ HR EU 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, (*Kinderdagverblijf*).

¹¹² HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk’s Boekhuis*).

¹¹³ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk’s Boekhuis*).

¹¹⁴ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, FED 1993/585 m. nt. C. J. Hummel.

¹¹⁵ HR 26 februari 1992, BNB 1993/348.

¹¹⁶ HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137 r.o. 3.2, BNB 2016/226, m. nt. C.J. Hummel.

¹¹⁷ HR 17 juni 1987, nr. 23 783, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, (*West Indisch Huis*).

5.3.2. Oud schoolgebouw

Het Hof van Justitie concludeerde in het Van Dijk's Boekhuis arrest dat voor vervaardiging aangesloten moest worden bij het spraakgebruik. De Hoge Raad gebruikte toentertijd een aantal criteria om te bepalen of sprake was van vervaardiging, welke zijn beschreven door Nieuwenhuizen bij een arrest van de Hoge Raad van 10 juni 2000¹¹⁸:

- a. "Ingrijpende uiterlijke wijzigingen (het criterium van 'de man op de straat', oftewel 'naar maatschappelijke opvattingen'),
- b. Functiewijziging,
- c. Omvang (in financieel opzicht) van de handelingen."

In dit arrest werd een oude school omgebouwd tot appartementen voor studenten. De Hoge Raad oordeelde dat hier sprake was van vervaardiging. Het uiterlijk van het gebouw was echter niet veranderd en de kosten van de verbouwing waren niet omvangrijk. Deze uitspraak van de Hoge Raad was opmerkelijk, aangezien in deze casus alleen sprake was van een functiewijziging. Voor dit arrest werd gedacht dat alleen een functiewijziging niet voldoende was om te spreken van vervaardiging en moest worden voldaan aan twee van de bovengenoemde criteria. Uit deze casus blijkt dat de Hoge Raad een andere weg inslaat, aangezien hier geen sprake was van ingrijpende uiterlijke wijzigingen of een grote financiële investering voor de verbouwing. De functiewijziging is in dit arrest de doorslaggevende factor geweest voor vervaardiging. De nieuwe functie van het gebouw (studentenwoningen) is niet te vereenzelvigen met de eerdere functie (een school). De Hoge Raad lijkt met deze uitspraak de arresten over het Van Dijk's Boekhuis en het West Indisch Huis¹¹⁹ niet te volgen, aangezien de essentiële kenmerken niet zijn gewijzigd.

Het vereenzelvigingscriterium vindt zijn oorsprong in een eerder arrest¹²⁰, waar een kantoorpand werd omgebouwd tot appartementen. In dit arrest kwam de Hoge Raad tot hetzelfde oordeel (dat sprake was van vervaardiging), omdat de belanghebbende elementen had toegevoegd van zodanige aard en omvang dat de onroerende zaak niet meer te vereenzelvigen was met het oorspronkelijke pand¹²¹. Bovendien had de belanghebbende aanzienlijke kosten gemaakt om de appartementen te laten bouwen. De Hoge Raad concludeerde dat sprake was van een goed dat voorheen niet bestond. In deze casus waren de functiewijziging en de omvang van de kosten tezamen de doorslaggevende factoren voor de conclusie dat sprake is van vervaardiging. Hier werd dus voldaan aan twee van de drie criteria.

5.3.3. Kinderdagverblijf¹²²

De Hoge Raad heeft in het hiervoor genoemde arrest het vereenzelvigingscriterium geïntroduceerd. Dit criterium werd in het Kinderdagverblijfarrest van 2010 echter vervangen door een nieuw criterium. Dit arrest betreft een kinderopvangorganisatie dat een woon- winkelpand had gekocht. Dit pand had de kinderopvangorganisatie volledig laten verbouwen tot een kinderdagverblijf. De buitenkant van het pand bleef ongewijzigd. De pui werd echter wel verbouwd en daarnaast werd een

¹¹⁸ HR 10 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, m. nt. W.A.P. Nieuwenhuizen.

¹¹⁹ HR 10 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, m. nt. W.A.P. Nieuwenhuizen.

¹²⁰ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:ZC5314.

¹²¹ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:ZC5314, r.o. 3.2.2.

¹²² HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, (*Kinderdagverblijf*).

speeltuim aangelegd. De fiscus heeft de kinderopvangorganisatie een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd wegens het vervaardigen van een onroerend goed in eigen bedrijf. Het Hof gaf de inspecteur gelijk, omdat het huidige pand (het kinderdagverblijf) niet meer kon worden vereenzelvigd met het oorspronkelijke pand (het woon- winkelpand). Het Hof kwam tot dit oordeel, doordat de volledige inrichting en de aanwendingsmogelijkheden van het pand ingrijpend waren veranderd. Hierdoor zou in naar maatschappelijke opvatting een nieuwe onroerende zaak zijn ontstaan.

De Hoge Raad oordeelde echter anders. Aan de hand van het Van Dijk's Boekhuis arrest concludeerde de Hoge Raad dat van vervaardiging gesproken kan worden "... indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond"¹²³. De Hoge Raad past de definitie ook specifiek toe op onroerende zaken:

"Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit - uitgaande van het spraakgebruik, zoals voorgeschreven in het Van Dijk's Boekhuis arrest¹²⁴- dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden."¹²⁵

De Hoge Raad introduceerde met deze uitspraak het 'in wezen nieuwbouw'-criterium, waarmee het vereenzelvigingscriterium uit zijn eerdere arresten werd vervangen. De Hoge Raad oordeelde in deze casus dat het Hof blijk heeft gegeven aan een onjuiste rechtsopvatting, aangezien het Hof meende dat sprake was van vervaardiging doordat het pand niet meer te vereenzelvigen was met het woon-winkelpand. De Hoge Raad heeft echter geconcludeerd dat geen sprake is van vervaardiging, aangezien de ingrepen niet zodanig van aard waren dat van in wezen nieuwbouw gesproken kon worden. De Hoge Raad sluit zich met deze uitspraak weer aan bij de strekking van het Van Dijk's boekhuis arrest, in tegenstelling tot de uitspraak van de Hoge Raad op 10 juni 2000.

Het Kinderdagverblijfarrest heeft er dus toe geleid dat alleen sprake is van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak als in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, waardoor de Hoge Raad een nieuw criterium lijkt te introduceren en het vereenzelvigingscriterium niet meer relevant lijkt te zijn¹²⁶. De Hoge Raad geeft echter geen definitie opgesteld van in wezen nieuwbouw, waardoor nog steeds onduidelijk is wanneer gesproken kan worden over vervaardiging. In het vereenzelvigingscriterium was de functiewijziging van groot belang, maar betwijfeld wordt of dit in het 'in wezen nieuwbouw'-criterium ook zo'n grote rol speelt. In de literatuur zijn verschillende denkrichtingen te vinden over wanneer sprake is van vervaardiging. De functiewijzigingen van een onroerende zaak wordt door Bijl, Hummel, Van Kreijl en Heijnen¹²⁷ gezien als een essentieel punt voor vervaardiging. Bijl, Hummel en Heijnen sluiten echter niet uit dat andere criteria in combinatie met een functiewijziging of op zichzelf ook van belang kunnen zijn voor vervaardiging. Van Kreijl meent dat een andere uitleg van het 'in wezen nieuwbouw'-criterium dan de functiewijziging niet in overeenstemming zou zijn

¹²³ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, r.o. 3.3.1, (*Kinderdagverblijf*).

¹²⁴ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk's Boekhuis*).

¹²⁵ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM668, BNB 2011/42, r.o. 3.3.1, (*Kinderdagverblijf*).

¹²⁶ C. J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46.

¹²⁷ D. B. Bijl noot bij BNB 2011/42; C. J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46; S. Van Kreijl, 'Vastgoed in de btw? Geen flauw idee...' MBB 2012/02; B. G. A. Heijnen, aantekeningen FED 2011/27.

met eerdere uitspraken. Nieuwenhuizen¹²⁸ meent dat uiterlijke wijzigingen van de onroerende zaak even belangrijk zijn als functiewijzigingen. De redactie van Vakstudie-Nieuws is echter van mening dat een functiewijziging alleen tot vervaardiging kan leiden in combinatie met een omvangrijke verbouwing. Tegenover de functiewijziging (al dan niet in combinatie met uiterlijke wijzigingen of ingrijpende verbouwingen) staat de mening van Van Dijk, De Lange, Tielemans en Van Noorbos¹²⁹. Zij menen dat slechts de uiterlijke wijzigingen kunnen leiden tot de conclusie dat sprake is van vervaardiging. In de literatuur is dus geen eenduidig antwoord te vinden over hoe het 'in wezen nieuwbouw'-criterium moet worden toegepast.

5.3.4. Kozuba Premium Selection¹³⁰

Een aantal jaar na het Kinderdagverblijfarrest deed het Hof van Justitie een uitspraak over vernieuwbouw. Dit arrest ging over een Poolse vennootschap, Kozuba, die bij de inbreng van een vennoot in 2005 een gebouw uit 1992 verkreeg. Dit gebouw werd in 2006 voor 55% van de beginwaarde verbouwd. In 2009 verkocht Kozuba het gebouw aan een derde. Kozuba meende dat de verkoop btw-vrijgesteld was, aangezien het gebouw uit 1992 kwam. De Poolse omzetbelasting kent net zoals de Nederlandse wetgeving een tweejaarstermijn voor onroerende zaken. Dat wil zeggen dat nieuwe onroerende zaken, maximaal twee jaar oud, worden belast met omzetbelasting¹³¹. De fiscus in Polen meende echter dat door de verbouwing sprake was van een nieuwe onroerende zaak. De Poolse omzetbelasting kent namelijk een aanvullende voorwaarde voor de tweejaarstermijn, namelijk dat de levering van een onroerende zaak binnen twee jaar na een verbouwing, waarbij voor ten minste 30% van de beginwaarde is verbouwd, is belast. Bovendien stelt de Poolse wetgeving dat de eerste ingebruikneming begint zodra belaste activiteiten in de onroerende zaak hebben plaatsgevonden en niet wanneer de onroerende zaak wordt gebruikt voor niet-belaste handelingen¹³². Hiermee stelt de Poolse wetgeving dus een extra eis aan de eerste ingebruikneming. De verwijzende rechter uit Polen heeft het Hof van Justitie prejudiciële vragen gesteld.

Het Hof van Justitie beoordeelde in deze casus de twee aanvullende voorwaarden, namelijk voor de eerste ingebruikneming en voor het begrip verbouwing. In het kader van deze scriptie zal ik vooral ingaan op de uitspraak van het Hof van Justitie over het begrip verbouwing.

Het Hof van Justitie oordeelde dat op basis van art. 12 en art. 135 lid 1 onderdeel j van de btw-richtlijn in combinatie met onderzoek naar de context en doelstelling van de Btw-richtlijn dat lidstaten vrijstellingen niet afhankelijk mogen stellen van nadere voorwaarden of anderszins beperken¹³³. Het is zodoende niet toegestaan om een btw-vrijstelling afhankelijk te stellen van een niet in de Btw-richtlijn genoemde voorwaarde¹³⁴. Hiermee bestempelt het Hof van Justitie de 'eerste

¹²⁸ W. A. P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833.

¹²⁹ A. van Dijk en T. S. de Lange, 'Vervaardiging nieuwe onroerende zaken en verbouwing', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2010/06; P. Tielemans en E. van Noorbos, 'Vervaardigen opnieuw verbouwd', BtwBrief 2011/14.

¹³⁰ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26 m. nt. B. G. van Zadelhoff (*Kozuba*).

¹³¹ Voor de gehele systematiek van onroerende zaken in de Nederlandse omzetbelasting verwijs ik naar hoofdstuk 2.

¹³² HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 16.

¹³³ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 46.

¹³⁴ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 47.

ingebruikneming' als unierechtelijk begrip en is de Poolse wetgeving wat betreft de aanvullende voorwaarde ten aanzien van de eerste ingebruikneming in strijd met de btw-richtlijn.

De aanvullende voorwaarde voor de verbouwing is echter niet in strijd met de btw-richtlijn. De btw-richtlijn kent geen alomvattende definitie van het begrip 'verbouwing' en het Hof van Justitie heeft ervoor gekozen het begrip 'verbouwing' niet als unierechtelijk begrip te bestempelen¹³⁵, maar beperkt wel de mogelijkheid van lidstaten om het begrip zelf in te vullen. Het Hof van Justitie oordeelt dat lidstaten een kwantitatief criterium (zoals in Polen de 30%-grens) mogen hanteren, aangezien dit een indicatie is dat ingrijpend is verbouwd. Het Hof van Justitie sluit voor het begrip 'verbouwing' aan bij het Poolse begrip voor 'verbetering'¹³⁶ welke in overeenstemming is met het doel van de btw-richtlijn, namelijk het belasten van een handeling die waarde toevoegt (een stijging in de huizenprijzen is niet de toegevoegde waarde die hier bedoeld wordt, aangezien dit niet het resultaat is van een economische activiteit zoals bedoeld in art. 9 lid 1 van de Btw-richtlijn). Het Hof van Justitie voegt hieraan toe dat de 'verbetering' moet leiden tot veranderingen van betekenis "... die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen"¹³⁷. Dit vormt het kwalitatieve criterium, waarbij de functiewijziging een belangrijke rol vervult. Aan de hand hiervan heeft het Hof van Justitie het volgende gesteld voor onroerende zaken:

"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."¹³⁸

Indien een verbouwing van een onroerende zaak niet voldoet aan het kwalitatieve criterium, is geen sprake van een kwalificerende verbouwing. Hier doet niet aan af of aan het kwantitatieve criterium is voldaan.

De vraag is hoe deze uitspraak van het Hof van Justitie zich verhoudt tot vernieuwbouw in Nederland, en dus tot het door de Hoge Raad geïntroduceerde criterium 'in wezen nieuwbouw'. Advocaat-Generaal (hierna A-G) Ettema meent dat het Hof van Justitie met het Kozuba arrest slechts een ondergrens geeft voor het begrip 'verbouwing'¹³⁹. Het geldende 'in wezen nieuwbouw'-criterium in Nederland is strikter dan de eis die het Hof van Justitie oplegt¹⁴⁰. Aangezien art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn een kan-bepaling bevat, is de striktere uitleg die in Nederland gehanteerd wordt toegestaan volgens Ettema¹⁴¹. Van Norden sluit zich aan bij Ettema en meent dat de "Kozuba-leer" sneller tot vervaardiging en dus tot heffing van de omzetbelasting zal leiden dan de 'in wezen nieuwbouw'-leer¹⁴². Dit roept bij mij meteen de vraag op of belastingplichtigen zich rechtstreeks kunnen beroepen op de Btw-richtlijn, wanneer vanuit de "Kozuba-leer" sprake is van vervaardiging terwijl dit aan de hand van het 'in wezen nieuwbouw'-criterium niet het geval zou zijn. Van Norden sluit niet uit dat deze mogelijkheid inderdaad bestaat. Alhoewel art. 12 van de Btw-richtlijn een kan-bepaling is,

¹³⁵ HR 12 december 2017, 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, concl. A-G Ettema, r.o. 4.16.

¹³⁶ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 56.

¹³⁷ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 58.

¹³⁸ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 55.

¹³⁹ HR 12 december 2017, 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, concl. A-G Ettema.

¹⁴⁰ HR 12 december 2017, 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, concl. A-G Ettema.

¹⁴¹ HR 12 december 2017, 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, concl. A-G Ettema.

¹⁴² G. J. van Norden, 'Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw?', WPNR 2018 (7197).

waardoor dit artikel geen rechtstreekse werking heeft in de lidstaten, probeert het Hof van Justitie toch te zorgen voor een uniformering van het begrip ‘verbouwing’. Desondanks zijn lidstaten niet verplicht om art. 12 van de Btw-richtlijn te implementeren in hun eigen wetgeving. België heeft dit bijvoorbeeld niet gedaan, maar stelt in 2022 toch prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie over de uitleg van art. 12 van de Btw-richtlijn¹⁴³, waar ik in §5.3.6 verder op in zal gaan. Hieruit blijkt weer dat nog veel onduidelijkheid bestaat over de werking en inhoud van art. 12 van de Btw-richtlijn.

Nederland heeft deze regelgeving echter wel geïmplementeerd. Nieuwenhuizen meent dat de Hoge Raad met het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium de lat te hoog heeft gelegd¹⁴⁴. Nieuwenhuizen herhaalt de overweging van het Hof van Justitie dat het doel van de Btw-richtlijn is om de toegevoegde waarde te belasten, waarbij het Hof van Justitie een ondergrens geeft wanneer dit het geval zou zijn bij onroerende zaken (namelijk een verandering van betekenis met het doel om het gebruik te wijzigen). Nieuwenhuizen meent dan ook dat het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium van de Hoge Raad een te strenge uitleg geeft. Nieuwe jurisprudentie zal moeten uitwijzen hoe het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium zich tot het Kozuba arrest verhoudt.

5.3.5. Wollenstoffenfabriek en voormalig postkantoor

Sinds de uitspraak van het Hof van Justitie in het Kozuba arrest bestaat nog geen duidelijkheid over hoe dit arrest zich verhoudt tot de praktijk in Nederland. De Hoge Raad heeft sinds het desbetreffende arrest van het Hof van Justitie verschillende uitspraken gedaan¹⁴⁵, maar is nog niet ingegaan op de vraag of het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium in lijn is met het Kozuba arrest. Momenteel liggen er twee zaken bij de Hoge Raad over een wollenstoffenfabriek en een voormalig postkantoor. Deze twee zaken zijn zeer interessant, aangezien de Hoge Raad voor het eerst sinds het Kozuba arrest een uitspraak gaat doen over vernieuwbouw in Nederland. Hieruit zal blijken in hoeverre het Kozuba arrest de Nederlandse praktijk heeft beïnvloed.

5.3.5.1 Wollenstoffenfabriek¹⁴⁶

Een oude wollenstoffenfabriek op een retailpark staat centraal in dit arrest. De fabriek wordt gekocht door een vennootschap, die in twee delen voor de fabriek betaalt. De betaling bestaat uit de aanschafprijs van €1,4 miljoen en investeringskosten van €11 miljoen. De vennootschap is van mening dat er sprake is van een nieuw vervaardigd goed, aangezien waarde is toegevoegd aan de fabriek. In lijn met het Kozuba arrest meent de vennootschap dat de levering belast is met omzetbelasting¹⁴⁷. Indien de fabriek wordt aangemerkt als nieuwe onroerende zaak zou de vennootschap de samenloopvrijstelling kunnen toepassen. Het Hof is echter van mening dat de werkzaamheden slechts gericht zijn op de renovatie van het monumentale pand, waarbij de originele kenmerken worden teruggebracht¹⁴⁸. Ondanks de omvang van de kosten en de ingrijpende werkzaamheden oordeelt het Hof dat er geen goed is ontstaan wat eerst niet bestond. Het Hof merkt daarnaast op dat de fabriek zijn uiterlijke kenmerken heeft behouden, waardoor in het maatschappelijk verkeer niet gesproken zal worden over een nieuwe onroerende zaak. De belanghebbende is in cassatie gegaan tegen deze

¹⁴³ Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, 8 juni 2022, C-239/22 Etat Belge et Promo 54.

¹⁴⁴ W. A. P. Nieuwenhuizen, ‘Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?’, BTW-bulletin 2018/36.

¹⁴⁵ Zoals HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1866, BNB 2019/5, m. nt. B. G. van Zadelhoff.

¹⁴⁶ Hof ’s-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*).

¹⁴⁷ Hof ’s-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*), r.o. 4.10.

¹⁴⁸ Hof ’s-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*), r.o. 4.9.

uitspraak. De Hoge Raad heeft nog geen uitspraak gedaan over de desbetreffende casus. De conclusie van de A-G is echter wel gepubliceerd.

De A-G kwam recent tot een ander eindoordeel, namelijk dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden¹⁴⁹. De A-G komt tot dit oordeel aan de hand van drie argumenten. Ten eerste is de draagconstructie van het dak ingrijpend veranderd. Daarnaast is de omvang van de investering in de verbouwwerkzaamheden aanzienlijk, namelijk tienmaal de aanschafprijs. Ten derde heeft de oude wollenstoffenfabriek een nieuwe aanwending gekregen als retailcentrum. Volgens de A-G doet hier niet aan af dat de identiteit van de fabriek behouden is gebleven. De A-G concludeert dus dat de verbouwingswerkzaamheden van zodanige aard zijn dat sprake is van in wezen nieuwbouw. De Hoge Raad zal waarschijnlijk op korte termijn arrest wijzen, aangezien de conclusie van de A-G in januari 2022 is gepubliceerd.

5.3.5.2 Voormalig postkantoor¹⁵⁰

Opvallend genoeg heeft hetzelfde gerechtshof in een vergelijkbare zaak op dezelfde dag geconcludeerd dat wél sprake was van in wezen nieuwbouw. De casus in kwestie betreft een voormalig postkantoor die ten tijde van de verkoop niet meer in gebruik was. Het postkantoor had een aantal bijzondere kenmerken. De koper heeft het pand omgebouwd tot een supermarkt, een restaurant en kantoorruimtes. Het gerechtshof meent dat sprake is van in wezen nieuwbouw, ondanks het feit dat het pand nog steeds als het voormalige postkantoor te herkennen is. Het gerechtshof concludeert als volgt:

“Het enkele feit dat [zaak] na alle werkzaamheden herkenbaar is als het voormalig postgebouw van de [A], acht het hof in de onderhavige zaak onvoldoende om niet te spreken over ‘in wezen nieuwbouw’. Hierbij acht het hof van belang dat de sloop-, bouw- en renovatiewerkzaamheden aan de binnenkant van het voormalige postgebouw van aanzienlijke omvang zijn geweest en hebben geleid tot een verhoging van het bruikbare oppervlak van 30%. Hierbij speelt ook mee dat het gebruik van [zaak] is gewijzigd van een typisch voormalig [postgebouw] uit de jaren '70, met onder meer 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.”¹⁵¹

Deze uitspraak van het gerechtshof is dus tegengesteld ten opzichte van haar uitspraak over de wollenstoffenfabriek, ondanks de overeenkomsten in deze zaken. De volgende overeenkomsten zijn te vinden in beide zaken:

- a. “Relatief grote wijzigingen in de bouwkundige constructies,
- b. Beperkte wijziging in de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid),
- c. Functiewijziging,

¹⁴⁹ Conclusie A-G Ettema 3 januari 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:PHR:2022:6.

¹⁵⁰ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (*Postkantoor*).

¹⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839 (*Postkantoor*), r.o. 4.6.5.

d. [Het aanzienlijke percentage van de aanschafwaarde aan gedane investeringen.](#)¹⁵²

Het is dan ook opvallend dat het gerechtshof in deze vergelijkbare zaken op verschillende oordelen komt. De invulling van het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium laat dus een casuïstisch beeld zien. De Hoge Raad zal echter moeten uitwijzen of inderdaad sprake is van in wezen nieuwbouw. Het is mogelijk dat de Hoge Raad in deze twee zaken meer duidelijkheid zal geven over vervaardiging en vernieuwbouw, waarbij het Kinderdagverblijf en het latere Kozuba arrest een belangrijke rol zullen spelen.

Dat het gerechtshof concludeert dat bij de wollenstoffenfabriek geen vernieuwbouw heeft plaatsgevonden, en bij het postkantoor wel, is in mijn optiek niet goed te verklaren. Naar mijn mening is in beide zaken sprake van vernieuwbouw. Hiervoor acht ik doorslaggevend dat de functie en aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaken ingrijpend zijn gewijzigd, waarbij ik mij aansluit bij het gedachtegoed van Van Kreijl. Het feit dat het uiterlijk of de typerende kenmerken van de onroerende zaak niet is veranderd doet hier naar mijn mening niet aan af. Wat dit punt betreft verschil ik in mening ten opzichte van Nieuwenhuizen, die meent dat uiterlijke wijzigingen van even groot belang zijn. In mijn optiek is de functiewijziging ook de uitleg die gevolgd moet worden aan de hand van het Kozuba arrest. Dit maak ik op uit de volgende zinsnede: “... [die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen](#)”¹⁵³. De uiterlijke wijziging, die een doorslaggevende rol speelt in het Van Dijk’s Boekhuis arrest, is naar mening na het Kozuba arrest niet meer van groot belang.

Ook aan de hand van het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium van de Hoge Raad acht ik dat sprake is van in wezen nieuwbouw in beide zaken. Het feit dat enkel typerende uiterlijke kenmerken bewaard zijn gebleven is voor mij geen argument om niet te spreken van in wezen nieuwbouw. Aangezien de dragende constructies, de indeling en de aanwending ingrijpend is veranderd heeft in mijn ogen in wezen nieuwbouw plaatsgevonden.

5.3.6 [Etat Belge et Promo 54](#)¹⁵⁴

Ook bij het Hof van Justitie ligt nu sinds 2022 een zaak voor waarin één van de rechtsvragen is wanneer sprake is van vernieuwbouw. Deze zaak betreft een Belgische vennootschap genaamd Promo 54 die samen met een andere vennootschap, Immo 2020, een oude school laat ombouwen tot appartementen en kantoren. Immo 2020 is de eigenaar van het oude schoolgebouw en het omliggende terrein. Promo 54 coördineert het bouwproject, voert de verbouwwerkzaamheden uit en is verantwoordelijk voor de verkoop van de appartementen en kantoren. Bij de verkoop van de appartementen en kantoren zit een aannemingsovereenkomst tussen de koper en Promo 54. Promo 54 zal de verbouwwerkzaamheden voor de appartementen uitvoeren voor €259.533,52 inclusief btw, waarbij dit bedrag gesplitst wordt in €231.758,50 exclusief 6% btw voor de verbouwing van de appartementen en €11.480,01 exclusief 21% btw voor de bouw van een garage. De Belgische Staat meent echter dat sprake is van één transactie, namelijk de levering van nieuwe appartementen welke belast is met 21% btw. Bovendien is zij van mening dat de transactie kunstmatig is gesplitst om fiscaal voordeel te

¹⁵² Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839, V-N 2020/23.17, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws, (*Postkantoor*).

¹⁵³ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*), r.o. 58.

¹⁵⁴ Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, 8 juni 2022, C-239/22 *Etat Belge et Promo 54*.

verkrijgen. Promo 54 meent echter dat sprake is van de levering van een bouwval met verbouwwerkzaamheden, waarvoor een verlaagd tarief van 6% geldt. Promo 54 is van mening dat slechts de levering van nieuwe onroerende zaken, die nog niet in gebruik zijn genomen, belast is met 21% btw. Promo 54 voegt hieraan toe dat het begrip ‘vernieuwbouw’ alleen van toepassing is op lidstaten die de kan-bepaling van art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd in de nationale wetgeving, wat België niet heeft gedaan. De Belgische Staat is het hier niet mee eens en meent dat in de Belgische btw-wetgeving, namelijk art. 44, §3, ten eerste, onderdeel a van het Wetboek van de btw, wel degelijk is opgenomen dat een oude onroerende zaak nieuw kan worden na een ingrijpende verbouwing, wat volgens de Belgische Staat logischerwijs resulteert in een nieuwe eerste ingebruikname. De Belgische Staat is daarom van mening dat de implementatie van art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn in de nationale wetgeving niet nodig is. Het geschil gaat dus grotendeels over de uitleg van art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn, waardoor een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie is gesteld. De vraag luidt:

“Moeten de artikelen 12, leden 1 en 2, en 135, lid 1j van de Btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat – wanneer de lidstaat heeft nagelaten de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen – de levering, na verbouwing, van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming in de zin van artikel 12, lid 1a, of artikel 12, lid 2, derde alinea, van de richtlijn heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing, vrijgesteld blijft van de belasting over de toegevoegde waarde?”¹⁵⁵

5.4 Deelconclusie

De Nederlandse én Europese wetgeving geven geen duidelijk rechtskader voor vernieuwbouw. De Btw-richtlijn bevat een kan-bepaling ten aanzien van dit begrip. Dit stelt de lidstaten in staat om de regelgeving te implementeren, maar hiertoe zijn zij niet verplicht. In de Nederlandse wetgeving is een regeling opgenomen voor vernieuwbouw, namelijk art. 11 lid 5 Wet OB. In dit artikel wordt gesproken over ‘een vervaardigd goed dat wordt voortgebracht’. De wettekst geeft echter geen definitie van vervaardiging, waardoor in de jurisprudentie naar een duidelijker kader moet worden gezocht voor vernieuwbouw c.q. vervaardiging.

Aangezien geen duidelijkheid bestaat over vernieuwbouw in de wetgeving is hier veel over geprocedeerd. Aan de hand van de uitspraken van het Hof van Justitie en de Hoge Raad heeft de definitie van vernieuwbouw en vervaardiging steeds meer vorm gekregen. Een belangrijk arrest in dit kader is het Van Dijk’s Boekhuis arrest¹⁵⁶, waarin geconcludeerd werd dat sprake is van vervaardiging wanneer de essentiële kenmerken zijn gewijzigd. Wanneer sprake is van wijziging van de essentiële kenmerken wordt beoordeeld aan de hand van het spraakgebruik. Het West Indisch Huis arrest¹⁵⁷ van de Hoge Raad sluit hierbij aan.

Toch deed de Hoge Raad in 2000¹⁵⁸ een opvallende uitspraak. Dit betrof een oude school die werd omgebouwd tot studentenwoningen, waarbij het uiterlijk van het pand niet was gewijzigd. De Hoge

¹⁵⁵ Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, 8 juni 2022, C-239/22 Etat Belge et Promo 54.

¹⁵⁶ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk’s Boekhuis*).

¹⁵⁷ HR 17 juni 1987, nr. 23 783, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, (*West Indisch Huis*).

¹⁵⁸ HR 10 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, m. nt. W.A.P. Nieuwenhuizen.

Raad oordeelde dat de oude functie van de onroerende zaak als school niet te vereenzelvinging was met de nieuwe functie, namelijk huisvesting voor studenten. De uitspraak was opvallend, omdat de functiewijziging doorslaggevend leek te zijn. Het vereenzelvingscriterium kwam echter uit een eerder arrest¹⁵⁹, waarbij niet alleen de functiewijziging leidde tot het oordeel dat vervaardiging had plaatsgevonden.

In 2010 introduceerde de Hoge Raad in het Kinderdagverblijfarrest¹⁶⁰ echter een nieuw criterium, namelijk het 'in wezen nieuwbouw'-criterium. Met de introductie van het nieuwe criterium werd het vereenzelvingscriterium vervangen. De Hoge Raad oordeelt dat slechts sprake is van vervaardiging, indien door verbouwwerkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Met het 'in wezen nieuwbouw'-criterium worden dus ook minder onroerende zaken die verbouwd zijn aangemerkt als nieuwe onroerende zaak, aangezien minder snel sprake is van vervaardiging dan met het vereenzelvingscriterium. Deze uitspraak van de Hoge Raad is tevens weer in lijn met het Van Dijk's Boekhuis arrest, in tegenstelling tot het hiervoor besproken arrest van de Hoge Raad.

Het Hof van Justitie komt in het Kozuba arrest¹⁶¹ echter tot een bredere definitie van vervaardiging van een onroerende zaak. Het Hof van Justitie oordeelt dat lidstaten een kwantitatief criterium mogen hanteren, zoals in Polen de 30%-norm. Hier voegt het Hof van Justitie wel aan toe dat de verbouwing van de onroerende zaak moet leiden tot verandering van betekenis, waarbij het doel is om het gebruik van de onroerende zaak te wijzigen of de omstandigheden ingrijpend aan te passen. De vraag is hoe deze uitspraak van het Hof van Justitie zich verhoudt tot het 'in wezen nieuwbouw'-criterium. In de literatuur lopen de meningen uiteen. Nieuwe jurisprudentie zal moeten uitwijzen hoe deze vraag beantwoord moet worden.

Deze nieuwe jurisprudentie zal waarschijnlijk niet lang op zich laten wachten. De Hoge Raad buigt zich momenteel over twee vergelijkbare zaken betreffende een voormalige wollenstoffenfabriek en een voormalig postkantoor¹⁶². Het gerechtshof is in beide zaken tot een ander oordeel gekomen. Doorslaggevend voor het oordeel van het gerechtshof is het feit dat het uiterlijk van de wollenstoffenfabriek niet is gewijzigd, waardoor in het spraakgebruik niet zal worden gesproken over een nieuw vervaardigd goed. Het voormalig postkantoor wordt echter wel aangemerkt als in wezen nieuwbouw, ondanks het feit dat de typerende kenmerken behouden zijn gebleven. De Hoge Raad zal uitwijzen of inderdaad wel of niet sprake is van in wezen nieuwbouw, waarbij met grote spanning wordt gekeken hoe de Hoge Raad zich in zijn uitspraak gaat verhouden tot het Kozuba arrest.

Bovendien is in 2022 bij het Hof van Justitie een prejudiciële vraag gesteld over de uitleg van art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn. In deze zaak werd een oud schoolgebouw verbouwd tot appartementen en kantoren. De belanghebbenden menen dat art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn alleen van toepassing is op lidstaten die deze wetgeving hebben geïmplementeerd in de nationale wetgeving, aangezien het een kan-bepaling is. Zodoende menen zij dat art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn niet van toepassing is in België, aangezien deze wet niet omgezet is naar nationale wetgeving. De Belgische staat meent

¹⁵⁹ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:ZC5314.

¹⁶⁰ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM668, BNB 2011/42, (*Kinderdagverblijf*).

¹⁶¹ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*).

¹⁶² Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839, (*Postkantoor*) & Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*).

echter dat art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn niet omgezet hoeft te worden, omdat de Belgische btw-wetgeving al een bepaling bevat die regelt dat een oude onroerende zaak als nieuw kan worden aangemerkt na een ingrijpende verbouwing. De Belgische Staat is zodoende van mening dat de eerste ingebruikname na de verbouwing plaatsvindt, ondanks dat dit niet in de wet is opgenomen. Het Hof van Justitie zal het binnenkort uitwijzen.

6. Conclusie

In deze scriptie heb ik onderzocht wanneer sprake is van vernieuwbouw. Om tot het antwoord op mijn probleemstelling te komen zijn verschillende aspecten belicht, zoals het rechtskader van de omzet- en overdrachtsbelasting. Daarnaast is de samenloopvrijstelling besproken, die een cumulatie van de omzet- en overdrachtsbelasting voorkomt. Omdat een duidelijk wettelijk kader voor het begrip 'vernieuwbouw' ontbreekt is in hoofdstuk 5 relevante jurisprudentie besproken. De volgende probleemstelling stond centraal in deze scriptie:

“Hoe moet, met inachtneming van de recente uitspraken van de Hoge Raad en het Hof van Justitie, bepaald worden of er sprake is van vernieuwbouw van een onroerende zaak?”

Mijn antwoord op deze probleemstelling is kortgezegd als volgt. Aangezien de omzetbelasting geüniformeerd is in Europa meen ik dat aangesloten moet worden bij het Kozuba arrest, waarbij sprake is van vernieuwbouw indien de verbouwing heeft geleid tot verandering van betekenis en de functie/aanwendingsmogelijkheid van een onroerende zaak ingrijpend is gewijzigd. Hieraan doet niet af of de uiterlijke kenmerken van de onroerende zaak zijn veranderd. Ik ben tot deze conclusie gekomen aan de hand van de volgende deelvragen, welke ik kort zal beantwoorden:

1. Hoe werkt de omzetbelasting met betrekking tot onroerende zaken?
2. Hoe werkt de overdrachtsbelasting met betrekking tot onroerende zaken?
3. Hoe werkt de samenloop tussen de omzet- en overdrachtsbelasting?
4. Wanneer is sprake van vernieuwbouw en hoe verhoudt het Kozuba arrest van het Hof van Justitie zich tot de uitspraken van de Hoge Raad over het 'in wezen nieuwbouw'-criterium?

Het belastbaar feit in de omzetbelasting is de levering van een goed of dienst door een ondernemer onder bezwarende titel. In deze scriptie werd gekeken naar leveringen met betrekking tot onroerende zaken. De omzetbelasting is geüniformeerd, waardoor voor het begrip 'onroerende zaak' moet worden aangesloten bij de Btw-richtlijn. De levering van een onroerende zaak is vrijgesteld van de btw, tenzij de levering plaatsvindt voor, op of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikname¹⁶³.

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Voor het begrip 'onroerende zaak' wordt, in tegenstelling tot de omzetbelasting, aangesloten bij het Nederlandse civielrechtelijke begrip.

In de overdrachtsbelasting is de samenloopvrijstelling opgenomen, die een cumulatie van de omzet- en overdrachtsbelasting voorkomt. Hierdoor is geen overdrachtsbelasting verschuldigd bij de desbetreffende verkrijging. De samenloopvrijstelling is alleen van toepassing als de onroerende zaak in de bouw- en handelfase wordt verkregen en de levering van rechtswege is belast met omzetbelasting¹⁶⁴.

In de Nederlandse wetgeving wordt vernieuwbouw in art. 11 lid 5 Wet OB kort genoemd. In dit artikel wordt gesproken over een goed dat wordt vervaardigd. Wat onder vervaardiging moet worden verstaan is echter niet op te maken uit de wettekst. Ook in de Europese wetgeving is geen duidelijke

¹⁶³ Art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

¹⁶⁴ Art. 15 lid 1a Wet BRV.

definitie te vinden. De begrippen ‘vernieuwbouw’ en ‘vervaardiging’ moeten dus worden ingevuld aan de hand van jurisprudentie. Een aantal belangrijke arresten zijn in deze scriptie aan bod gekomen, zoals het Van Dijk’s Boekhuis arrest¹⁶⁵ waarin geconcludeerd werd dat sprake is van vervaardiging wanneer de essentiële kenmerken zijn gewijzigd. Het West Indisch Huis arrest¹⁶⁶ sluit hierbij aan. Tot 2000 was dit de geldende norm voor vervaardiging c.q. vernieuwbouw. Vanaf 2000 gebruikte de Hoge Raad namelijk het vereenzelvigingscriterium, welke bekeek of de nieuwe onroerende zaak te vereenzelvigen was met de oude onroerende zaak. Met dit criterium ging de Hoge Raad een andere richting op dan het Van Dijk’s Boekhuis arrest. Na enige tijd introduceerde de Hoge Raad in het Kinderdagverblijfarrest echter het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium¹⁶⁷, waarbij slechts sprake is van vervaardiging als in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dit criterium was strenger dan het vereenzelvigingscriterium, waardoor minder onroerende zaken werden aangemerkt als nieuwe onroerende zaak. Het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium lijkt weer in lijn te zijn met het Van Dijk’s Boekhuis arrest.

Het Hof van Justitie heeft zich ook gebogen over het vernieuwbouw vraagstuk. In het Kozuba arrest¹⁶⁸ heeft het Hof van Justitie een bredere definitie van vervaardiging gegeven dan het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium doet. De vraag is echter hoe deze uitspraak zich verhoudt tot het geldende ‘in wezen nieuwbouw’-criterium in Nederland. In de literatuur lopen de meningen uiteen. Nieuwe jurisprudentie zal moeten uitwijzen hoe deze vraag beantwoord moet worden.

Deze nieuwe jurisprudentie zal waarschijnlijk niet lang op zich laten wachten. Momenteel liggen twee zaken bij de Hoge Raad betreffende een voormalige wollenstoffenfabriek en een voormalig postkantoor¹⁶⁹. In deze zaken zal de Hoge Raad hoogstwaarschijnlijk uitwijzen hoe het Nederlandse criterium zich verhoudt tot het Kozuba arrest. Hopelijk zal door deze uitspraken ook meer duidelijkheid komen over wanneer sprake is van vernieuwbouw. Het Hof van Justitie buigt zich momenteel over een prejudiciële vraag over de uitleg van art. 12 lid 2 van de Btw-richtlijn betreffende vernieuwbouw en de eerste ingebruikname. Er wordt dus nog flink gebouwd aan de definitie en toepassing van ‘vernieuwbouw’!

¹⁶⁵ HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (*Van Dijk’s Boekhuis*).

¹⁶⁶ HR 17 juni 1987, nr. 23 783, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, (*West Indisch Huis*).

¹⁶⁷ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM668, BNB 2011/42, (*Kinderdagverblijf*).

¹⁶⁸ HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, (*Kozuba*).

¹⁶⁹ Hof ‘s-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839, (*Postkantoor*) & Hof ‘s-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*).

7. Bronnenlijst

7.1 Literatuur

7.1.1 Boeken

Cursus Belastingrecht 2022, Omzetbelasting, §1.0.3.

Cursus Belastingrecht 2022, Omzetbelasting, §2.2.1.A.a.

Cursus Belastingrecht 2022, Omzetbelasting, §2.4.4.F.d2.

Cursus Belastingrecht, Overdrachtsbelasting, §2.3.1.B.b2, pg. 135.

7.1.2 Artikelen

Hummel 2011, NTFR-Beschouwingen 2011/46

C. J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46.

Bijl 2011, BNB 2011/42

D. B. Bijl noot bij BNB 2011/42.

Van Kreijl 2012, MBB 2012/02

S. Van Kreijl, 'Vastgoed in de btw? Geen flauw idee...' MBB 2012/02.

Heijnen 2011, FED 2011/27

B. G. A. Heijnen, aantekeningen FED 2011/27.

Nieuwenhuizen 2011, NTFR 2011/833

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

Nieuwenhuizen 2018, BTW-bulletin 2018/36

W. A. P. Nieuwenhuizen, 'Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?', BTW-bulletin 2018/36.

Van Dijk 2010, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2010/06

A. van Dijk en T. S. de Lange, 'Vervaardiging nieuwe onroerende zaken en verbouwing', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2010/06

Tielemans 2011, BtwBrief 2011/14

P. Tielemans en E. van Noorbos, 'Vervaardigen opnieuw verbouwd', BtwBrief 2011/14.

Van Norden 2018, WPNR 2018 (7197)

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

7.2 Jurisprudentie

7.2.1 Rechtbank

Rb. Zeeland-West Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, ECLI:NL:RBZWB:2022:378.

Rb. Noord-Holland, 22 april 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:3375.

7.2.2 Gerechtshof

Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:834, (*Wollenstoffenfabriek*).

Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320, ECLI:NL:GHSHE:2020:839, V-N 2020/23.17, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws, (*Postkantoor*).

7.2.3 Hoge Raad

HR 7 november 1984, nr. 22 331, BNB 1985/3.

HR 17 juni 1987, nr. 23 783, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, (*West Indisch Huis*).

HR 18 december 1991, nr. 27 362, ECLI:NL:HR:1991:BH8222, BNB 1992/102.

HR 26 februari 1992, BNB 1993/348.

HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, FED 1993/585 m. nt. C. J. Hummel.

HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:ZC5314, r.o. 3.2.2.

HR 10 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, m. nt. W.A.P. Nieuwenhuizen.

HR 19 november 2010, nr. 08/01021, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, r.o. 3.3.1, (*Kinderdagverblijf*).

HR 29 oktober 2010, nr. 09/03675, BNB 2011/13 m. nt. J.C van Straaten.

HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, BNB 2013/133 concl. A-G Wattel, m. nt. B.G van Zadelhoff.

HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137 r.o. 3.2, BNB 2016/226, m. nt. C.J. Hummel.

HR 24 februari 2017, nr. 16/01734, ECLI:HR:2017:290, BNB 2017/95.

HR 24 februari 2017, nr. 16/03768, ECLI:HR:2017:294, BNB 2017/96

HR 24 februari 2017, nr. 16/04101, ECLI:HR:2017:295, BNB 2017/97

HR 24 februari 2017, nr. 16/02257, ECLI:HR:2017:291, BNB 2017/98 concl. A-G Wattel, m. nt. J.C van Straaten.

HR 12 december 2017, nr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, concl. A-G Ettema, r.o. 4.16.

HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1866, BNB 2019/5, m. nt. B. G. van Zadelhoff.

7.2.4 Conclusie A-G

Concl. A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:PHR:2022:6.

7.2.5 Hof van Justitie

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

HvJ EU 12 september 2000, C-358/97, ECLI:EU:C:2000:427, (*Commissie tegen Ierland*).

HvJ EU 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23, (*Maierhofer*).

HvJ EU 12 juni 2003, C-275/01, ECLI:EU:C:2003:341, (*Sinclair Collins*).

HvJ EU 3 maart 2005, C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126, (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn, FML*).

HvJ EU 7 september 2006, C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533, (*Heger*).

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

HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22 (*SAWP*).

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

HvJ EU, 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, nr. C-791/18. ECLI:EU:C:2020:731, (*Stichting Schoonzicht*).

Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie, 8 juni 2022, C-239/22, (*Etat Belge et Promo 54*).

7.3 Beleidsstukken

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851), §3.1.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851), §3.3.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017, (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §2.2.9.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017 (*Stcrt.* 2017, 51500), V-N 2017/20.18, §3.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 167584), §3.2.1.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 (*Stcrt.* 2020, 167584), §3.3.4.2.

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

7.4 Wetsartikelen

7.4.1 Wet op de Omzetbelasting 1968

Art. 1 Wet OB.

Art. 1 onderdeel a Wet OB.

Art. 3 Wet OB

Art. 7 lid 1 Wet OB.

Art. 7 lid 2 Wet OB.

Art. 7 lid 2b Wet OB.

Art. 8 lid 1 Wet OB.

Art. 8 lid 2 Wet OB.

Art. 9 Wet OB.

Art. 11 lid Wet OB.

Art 11 lid 1a Wet OB.

Art. 11 lid 1a ten eerste Wet OB.

Art. 11 lid 1a ten tweede Wet OB.

Art. 11 lid 1b Wet OB.

Art. 11 lid 1b ten vijfde Wet OB.

Art. 12 lid 2 Wet OB.

Art. 15 Wet OB.

Art. 15 lid 1 Wet OB.

Art. 15 lid 4 Wet OB.

Art. 15 lid 6 Wet OB.

Art. 11 lid 1c Uitvoeringsbeschikking Wet OB &

Art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB

Art. 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking Wet OB

Art. 13 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

[7.4.2 Wet op Belastingen van Rechtsverkeer](#)

Art. 2 Wet BRV.

Art. 2 lid 1 Wet BRV.

Art. 2 lid 2 Wet BRV.

Art. 4 lid 1b Wet BRV.

Art. 8 lid 1 Wet BRV.

Art. 9 lid 1 Wet BRV

Art. 9 lid 4 Wet BRV.

Art. 13 Wet BRV.

Art. 13 lid 1 Wet BRV.

Art. 14 lid 1 Wet BRV.

Art. 14 lid 2 Wet BRV.

Art. 14 lid 5 Wet BRV.

Art. 15 lid 1a Wet BRV.

Art. 15 lid 6 Wet BRV.

Art. 15 lid 7 Wet BRV.

Art. 52 Wet BRV.

7.4.3 Btw-richtlijn

Art. 12 lid 2 Btw-richtlijn.

Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

Art. 135 lid 1j Btw-richtlijn.

Art. 13ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

7.4.4 Burgerlijk Wetboek

Art. 3:3 BW.

Art. 3:8 BW.

Titel 3.8 BW.

Titel 5.6 BW.

Titel 5.7 BW.

Titel 5.8 BW.

7.5 Overig

Foto voorpagina: Baumann Kerk Rotterdam, geraadpleegd via <https://www.wonenindebaumann-kerk.nl/project>.