

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRIK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Onroerende zaken en het vervaardigingsbegrip in de omzetbelasting

Een onderzoek naar de werking van het vervaardigingsbegrip in de omzetbelasting met betrekking tot onroerende zaken. In het bijzonder gericht op het vervaardigen van onroerende zaken door middel van verbouwing.

Naam: Emiel Kennis
Studentnummer: 573247
Scriptiebegeleider: John Gruson
Tweede beoordelaar: Ruud Zuidgeest
Inleverdatum: 6 november 2022
Plaats: Hoogeloon

Inhoud

Lijst van gebruikte afkortingen.....	5
Samenvatting.....	6
1. Inleiding.....	7
1.1 Aanleiding.....	7
1.2 Probleemstelling.....	8
1.3 Deelvragen.....	9
1.4 Toetsingskader	9
1.5 Opzet	10
1.6 Afbakening.....	10
2. Vervaardiging.....	11
2.1 Opties binnen de btw-richtlijn.....	12
2.1.1 Belastingplichtige incidenteel handelen	12
2.1.2 Vrijstelling onroerende zaken	13
2.1.3 Eerste ingebruikname.....	13
2.1.4 Verbouwing van gebouwen.....	14
2.2 Basisarrest	15
2.3 In wezen nieuwbouw	15
2.4 Conclusie	16
3. Knelpunten met betrekking tot vervaardiging.....	18
3.1 Uiterlijke herkenbaarheid.....	20
3.1.1 Kinderdagverblijf-arrest	20
3.1.2 Orthopedisch schoeisel-arrest	21
3.1.3 Monumentpanden	21
3.1.4 Prejudiciële vragen	22
3.2 Bouwkundige constructie.....	22
3.2.1 Kinderdagverblijf-arrest	22
3.2.2 Orthopedisch schoeisel-arrest	23
3.2.3 Kozuba arrest.....	23
3.2.4 Prejudiciële vragen	24
3.3 Functiewijziging	24
3.3.1 Basisarrest	24
3.3.2 Orthopedisch schoeisel-arrest	25
3.3.3 Dressuurstal Jespers.....	25
3.3.4 Kozuba arrest.....	25
3.3.5 Prejudiciële vragen	25

3.4	Omvang investeringen	26
3.4.1	Basisarrest	26
3.4.2	Kozuba arrest.....	26
3.4.3	Prejudiciële vragen	27
3.5	Gerealiseerde meerwaarde.....	27
3.5.1	Kozuba arrest.....	27
3.5.2	Prejudiciële vragen	27
3.6	Vervaardiging deel of geheel van een gebouw	27
3.6.1	Dakconstructie-zaak	28
3.6.2	Supermarkt wordt kledingzaak	28
3.6.3	Kantoorgebouw wordt deels woonappartementen	29
3.6.4	Conclusie A-G Ettema	29
3.7	Conclusie	30
4.	Vervaardiging binnen de EU	32
4.1	België.....	32
4.1.1	Incidenteel handelen.....	32
4.1.2	Vrijstelling onroerende zaken	32
4.1.3	Eerste ingebruikname.....	33
4.1.4	Verbouwing van gebouwen.....	33
4.2	Frankrijk.....	33
4.2.1	Incidenteel handelen.....	33
4.2.2	Vrijstelling onroerende zaken	34
4.2.3	Eerste ingebruikname.....	34
4.2.4	Verbouwing van gebouwen.....	34
4.3	Italië.....	34
4.3.1	Incidenteel handelen.....	34
4.3.2	Vrijstelling onroerende zaken	35
4.3.3	Eerste ingebruikname.....	35
4.3.4	Verbouwing van gebouwen.....	35
4.4	Polen.....	35
4.4.1	Incidenteel handelen.....	35
4.4.2	Vrijstelling onroerende zaken	36
4.4.3	Eerste ingebruikname.....	36
4.4.4	Verbouwing van gebouwen.....	36
4.5	Spanje	37
4.5.1	Incidenteel handelen.....	37

4.5.2	Vrijstelling onroerende zaken	37
4.5.3	Eerste ingebruikname.....	37
4.5.4	Verbouwing van gebouwen.....	37
4.6	Conclusie	38
5.	Toetsing Nederlandse wetgeving inzake “vervaardiging”	40
5.1	Toetsing	40
5.1.1	Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	40
5.1.2	Onderlinge afstemming	41
5.2	Advisering inzake eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	42
5.2.1	Voorwaarden in de jurisprudentie	42
5.2.2	Voorwaarden in de wetgeving	42
5.2.3	Voorwaarden in besluit staatssecretaris van financiën	42
5.3	Advisering inzake onderlinge afstemming	43
5.4	Overige advisering.....	43
5.5	Conclusie	44
6.	Prejudiciële beslissing Hoge Raad	46
6.1	Prejudiciële beslissing.....	46
6.2	Vergelijking	47
6.3	Conclusie	48
7.	Conclusie	49
	Literatuurlijst	52
	Bijlagen	55
	Bijlage A - Vertaling van artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c, d en f van het besluit (Decreto del Presidente della Repubblica) van 6 juni 2001, nr. 380.....	55
	Bijlage B – Overzicht implementatie btw-richtlijn diverse landen.....	56

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-Wetboek	Wetboek van de Belasting over toegevoegde waarde
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CGI	Code général des impôts
DPR nr. 633/1972	Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 van 26 oktober 1972
EU	Europese unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
Hoge Raad	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
UPTiU	Ustawa o podatku od towarów i usług
WBR 1970	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, PbEG 1977 L 145

Samenvatting

In deze scriptie is de problematiek omtrent het vervaardigen van een onroerende zaak door middel van verbouwing bejegend. Momenteel bestaat onduidelijkheid met betrekking tot het begrip “vervaardiging”. Dit blijkt onder andere uit de recentelijke prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. De probleemstelling die in deze scriptie wordt behandeld is: *“Wat zijn de knelpunten met betrekking tot het vervaardigingsbegrip uit de Wet OB 1968 binnen Nederland en hoe kunnen deze knelpunten in Nederland verholpen worden?”*

Allereerst is de definitie van “vervaardiging” beschreven. Van vervaardiging wordt gesproken wanneer een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond, dit stelt het HvJ in het Van Dijk’s Boekhuis arrest. De Hoge Raad heeft vervolgens het begrip “vervaardigen” willen verduidelijken met betrekking tot het vervaardigen van een onroerende zaak. Dit is gedaan in het Kinderdagverblijf-arrest door het “in wezen nieuwbouw” criterium te hanteren. Van vervaardiging is sprake wanneer een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken is hier sprake van, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.

Momenteel is het “in wezen nieuwbouw” criterium niet volledig uitgekristalliseerd. Dit volgt uit de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant aan de Hoge Raad. In deze scriptie is gepoogd de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant te beantwoorden. Uit de beantwoording van de prejudiciële vragen volgt dat het criterium van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie in mijn opinie het enige noodzakelijke criterium is om te spreken van “in wezen nieuwbouw”. De Hoge Raad neemt bij haar prejudiciële beslissing het standpunt in dat ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is.

Uit de toetsing van de huidige Nederlandse wetgeving aan de kwaliteitseisen *“Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”* en *“Onderlinge afstemming”* uit de nota Zicht op wetgeving, blijkt dat de huidige wetgeving niet aan deze kwaliteitseisen voldoet. Momenteel wordt in mijn opinie niet aan de kwaliteitseis *“Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”* voldaan, aangezien onduidelijkheid bestaat omtrent de voorwaarden waaraan moet worden voldaan, wil sprake zijn van “in wezen nieuwbouw”. Aan deze kwaliteitseis kan worden voldaan door deze voorwaarden uiteen te zetten in de jurisprudentie, bijvoorbeeld wanneer de Hoge Raad de prejudiciële vragen beantwoordt of door de voorwaarden vast te leggen in de wettekst. In beide situaties is het van belang dat wordt verduidelijkt wanneer exact aan deze voorwaarden wordt voldaan. De Hoge Raad heeft op 4 november 2022 een prejudiciële beslissing genomen inzake de prejudiciële vragen. Hieruit volgt dat ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is. De Hoge Raad geeft hierbij aan, dat afhankelijk van de omstandigheden van het geval, besloten moet worden of sprake is van zodanig ingrijpende wijzigingen dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Hierdoor wordt nog steeds niet volledig voldaan aan de kwaliteitseis *“Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”*.

Aan de kwaliteitseis *“Onderlinge afstemming”* wordt naar mijn mening momenteel slechts deels voldaan. Doordat de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken in artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn verplicht is, is sprake van een zekere mate van harmonisatie. Daarentegen bestaan diverse optionele bepalingen binnen de btw-richtlijn inzake de levering van onroerende zaken. Door deze optionele bepalingen kunnen onnodige en ongewenste verscheidenheden ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Wanneer de optionele bepalingen vervangen worden door verplichte bepalingen, zal sprake zijn van volledige harmonisatie inzake het begrip “vervaardiging”. In dat geval zal volledig worden voldaan aan de kwaliteitseis *“Onderlinge afstemming”*.

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Gedurende de coronacrisis werd iedereen verplicht om zoveel mogelijk thuis te werken. Hierdoor werden kantoorruimtes minder of niet gebruikt. De verwachting is dat na de coronacrisis meer mensen thuis of hybride zullen werken dan voor deze crisis. Een gevolg hiervan is dat een gereduceerde vraag naar kantoorruimte zal ontstaan.¹ Mogelijk ontstaat een leegstand van kantoorruimtes, waardoor de kantooreigenaren ervoor kiezen om deze kantoorruimtes anders te gebruiken. Een voorbeeld hiervan is het ombouwen van kantoorruimtes naar woningen. In 2020 zijn er door het verbouwen van kantoren, winkels en andere niet-woningen 10.200 woningen bijgekomen.² Mogelijk zal dit in de toekomst vaker gebeuren, wanneer de trend van thuis- en hybridewerken blijft toenemen.

Op het eerste oog lijkt het verbouwen van een onroerende zaak, zoals een kantoorruimte verbouwen naar woningen, niet al te veel fiscale gevolgen te hebben. De kantooreigenaar huurt een aannemer in en laat deze het pand aanpassen. Vervolgens gaat de kantooreigenaar de woningen verhuren aan de huurders en ontvangt hiervoor maandelijks de huur. Dit leidt tot weinig bijzondere fiscale gevolgen. Wanneer de eigenaar van de kortgeleden verbouwde onroerende zaak deze onroerende zaak zal verkopen dan zal dit meer fiscale gevolgen hebben.

De fiscale gevolgen van de verkoop van een onroerende zaak zullen hier kort worden geschetst. Volgens art. 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR 1970) is bij verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak of rechten waaraan deze zijn onderworpen, overdrachtsbelasting verschuldigd.³ Voor de overdrachtsbelastingen gelden diverse vrijstellingen.⁴ De vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel a van WBR 1970 is van belang voor deze scriptie. Dit is de vrijstelling die samenloopt met de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1^o van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968).⁵ Dit gaat om de levering van onroerende zaken vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede de levering van een bouwterrein.⁶ Volgens art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gaat de termijn van ingebruikneming opnieuw in wanneer door een verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.⁷ De levering van de onroerende zaak is belast voor de omzetbelasting, indien de verkoper van de onroerende zaak een ondernemer is volgens art. 7 van de Wet OB 1968 en de onroerende zaak een bouwterrein is of minder dan twee jaar geleden in gebruik is genomen. Als hiervan sprake is, kan gebruik worden gemaakt van de vrijstelling in art. 15 lid 1 WBR 1970, waardoor geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Deze vrijstelling is van toepassing wanneer bij de levering van rechtswege btw is verschuldigd en het vastgoed niet als bedrijfsmiddel is gebruikt en/of de verkrijger de btw in het geheel niet in aftrek kan brengen.⁸

Naar aanleiding hiervan is voor te stellen dat commerciële partijen de voorkeur hebben om een nieuwe onroerende zaak te leveren. De reden is dat de omzetbelasting in vele gevallen volledig aftrekbaar is bij de koper en de heffing van overdrachtsbelasting door middel van de vrijstelling in

¹ B.O. Ziermans, De fundamentele impact van de pandemie op de vraag naar kantoorruimte, Tijdschrift voor Huurrecht Bedrijfsruimte 2021 nr. 3.

² "Minder kantoren getransformeerd tot woningen in 2020", cbs.nl 8 november 2021.

³ Art. 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

⁴ Art. 15 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

⁵ Art. 15 lid 1 onderdeel a Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

⁶ Art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1^o van de Wet op de omzetbelasting 1968.

⁷ Art. 11 lid 5 onderdeel b van de Wet op de omzetbelasting 1968.

⁸ Art. 15 lid 1 onderdeel a Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

art. 15 lid 1 onderdeel a WBR 1970 vermeden kan worden. Mocht het zo zijn dat de koper de omzetbelasting niet in aftrek kan brengen, zal zijn voorkeur vooral liggen bij een oudere onroerende zaak. Het tarief van de overdrachtsbelasting is namelijk lager dan dat van de omzetbelasting.⁹

Dat het begrip “vervaardiging” nog tot onduidelijkheid leidt, is wel te zien aan de verschillende arresten met betrekking tot dit begrip. De Hoge Raad heeft in 2010 gepoogd toe te lichten dat enkel van vervaardiging gesproken kan worden “indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden”.¹⁰ Ook na deze uitspraak van de Hoge Raad blijft onduidelijkheid bestaan. De vraag: “Wanneer is er sprake van “in wezen nieuwbouw”?” blijft onbeantwoord. Voorbeelden hiervan zijn de procedure over de Wollenstoffenfabriek¹¹ en de procedure over het Postgebouw¹². Beide onroerende zaken zijn verbouwd voordat deze werden verkocht. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft beide arresten behandeld. Bij de Wollenstoffenfabriek werden de monumentale aspecten bewaard en bij het Postgebouw werd de uitstraling van het gebouw behouden. Het feit dat de uiterlijke herkenbaarheid onveranderd bleef, kon in beide gevallen niet aan het oordeel afdoen.¹³ De rechtbank kwam bij allebei de arresten tot de conclusie dat het aannemelijk is dat de constructie van de onroerende zaak dusdanig is aangepast dat er bouwkundig sprake is van vervanging door nieuwbouw gezien de aard en de omvang van de verrichte werkzaamheden. In deze arresten wordt echter niet aangegeven wanneer de aard en de omvang van de verbouwingen dusdanig zijn dat er bouwkundig sprake is van vervanging door nieuwbouw. In beide situaties was sprake van hoge investeringen, die absoluut en relatief omvangrijk zijn.¹⁴ Dit kan mogelijk samenhangen met de aard en omvang van de verbouwingen, maar dit is momenteel onduidelijk.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant verwijst in verband met de absoluut en relatief hoge investeringen naar het Poolse Kozuba arrest.¹⁵ Uit het Kozuba arrest volgt dat het is toegestaan om een kwantitatief criterium te stellen voor het bepalen of sprake is van “eerste ingebruikneming”.¹⁶ Volgens de Poolse wetgeving is sprake van vervaardiging wanneer een onroerende zaak is verbeterd voor een bedrag dat 30 procent of meer van de beginwaarde bedraagt. Hierbij benadrukt het Hof van Justitie dat het gebouw ook “veranderingen van betekenis” moet hebben ondergaan.

1.2 Probleemstelling

Zoals eerder is beschreven, blijft in Nederland onduidelijkheid bestaan met betrekking tot het begrip “vervaardiging”. Terwijl het voor belastingplichtigen van belang is dat dit begrip wordt verduidelijkt, aangezien dit mogelijk grote gevolgen kan hebben voor de belasting die de belastingplichtige moet afdragen. Momenteel worden verschillende criteria gehanteerd om te bepalen of sprake is van vervaardiging. Echter is het onduidelijk welke waarde aan de verschillende criteria moet worden toegerekend. Dit blijkt uit het feit dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen heeft

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2020 blz. 312 en 313.

¹⁰ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf).

¹¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919.

¹² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14.

¹³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919, punt 4.7 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14, punt 4.9.

¹⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919, punt 2.5 en 4.5 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14, punt 4.11.

¹⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14, punt 4.11.

¹⁶ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26.

gesteld omtrent deze criteria.¹⁷ Vandaar dat de probleemstelling luidt: “Wat zijn de knelpunten met betrekking tot het vervaardigingsbegrip uit de Wet OB 1968 binnen Nederland en hoe kunnen deze knelpunten in Nederland verholpen worden?”

1.3 Deelvragen

Aan de hand van de deelvragen zal de probleemstelling worden beantwoord. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de onderstaande deelvragen:

1. Wat houdt vervaardiging in en wanneer is sprake van vervaardiging?
2. Wat zijn de knelpunten van het vervaardigingsbegrip in de Wet OB 1968?
3. Hoe gaan andere landen binnen de Europese Unie met de knelpunten van het vervaardigingsbegrip om?
4. Wat zijn mogelijkheden voor Nederland om de knelpunten met betrekking tot het vervaardigingsbegrip te verhelpen?

1.4 Toetsingskader

De knelpunten die voortvloeien uit het Nederlandse vervaardigingsbegrip gelden voor belastingplichtigen, de belastingdienst, de wetgevende en de rechterlijke macht. Door knelpunten kunnen mogelijke onenigheden ontstaan tussen belastingplichtigen en de belastingdienst. Zij kunnen een verschillende interpretatie hebben van bepaalde punten of criteria, waardoor zij tot een andere conclusie komen bij dezelfde casus. Hier zal dan over geprocedeerd moeten worden wat voor zowel de belastingplichtige als de belastingdienst veel tijd en geld kost. De rechterlijke macht dient uitsluitsel te geven in de situaties waarbij onenigheid tussen de belastingplichtige en de belastingdienst ontstaat. Vandaar dat het voor de rechterlijke macht van belang is dat er geen knelpunten bestaan, zodat zij een duidelijk oordeel kunnen vellen bij onenigheden tussen belastingplichtige en de belastingdienst. Indien sprake is van een onduidelijke wet, zal de wetgevende macht de wet verder moet specificeren, zodat de wet uitvoerbaar is.

Momenteel bestaat de discussie of de knelpunten wel verholpen dienen te worden. Zo laat A-G Ettema in haar conclusie bij de Wollenstoffenfabriek blijken dat de open norm volgens haar wenselijk is, aangezien het onmogelijk is om alle denkbare verbouwingssituaties in deelnormen te vatten.¹⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant doet door middel van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad te stellen een verzoek om meer duidelijkheid te verschaffen over de criteria, die gehanteerd moeten worden voor het Nederlandse vervaardigingsbegrip.¹⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant zou graag zien dat de knelpunten verholpen worden.

De nota Zicht op wetgeving behandelt de rechtsstatelijke en bestuurlijke kwaliteit van de wetgeving.²⁰ In de nota worden zes kwaliteitseisen voor het overheidsoptreden via wetgeving benoemd. Een van de genoemde kwaliteitseisen is “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”.²¹ In deze scriptie zal worden getoetst of het vervaardigingsbegrip duidelijk in de Nederlandse wet en jurisprudentie staat vermeld. Om tot een duidelijke wetgeving te komen zal aan de volgende vereisten moeten worden voldaan:

- Het begrip dient te worden omschreven in de wet of de jurisprudentie;
- Het moet vastliggen aan welke voorwaarden moet worden voldaan om onder het begrip te vallen.

¹⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

¹⁸ Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344, punt 3.24.

¹⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

²⁰ Kamerstukken II 1990/91, 22.008, 1-2.

²¹ Kamerstukken II 1990/91, 22.008, 1-2.

Een andere kwaliteitseis betreft “*Onderlinge afstemming*”.²² In tenminste twee categorieën is onderlinge afstemming noodzakelijk:

- Wanneer regelingen verschillende onderwerpen betreffen, maar door effecten van de regeling sterk op elkaar inwerken;
- Indien sprake is van onnodige en ongewenste verscheidenheid ontstaat ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties, in regeling of in de praktijk.

In deze scriptie zal worden getoetst of sprake is van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Hierbij wordt specifiek getoetst of harmonisatie binnen de EU bestaat omtrent het begrip “vervaardiging”. Voor deze scriptie is sprake van “*Onderlinge afstemming*” wanneer harmonisatie van het begrip “vervaardiging” binnen de EU bestaat.

1.5 Opzet

Voordat wordt ingegaan op de beantwoording van de probleemstelling zal eerst het begrip “vervaardiging” worden toegelicht en wanneer hiervan sprake is van vervaardiging worden toegelicht. Dit gebeurt aan de hand van de wetgeving en de relevante jurisprudentie. Wanneer het vervaardigingsbegrip is toegelicht, kan in worden gegaan op de knelpunten van dit begrip. In het vierde hoofdstuk zal worden ingegaan op hoe andere landen binnen de Europese Unie omgaan met de knelpunten van het vervaardigingsbegrip. Vervolgens wordt gekeken naar de mogelijkheden voor Nederland om de knelpunten met betrekking tot het vervaardigingsbegrip te verhelpen. Tot slot zal een samenvatting van de scriptie met de beantwoording van de probleemstelling te lezen zijn.

1.6 Afbakening

In deze scriptie wordt ingegaan op de knelpunten met betrekking tot het begrip “vervaardiging”, zoals hier in Nederland mee wordt omgegaan. Er zal dus verondersteld worden dat het gaat om verbouwingen aan onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen. Mogelijk kan worden ingegaan op de manier waarop andere landen binnen de EU omgaan met verbouwingen aan onroerende zaken, zodat geschetst kan worden welke opties Nederland heeft om met de knelpunten om te gaan. De andere landen binnen de EU welke bestudeerd zullen worden zijn: België, Frankrijk, Italië, Polen en Spanje. Bij het onderzoek naar deze landen wordt enkel ingegaan op het equivalent van de omzetbelasting in dat land en niet de overdrachtsbelasting.

Verder gaat het in deze scriptie om het vervaardigen van onroerende zaken door verbouwingen. In deze scriptie zal niet worden ingegaan op het vervaardigen van nieuwbouw of bouwterreinen.

Tijdens deze scriptie wordt vanuit gegaan dat de belastingplichtige enkel gebruik kan maken van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting en niet van een van de andere vrijstellingen die in artikel 15 WBR 1970 staan.

²² Kamerstukken II 1990/91, 22.008, 1-2.

2. Vervaardiging

Ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent is een ondernemer voor de omzetbelasting. Onder bedrijf wordt mede verstaan: “beroep en duurzame exploitatie van een vermogensbestanddeel.”²³ Een ondernemer is een belastingplichtige volgens de Wet OB 1968. Binnen de Wet OB 1968 zijn leveringen van goederen en diensten belastbare prestaties.²⁴ In artikel 5 Wet OB 1968 en verder staat de plaats waar de levering van een goed belast is. In artikel 6 Wet OB 1968 en verder staat de plaats waar de levering van een dienst belast is. Bepaalde prestaties zijn vrijgesteld binnen de Wet OB 1968. Deze vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 11 Wet OB 1968. Indien geen gebruik gemaakt kan worden van een vrijstelling, zal een belasting berekend moeten worden over de vergoeding.²⁵ De hoogte van de belasting is afhankelijk van het tarief dat wordt gehanteerd in artikel 9 Wet OB 1968.

Indien de verkoper van een onroerende zaak een ondernemer is volgens artikel 7 Wet OB 1968, is de levering van een onroerende zaak een belastbaar feit.²⁶ Van een onroerende zaak is sprake, indien een gebouw of werk duurzaam met de grond is verenigd. Deze definitie is te vinden in artikel 3:3 lid 1 Burgerlijk Wetboek. Wanneer de onroerende zaak in Nederland is gelegen dan vindt de levering in Nederland plaats.²⁷ De levering van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld, tenzij de onroerende zaak een bouwterrein is of minder dan twee jaar geleden in gebruik is genomen.²⁸ Hierbij gaat de termijn van ingebruikneming opnieuw in wanneer door verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.²⁹ In de gevallen dat de levering van een onroerende zaak niet onder de vrijstelling valt, zal omzetbelasting van 21% over de vergoeding worden berekend.³⁰

Op basis van artikel 2 WBR 1970 wordt door middel van overdrachtsbelasting een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken. Deze belasting wordt berekend over de waarde van de onroerende zaak.³¹ De belasting bedraagt in beginsel 8 percent, tenzij de verkrijging een woning betreft en deze door de verkrijgende natuurlijke persoon als hoofdverblijf wordt gebruikt.³² In dat geval geldt een belasting van 2 percent. In artikel 15 WBR 1970 zijn mogelijk geldende vrijstelling opgenomen. Voor deze scriptie is de samenloopvrijstelling met de omzetbelasting van belang.³³ Uit deze vrijstelling volgt dat geen overdrachtsbelasting is verschuldigd over de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak wanneer onroerende zaak een bouwterrein of een onroerende zaak die minder dan twee jaar geleden in gebruik is genomen betreft.

In dit hoofdstuk wordt allereerst de btw-richtlijn van de EU omtrent “verbouwing” behandeld. De btw-richtlijn stelt het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vast.³⁴ Een richtlijn is bindend voor een lidstaat van de EU. Elke lidstaat moet daarom de btw-richtlijn implementeren in haar wetgeving. Dit zorgt tot een zekere harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EU. Vervolgens wordt het Van Dijk’s Boekhuis arrest behandeld, eveneens het basisarrest inzake vervaardiging genoemd aangezien de invulling van het begrip “vervaardiging” bij dit arrest

²³ Artikel 7 lid 1 en 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁴ Artikel 3 en 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁵ Artikel 8 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁶ Dit volgt uit artikel 3 lid 1 onderdeel a of onderdeel c Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁷ Artikel 5 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁹ Artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

³⁰ Artikel 8 en 9 Wet op de omzetbelasting 1968.

³¹ Artikel 9 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

³² Artikel 14 Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

³³ Artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

³⁴ Artikel 1 btw-richtlijn.

maatgevend wordt geacht.³⁵ Daarna wordt het begrip “in wezen nieuwbouw” behandeld. Dit begrip is in 2010 geïntroduceerd door de Hoge Raad bij het kinderdagverblijf-arrest.³⁶ Tot slot zal een samenvatting van dit hoofdstuk worden gegeven.

2.1 Opties binnen de btw-richtlijn

In de btw-richtlijn is het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vastgesteld.³⁷ Dit stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. De leveringen van goederen onder bezwarende titel door een belastingplichtige zijn aan de btw onderworpen.³⁸ Een belastingplichtige is eenieder die op, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.³⁹ De levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein door een belastingplichtige is in beginsel vrijgesteld van btw.⁴⁰ Deze vrijstelling geldt niet voor de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming.⁴¹

In deze paragraaf zullen verder opties worden genoemd die lidstaten kunnen implementeren in hun belastingwetgeving en de manier waarop Nederland deze opties in haar wetgeving heeft geïmplementeerd. Deze opties zijn:

- Artikel 12 lid 1 btw-richtlijn; Belastingplichtig bij incidenteel handelen.
- Artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn; Vrijstelling levering van een onroerende zaak.⁴²
- Artikel 12 lid 2 btw-richtlijn; Aanpassing criteria eerste ingebruikneming.
- Artikel 12 lid 2 btw-richtlijn; Verbouwing kan levering van een gebouw zijn.

In hoofdstuk 4 wordt behandeld hoe andere lidstaten bovenstaande opties hebben geïmplementeerd.

2.1.1 Belastingplichtige incidenteel handelen

Op basis van artikel 12 lid 1 btw-richtlijn is het voor lidstaten mogelijk om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. Hierbij wordt specifiek genoemd dat dit met name geldt voor de volgende handelingen:

- De levering van een gebouw⁴³ of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;
- De levering van een bouwterrein.

Toepassing Nederland

Zoals hierboven is beschreven, kan een lidstaat gebruik maken van de mogelijkheid om personen als ondernemer aan te wijzen voor incidentele handelingen. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze optie met betrekking tot onroerende zaken. Nederland heeft dit wel gedaan met betrekking tot

³⁵ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335.

³⁶ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42.

³⁷ Artikel 1 btw-richtlijn.

³⁸ Artikel 2 lid 1 onderdeel a btw-richtlijn.

³⁹ Artikel 9 lid 1 btw-richtlijn.

⁴⁰ Artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn.

⁴¹ Artikel 12 lid 1 onderdeel a btw-richtlijn.

⁴² Het is verplicht om de levering van een onroerende zaak vrij te stellen. Echter kan het voor de overige opties interessant zijn om kort toe te lichten waar en hoe de vrijstelling is geïmplementeerd, vandaar dat dit artikel hier is opgenomen.

⁴³ Uit artikel 12 lid 2 btw-richtlijn volgt dat ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden wordt gezien als gebouw.

intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen in Nederland.⁴⁴ Dit is niet relevant voor deze scriptie, dus hier zal niet verder op worden ingegaan. Wat voor deze scriptie relevant is, is dat in Nederland incidentele handelingen met betrekking tot onroerende zaken door niet-belastingplichtigen niet in de heffing worden betrokken.

2.1.2 Vrijstelling onroerende zaken

In artikel 135 btw-richtlijn zijn de vrijstellingen opgenomen die lidstaten verlenen voor bepaalde handelingen. Hieronder valt de vrijstelling voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein.⁴⁵ Hierbij is de levering van artikel 12 lid 1 onderdeel a uitgezonderd. De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming is dus niet vrijgesteld van de btw.

De ratio legis van deze bepaling ligt in het feit dat de verkoop van een “oud” gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert.⁴⁶ De eerste verkoop van een gebouw aan een eindgebruiker duidt in feite het einde van een productieproces aan. Volgende verkopen leveren dan geen toegevoegde waarde van betekenis op. Om die reden zou de verkoop van een “oud” gebouw in beginsel van belasting moeten worden vrijgesteld, ondanks dat het gaat om een “economische activiteit” in de zin van artikel 9 btw-richtlijn.

Toepassing Nederland

Nederland heeft in artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 de vrijstelling van onroerende zaken opgenomen. Hierbij heeft Nederland het criteria met betrekking tot de uitzondering en de eerste ingebruikneming iets aangepast. Dit wordt in de volgende paragraaf besproken.

2.1.3 Eerste ingebruikname

De term “*eerste ingebruikneming*” wordt geïntroduceerd in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn. In artikel 12 lid 2 btw-richtlijn staat dat lidstaten ervoor kunnen kiezen om andere criteria dan “*eerste ingebruikneming*” toe te kunnen passen. Hierbij worden specifiek de volgende twee criteria genoemd:

- Het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van de eerste levering met een maximum tijdvak van vijf jaar.
- Het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering met een tijdvak dat niet langer mag duren dan twee jaar.

Toepassing Nederland

Nederland heeft in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1 Wet OB 1968 ervoor gekozen om de criteria te hanteren met het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering. Hierbij wordt gebruik gemaakt van het maximale tijdvak van twee jaar. Nederland heeft hiervoor gekozen, aangezien een bouwer van een onroerende zaak eenvoudig belasting zou kunnen ontgaan door eerst kortstondig gebruik te maken van het gebouw voor belaste doeleinden. Door de termijn van twee jaar wordt dit voorkomen.⁴⁷ De levering van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming is dus niet vrijgesteld van omzetbelasting in Nederland.

⁴⁴ Artikel 1 onderdeel c Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁵ Artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn.

⁴⁶ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 31.

⁴⁷ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, 1-3, p. 20.

2.1.4 Verbouwing van gebouwen

In artikel 12 lid 2 btw-richtlijn wordt het volgende gesteld: *“De lidstaten kunnen voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip “bijbehorend terrein” bepalen.”* Hiermee laat de richtlijn de optie open om een criterium voor verbouwingen te handhaven, zodat verbouwingen onder de levering van een gebouw kunnen vallen vóór de eerste ingebruikname.

Toepassing Nederland

Nederland had tot 11 juli 1997 geen specifieke bepaling betreffende de verbouwing van gebouwen in de Wet OB 1968. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat onder de destijds geldende uitzondering op de vrijstelling ook een verbouwing viel, waardoor sprake is van een vervaardiging van een nieuw goed.⁴⁸ De destijds geldende vrijstelling was: *“de levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed”.*⁴⁹

Sinds 11 juli 1997 wordt in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968⁵⁰ specifiek genoemd dat, indien door verbouwing een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht, de eerste ingebruikname na verbouwing als eerste ingebruikneming wordt aangemerkt. De wetgever achtte op het moment van invoering van de wetgeving dat een vervaardiging enkel tot eerste ingebruikname leidde in het geval dat gebruik werd gemaakt van de verbouwingsoptie.⁵¹ In feite gold deze regeling al in Nederland, maar het was nog niet eerder in een artikel benoemd.⁵² Uit de kamerstukken volgt dat Nederland expliciet gebruik heeft willen maken van de verbouwingsoptie in de richtlijn. *“In het nieuwe derde lid, onderdeel b, is gebruik gemaakt van de bevoegdheid – ingevolge het slot van de eerste alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn – om voorwaarden te stellen voor de toepassing van het criterium eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen.”*⁵³

In tegenstelling tot de wetgever meent Berkhuizen dat bij vervaardiging van een bestaand gebouw automatisch sprake is van een vernieuwde eerste ingebruikneming.⁵⁴ Volgens Berkhuizen begint door de vervaardiging vanzelf een nieuw fiscaal leven voor het gebouw. Ik sluit mij aan bij deze opvatting van Berkhuizen. In het eerste voorstel voor de Zesde richtlijn staat dat het tijdstip van eerste ingebruikname het tijdstip is waarop het product het productieproces verlaat en in gebruik wordt genomen door de eigenaar daarvan. Aangezien het vervaardigen van een gebouw het resultaat is van een productieproces, sluit dit aan met de benadering dat een gebouw een nieuw fiscaal leven gaat leiden, indien door verbouwing sprake is van vervaardiging. Verder is het vanuit de fiscale neutraliteit van belang een nieuw gebouw en een gebouw dat door verbouwing is vervaardigd gelijk te behandelen. Het zijn namelijk soortgelijke goederen.⁵⁵

Met de zienswijze die zowel Berkhuizen als ik hanteer, zal de levering van een gebouw dat door verbouwing is vervaardigd op basis van artikel 11 lid 1 onder 1 Wet OB 1968 worden uitgezonderd van de vrijstelling en is hierbij niet artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 nodig. Artikel 11 lid 5

⁴⁸ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, blz. 21.

⁴⁹ Artikel 11 lid 1 onder 1 Wet OB 1968 per 11 juli 1997.

⁵⁰ Destijds was dit artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 vanaf 2019 is dit lid 5 geworden.

⁵¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 5.

⁵² Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, blz. 21.

⁵³ Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, blz. 5.

⁵⁴ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49.

⁵⁵ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49.

onderdeel b Wet OB 1968 is in feite een dode letter.⁵⁶ Op deze manier wordt niet toegekomen aan artikel 12 lid 2 btw-richtlijn, aangezien het begrip “vervaardiging” niet onder het begrip verbouwing moet worden begrepen. Door vervaardiging vindt automatisch terugkeer naar de fase vóór eerste ingebruikneming plaats. De Nederlandse wetgever heeft dus wel gebruik gemaakt van de optie in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een verbouwingscriterium te implementeren. Desondanks heeft deze geen werking. Dit komt doordat automatisch terugkeer naar de fase vóór eerste ingebruikneming plaatsvindt, wanneer sprake is van vervaardiging.

2.2 Basisarrest

Het arrest van het HvJ inzake Van Dijk’s Boekhuis kan worden gezien als het basisarrest omtrent vervaardiging van een nieuw goed, nu de invulling van het begrip “vervaardiging” bij dit arrest maatgevend wordt geacht.⁵⁷ In het Van Dijk’s Boekhuis arrest bestond de vraag of het inbinden van uiteengevallen boeken het vervaardigen van een werk in roerende staat is. Volgens het HvJ dient het begrip “vervaardiging” volgens het spraakgebruik te worden uitgelegd. *“Volgens het spraakgebruik nu houdt vervaardiging in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.”*⁵⁸ Van een nieuw goed is dus enkel sprake wanneer een goed wordt voortgebracht wat tevoren niet bestond. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden vallen niet onder vervaardiging van een goed. In het Van Dijk’s Boekhuis arrest werd geconcludeerd dat geen sprake was van vervaardiging van een werk in roerende staat. De boeken werden enkel gerepareerd. Hierbij ontstond geen goed wat tevoren niet bestond.

In het Van Dijk’s Boekhuis arrest ging het om de vervaardiging van een werk in roerende staat. Desondanks kan met betrekking tot dit arrest lering worden getrokken met betrekking tot de vervaardiging van een onroerende zaak. Zo wordt in het Kinderdagverblijf-arrest door Gerechtshof ’s-Hertogenbosch verwezen naar het Van Dijk’s Boekhuis arrest.⁵⁹ Vervolgens licht de Hoge Raad verder toe wat dit betekent voor de vervaardiging van onroerende zaken.⁶⁰ Bij het Orthopedisch schoeisel-arrest stelt de Hoge Raad dat met betrekking tot het begrip “vervaardigen” voor onroerende zaken geen andere maatstaf geldt dan voor roerende zaken.⁶¹ Dat van een nieuw goed enkel sprake kan zijn wanneer een goed wordt voortgebracht wat van tevoren niet bestond geldt dus ook voor onroerende goederen.

2.3 In wezen nieuwbouw

Het Kinderdagverblijf-arrest is een arrest wat is behandeld door de Hoge Raad. Dit arrest gaat specifiek in op de vervaardiging van een onroerend goed met betrekking tot een kinderdagverblijf.⁶² In deze zaak gaat het om een belanghebbende die zich bezighoudt met kinderopvang en uitsluitend van omzetbelasting vrijgestelde prestaties verricht. In 2001 is een woon-winkelpand aan de belanghebbende geleverd. De belanghebbende heeft dit laten verbouwen tot kinderdagverblijf. Voor de verbouwing is aan de belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd, vanwege het vervaardigen van een onroerend goed in eigen bedrijf. De Hoge Raad geeft in het Kinderdagverblijf-arrest aan dat uit het Van Dijk’s Boekhuis arrest blijkt dat sprake is van vervaardiging, indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Bij onroerende zaken houdt dit in dat door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” moet

⁵⁶ P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw, WFR 2018/49.

⁵⁷ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

⁵⁸ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, punt 20.

⁵⁹ Hof ’s-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295 (Kinderdagverblijf), punt 4.2.

⁶⁰ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, punt 3.2.1, 3.2.2 en 3.3.1.

⁶¹ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), punt 3.2.

⁶² HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42.

hebben plaatsgevonden.⁶³ In het geval van het kinderdagverblijf was, volgens de Hoge Raad, geen sprake van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. Volgens de Hoge Raad hadden, met betrekking tot het kinderdagverblijf, voor de indeling van het pand geen ingrepen plaatsgevonden van zodanige aard dat te spreken was van “in wezen nieuwbouw”.

In de literatuur vraagt men zich af wat de term “in wezen nieuwbouw” voor impact heeft op het begrip “vervaardiging”. Volgens Leijten zorgt het “in wezen nieuwbouw” criterium voor een strengere maatstaf dan het geldende vervaardigingsbegrip volgens het Van Dijk’s Boekhuis arrest.⁶⁴ Nieuwenhuizen concludeert dat sinds de introductie van het “in wezen nieuwbouw” criterium minder vaak sprake is van vervaardiging dan voorheen.⁶⁵ Naar mijn mening heeft de Hoge Raad enkel gepoogd om de term vervaardiging, zoals deze werd gehanteerd bij het Van Dijk’s Boekhuis arrest, verder toe te lichten. Bij het Van Dijk’s Boekhuis arrest werd gesteld dat vervaardiging inhield: *“Het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond”*. Bij het Kinderdagverblijf-arrest wordt aangehaakt bij dit criterium en stelt de Hoge Raad het volgende: *“Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit - uitgaande van het spraakgebruik, zoals het Hof van Justitie in bedoeld arrest als maatstaf voorhoudt - dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden”*.⁶⁶ Hiermee verduidelijkt de Hoge Raad dat bij onroerende zaken sprake is van een voortgebracht goed dat tevoren niet bestond, indien werkzaamheden aan de onroerende zaak hebben plaatsgevonden, waardoor “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden. Het “in wezen nieuwbouw” criterium is dus geen nieuw criterium, maar een verduidelijking van wanneer sprake is van vervaardiging van een onroerend goed.

2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is het begrip “vervaardiging” behandeld. Allereerst is de btw-richtlijn omtrent verbouwing besproken. Vervolgens is ingegaan op het basisarrest omtrent vervaardiging. Tot slot is het “in wezen nieuwbouw” criterium behandeld.

In de btw-richtlijn is opgenomen dat leveringen onder bezwarende titel door een belastingplichtige aan de btw zijn onderworpen. De levering van een onroerende zaak door een belastingplichtige zal betrokken worden in de heffing van de btw. Volgens artikel 12 lid 1 btw-richtlijn is het mogelijk om eenieder die incidenteel een handeling verricht, in verband met de werkzaamheden beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. De levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming wordt hierbij specifiek benoemd. Nederland heeft de keuze gemaakt om geen gebruik te maken van deze mogelijkheid.

De levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein is in beginsel vrijgesteld voor de btw. Dit staat in artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn. Hierbij bestaat een uitzondering voor de levering vóór de eerste ingebruikname. Levering vóór de eerste ingebruikname is dus niet vrijgesteld voor de btw. Nederland heeft gebruik gemaakt van de optie om een ander criterium toe te passen dan eerste ingebruikneming. Deze optie staat in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. De uitzondering op de vrijstelling die Nederland hanteert, is de levering van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. De vrijstelling en de uitzondering staat in de Nederlandse wetgeving bij artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

Vanuit artikel 12 lid 2 btw-richtlijn wordt de optie geboden voor een lidstaat om een criterium voor verbouwingen te handhaven, zodat deze ook onder de levering van een gebouw kunnen vallen.

⁶³ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42.

⁶⁴ J.A.M. Leijten, Het begrip “vervaardiging” nieuw vervaardigd, WFR 2011/648.

⁶⁵ W.A.P. Nieuwenhuizen, Klopt het in-wezen-nieuwbouwcriterium nog wel?, BTW-bulletin 2018/36.

⁶⁶ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, punt 3.3.1.

Nederland heeft in artikel 11 lid 5 Wet OB 1968 het verbouwingscriterium geïmplementeerd. In dit artikel staat dat de ingebruikname na verbouwing als eerste ingebruikneming telt wanneer door verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Art 11 lid 5 Wet OB 1968 is echter een artikel zonder werking, aangezien door vervaardiging automatisch terugkeer plaatsvindt naar de fase vóór eerste ingebruikneming. Het begrip “vervaardiging” kan daarom niet onder het begrip verbouwing worden aangeduid.

Vervolgens is het Van Dijk’s Boekhuis arrest omtrent de vervaardiging van een nieuw goed besproken. In dit arrest kwam naar voren dat vervaardiging inhoudt: *“Het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond”*. Van een nieuw goed is enkel sprake wanneer een goed wordt voortgebracht wat van tevoren niet bestond. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden vallen dus niet onder vervaardiging van een goed.

Tot slot wordt het begrip “in wezen nieuwbouw” behandeld wat werd geïntroduceerd door de Hoge Raad bij het Kinderdagverblijf-arrest. Ondanks dat regelmatig in de literatuur wordt gedacht dat het begrip “in wezen nieuwbouw” een nieuw criterium is, is dit enkel een verduidelijking van de uitleg van vervaardiging die in het basisarrest is gegeven. De Hoge Raad geeft in het arrest aan dat aangesloten moet worden bij het Van Dijk’s Boekhuis arrest waarbij sprake moet zijn van het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot een onroerende zaak is hier sprake van wanneer door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden. Het “in wezen nieuwbouw” criterium is dus geen nieuw criterium, maar een verduidelijking van wanneer sprake is van vervaardiging van een onroerend goed. Van vervaardiging is sprake wanneer een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken is hier sprake van, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.

3. Knelpunten met betrekking tot vervaardiging

Zoals in het vorige hoofdstuk is besproken, is het “in wezen nieuwbouw” criterium een verduidelijking om te bepalen wanneer sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak. Ondanks deze verduidelijking bestaan nog steeds knelpunten. Dit is te zien aan het feit dat de Rechtbank Zeeland-West-Brabant recent hierover nog prejudiciële vragen heeft gesteld.⁶⁷ In dit hoofdstuk worden de prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant behandeld. Aan de hand van eerdere jurisprudentie wordt bepaald wat de beantwoording van de prejudiciële vragen zal zijn. Verder wordt bekeken of het mogelijk is om een deel van een gebouw afzonderlijk te vervaardigen. Afsluitend zal een samenvatting van dit hoofdstuk worden gegeven.

Prejudiciële vragen Rechtbank Zeeland-West-Brabant

In een tussenuitspraak bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant worden vragen gesteld aan de Hoge Raad omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”.⁶⁸ Bij de zaak gaat het om een verbouwing van een kantoorgebouw tot een hotel. Volgens belanghebbende is sprake van een vervaardigd goed volgens het destijds geldende artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968.⁶⁹ Volgens de inspecteur is dit niet het geval. Hierdoor kan de belanghebbende geen gebruik maken van de samenloopvrijstelling met de Wet OB 1968 in de WBR 1970 en is de belanghebbende overdrachtsbelasting verschuldigd over de aankoop van het hotelgebouw.⁷⁰

Rechtbank Zeeland-West-Brabant moet oordelen of door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Van vervaardiging is sprake, indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. In verband met een onroerende zaak is hier sprake van, wanneer door werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.⁷¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft al eerder overwogen dat in de huidige rechtspraak geen eenvormige invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” bestaat.⁷² Destijds heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant al de volgende criteria gehanteerd⁷³:

- Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid;
- Wijzigingen in de bouwkundige constructie;
- Functiewijziging in de zin van aanwendingsmogelijkheden;
- De omvang van de investeringen;
- Gerealiseerde meerwaarde door verbouwing.⁷⁴

Rechtbank Zeeland-West-Brabant concludeert dat nog onduidelijk is of deze lijst met deelnormen juist is. Tijdens mijn onderzoek met betrekking tot deze scriptie heb ik geen aanvullende criteria kunnen bedenken, die toevoegen aan bovenstaande lijst. Vandaar dat gedurende de scriptie de criteria opgesteld door Rechtbank Zeeland-West-Brabant worden aangehouden. Indien de lijst met deelnormen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant juist en volledig is, bestaat nog steeds de onduidelijkheid of elk van deze deelnormen als noodzakelijke voorwaarde moet worden aangemerkt. Verder bestaat onduidelijkheid over de weging van de deelnormen en het relatieve gewicht wat aan

⁶⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

⁶⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

⁶⁹ Sinds 2019 artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968.

⁷⁰ Artikel 15 lid 1 onderdeel a WBR 1970.

⁷¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.2.

⁷² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14.

⁷³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.3.

⁷⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant hanteerde het vierde criterium “de grootte van gedane investeringen”. In dit hoofdstuk is dit gesplitst in “de omvang van de investeringen” en “gerealiseerde meerwaarde door verbouwing”. Op deze wijze kan de mogelijke invloed van deze deelnorm beter uiteen worden gezet.

iedere deelnorm moet worden toegekend.⁷⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelt daarom twee additionele vragen met betrekking tot huidige onduidelijkheden⁷⁶:

- “Welk(e) van de onder vraag 1 bedoelde criteria moet(en) als noodzakelijke voorwaarde(n) voor ‘in wezen nieuwbouw’ worden aangemerkt?”
- Welk (relatief) gewicht moet in zijn algemeenheid worden toegekend aan de in vraag 1 bedoelde criteria?”

In dit hoofdstuk wordt gepoogd om naast de eerste vraag ook deze twee vragen te beantwoorden.

Dat eenduidigheid ontbreekt in de huidige feitenrechtspraak is zichtbaar in de vergelijkbare zaken omtrent de verbouwing van een postgebouw en de verbouwing van een wollenstoffenfabriek. Bij de verbouwing van het Postgebouw komt Hof 's-Hertogenbosch tot het oordeel dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”.⁷⁷ Hof 's-Hertogenbosch komt tot dit oordeel door het feit dat het onroerend goed na alle werkzaamheden herkenbaar is, als het voormalig postgebouw onvoldoende is om niet te spreken van “in wezen nieuwbouw”. De aanzienlijke omvang van de sloop-, bouw- en renovatiewerkzaamheden aan de binnenkant van het gebouw, waardoor een verhoging van het bruikbaar oppervlak plaatsvindt wordt hierbij belangrijk geacht. Alsmede de wijziging in het gebruik van het onroerend goed van een typisch voormalig postgebouw naar specifieke vormen van bedrijfsmatig gebruik.⁷⁸ Met betrekking tot de verbouwing van de Wollenstoffenfabriek komt Hof 's-Hertogenbosch juist tot de conclusie dat geen sprake is van “in wezen nieuwbouw”.⁷⁹ In de zaak van de Wollenstoffenfabriek komt Hof 's-Hertogenbosch tot dit oordeel, aangezien de voorbereiding en uitvoering van de fysieke werkzaamheden steeds gericht zijn geweest op het in stand houden van de kenmerken van het gebouw. Ondanks het feit dat bouwtechnische keuzes hebben geleid tot aanzienlijke constructieve aanpassingen en bijbehorende investeringen.

Voordat Rechtbank Zeeland-West-Brabant de onderhavige tussenuitspraak heeft afgerond, is er een conclusie verschenen van A-G Ettema naar aanleiding van het cassatieberoep tegen de hofuitspraak betreffende de Wollenstoffenfabriek.⁸⁰ In deze conclusie gaat A-G Ettema na of het mogelijk is om het begrip “in wezen nieuwbouw” te concretiseren. A-G Ettema beantwoordt deze vraag ontkennend. Ondanks deze conclusie, besluit Rechtbank Zeeland-West-Brabant alsnog de prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. *Rechtbank Zeeland-West-Brabant meent dat de Hoge Raad de rechtspraak een dienst zou bewijzen door duidelijkheid te verschaffen over het voor “in wezen nieuwbouw” te hanteren juridische beoordelingskader.*⁸¹

In dit hoofdstuk wordt een poging gedaan de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant te beantwoorden door middel van eerdere jurisprudentie. Het beantwoorden van de prejudiciële vragen zal plaatsvinden door elk van de criteria apart te behandelen met relevante criteria omtrent dat criterium. Hiermee wordt de verwachte uitkomst bij de Hoge Raad geschetst, zodat duidelijk is welke deelnormen “in wezen nieuwbouw” het best omvatten. Na het behandelen van de criteria zal nog kort worden behandeld of de mogelijkheid bestaat om een gebouw deels te vervaardigen. Dit hoofdstuk zal afgesloten worden met een conclusie.

⁷⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.4.

⁷⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 5.

⁷⁷ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320 (Postgebouw).

⁷⁸ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320 (Postgebouw), punt 4.6.5.

⁷⁹ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177 (Wollenstoffenfabriek).

⁸⁰ Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344.

⁸¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.29.

3.1 Uiterlijke herkenbaarheid

Zoals uit de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant naar voren komt, is de wijziging in de uiterlijke herkenbaarheid een mogelijk criterium om te beoordelen of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. In de prejudiciële vragen stelt de Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat zij zich afvraagt of wijzigingen in de bouwkundige identiteit in de zin van uiterlijke herkenbaarheid als noodzakelijke voorwaarde voor het criterium “in wezen nieuwbouw” geldt. Vandaar dat in deze scriptie bouwkundige identiteit en uiterlijke herkenbaarheid als soortgelijk worden beschouwd.

3.1.1 Kinderdagverblijf-arrest

Het Kinderdagverblijf-arrest is het arrest waarbij het begrip “in wezen nieuwbouw” wordt geïntroduceerd. In deze zaak gaat het om een woon-winkelpand wat aan belanghebbende is geleverd. De belanghebbende heeft dit pand vervolgens laten verbouwen tot kinderdagverblijf. Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd vanwege het binnen eigen bedrijf vervaardigen van een onroerend goed. Indien sprake is van vervaardiging, zal de belanghebbende de opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting moeten betalen. Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde met betrekking tot deze zaak dat het pand na de verbouwing niet vereenzelvigd kon worden met het pand, zoals voor de verbouwing bestond.⁸² Hof 's-Hertogenbosch kwam tot het oordeel dat sprake was van een vervaardigd goed. Hof 's-Hertogenbosch erkent dat geen ingrijpende wijzigingen aan het uiterlijk van het pand hebben plaatsgevonden. Dit kon volgens Hof 's-Hertogenbosch niet aan zijn oordeel afdoen.

De Hoge Raad oordeelde vervolgens dat Hof 's-Hertogenbosch blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Zij achtte dat het pand al dan niet te vereenzelvigen is met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing beslissend voor de beantwoording van de vraag of sprake is van vervaardiging.⁸³ Door deze beslissing van de Hoge Raad lijkt de mogelijkheid te bestaan dat uiterlijke wijzigingen ook mee moeten worden genomen in de beoordeling of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. A-G van Hilten heeft in zijn conclusie aangekaart dat naar zijn mening de beschikking van het HvJ in de zaak Dressuurstal Jespers beschouwd moet worden. Volgens de A-G moet betoogd worden dat geen sprake is van vervaardiging, indien een goed door bewerking daaraan slechts een nieuwe functie krijgt en geen nieuw uiterlijk.⁸⁴ Bij de zaak Dressuurstal Jespers ging het om de vraag of het trainen en africhten van paarden tot een nieuw vervaardigd goed zou leiden; een getraind paard. Het Hof van Justitie geeft antwoord op de prejudiciële vragen van Hof 's-Hertogenbosch. HvJ stelt dat ondanks de functiewijziging van het goed, geen sprake is van een goed dat tevoren niet bestond. Het gaat bij het trainen van een paard om een nieuwe functie van hetzelfde goed.⁸⁵ De Hoge Raad is niet ingegaan op de beschikking van het HvJ in de zaak Dressuurstal Jespers. Heijnen kan de verwijzing van de A-G naar de zaak Dressuurstal Jespers niet volgen, aangezien in de zaak Dressuurstal Jespers niet toegekomen wordt aan de toets of sprake is van functiewijziging.⁸⁶ Volgens Heijnen kan de overweging van de Hoge Raad omtrent de uiterlijke wijziging verschillend worden geïnterpreteerd. Uit de overweging volgt dat enkel moet worden beoordeeld of functiewijziging heeft plaatsgevonden of de overweging impliceert dat andere criteria dan functiewijziging bepalend kunnen zijn voor de beantwoording op de vraag of “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.⁸⁷ Uiterlijke herkenbaarheid kan een van deze criteria zijn. Volgens Heijnen had in het Kinderdagverblijf-arrest sprake kunnen zijn van een vervaardigde zaak, indien het uiterlijk van het pand wel ingrijpend was veranderd.⁸⁸ Het Van Dijk's Boekhuis arrest sluit dit volgens Heijnen niet uit.

⁸² Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295 (Kinderdagverblijf).

⁸³ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, r.o. 3.3.1.

⁸⁴ Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), punt 5.2.2.

⁸⁵ HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers), punt 30.

⁸⁶ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), FED 2011/27, noot 4.

⁸⁷ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), FED 2011/27, noot 5.

⁸⁸ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), FED 2011/27, noot 5.

3.1.2 Orthopedisch schoeisel-arrest

Bij het Orthopedisch schoeisel-arrest gaat het om een belanghebbende die confectieschoenen aanpast, zodat de schoenen geschikt zijn voor personen met een orthopedische aandoening.⁸⁹ De cliënt van de belanghebbende koopt de schoen. Vervolgens bewerkt de belanghebbende de schoen, alvorens deze de schoen weer terug aan de cliënt levert. Hof 's-Hertogenbosch oordeelt met betrekking tot deze casus dat door de aanpassing aan de schoenen sprake is van vervaardiging. De schoenen worden zo aangepast dat het uiterlijk behouden blijft. De cliënt wil schoenen dragen die eruitzien als normale schoenen. De Hoge Raad acht het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Voor zowel roerende- als onroerende zaken geldt dezelfde maatstaf.⁹⁰ Uit dit arrest lijkt te volgen dat een uiterlijke wijziging niet noodzakelijk is om te spreken van een vervaardigd goed.

Met betrekking tot dit arrest is in wezen een nieuwe schoen gemaakt. Voor de cliënt was het eerst niet mogelijk om de schoen te dragen en dit gaat nu wel door de aanpassingen die belanghebbende aan de schoen heeft gemaakt. Hierbij heeft de belanghebbende het uiterlijk van de schoen behouden. Bij het Kinderdagverblijf-arrest kon niet worden gesproken van “in wezen nieuwbouw”, aangezien voor de indeling van het pand ten behoeve van de aanwending als kinderdagverblijf ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.⁹¹ Hierdoor lijkt het onderscheid tussen de betreffende zaken in de indeling van het goed te zitten. Bij de schoen wordt de indeling dusdanig veranderd dat deze door een cliënt gebruikt kan worden. Bij het kinderdagverblijf waren de wijzigingen in de indeling niet van zodanige aard dat sprake was van “in wezen nieuwbouw”. Dit verband zal verder besproken worden in 3.2. Uit deze twee zaken volgt dat tot een verschillend oordeel kan worden gekomen wanneer de uiterlijke herkenbaarheid onveranderd blijft.

3.1.3 Monumentpanden

Om een monumentaal pand te verbouwen is meestal een omgevingsvergunning vereist.⁹² Het verbouwen van het pand mag enkel binnen de regels van de omgevingsvergunning gebeuren. Het is mogelijk dat in de omgevingsvergunning vast is gelegd dat de uiterlijke herkenbaarheid van het pand behouden moet blijven. Wanneer bij “in wezen nieuwbouw” sprake moet zijn van uiterlijke wijziging van het pand, zou dit niet mogelijk zijn bij een monumentpand, waarbij de uiterlijke herkenbaarheid behouden moet blijven.

De zaak het West-Indische Huis te Amsterdam betrof een gebouw dat als monument werd aangemerkt.⁹³ Het monument was in zeer slechte staat en door brand beschadigd. Het pand werd gerestaureerd en gereconstrueerd. Bij de restauratie en reconstructie bleef het uiterlijk grotendeels ongewijzigd gehandhaafd. Vandaar dat volgens de Hoge Raad de uitgevoerde werkzaamheden niet konden leiden tot een voortgebracht goed dat tevoren niet bestond.⁹⁴ Uit dit arrest lijkt te volgen dat uiterlijke wijziging noodzakelijk is om te spreken van “in wezen nieuwbouw”.

In een recenter arrest met betrekking tot een voormalig Wollenstoffenfabriek dat als rijksmonument werd aangemerkt, kwam Rechtbank Zeeland-West-Brabant tot het oordeel dat een nieuw

⁸⁹ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest).

⁹⁰ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), r.o. 3.2.

⁹¹ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, r.o. 3.3.2.

⁹² “Heb ik een vergunning nodig voor verbouwing of restauratie van een beschermd monument?”, rijksoverheid.nl.

⁹³ HR 17 juni 1987, nr. 23 782 (West-Indische Huis), BNB 1987/243.

⁹⁴ HR 17 juni 1987, nr. 23 782 (West-Indische Huis), BNB 1987/243, r.o. 4.4.

vervaardigd goed werd geleverd.⁹⁵ Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant doet het feit dat de monumentale aspecten (en de uiterlijke herkenbaarheden) zijn bewaard, niet aan haar oordeel af. Rechtbank Zeeland-West-Brabant lijkt een wijziging in het uiterlijk van een gebouw geen noodzaak te vinden in de vraag of sprake is van “in wezen nieuwbouw”.

Het arrest met betrekking tot een Postgebouw lijkt te concluderen dat een wijziging in de uiterlijke herkenbaarheid niet benodigd is om te spreken van “in wezen nieuwbouw”. Ondanks het behoudt van de uiterlijke herkenbaarheid van het postgebouw kon worden gesproken van “in wezen nieuwbouw”, aangezien sprake was van een aanzienlijke omvang van sloop-, bouw- en renovatiewerkzaamheden aan de binnenkant van het gebouw. Waarbij mede sprake is van wijziging in het gebruik van het onroerend goed van een typisch voormalig postgebouw naar specifieke vormen van bedrijfsmatig gebruik.⁹⁶

3.1.4 Prejudiciële vragen

Zoals eerder benoemd, heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen gesteld omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”. Bij het stellen van de prejudiciële vragen, geeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant aan dat het naar haar beleving mogelijk moet zijn dat zonder uiterlijke wijziging sprake kan zijn van “in wezen nieuwbouw”.⁹⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft dit eerder geoordeeld in de zaak van de Wollenstoffenfabriek welke in de vorige paragraaf is beschreven.⁹⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant acht het criterium uiterlijke herkenbaarheid daarom niet noodzakelijk om te beoordelen of sprake is van “in wezen nieuwbouw” na werkzaamheden aan een onroerende zaak.

Ik sluit me aan bij de visie van Rechtbank Zeeland-West-Brabant met betrekking tot dit criterium. Zoals in het Orthopedisch schoeisel-arrest is besproken, geldt voor zowel roerende- als onroerende zaken dezelfde maatstaf. In dit arrest was geen sprake van een uiterlijke wijziging van het goed, maar kon toch gesproken worden van een nieuw vervaardigd goed. Vandaar dat ik uiterlijke herkenbaarheid niet als een noodzakelijk criterium acht voor “in wezen nieuwbouw”.

3.2 Bouwkundige constructie

Wijzigingen aan de bouwkundige constructie kan een mogelijk criterium zijn om te beoordelen of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Dit komt naar voren uit de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

3.2.1 Kinderdagverblijf-arrest

Het Kinderdagverblijf-arrest is beschreven in 3.1.1. Hof 's-Hertogenbosch kwam tot het oordeel dat sprake was van een vervaardigd goed, daar het pand niet vereenzelvigd kon worden met het pand, zoals voor de verbouwing bestond.⁹⁹ De Hoge Raad oordeelde met betrekking tot deze zaak dat geen aanwijzingen gevonden konden worden dat ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.¹⁰⁰

⁹⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919.

⁹⁶ Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320 (Postgebouw).

⁹⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.6.

⁹⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919.

⁹⁹ Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295 (Kinderdagverblijf).

¹⁰⁰ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, r.o. 3.3.2.

Uit het oordeel van de Hoge Raad lijkt te volgen dat ingrepen aan de bouwkundige constructie van een dusdanige aard moeten zijn voordat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Wijzigingen aan de bouwkundige constructie blijken uit dit oordeel noodzakelijk te zijn. Het blijft echter onduidelijk wanneer wijzigingen aan de bouwkundige constructie van een dusdanige aard zijn, dat gesproken kan worden van “in wezen nieuwbouw”. Heijnen geeft in zijn noot aan dat het onduidelijk is wanneer ingrepen aan het pand voldoende ingrijpend zijn om te spreken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.¹⁰¹

3.2.2 Orthopedisch schoeisel-arrest

Zoals al in 3.1.2 is besproken, gaat het bij het Orthopedisch schoeisel-arrest om een belanghebbende die confectieschoenen aanpast, zodat de schoenen geschikt zijn voor personen met een orthopedische aandoening.¹⁰² De cliënt van de belanghebbende koopt de schoen. Vervolgens bewerkt de belanghebbende de schoen alvorens deze de schoen weer aan de cliënt levert. De schoen is na deze aanpassingen uitsluitend door de cliënt te gebruiken, aangezien deze volledig is aangepast naar de voet van de cliënt.

Volgens Hof 's-Hertogenbosch is het essentiële criterium voor “vervaardigen”: *Het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond*. Hiervan is volgens Hof 's-Hertogenbosch sprake als de volledige constructie van een goed wordt aangepast en het uiterlijk hetzelfde blijft.¹⁰³ Vandaar dat Hof 's-Hertogenbosch met betrekking tot deze zaak tot het oordeel komt dat sprake is van een “vervaardiging” van een goed. De Hoge Raad acht het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd en dat deze maatstaf voor zowel roerende- als onroerende zaken geldt.¹⁰⁴

3.2.3 Kozuba arrest

De Poolse wetgever heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een verbouwingscriterium in haar nationale wetgeving te implementeren. Zoals in hoofdstuk 2 al is toegelicht, heeft Nederland de verbouwingsoptie geïmplementeerd in artikel 11 lid 5 Wet OB 1968. Dit artikel wordt beschouwd als een dode letter.¹⁰⁵ Polen heeft bij de implementatie van het verbouwingscriterium gebruik gemaakt van een kwantitatief criterium. Uit het kwantitatieve criterium volgt dat de vrijstelling voor de levering van een onroerende zaak niet geldt wanneer kosten zijn gemaakt voor ten minste 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak ter verbetering van de onroerende zaak.¹⁰⁶ De hoogste Poolse bestuursrechter betwijfelt of het Poolse recht met betrekking tot het verbouwingscriterium in overeenstemming is met de btw-richtlijn.¹⁰⁷ Volgens de Europese Commissie impliceert “verbouwen” dat belangrijke veranderingen worden doorgevoerd. Het is dus niet voldoende dat standaard renovatie- of onderhoudswerkzaamheden worden uitgevoerd.¹⁰⁸ Het HvJ lijkt hierin mee te gaan door een kwalitatieve ondergrens¹⁰⁹ van het begrip verbouwingen vast te stellen: *“Dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet*

¹⁰¹ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), FED 2011/27, noot 3.

¹⁰² HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest).

¹⁰³ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), r.o. 2.4.2.

¹⁰⁴ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), r.o. 3.2.

¹⁰⁵ Zie 2.1.4 voor verdere toelichting.

¹⁰⁶ artikel 43(1)(10a) UPTiU.

¹⁰⁷ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41.

¹⁰⁸ Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16 (Kozuba), punt 38.

¹⁰⁹ De interpretatie van kwalitatieve ondergrens volgt uit de conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona (Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16 (Kozuba), punt 79) en de noot van de Redactie Vakstudie Nieuws (HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), V-N 2017/37.22).

*hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen”.*¹¹⁰

Uit de ondergrens volgt dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan. Dit komt overeen met het eerdere oordeel bij het Kinderdagverblijf-arrest. In dat arrest werd geoordeeld dat ingrepen aan de bouwkundige constructie van een dusdanige aard moeten zijn, voordat sprake is van “in wezen nieuwbouw”.¹¹¹

3.2.4 Prejudiciële vragen

Zoals eerder benoemd, heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen gesteld omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”. Rechtbank Zeeland-West-Brabant acht enkel het criterium dat een ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie plaatsvindt, noodzakelijk.¹¹²

Ik sluit mij aan bij de conclusie van Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat het plaatsvinden van ingrijpende wijzigingen van de bouwkundige constructie noodzakelijk is om sprake te zijn van “in wezen nieuwbouw”. Echter blijft het onduidelijk wanneer specifiek sprake is van ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie. De rechtbank verzoekt de Hoge Raad op deze vraag antwoord te geven met haar derde vraag. Hopelijk kan de Hoge Raad verduidelijken wanneer sprake is van ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie. Ondanks dat A-G Ettema het niet voor mogelijk acht om de criteria verder te concretiseren.¹¹³ A-G Ettema komt tot deze conclusie in haar onderzoek naar het “in wezen nieuwbouw” criterium. Hierbij stelt A-G Ettema het volgende: *“Ik stel mij voor dat de Hoge Raad heeft gekozen voor een “open norm”..., omdat het ondoenlijk is iedere denkbare verbouwingssituatie in deelnormen te vatten.”*

3.3 Functiewijziging

Zoals uit de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant naar voren komt, is functiewijziging in de zin van toepassingsmogelijkheden een mogelijk criterium om te beoordelen of sprake is van “in wezen nieuwbouw”.

3.3.1 Basisarrest

Zoals eerder besproken, is het Van Dijk’s Boekhuis arrest het basisarrest met betrekking tot het vervaardigen van een goed. Van een nieuw goed is enkel sprake wanneer een goed wordt voortgebracht wat van tevoren niet bestond.¹¹⁴ Volgens het HvJ is sprake van een nieuw goed wanneer: *“door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden”.*¹¹⁵ Uit het basisarrest lijkt te volgen dat sprake moet zijn van een functiewijziging, wil sprake zijn van een nieuw goed. Echter kan uit punt 23 van het arrest worden afgeleid dat een functiewijziging niet noodzakelijk is voor de kwalificatie van een vervaardigd goed, indien een nieuw goed is voortgebracht. In punt 23 oordeelt het HvJ: *“onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, niet het vervaardigen van een werk in roerende staat is.”*¹¹⁶ In dit punt staat expliciet dat geen sprake is van het vervaardigen van een werk in roerende staat wanneer de functie van een goed niet wijzigt én geen nieuw goed

¹¹⁰ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 52.

¹¹¹ HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42.

¹¹² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.10.

¹¹³ Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344, punt 3.24.

¹¹⁴ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

¹¹⁵ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, punt 22.

¹¹⁶ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, punt 23.

ontstaat. Het HvJ lijkt hiermee te stellen dat sprake is van vervaardigen, wanneer een nieuw goed ontstaat. Hiervoor hoeft geen functiewijziging benodigd te zijn.

3.3.2 Orthopedisch schoeisel-arrest

In paragraaf 3.1.2 is het Orthopedisch schoeisel-arrest al uitgelegd. In het arrest werd uiteindelijk geoordeeld dat door de aanpassing aan de schoenen sprake is van vervaardiging.¹¹⁷ Volgens Hof 's-Hertogenbosch is het niet noodzakelijk dat de functie van het oorspronkelijke goed is gewijzigd. Het essentiële criterium is het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond.¹¹⁸ De Hoge Raad stelt dat dit geen onjuiste rechtsopvatting is en dat voor zowel roerende- als onroerende zaken dezelfde maatstaf geldt.¹¹⁹ Uit dit arrest blijkt dat nog steeds een functiewijziging niet noodzakelijk is voor de kwalificatie van een vervaardigd goed. Het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond, is het essentiële criterium.

3.3.3 Dressuurstal Jespers

Bij de zaak Dressuurstal Jespers gaat het om een belanghebbende die een trainings- en africhtingsstal exploiteert voor paarden die in de hippische sport worden uitgebracht. De vraag is in deze zaak of een paard, dat voor derden wordt getraind en afgericht, aangemerkt kan worden als de vervaardiging van een goed.¹²⁰ In punt 30 van het arrest stelt het HvJ dat, ondanks sprake kan zijn van een functiewijziging, het nog steeds gaat om hetzelfde goed.¹²¹ Doordat geen sprake is van een nieuw goed kan ook niet worden gesproken van vervaardiging. Uit dit arrest volgt dat niet automatisch sprake is van vervaardiging wanneer een functiewijziging plaatsvindt.

3.3.4 Kozuba arrest

In 3.2.3 is de zaak Kozuba al toegelicht. Het HvJ stelt in deze zaak een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwingen vast: *“dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen”*¹²² Uit deze ondergrens volgt dat sprake moet zijn van functiewijziging voordat sprake kan zijn van vervaardiging door verbouwing.

De kwalitatieve ondergrens die het HvJ in het Kozuba arrest heeft gehanteerd zal voor de Nederlandse jurisprudentie geen directe gevolgen hebben. Zoals in hoofdstuk 2.1.4 is besproken, zal de levering van een gebouw dat door verbouwing is vervaardigd op basis van artikel 11 lid 1 onder 1 Wet OB 1968 worden uitgezonderd van de vrijstelling en is hierbij niet artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 benodigd. Hierdoor is artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 in feite een dode letter en zal hetgeen wat is besloten in het Kozuba arrest geen directe gevolgen hebben voor de Nederlandse jurisprudentie. Mocht het zo zijn dat de Nederlandse wetgever in de toekomst artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 zo gaat aanpassen dat niet enkel een nieuwe eerste ingebruikneming geldt bij vervaardiging, zal bij dit artikel de kwalitatieve ondergrens zoals benoemd door het HvJ gaan gelden.

3.3.5 Prejudiciële vragen

Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant blijkt uit overweging 22 van het Van Dijk's Boekhuis arrest dat voor vervaardiging van een goed een functiewijziging in de zin van aanwendingsmogelijkheden

¹¹⁷ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest).

¹¹⁸ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), punt 2.4.2.

¹¹⁹ HR 13 september, 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest), punt 3.2.

¹²⁰ HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers).

¹²¹ HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers), punt 30.

¹²² HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 52.

nodig is.¹²³ Rechtbank Zeeland-West- Brabant vraagt zich op basis van het Kozuba arrest af of functiewijziging in de jurisprudentie van het HvJ toch niet een pregnantere rol speelt in de Nederlandse jurisprudentie bij de vraag of een vervaardigd goed is voortgebracht.¹²⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant acht het niet ondenkbaar dat functiewijziging als een noodzakelijke voorwaarde wordt beschouwd.

Mijn verwachting is dat de beantwoording van de prejudiciële vragen geen gevolg zal hebben met betrekking tot de rol van de functiewijziging van mogelijke vervaardigde goederen binnen de Nederlandse jurisprudentie. Ik kom tot dit oordeel doordat het niet noodzakelijk is dat de functie van het oorspronkelijke goed is gewijzigd. Het essentiële criterium is het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond. Hiervoor is geen functiewijziging vereist.

3.4 Omvang investeringen

Zoals uit de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant naar voren komt, is de grootte van gedane investeringen een mogelijk criterium om te beoordelen of sprake is van “in wezen nieuwbouw”.

3.4.1 Basisarrest

Zoals eerder besproken, is het Van Dijk’s Boekhuis arrest het basisarrest met betrekking tot het vervaardigen van een goed. Van een nieuw goed is enkel sprake wanneer een goed wordt voortgebracht wat van tevoren niet bestond.¹²⁵ Volgens het HvJ is sprake van een nieuw goed als: *“door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.”*¹²⁶

In het Van Dijk’s Boekhuis arrest wordt niet gesproken over een criterium met betrekking tot de omvang van de investeringen. De kern van dit arrest bestaat uit de vraag of een nieuw goed ontstaat. Hierdoor acht ik de hoogte van de kosten irrelevant. Voor vervaardiging is het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond de doorslaggevende factor.

3.4.2 Kozuba arrest

In 3.2.3 is het Kozuba arrest toegelicht. Het HvJ stelt in deze zaak een kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwingen vast: *“dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen”.*¹²⁷

In het Poolse recht is een kwantitatief criterium opgenomen, waarin staat dat sprake is van vervaardiging door verbouwing, indien de uitgaven voor verbetering méér bedragen dan 30 procent van de beginwaarde. Het staat de nationale wetgever, volgens het HvJ, vrij om een dergelijk kwantitatief criterium te handhaven.¹²⁸

Het bovenstaande betekent dat het de Nederlandse wetgever vrij is om een kwantitatief criterium te handhaven in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 naast het kwalitatieve criterium.

¹²³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.13.

¹²⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.17.

¹²⁵ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

¹²⁶ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, punt 22.

¹²⁷ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 52.

¹²⁸ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 60.

3.4.3 Prejudiciële vragen

Rechtbank Zeeland-West-Brabant benoemt in haar prejudiciële vragen de grote van gedane investeringen als een mogelijk criterium voor “in wezen nieuwbouw”. Rechtbank Zeeland-West-Brabant kaart aan dat ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie over het algemeen gepaard gaan met omvangrijke investeringen.¹²⁹ Verder betekent een omvangrijke investering volgens de rechtbank niet dat een vervaardigde onroerende zaak tot stand is gebracht. Dit kan bijvoorbeeld een dure verbouwing zijn.

Naar mijn mening is de grote van gedane investeringen geen criterium voor “in wezen nieuwbouw”. Uit het Van Dijk’s Boekhuis arrest blijkt dat het bij vervaardiging gaat om het ontstaan van een nieuw goed. Hierbij wordt niet het criterium met betrekking tot gedane investeringen benoemd. Verder zal het aanpassen van een bouwkundige constructie over het algemeen gepaard gaan met omvangrijke investeringen. Om die redenen lijken mij de gedane investeringen een bijkomstigheid van de uitgevoerde werkzaamheden en geen opzichzelfstaand criterium.

3.5 Gerealiseerde meerwaarde

De Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 regelt de omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.¹³⁰ Zoals in 2.1.2 is besproken, is de levering van een “oud” gebouw vrijgesteld van btw. De verkoop van een gebouw, nadat deze de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, levert geen toegevoegde waarde van betekenis op. Vandaar dat die verkoop in beginsel van belasting wordt vrijgesteld.¹³¹ Om btw te heffen zal dus sprake moeten zijn van toegevoegde waarde.

3.5.1 Kozuba arrest

In 3.2.3 is het Kozuba arrest toegelicht. In deze zaak wordt benadrukt dat toegevoegde waarde bepalend is voor de onderwerping van de levering van een gebouw aan de btw, zie artikel 12 lid 2 btw-richtlijn.¹³² De btw-richtlijn geeft de mogelijkheid om de levering van een verbouwd gebouw te belasten, als het gebouw toegevoegde waarde heeft verkregen door de verbouwing. In punt 55 van het Kozuba arrest zegt het HvJ het volgende: *“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.”*¹³³ Hiermee lijkt enkel sprake te zijn van toegevoegde waarde bij een oud gebouw, indien sprake is van “in wezen nieuwbouw”.

3.5.2 Prejudiciële vragen

Binnen de prejudiciële vragen wordt, met betrekking tot de gerealiseerde meerwaarde, voornamelijk gewezen naar het Kozuba arrest. Uit het Kozuba arrest volgt dat bij een oud gebouw sprake is van meerwaarde, wanneer gesproken kan worden van “in wezen nieuwbouw”.¹³⁴ Het is onmogelijk om gerealiseerde meerwaarde als criterium te beschouwen voor “in wezen nieuwbouw”. Als sprake is van “in wezen nieuwbouw” is automatisch sprake van toegevoegde waarde aan het gebouw.

3.6 Vervaardiging deel of geheel van een gebouw

In de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant wordt niet gesproken over de vraag of sprake moet zijn van “in wezen nieuwbouw” over het geheel van een gebouw of dat dit

¹²⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.10.

¹³⁰ Zie Wet OB 1968.

¹³¹ HvJ 4 oktober 2001, C-326/99, punt 52.

¹³² HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 32.

¹³³ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 55.

¹³⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 4.18.

beoordeeld kan worden per onderdeel van een gebouw. In deze paragraaf wordt jurisprudentie met betrekking tot dit onderwerp besproken. Tot slot zal de conclusie van A-G Ettema worden behandeld.

3.6.1 Dakconstructie-zaak

In de Dakconstructie-zaak gaat het om een gebouw met daarin een winkel en twee woningen. Door verbouwingen aan het gebouw ontstaan drie winkeleenheden op de begane grond en drie woonappartementen met eigen toegang op de bovenverdiepingen. Hierbij is het dak vernieuwd en verhoogd. Een zadeldak is in de plaats gekomen van twee schilddaken.

Hof Amsterdam kwam met betrekking tot deze zaak tot het oordeel dat geen goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. De aangebrachte wijzigingen waren niet van zodanige aard dat “in wezen nieuwbouw” had plaatsgevonden, kijkend naar het gebouw als geheel.¹³⁵ Volgens de Hoge Raad heeft Hof Amsterdam het oog gehad op het gebouw in zijn geheel, in de staat zoals deze was. Hiermee wordt bedoeld de situatie voor het gereedkomen van de verbouwing en de splitsing in appartementsrechten.¹³⁶ De Hoge Raad vindt dat het oordeel van Hof Amsterdam geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

Uit deze zaak lijkt te volgen dat in het geval dat het gebouw niet is gesplitst in appartementsrechten ten tijde van het gereedkomen van de verbouwing. Bij de beoordeling of sprake is van vervaardiging door verbouwing, moet worden gekeken naar het gebouw als geheel. Uit de conclusie die A-G van Hilten neemt met betrekking tot deze zaak, lijkt te volgen dat het wel mogelijk moet zijn dat een onroerende zaak uit diverse afzonderlijk in aanmerking te nemen “units” bestaat.¹³⁷ Echter was het bij bovenstaande zaak passender om te toetsen aan de onroerende zaak als geheel.

3.6.2 Supermarkt wordt kledingzaak

Bij de “supermarkt wordt kledingzaak” gaat het om de verkrijging van de eigendom van een appartementsrecht op een winkelruimte. Deze winkelruimte was voorheen als supermarkt in gebruik. Op de begane grond bevond zich de supermarkt en daar bovenop bevonden zich vier wooneenheden, die in vier appartementsrechten waren gesplitst. Voorafgaand aan de verkrijging van de winkelruimte zijn er veel werkzaamheden geweest aan het gebouw. Door de werkzaamheden waren enkel nog de benodigde draagconstructie en de vier wooneenheden aanwezig.¹³⁸

In eerste instantie komt Rechtbank Haarlem met betrekking tot deze zaak tot het oordeel dat sprake is van vervaardiging kijkend naar de winkelruimte.¹³⁹ Volgens Hof Amsterdam moet niet naar de winkelruimte worden gekeken, maar naar het gebouw als geheel. Hof Amsterdam komt met deze zienswijze tot het oordeel dat geen sprake is van vervaardiging.¹⁴⁰ De Hoge Raad licht vervolgens met betrekking tot deze zaak toe dat sprake is van een levering van een gedeelte van een gebouw, indien een gebouw horizontaal is gesplitst (appartementsrechten) of een gebouw verticaal is gesplitst. Om die reden moet een gesplitst gedeelte afzonderlijk van de rest van het gebouw in aanmerking worden genomen. De Hoge Raad komt, kijkend naar de winkelruimte, tot hetzelfde oordeel als Rechtbank Haarlem: Er is sprake van vervaardiging van de winkelruimte.

¹³⁵ Hof Amsterdam 28 december 2010, nr. P09/00344.

¹³⁶ HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, BNB 2013/111, r.o. 3.3.3.

¹³⁷ Conclusie A-G van Hilten, 9 juli 2012, nr. 11/00701.

¹³⁸ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110.

¹³⁹ Rechtbank Haarlem 7 juni 2009, nr. AWB 08/6354.

¹⁴⁰ Hof Amsterdam 8 maart 2012, nr. 09/00566.

3.6.3 Kantoorgebouw wordt deels woonappartementen

In deze zaak ging het om een kantoor dat eerst volledig als kantoor in gebruik was, maar waarvan de twee bovenverdiepingen zijn verbouwd tot vier woonappartementen. Na de verbouwing zijn de twee verdiepingen gesplitst in vier appartementsrechten. De begane grond bleef in gebruik als kantoorruimte.¹⁴¹

Hof 's-Hertogenbosch komt tot het oordeel dat geen sprake is van vervaardiging als naar het gebouw als geheel wordt gekeken. Dit doet volgens Hof 's-Hertogenbosch niet af aan het feit dat door de verbouwing vijf zelfstandige onroerende zaken zijn ontstaan. Doordat geen sprake is van “in wezen nieuwbouw” met betrekking tot het geheel, kan het ontstaan van meerdere zelfstandige onroerende zaken als gevolg van een verbouwing geen rol spelen.¹⁴² De Hoge Raad doet de zaak af met een verwijzing naar artikel 81 lid 1 Wet op de rechterlijke organisatie. Hierdoor hoeft geen verdere motivering te worden gegeven, omdat het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling. Hierbij verwijst de Hoge Raad ook naar de Dakconstructie-zaak. Uit deze zaak lijkt te volgen dat bij beoordeling of sprake is van vervaardiging naar het gebouw als geheel moet worden gekeken, indien ten tijde van gereedkomen van de verbouwing het gebouw niet is gesplitst in appartementsrechten. Vroon geeft in zijn noot aan dat naar zijn mening de Hoge Raad een erg feitelijke kwestie wat gemakkelijk afdoet. Naar zijns inziens is in deze zaak het gebouw als geheel in aanmerking genomen bij de vraag of sprake is van “in wezen nieuwbouw”.¹⁴³ Dat het gebouw achteraf wordt gesplitst in appartementen is irrelevant.

3.6.4 Conclusie A-G Ettema

Op 3 januari 2022 heeft A-G Ettema zich in een gemeenschappelijke bijdrage bij de conclusies van drie zaken¹⁴⁴ uitgesproken of een deel van een onroerende zaak voor de btw als zelfstandig goed moet worden aangemerkt. Als eerste benoemt de A-G dat een juridisch of fysiek te onderscheiden deel van een onroerende zaak als afzonderlijk goed in aanmerking moet worden genomen, indien dat deel afzonderlijk wordt of kan worden gebruikt.¹⁴⁵ De A-G benoemt verder het arrest met betrekking tot de supermarkt die een kledingzaak wordt. In deze zaak lichtte de Hoge Raad toe dat sprake is van een levering van een gedeelte van een gebouw, indien een gebouw horizontaal is gesplitst (appartementsrechten) of een gebouw verticaal is gesplitst.¹⁴⁶ De A-G benoemt bij punt 2.49 dat de Hoge Raad beslissend acht of het juridisch of fysiek te onderscheiden deel zich leent voor zelfstandig gebruik. Hierbij geeft hij aan dat dit een sterk casuïstisch karakter heeft.¹⁴⁷ Dit betekent dat sprake kan zijn van “in wezen nieuwbouw” voor zowel een gedeelte van een gebouw, als voor het gehele gebouw.

Zoals A-G Ettema benoemt in haar gemeenschappelijke bijdrage bij de drie conclusies, zal per specifieke casus bepaald moeten worden of juridisch of fysiek te onderscheiden delen zich lenen voor zelfstandig gebruik. Wanneer dit het geval is, is dit deel van de onroerende zaak een zelfstandig goed. Voor het zelfstandige goed zal dan apart beoordeeld moeten worden of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Dit is besproken bij eerdere jurisprudentie.¹⁴⁸ Uit eerder jurisprudentie lijkt te

¹⁴¹ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987.

¹⁴² Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, nr. 10/00624.

¹⁴³ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, NTFR 2013/862.

¹⁴⁴ Dit betreft Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 21/02407.

¹⁴⁵ Gemeenschappelijke bijlage bij Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 21/02407, punt 2.24.

¹⁴⁶ Gemeenschappelijke bijlage bij Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 21/02407, punt 2.37.

¹⁴⁷ Gemeenschappelijke bijlage bij Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 21/02407, punt 2.49.

¹⁴⁸ Zie HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110.

volgen dat in het geval dat het gebouw niet is gesplitst in appartementsrechten ten tijde van het gereedkomen van de verbouwing, bij de beoordeling of sprake is van vervaardiging door verbouwing moet worden gekeken naar het gebouw als geheel.¹⁴⁹ Dit is naar mijn mening onjuist. Als een gebouw niet is gesplitst in appartementsrechten, betekent dit nog niet automatisch dat juridisch of fysiek te onderscheiden delen zich niet lenen voor zelfstandig gebruik. Volgens mij zal per casus bepaald moeten worden of er zelfstandigheid is van een deel van de woning.

3.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de knelpunten met betrekking tot het vervaardigen van een onroerend goed. Hierbij wederom de opmerking dat het “in wezen nieuwbouw” criterium een verduidelijking is om te bepalen wanneer sprake is van het vervaardigen van een onroerende zaak. Dat knelpunten bestaan met betrekking tot het vervaardigen van een onroerend zaak, is te zien in het feit dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen stelt. Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelt vragen aan de Hoge Raad omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”. Rechtbank Zeeland-West-Brabant wil weten aan de hand van welke criteria beoordeeld moet worden of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Hierbij wil zij specifiek weten welke criteria noodzakelijk zijn om te spreken van “in wezen nieuwbouw”. De criteria die Rechtbank Zeeland-West-Brabant noemt zijn¹⁵⁰:

- Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid;
- Wijzigingen in de bouwkundige constructie;
- Functiewijziging in de zin van aanwendingsmogelijkheden;
- De omvang van de investeringen;
- Gerealiseerde meerwaarde door verbouwing.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft vervolgens nog de twee additionele vragen:

- *“Welk(e) van de onder 1 bedoelde criteria moet(en) als noodzakelijke voorwaarde(n) voor ‘in wezen nieuwbouw’ worden aangemerkt?”*
- *Welk (relatief) gewicht moet in zijn algemeenheid worden toegekend aan de in vraag 1 bedoelde criteria?”*

In dit hoofdstuk is getracht de vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant te beantwoorden aan de hand van eerdere jurisprudentie. Verder is behandeld of het mogelijk is om een deel van een gebouw afzonderlijk te vervaardigen.

Het eerste criterium wat is behandeld, is de wijzigingen in de uiterlijke herkenbaarheid. Wijzigingen in de uiterlijke herkenbaarheid is geen noodzakelijk criterium om sprake te kunnen zijn van “in wezen nieuwbouw”. Zoals uit het Orthopedisch schoeisel-arrest blijkt, kan gesproken worden van een nieuw vervaardigd goed, zonder dat uiterlijke wijziging benodigd is. In dit arrest werd specifiek benoemd dat deze maatstaf voor zowel roerende zaken, als onroerende zaken geldt. Vandaar dat dit oordeel doorgetrokken kan worden naar onroerende zaken.

Ingrijpende wijzigingen in de bouwkundige constructie lijkt een noodzakelijk criterium om te kunnen spreken van “in wezen nieuwbouw”. Dit volgt uit eerdere jurisprudentie van bijvoorbeeld het Kinderdagverblijf-arrest, waarbij de Hoge Raad oordeelt dat ingrepen aan de bouwkundige constructie van een dusdanige aard moeten zijn, voordat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. In het Orthopedisch schoeisel-arrest wordt gesproken van een goed dat tevoren niet bestond, indien de volledige constructie van een goed wordt aangepast en het uiterlijk hetzelfde blijft. Rechtbank Zeeland-West-Brabant acht daarom dit criterium noodzakelijk. Echter blijft het onduidelijk wanneer specifiek sprake is van ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie.

¹⁴⁹ Zie HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, BNB 2013/111 en HR 15 maart 2013, nr. 11/03987.

¹⁵⁰ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant acht functiewijziging in de zin van aanwendingsmogelijkheden noodzakelijk. Dit blijkt volgens de rechtbank uit r.o. 22 van het Van Dijk's Boekhuis arrest. Dit baseert zij verder op basis van het Kozuba arrest. Mijn verwachting is dat functiewijziging niet noodzakelijk zal zijn om te spreken "in wezen nieuwbouw". Uit het Orthopedisch schoeisel-arrest volgt dat het niet noodzakelijk is dat de functie van het oorspronkelijke goed is gewijzigd. Het essentiële criterium is namelijk het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond.

De omvang van investeringen is geen noodzakelijk criterium om te spreken van "in wezen nieuwbouw". Bij vervaardigen gaat het om het ontstaan van een nieuw goed. Omvangrijke investeringen zorgen er niet direct voor dat sprake is van vervaardigen. Over het algemeen zal het aanpassen van een bouwkundige constructie gepaard gaan met omvangrijke investeringen, maar dit is geen reden om dit op te nemen als noodzakelijk criterium.

De verkoop van een gebouw, nadat deze de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, levert geen toegevoegde waarde van betekenis op. Vandaar dat die verkoop in beginsel van belasting wordt vrijgesteld. Om btw te heffen zal dus sprake moeten zijn van toegevoegde waarde. Uit het Kozuba arrest volgt dat bij een oud gebouw sprake is van meerwaarde, indien gesproken kan worden van "in wezen nieuwbouw". Het is dan ook onmogelijk om gerealiseerde meerwaarde als criterium te beschouwen voor "in wezen nieuwbouw". Als sprake is van "in wezen nieuwbouw" is immers automatisch sprake van toegevoegde waarde aan het gebouw.

Als laatste is nagegaan of de mogelijkheid bestond dat sprake is van "in wezen nieuwbouw" met betrekking tot een gedeelte van een gebouw. A-G Ettema benoemt dat een juridisch of fysiek te onderscheiden deel van een onroerende zaak als afzonderlijk goed in aanmerking moet worden genomen, wanneer dat deel afzonderlijk wordt of kan worden gebruikt. Volgens hem is het mogelijk dat sprake is van "in wezen nieuwbouw" voor een gedeelte van een gebouw, indien dit deel zich leent voor zelfstandig gebruik. Ik sluit mij aan bij de conclusie van A-G Ettema: De noot dat per casus bepaald zal moeten worden of er zelfstandigheid is van een deel van de woning. Het is dus mogelijk dat voor een deel van een gebouw sprake is van "in wezen nieuwbouw". Dit is echter zeer casuïstisch.

Om te spreken van "in wezen nieuwbouw" lijkt ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium. De andere criteria zijn van ondergeschikt belang en zijn niet benodigd om te spreken van "in wezen nieuwbouw". Vandaar dat niet wordt toegekomen aan vraag 3 van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Het gewicht in zijn algemeenheid zal grotendeels leunen op het criterium van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie.

Het is naar mijn mening een passend besluit van Rechtbank Zeeland-West-Brabant om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad. Hierdoor kan de Hoge Raad uitsluitel geven over welke criteria noodzakelijk zijn met betrekking tot het beoordelen of sprake is van "in wezen nieuwbouw".

4. Vervaardiging binnen de EU

In hoofdstuk 2.1 zijn de bepalingen uit de btw-richtlijn omtrent onroerende zaken uiteengezet. In dit hoofdstuk wordt de implementatie van de bepalingen uit de btw-richtlijn door andere lidstaten uiteengezet. De implementatie van de volgende landen wordt behandeld in dit hoofdstuk: België, Frankrijk, Italië, Polen en Spanje. Bij alle landen wordt specifiek gekeken welke opties zij hebben geïmplementeerd in hun wetgeving. Hierbij is gebruik gemaakt van het IBFD – Tax Research Platform. Door het gebruik van deze database is de implementatie van de bepalingen uit de btw-richtlijn door de verschillende lidstaten in kaart gebracht. De lidstaten konden verschillende bepalingen met betrekking tot onroerende zaken uit de btw-richtlijn implementeren. De opties die de lidstaten kunnen implementeren zijn:

- Artikel 12 lid 1 btw-richtlijn; belastingplichtig bij incidenteel handelen.
- Artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn; Vrijstelling levering van een onroerende zaak.¹⁵¹
- Artikel 12 lid 2 btw-richtlijn; Aanpassing criteria eerste ingebruikneming.
- Artikel 12 lid 2 btw-richtlijn; Verbouwing kan levering van een gebouw zijn.

4.1 België

België kent het *Wetboek van de Belasting over toegevoegde waarde* (Hierna: Btw-Wetboek). Dit is het equivalent van de Nederlandse Wet OB 1968. Het Btw-Wetboek kent geen definitie voor onroerend goed, maar wel voor een gebouw en bijbehorend terrein. Voor de toepassing van het Btw-Wetboek wordt onder gebouw of een gedeelte van een gebouw *ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden* verstaan.¹⁵²

4.1.1 Incidenteel handelen

In België is het voor eenieder, die geen economische activiteit uitoefent, mogelijk om als belastingplichtige te worden gezien voor de vervreemding van een goed.¹⁵³ De particulier moet hiervoor kennis hebben gegeven van zijn bedoeling de vervreemding te doen met voldoening van de belasting. Hierbij moet de particulier het gebouw hebben opgericht, laten oprichten of hebben verkregen met voldoening van de belasting. Verder moet het gebouw uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat goed onder bezwarende titel worden vervreemd.

Uit het bovenstaande volgt dat België gebruik heeft gemaakt van de optie in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. De Belgische wetgever heeft dit een keuzeoptie gemaakt en geen verplichting.

4.1.2 Vrijstelling onroerende zaken

In artikel 44 paragraaf 3 onder 1^o onderdeel a Btw-Wetboek staat de vrijstelling met betrekking tot de levering van onroerende goederen. Uit de btw-richtlijn volgt dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming niet vrijgesteld is van de btw. België heeft ervoor gekozen om het criteria met betrekking tot de uitzondering en de eerste ingebruikname aan te passen. Het criterium wordt in de volgende paragraaf besproken.

¹⁵¹ Het is verplicht om de levering van een onroerende zaak vrij te stellen. Echter kan het voor de overige opties interessant zijn om kort toe te lichten waar en hoe de vrijstelling is geïmplementeerd, vandaar dat dit artikel hier is opgenomen.

¹⁵² Artikel 1 paragraaf 9 onder 1^o Btw-Wetboek.

¹⁵³ Artikel 8 paragraaf 1 Btw-Wetboek.

4.1.3 Eerste ingebruikname

Volgens het Btw-Wetboek is sprake van een belaste levering, indien een (gedeelte van een) gebouw wordt vervreemd op uiterlijk 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van het onroerende goed.¹⁵⁴ Deze vervreemding dient te worden verricht door een ondernemer¹⁵⁵ of eenieder die geen economische activiteit verricht én kiest voor de incidentele belastingplicht.

In artikel 12 lid 2 btw-richtlijn staat de mogelijkheid voor lidstaten om een ander criteria voor belaste levering van onroerende zaken te hanteren dan eerste ingebruikneming. Een mogelijk criteria is het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering met een tijdvak dat niet langer mag duren dan twee jaar. De termijn die België heeft gekozen, strookt met de btw-richtlijn. De termijn kan oplopen tot meer dan twee jaar. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een gebouw op 1 januari 2022 voor het eerst in gebruik wordt genomen. Volgens het nationale recht van België vindt de levering van dat gebouw van rechtswege belast plaats tot en met 31 december 2024.¹⁵⁶

4.1.4 Verbouwing van gebouwen

In het Btw-Wetboek is de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn niet geïmplementeerd. Hierdoor is de levering van een verbouwd gebouw in beginsel vrijgesteld van btw in België. In België zal net zoals in Nederland enkel sprake zijn van een belaste levering van een verbouwd gebouw, mits door de verbouwing het gebouw wordt vervaardigd. Zoals in hoofdstuk 2.1.4 is beschreven ontstaat op dat moment een nieuw fiscaal leven voor het gebouw, waardoor automatisch sprake is van een vernieuwde eerste ingebruikneming. België heeft hieromtrent geen bepaling in het Btw-Wetboek opgenomen. Nederland heeft dit specifiek opgenomen in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Nochtans bleek in hoofdstuk 2.1.4 dat dit in feite een dode letter is. Vandaar dat het voor België niet benodigd is om dit in een aparte regeling op te nemen.

4.2 Frankrijk

In Frankrijk is de btw-wetgeving niet opgenomen in een aparte wet, maar in het algemene belastingwetboek. Dit is de *Code général des impôts* (hierna: CGI). In de CGI staat geen definitie van het begrip onroerende goederen. Een definitie van onroerende goederen is wel te vinden in het Franse civiele recht: *Een onroerend goed betreft grond en/of gebouwen, goederen die dienend zijn voor onroerende zaken en goederen die permanent aan de onroerende zaak zijn verbonden*.¹⁵⁷ Dit omvat onder andere wegen, parkeerplaatsen, tunnels en dammen.

4.2.1 Incidenteel handelen

Frankrijk heeft gebruik gemaakt van de optie in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. In Frankrijk worden particulieren aangemerkt als belastingplichtig, indien ze een nieuw gebouw leveren die ze hebben verworven voorafgaand aan de bouw of voltooiing.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Artikel 44 paragraaf 3 onder 1^o onderdeel a Btw-Wetboek.

¹⁵⁵ Artikel 12 paragraaf 2 Btw-Wetboek.

¹⁵⁶ Dit is uiteraard enkel het geval indien de vervreemding wordt verricht door een belastingplichtige.

¹⁵⁷ Artikel 517 en volgende van het Franse Burgerlijk Wetboek.

¹⁵⁸ Artikel 257 (I) CGI.

4.2.2 Vrijstelling onroerende zaken

In Frankrijk zijn de leveringen van grond dat geen bouwterrein is en de leveringen van onroerende zaken die meer dan vijf jaar geleden zijn voltooid vrijgesteld van btw.¹⁵⁹ Met deze implementatie volgt Frankrijk artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn.

4.2.3 Eerste ingebruikname

De Franse wetgever heeft gekozen om een ander criterium te hanteren voor belaste leveringen dan eerste ingebruikneming. In Frankrijk zijn de leveringen van onroerende zaken belast indien de onroerende zaak minder dan vijf jaar geleden is voltooid.¹⁶⁰ Dit tijdvak komt overeen met het criterium wat is benoemd in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn.

4.2.4 Verbouwing van gebouwen

In artikel 257 lid 2 CGI heeft de Franse wetgever aangegeven wanneer sprake is van een nieuw gebouw. Op het moment dat een nieuw gebouw is voltooid gaat de termijn van vijf jaar lopen. Er is sprake van een nieuw gebouw, mits het gebouw minder dan vijf jaar geleden is voltooid. Dit kan zowel nieuwbouw of verbouwing van een bestaand gebouw zijn. Door een verbouwing kan een nieuw gebouw ontstaan. Hier is sprake van wanneer bij de verbouwing een verhoging of renovatie heeft plaatsgevonden van een van de onderstaande:

- a. De meeste funderingen of;
- b. De meeste andere elementen dan de funderingen die de sterkte en stijfheid van de constructie bepalen of;
- c. De meeste structuren van de buitenmuren, anders dan opnieuw bekleden of;
- d. Alle afwerkingswerkzaamheden die in een besluit van de Raad van State zijn opgesomd in een verhouding bepaald door dat besluit. Deze afwerkingswerkzaamheden kunnen niet minder zijn dan de helft van die werkzaamheden.

Frankrijk heeft met de bovenstaande regelgeving een invulling gedaan van de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn.

4.3 Italië

De basis van de btw-wetgeving van Italië is vastgelegd in de *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 van 26 oktober 1972* (hierna: DPR nr. 633/1972). Italië kent de volgende definitie voor onroerend goed: *grond, inclusief landbouwgrond en bouwterreinen, woningen, commerciële en agrarische onroerende goederen, ongeacht het eigendomsrecht*.¹⁶¹ Voor het Italiaans recht is het regelmatig van belang dat een onderscheid wordt gemaakt tussen woningen en commercieel onroerend goed, aangezien hier verschillende regels voor gelden. In Italië is enkel onroerend goed wat in de kadastrale categorie A is ingedeeld met uitzondering van onroerend goed geclassificeerd onder A10, een woning. Alle andere onroerende goederen zijn commercieel onroerend goed.

4.3.1 Incidenteel handelen

Italië heeft geen gebruik gemaakt van de optie in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. In Italië kan een particulier wel worden aangemerkt als belastingplichtige, wanneer deze particulier de intentie heeft om op reguliere basis nieuwe gebouwen te gaan leveren.

¹⁵⁹ Artikel 261 lid 5 CGI.

¹⁶⁰ Artikel 261 lid 5 onder 2° CGI.

¹⁶¹ Zie IBFD – Tax Research Platform, Italy, VAT, section 13 (Immovable Property), research.ibfd.org/.

4.3.2 Vrijstelling onroerende zaken

Zoals eerder benoemd, bestaat in Italië een onderscheid tussen commercieel onroerend goed en niet commercieel onroerend goed. Deze twee soorten onroerende goederen worden daarom in twee verschillende artikelen beschreven. Niet commercieel onroerend in artikel 10 lid 8-bis DPR nr. 633/1972 en commercieel onroerende goed in artikel 10 lid 8-ter DPR nr. 633/1972. Toch geldt voor beiden soorten onroerend goed dezelfde regeling. De levering van onroerend goed is in beginsel vrijgesteld, tenzij het onroerend goed binnen vijf jaren na voltooiing van de bouw of verbouwing wordt geleverd door een onderneming die het gebouw heeft gebouwd of die ingrijpende verbouwingswerkzaamheden aan het gebouw heeft uitgevoerd, rechtstreeks of door middel van contractwerk.

4.3.3 Eerste ingebruikname

Zoals hierboven is beschreven, geldt in Italië een vrijstelling voor de levering van een onroerende zaak wanneer deze meer dan vijf jaar geleden is voltooid. Hiermee sluit de Italiaanse wetgever zich aan bij het tijdvak wat is benoemd in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. Opmerkelijk is dat Italië dit tijdvak enkel hanteert voor leveringen van onroerende zaken door ondernemingen die het gebouw hebben gebouwd of die ingrijpende verbouwingswerkzaamheden aan het gebouw heeft uitgevoerd, rechtstreeks of door middel van contractwerk. Leveringen van onroerende zaken door anderen zijn vrijgesteld van belasting.

Naar mijn mening leidt dit onderscheid niet tot onjuiste implementatie van de btw-richtlijn. In artikel 12 lid 2 btw-richtlijn staat dat lidstaten gebruik kunnen maken van andere criteria dan het standaardcriterium van eerste ingebruikname. Hierbij wordt niet aangegeven dat het verplicht is om een bepaald criterium voor alle belastingplichtigen te laten gelden. In mijn opinie is een lidstaat daarom vrij om de manier van invulling in haar eigen wetgeving te bepalen.

4.3.4 Verbouwing van gebouwen

Italië heeft van de mogelijkheid in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om verbouwingen te behandelen, als nieuw moment van voltooiing van een onroerende zaak gebruik gemaakt. In artikel 10 lid 8-bis DPR nr. 633/1972 en in artikel 10 lid 8-ter DPR nr. 633/1972 wordt verwezen naar Artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c, d en f van het besluit (*Decreto del Presidente della Repubblica*) van 6 juni 2001, nr. 380 omtrent het begrip verbouwingen. Volgens dit besluit valt het volgende onder een verbouwing, waardoor een nieuw moment van voltooiing van de onroerende zaak geldt: Restauratie- en instandhoudingswerkzaamheden; renovatie van gebouwen en stedelijke herstructureringsmaatregelen.¹⁶²

4.4 Polen

Polen kent de *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Hierna: UPTiU). Dit is het equivalent van de Nederlandse Wet OB 1968. De UPTiU kent geen definitie van onroerend goed. In artikel 2(6) van de UPTiU is de definitie van goederen gegeven: *Goederen zijn alle dingen en hun onderdelen, evenals alle vormen van energie*.¹⁶³ Deze brede definitie omvat onroerende goederen.

4.4.1 Incidenteel handelen

In de UPTiU is geen implementatie te vinden van de mogelijkheid om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtig. Om een belastingplichtige te zijn voor de levering

¹⁶² Artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c, d en f van het besluit (*Decreto del Presidente della Repubblica*) van 6 juni 2001, nr. 380. Zie bijlage A voor de vertaling van deze bepaling in het Nederlands.

¹⁶³ Artikel 2(6) UPTiU.

van een onroerend goed, zal de persoon goederen of diensten moeten leveren in het kader van een onderneming.

4.4.2 Vrijstelling onroerende zaken

In Polen wordt de overdracht van het juridisch eigendom van een onroerende zaak gelijkgesteld met de levering van een goed.¹⁶⁴ In artikel 43(1)(10) UPTiU is de vrijstelling met betrekking tot de levering van een onroerende zaak opgenomen. Deze vrijstelling geldt ongeacht de gebruiksdoeleinden van de onroerende zaak. Verder heeft de Poolse wetgever een tweede vrijstelling opgenomen voor de onroerende zaken die niet onder artikel 43(1)(10) UPTiU is opgenomen. Deze tweede vrijstelling is opgenomen in artikel 43(1)(10a) UPTiU. In deze tweede vrijstelling staat specifiek dat de levering van een onroerende zaak in de volgende gevallen ook is vrijgesteld:

- a. Indien de persoon die de levering van de onroerende zaak uitvoert niet de belasting van de verkoop kan verminderen met de voorbelasting.
- b. De persoon die de onroerende zaak levert, waarvoor hij het recht had om het bedrag van de belasting van de verkoop te verminderen met de voorbelasting, maakte geen kosten voor de verbetering van de onroerende zaak. In het geval dat wel kosten voor verbetering werden gemaakt, waren deze lager dan 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak.

4.4.3 Eerste ingebruikname

De vrijstelling van artikel 43(1)(10) UPTiU geldt niet, indien de levering van de onroerende zaak is verricht:

- a. In het kader van de eerste ingebruikname of voordat de eerste ingebruikname heeft plaatsgevonden.
- b. De periode tussen de eerste ingebruikname en de levering van een gebouw, constructie of onderdelen daarvan minder dan twee jaar is.

De Poolse wetgever kiest dus, net zoals de Nederlandse wetgever, om gebruik te maken van de optie in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. Door deze implementatie van de btw-richtlijn is niet enkel de levering in samenhang met eerste ingebruikname belast, maar ook het tijdvak van twee jaar na de eerste ingebruikname.

In artikel 2(14) UPTiU heeft de Poolse wetgever aangegeven wat onder de eerste ingebruikname valt. Onder eerste ingebruikname wordt verstaan: *Het in gebruik geven aan de eerste verkrijger of gebruiker of ingebruikname voor eigen gebruik van gebouwen, constructies of onderdelen daarvan.* Dit is na voltooiing of verbetering, indien de kosten die gemaakt zijn ter verbetering van de onroerende zaak, binnen de betekenis van de wet inkomstenbelasting, ten minste 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak bedraagt.

4.4.4 Verbouwing van gebouwen

De Poolse wetgever heeft bij de implementatie van het verbouwingscriterium van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn gebruik gemaakt van een kwantitatief criterium. Uit het kwantitatieve criterium volgt dat wanneer kosten zijn gemaakt voor ten minste 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak ter verbetering van de onroerende zaak, de vrijstelling voor de levering van een onroerende zaak niet geldt.¹⁶⁵

In 3.2.3 is het Kozuba arrest al besproken. Uit het Kozuba arrest volgt dat voor een verbouwing die tot een nieuwe eerste ingebruikneming leidt ook sprake van het volgende moet zijn: *“dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het*

¹⁶⁴ Artikel 7 UPTiU.

¹⁶⁵ artikel 43(1)(10a) UPTiU.

*gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen*¹⁶⁶ Naast het kwantitatieve criterium zal ook aan deze kwalitatieve eis in Polen moeten zijn voldaan, wil er sprake zijn van een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming.

4.5 Spanje

De btw-wetgeving van Spanje staat in de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Hierna: LIVA). In artikel 6 LIVA wordt het begrip “gebouw” toegelicht. Onder het begrip gebouw vallen alle bouwwerken die aan de grond of andere gebouwen zijn bevestigd, zowel boven- als ondergronds, welke zelfstandig en onafhankelijk kunnen worden gebruikt. Voor de verduidelijking heeft de Spaanse wetgever in artikel 6 lid 2 LIVA specifieke bouwwerken opgenomen die onder gebouwen vallen. In artikel 6 lid 3 LIVA zijn bouwwerken opgenomen die niet onder gebouwen vallen.

4.5.1 Incidenteel handelen

In artikel 5 lid 1 onderdeel d LIVA is opgenomen dat personen die gewijd zijn aan het verbeteren van grond of aan de promotie, bouw of renovatie van gebouwen met als doel om deze gebouwen te verkopen, worden aangemerkt als ondernemer of professional. Zelfs als dit op incidentele basis gebeurt. Het onderscheid tussen ondernemers en professionals volgt uit de Spaanse inkomstenbelasting (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Het begrip professional heeft veel overeenkomst met de Nederlandse zelfstandig beroep uitoefenaar.¹⁶⁷ Zo vallen hier onafhankelijke advocaten en tandartsen onder. Aangezien voor de Spaanse LIVA geen onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemers en professionals, zal verder niet ingegaan worden op dit onderscheid.

Op deze wijze heeft de Spaanse wetgever een invulling gegeven aan de mogelijkheid in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. De persoon of entiteit moet het doel hebben om de onroerende zaak te verkopen. Wanneer dat het geval is, is deze belastingplichtig voor de LIVA. Zelfs als dit incidenteel is.

4.5.2 Vrijstelling onroerende zaken

Op grond van artikel 20 lid 22 onderdeel a LIVA zijn de tweede en volgende leveringen van gebouwen, wanneer ze worden uitgevoerd na voltooiing van de bouw- of renovatiewerkzaamheden, vrijgesteld van belasting. Hierdoor is volgens de Spaanse wetgeving in beginsel enkel de eerste levering van een gebouw belast.

4.5.3 Eerste ingebruikname

De vrijstelling van artikel 20 lid 22 geldt niet als een levering plaatsvindt binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming, als de koper degene is die het gebouw gedurende dit tijdvak heeft gebruikt. Hiermee maakt Spanje gebruik van de geboden mogelijkheid in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om de levering van een gebouw te belasten tot en met twee jaar na eerste ingebruikneming. Dit criterium geldt in Spanje enkel als de koper van het gebouw ook de gebruiker van het gebouw was gedurende het tijdvak na eerste ingebruikneming.

4.5.4 Verbouwing van gebouwen

Volgens artikel 20 lid 22 onderdeel a LIVA zijn de tweede en volgende leveringen van gebouwen vrijgesteld van belasting, wanneer ze worden uitgevoerd na voltooiing van de bouw- of

¹⁶⁶ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, punt 52.

¹⁶⁷ Artikel 3.5 Wet inkomstenbelasting 2001

renovatiwerkzaamheden. Na renovatiwerkzaamheden geldt dus een nieuwe eerste levering van een gebouw. In artikel 20 lid 22 onderdeel b LIVA is uiteengezet wanneer sprake is van een nieuwe eerste levering door renovatiwerkzaamheden. Aan de volgende twee eisen moet zijn voldaan:

1. Het hoofddoel moet zijn: Het gebouw reconstrueren. Hier is sprake van wanneer ten minste 50 procent van de totale kosten van de renovatiwerkzaamheden betrekking heeft op versterkingswerkzaamheden of werkzaamheden aan de dakbedekking, gevels of constructieve elementen of soortgelijke werkzaamheden die betrekking hebben op renovatiwerkzaamheden.
2. De totale kosten van de renovatiwerkzaamheden bedragen meer dan 25 procent van de aankoopprijs van het gebouw, als het gebouw binnen twee jaar onmiddellijk voorafgaand aan de aanvang van de renovatiwerkzaamheden is aangeschaft. Wanneer het gebouw niet binnen twee jaar onmiddellijk voorafgaand aan de aanvang van de renovatiwerkzaamheden is aangeschaft, moeten de totale kosten van de renovatiwerkzaamheden meer bedragen dan 25 procent van de marktwaarde van het gebouw of een deel daarvan bij aanvang van de renovatiwerkzaamheden. Het evenredige deel van de prijs van de grond zal in mindering worden gebracht op de aankoopprijs of de marktwaarde van het gebouw.

De Spaanse wetgever heeft verder uiteengezet in artikel 20 lid 22 onderdeel b LIVA wat gelijksoortige werkzaamheden als renovatiwerkzaamheden zijn.

De Spaanse wetgever heeft dus door middel van een kwalitatief criterium en een kwantitatief criterium invulling gegeven aan de verbouwingsoptie van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn.

4.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is de implementatie van de btw-richtlijn omtrent onroerende zaken door verschillende landen uiteengezet. De landen die in dit hoofdstuk zijn behandeld zijn: België, Frankrijk, Italië, Polen en Spanje. Bij alle landen is specifiek gekeken naar welke opties zij hebben geïmplementeerd in hun wetgeving.

In Bijlage B – *Overzicht implementatie btw-richtlijn diverse landen* is een tabel weergegeven die een overzicht geeft van de verschillende implementaties van de btw-richtlijn door de landen behandeld in dit hoofdstuk.

In dit hoofdstuk is kenbaar geworden dat enkel Frankrijk volledig gebruik heeft gemaakt van de optie in artikel 12 lid 1 btw-richtlijn met betrekking tot het mogelijk maken om eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden, beschreven in artikel 9 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn, aan te merken als belastingplichtige. In Spanje geldt deze optie enkel, wanneer het doel van de belastingplichtige is om de onroerende zaak te verkopen. In België is het optioneel om gebruik te maken van deze regeling. Italië en Polen hebben net zoals Nederland ervoor gekozen om deze optie niet te implementeren.

Alle landen hebben gebruik gemaakt van de optie in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een ander criteria dan eerste ingebruikneming toe te passen. In beginsel is enkel de levering voor eerste ingebruikneming belast, maar door gebruik te maken van een ander criterium kunnen meer leveringen van onroerende zaken in de belasting worden getrokken. Frankrijk en Italië hebben gekozen voor een criterium van 5 jaar na voltooiing van een nieuw gebouw. De overige landen kiezen voor een termijn van 2 jaar na eerste ingebruikname van een nieuw gebouw. Alle landen maken dus gebruik van de maximale termijn die in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn is aangegeven. Hierdoor worden meer leveringen van onroerende zaken in de belasting betrokken en niet vrijgesteld.

Enkel België heeft niet gekozen om gebruik te maken van de optie in artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een criterium voor verbouwingen te handhaven, zodat deze onder de levering van een gebouw kunnen vallen vóór de eerste ingebruikname. De overige landen hebben de verbouwingsoptie allemaal op hun eigen wijze geïmplementeerd. In de wetgeving van elk land is aangegeven wanneer is voldaan aan het criterium om een verbouwing te laten vallen onder de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikname. Hierbij wordt zowel gebruik gemaakt van een kwalitatief criterium, als een kwantitatief criterium.

5. Toetsing Nederlandse wetgeving inzake “vervaardiging”

In dit hoofdstuk zal ik de huidige wetgeving toetsen aan de hand van twee van de zes kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Dit zijn de kwaliteitseisen: “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” en “*Onderlinge afstemming*”. Vervolgens zal aan de hand van de getoetste kwaliteitseisen een advisering aan de Nederlandse wetgever worden gegeven inzake het voldoen aan de kwaliteitseisen. Hierna zal een korte advisering aan de Nederlandse wetgever worden gegeven buiten de kwaliteitseisen om. Het hoofdstuk zal afgesloten worden met een conclusie.

5.1 Toetsing

In hoofdstuk 1.4 is de nota Zicht op wetgeving benoemd. In de nota worden zes kwaliteitseisen voor het overheidsoptreden via wetgeving benoemd. In dit hoofdstuk zal de Nederlandse wetgeving inzake het vervaardigingsbegrip aan twee van de zes kwaliteitseisen worden getoetst: “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” en “*Onderlinge afstemming*”.

5.1.1 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Om te voldoen aan de kwaliteitseis van “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” moet aan de volgende vereisten worden voldaan:

- Het begrip dient te worden omschreven in de wet of de jurisprudentie en;
- Het moet vastliggen aan welke voorwaarden moet worden voldaan om onder het begrip te vallen.

Omschrijving begrip

Allereerst wordt naar het begrip “vervaardiging” op EU-niveau gekeken. In de jurisprudentie van het HvJ wordt het begrip “vervaardiging” omschreven. Het HvJ benoemt in het Van Dijk’s Boekhuis arrest dat het begrip “vervaardiging” volgens het spraakgebruik dient te worden uitgelegd: “*Volgens het spraakgebruik nu houdt vervaardiging in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.*”¹⁶⁸

Op nationaal niveau wordt het begrip “vervaardiging” met betrekking tot onroerende zaken in de jurisprudentie verder verduidelijkt in het Kinderdagverblijf-arrest. Zoals in hoofdstuk 2.3 is besproken, stelt de Hoge Raad dat bij onroerende zaken sprake is van een voortgebracht goed dat tevoren niet bestond, als werkzaamheden aan de onroerende zaak hebben plaatsgevonden, waardoor “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden. Het “in wezen nieuwbouw” criterium is een verduidelijking afkomstig uit de nationale jurisprudentie van wanneer sprake is van vervaardiging van een onroerend goed.

Voorwaarden om onder het begrip te vallen

Zoals hierboven is geschreven, moet een goed worden voortgebracht wat tevoren niet bestond, wil sprake zijn van vervaardiging. Voor onroerende zaken zal specifiek bepaald moeten worden of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. In dat geval ontstaat een onroerend goed dat tevoren niet bestond.

Uit de literatuur blijkt dat onduidelijkheid bestaat omtrent de voorwaarden waaraan moet worden voldaan, wil sprake zijn van “in wezen nieuwbouw”. Zo stelt Rechtbank Zeeland-West-Brabant in een recente tussenuitspraak prejudiciële vragen aan de Hoge Raad omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”. Deze prejudiciële vragen zijn uitgebreid behandeld in hoofdstuk 3. Rechtbank Zeeland-West-Brabant vraagt zich af welke criteria en in welke mate deze een rol spelen bij de beoordeling van het “in wezen nieuwbouw” criterium.

¹⁶⁸ HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, punt 20.

Uit bovenstaande volgt dat geen sprake is van het vastliggen van voorwaarden waaraan moet worden voldaan om onder het begrip “in wezen nieuwbouw” en dus het begrip “vervaardiging” te vallen. Hierdoor wordt in mijn opinie niet volledig voldaan aan de kwaliteitseis van “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”. De wetgeving inzake het begrip “vervaardiging” voldoet enkel aan het eerste vereiste, terwijl aan beide vereisten moet zijn voldaan wil sprake zijn van het volledig voldoen aan de kwaliteitseis “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”.

5.1.2 Onderlinge afstemming

De tweede kwaliteitseis welke getoetst wordt in dit hoofdstuk is “Onderlinge afstemming”.

Onderlinge afstemming is in tenminste twee categorieën noodzakelijk:

- Wanneer regelingen verschillende onderwerpen betreffen, maar door effecten van de regeling sterk op elkaar inwerken.
- Indien sprake is van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties, in regeling of in de praktijk.

In deze scriptie zal worden getoetst of sprake is van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Hierbij wordt specifiek getoetst of harmonisatie binnen de EU bestaat omtrent het begrip “vervaardiging”. Voor deze scriptie is sprake van “Onderlinge afstemming”, wanneer harmonisatie van het begrip “vervaardiging” binnen de EU btw-wetgeving bestaat.

Harmonisatie binnen de EU

Binnen de EU geldt de btw-richtlijn. De btw-richtlijn stelt het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde vast.¹⁶⁹ Een richtlijn is bindend voor een lidstaat van de EU. Elke lidstaat moet daarom de btw-richtlijn implementeren in haar nationale wetgeving. Dit zorgt tot een zekere harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EU.

In de btw-richtlijn staan bepalingen omtrent de btw-behandeling van onroerende zaken. Zo is het volgens artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn verplicht om de levering van een onroerende zaak vrij te stellen. Aangezien het een verplichting betreft, dienen alle lidstaten de levering van een onroerende zaak vrij te stellen van btw. Echter bestaan binnen de btw-richtlijn enkele optionele bepalingen. Elke lidstaat kan dan zelf invullen of en onder welke voorwaarden ze gebruik maken van een dergelijke bepaling in de nationale wetgeving.

In hoofdstuk 4 zijn de mogelijke opties die een lidstaat op basis van de btw-richtlijn kan implementeren omtrent onroerende zaken uiteengezet. Hieruit blijkt dat lidstaten de bepalingen met verschillende voorwaarden in de nationale wetgeving implementeren. Denk hierbij aan de verschillende nationale implementatie van de verbouwingsoptie uit artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. In de lidstaten gelden dus verschillende regelingen. Hierdoor kan onnodige en ongewenste verscheidenheid ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Een verbouwing in de ene lidstaat wordt anders behandeld dan een verbouwing in een andere lidstaat.

Het bovenstaande laat zien dat harmonisatie bestaat binnen de EU omtrent de verplichte hoofdregel, waarin staat dat de levering van een onroerende zaak vrijgesteld moet zijn van btw. Daarentegen kunnen onnodige en ongewenste verscheidenheden ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties door de verschillende optionele bepalingen. Hierdoor wordt slechts deels voldaan aan de kwaliteitseis “Onderlinge afstemming”.

¹⁶⁹ Artikel 1 btw-richtlijn.

5.2 Advisering inzake eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Zoals hiervoor is besproken, wordt momenteel niet aan de kwaliteitseis “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid” voldaan. Om aan deze kwaliteitseis te voldoen, moet het vastliggen aan welke voorwaarden moet worden voldaan om onder het begrip “vervaardiging” te vallen. Deze voorwaarden kunnen op verschillende wijzen worden vastgelegd: In jurisprudentie, in wetteksten of in beleid zoals besluiten van de Staatssecretaris van Financiën.

5.2.1 Voorwaarden in de jurisprudentie

Doordat Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen heeft gesteld, bestaat een reële kans dat op korte termijn de voorwaarden worden ingevuld in de jurisprudentie. De Hoge Raad zal dan antwoorden aan de hand van welke criteria beoordeeld moet worden of na werkzaamheden aan een onroerende zaak sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Nochtans kan de Hoge Raad anders besluiten door zich aan te sluiten bij de conclusie van A-G Ettema inzake de Wollenstofffabriek.¹⁷⁰ In dat geval stelt de Hoge Raad dat het niet mogelijk is om de criteria voor “in wezen nieuwbouw” verder te concretiseren. Verder bestaat de optie dat de Hoge Raad besluit de prejudiciële vragen niet te beantwoorden, aangezien deze het mogelijk te feitelijk vindt. De volgende stap is in dat geval om de prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie voor te leggen.

Uit mijn beantwoording van de prejudiciële vragen in hoofdstuk 3.2 volgt onder andere dat het criterium omtrent bouwkundige constructie niet duidelijk uiteen is gezet. Het blijft onduidelijk wanneer specifiek sprake is van ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie. Het is daarom van belang dat de Hoge Raad verduidelijkt wanneer sprake is van ingrijpende wijziging van de bouwkundige constructie, ondanks dat A-G Ettema het niet voor mogelijk acht om dit criterium verder te concretiseren.¹⁷¹ De voorwaarden waaraan moet worden voldaan (om onder het begrip “vervaardiging” te vallen), liggen nog steeds niet vast op het moment dat het criterium omtrent bouwkundige constructie niet wordt verduidelijkt. Aan de kwaliteitseis “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid” wordt naar mijn mening pas voldaan op het moment dat de criteria inzake “in wezen nieuwbouw” vast worden gelegd en deze criteria worden verduidelijkt.

5.2.2 Voorwaarden in de wetgeving

De tweede optie om de voorwaarden inzake het begrip “vervaardiging” vast te leggen, is deze voorwaarden opnemen in de wettekst. Momenteel staat in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 verouderde wetgeving. De wetgever zou hier de voorwaarden waaraan voldaan moet worden om te spreken van “vervaardiging” kunnen opnemen. Hierdoor wordt de wetsbepaling weer relevant en wordt het begrip “vervaardiging” juist verduidelijkt binnen de wetgeving.

Hierbij is het van belang dat de wetgever duidelijk in kaart brengt wanneer aan de verschillende voorwaarden wordt voldaan. Zie hiervoor het voorbeeld van de ingrijpende wijziging van een bouwkundige constructie in hoofdstuk 3.2.

5.2.3 Voorwaarden in besluit staatssecretaris van financiën

Een derde mogelijkheid om voorwaarden vast te leggen, is in een besluit van de staatssecretaris van financiën. Wanneer de staatssecretaris van financiën de voorwaarden vastlegt in een besluit, is het voor belastingplichtigen mogelijk om aan de hand van deze voorwaarden te toetsen of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Een besluit van de staatssecretaris van financiën is geen verplichte regeling. Belastingplichtigen kunnen gebruik maken van de voorwaarden zoals de staatssecretaris dit opstelt, maar zijn dit niet verplicht. Vandaar dat mijn voorkeur uitgaat naar het vastleggen van voorwaarden in de jurisprudentie of wetgeving. In het geval dat de voorwaarden niet worden vastgelegd in de

¹⁷⁰ Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344.

¹⁷¹ Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344, punt 3.24.

jurisprudentie of wetgeving kan de staatssecretaris wel houvast geven aan de praktijk, door voorwaarden op te nemen in een besluit. Hierdoor zou in ieder geval vastliggen in welke situaties belastingplichtigen kunnen stellen dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. De belastingplichtigen zullen geen gebruik maken van de voorwaarden opgesteld door de staatssecretaris van financiën, indien deze in hun nadeel zijn.

5.3 Advisering inzake onderlinge afstemming

Door de verschillende optionele bepalingen binnen de btw-richtlijn wordt momenteel maar deels voldaan aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”. Door deze optionele bepalingen kunnen onnodige en ongewenste verscheidenheden ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Dit is mogelijk niet wenselijk in combinatie met het doel van de harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EU.

Wanneer voor meer harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EU moet worden gezorgd, is het van belang om de optionele bepalingen te vervangen door verplichte bepalingen. Om hiervoor te zorgen, zal de btw-richtlijn gewijzigd moeten worden. Wijziging van de richtlijn vindt alleen plaats, indien de lidstaten unaniem akkoord gaan met de wijziging. Het is daardoor niet vanzelfsprekend dat deze wijziging doorgevoerd kan worden.

Op het moment dat de lidstaten unaniem akkoord gaan met de wijziging van de btw-richtlijn zijn de lidstaten verplicht de richtlijn te volgen. De lidstaten zullen verplichte bepalingen moeten implementeren in haar nationale wetgeving. Wanneer de optionele bepalingen verplicht worden, zal sprake zijn van harmonisatie van de omzetbelasting binnen de EU omtrent het begrip “vervaardiging”. In dat geval wordt volledig voldaan aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”.

5.4 Overige advisering

Zoals in hoofdstuk 2.1.2 is benoemd, bestaat een ratio legis voor de de vrijstelling voor de levering van een gebouw of gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein. Deze ratio legis volgt uit het feit dat de verkoop van een “oud” gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. Met deze ratio legis zou eenieder kunnen denken dat de levering van een “oud” gebouw belast dient te worden wanneer toegevoegde waarde is gecreëerd. Wanneer sprake is van “in wezen nieuwbouw”, is automatisch sprake van toegevoegde waarde, zie hoofdstuk 3.5.2. Echter zijn situaties denkbaar waar geen sprake is van “in wezen nieuwbouw”, maar waar wel toegevoegde waarde is gegenereerd. Denk hierbij aan het geval dat omvangrijke investeringen worden gedaan voor het verbouwen van een pand, maar waarbij de bouwkundige constructie niet wordt aangepast. Ik kan mij voorstellen dat de wetgever ervoor zou kiezen een nieuwe eerste ingebruiknemingstermijn te laten gelden na een dergelijke verbouwing aan een pand.

Nederland kan in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 een verbouwingscriterium opnemen. Hierdoor wordt dit artikel weer relevant. Hierbij zal de Nederlandse wetgever rekening moeten houden met de kwalitatieve ondergrens, zoals het HvJ deze heeft aangegeven bij het Kozuba arrest. Aan deze ondergrens is voldaan, wanneer het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan. Die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Verder lijkt het mij een goede zaak om een kwantitatieve ondergrens te stellen, zoals de Poolse wetgever heeft gedaan. Hierdoor wordt voorkomen dat bij verbouwingen waar nauwelijks toegevoegde waarde wordt gegenereerd een nieuwe eerste ingebruiknemingstermijn gaat gelden. De doeltreffendheid van de ratio legis wordt op deze wijze niet beïnvloed, aangezien de vrijstelling voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein nog steeds zijn vrijgesteld, als nauwelijks toegevoegde waarde is gegenereerd.

5.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de huidige Nederlandse wetgeving omtrent het begrip “vervaardiging” getoetst aan de hand van twee van de zes kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Vervolgens is aan de hand van het getoetste een advisering aan de Nederlandse wetgever gegeven inzake het voldoen aan de kwaliteitseisen. Hierna is een korte advisering aan de Nederlandse wetgever gegeven buiten de kwaliteitseisen om.

Allereerst is getoetst aan de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*”. Om aan deze kwaliteitseis te voldoen, moet aan de volgende vereisten worden voldaan:

- Het begrip dient te worden omschreven in de wet of de jurisprudentie en;
- Het moet vastliggen aan welke voorwaarden moet worden voldaan om onder het begrip te vallen.

Het begrip “vervaardiging” is vastgelegd in het Van Dijk’s Boekhuis arrest door het HvJ. Vervaardigen houdt in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Vervolgens is in het Kinderdagverblijf-arrest een verduidelijking gegeven inzake het begrip “vervaardiging” met betrekking tot onroerende zaken. Bij onroerende zaken is sprake van vervaardiging, indien gesproken kan worden van “in wezen nieuwbouw”. Hierdoor wordt aan het eerste vereiste van de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” voldaan.

Aan het tweede vereiste wordt echter niet voldaan. Uit de literatuur volgt dat onduidelijkheid bestaat omtrent de voorwaarden waaraan moet worden voldaan wil sprake zijn van “in wezen nieuwbouw”. Vandaar dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant hier prejudiciële vragen over heeft gesteld aan de Hoge Raad.

Om te voldoen aan de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” zijn twee methoden mogelijk. Allereerst het vastleggen van de voorwaarden in jurisprudentie. Wanneer de Hoge Raad de prejudiciële vragen beantwoordt, is dit zelfs op relatief korte termijn mogelijk. Hierbij is het wel van belang dat de Hoge Raad verduidelijkt wanneer exact aan deze voorwaarden wordt voldaan. Echter bestaat de kans dat de Hoge Raad zich aansluit bij de conclusie van A-G Ettema inzake de Wollenstoffenfabriek. In dat geval stelt de Hoge Raad dat het niet mogelijk is om de criteria voor “in wezen nieuwbouw” verder te concretiseren. Indien die Hoge Raad dit stelt, zal niet volledig zijn voldaan aan de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*”.

De tweede optie is het vastleggen van de voorwaarden in wetteksten. In mijn opinie zou dit kunnen onder artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, aangezien dit momenteel een verouderde wetsbepaling betreft. Hierbij is het wederom van belang dat wordt verduidelijkt wanneer exact aan deze voorwaarden wordt voldaan. Een derde optie is het vastleggen van de voorwaarden in een besluit van de staatssecretaris van financiën. Deze optie heeft niet mijn voorkeur, aangezien een besluit van de staatssecretaris van financiën geen verplichte regeling is. Belastingplichtigen zullen dan enkel gebruik maken van het besluit wanneer dit in hun voordeel is.

Vervolgens is getoetst aan de tweede kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”. Hierbij lag de focus op de toetsing van onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Specifiek werd getoetst of sprake is van harmonisatie van het begrip “vervaardiging” binnen de EU. Hieruit volgt dat sprake is van een zekere harmonisatie door de verplichte vrijstelling voor de levering van onroerende zaken in artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn. Echter bestaan binnen de btw-richtlijn diverse optionele bepalingen inzake de levering van onroerende zaken. Door deze optionele bepalingen kunnen onnodige en ongewenste verscheidenheden ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Hierdoor wordt slechts deels voldaan aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”.

Om tot een volledige harmonisatie van het begrip “vervaardiging” binnen de EU te komen, dienen de optionele bepalingen verplicht te worden. Hierdoor kan geen onnodige en ongewenste verscheidenheid ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Wanneer de optionele bepalingen verplicht worden, zal volledig worden voldaan aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”.

Tot slot is nog een extra advisering gegeven, die geen betrekking had op de kwaliteitseisen. Momenteel zijn situaties denkbaar, waarbij toegevoegde waarde aan een onroerende zaak wordt gegenereerd maar waarbij geen sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Hierdoor ontstaat momenteel geen nieuwe eerste ingebruiknemingsstermijn bij deze verbouwingen. De Nederlandse wetgever kan voor een nieuwe eerste ingebruiknemingsstermijn zorgen door een verbouwingscriterium op te nemen in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968, waardoor dit artikel weer een relevante wetsbepaling betreft. Hierbij zal de Nederlandse wetgever rekening moeten houden met de ondergrens van het verbouwingscriterium. Aan deze ondergrens is voldaan wanneer het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan. Die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden, waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Verder is mijn advies om een kwantitatieve ondergrens te stellen aan het verbouwingscriterium. Hierdoor wordt voorkomen dat bij verbouwingen, waar nauwelijks toegevoegde waarde wordt gegenereerd, een nieuwe eerste ingebruiknemingsstermijn gaat gelden. De doeltreffendheid van de ratio legis wordt op deze wijze niet beïnvloed, aangezien de vrijstelling voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein nog steeds zijn vrijgesteld, indien nauwelijks toegevoegde waarde is gegenereerd.

6. Prejudiciële beslissing Hoge Raad

Op 4 november 2022 heeft de Hoge Raad een prejudiciële beslissing genomen op het verzoek van Rechtbank Zeeland-West-Brabant inzake de prejudiciële vragen van 31 januari 2022, nr. BRE 19/5757. In dit hoofdstuk wordt allereerst een samenvatting gegeven van de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad. Vervolgens wordt de prejudiciële beslissing vergeleken met de conclusies die gedurende het onderzoek zijn gemaakt. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

6.1 Prejudiciële beslissing

Zoals in hoofdstuk 3 is benoemd heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen gesteld aan de Hoge Raad omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw”.¹⁷² Deze vragen worden door Rechtbank Zeeland-West-Brabant gesteld, omdat onduidelijkheid bestaat omtrent dit begrip. Rechtbank Zeeland-West-Brabant legt de volgende drie vragen voor aan de Hoge Raad om tot een verduidelijking van het begrip “in wezen nieuwbouw” te komen:

1. *“Aan de hand van welke criteria moet worden beoordeeld of na (verbouwings)werkzaamheden aan een onroerende zaak ‘in wezen nieuwbouw’ is gerealiseerd? Dient die beoordeling plaats te vinden aan de hand van de volgende criteria:*
 - i. *Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid;*
 - ii. *Wijzigingen in de bouwkundige constructie;*
 - iii. *Wijzigingen in functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden;*
 - iv. *De grootte van de gedane investeringen en/of de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde;*
dan wel (mede) aan de hand van andere criteria?
2. *Welk(e) van de onder vraag 1 bedoelde criteria moet(en) als noodzakelijke voorwaarde(n) voor ‘in wezen nieuwbouw’ worden aangemerkt?*
3. *Welk (relatief) gewicht moet in zijn algemeenheid worden toegekend aan de in vraag 1 bedoelde criteria?”*¹⁷³

Eerste ingebruikname bij verbouwing

De Hoge Raad kaart aan dat de wetgever in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een criterium voor verbouwingen te handhaven, zodat verbouwingen onder de levering van een gebouw kunnen vallen vóór de eerste ingebruikname.¹⁷⁴ De uitleg die het Hof van Justitie in het Kozuba arrest¹⁷⁵ geeft over het hiervoor bedoelde begrip verbouwingen, doet hier niet aan af. Uit het Kozuba arrest volgt enkel een ondergrens voor de regelingen dat het gaat om een verbouwing.¹⁷⁶ De Hoge Raad geeft verder aan dat de Nederlandse wetgever in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 de intentie heeft gehad om enkel een nieuwe ingebruiknemingsstermijn te laten gelden wanneer sprake is van het voortbrengen van een onroerend goed dat tevoren niet bestond.¹⁷⁷

In wezen nieuwbouw

De Hoge Raad geeft aan dat enkel sprake is van een onroerende zaak die tevoren niet bestond wanneer de werkzaamheden zo ingrijpend zijn geweest dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”.¹⁷⁸ Dit moet volgens de Hoge Raad worden vastgesteld op basis van wat er in bouwkundig opzicht met

¹⁷² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

¹⁷³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757, punt 5.

¹⁷⁴ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.2.2.

¹⁷⁵ HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41.

¹⁷⁶ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.2.2.

¹⁷⁷ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.2.3.

¹⁷⁸ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.3.

het bestaande gebouw is gebeurd.¹⁷⁹ Enkel wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging van de bestaande constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. De vaststelling of sprake is van wijzigingen in de bouwkundige constructie, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. De Hoge Raad geeft aan dat de overige genoemde criteria door Rechtbank Zeeland-West-Brabant niet doorslaggevend noch noodzakelijk zijn in de beslissing of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. De overige criteria zijn hoogstens aanwijzingen dat sprake kan zijn van “in wezen nieuwbouw”.¹⁸⁰

6.2 Vergelijking

In hoofdstuk 5 is de Nederlandse wetgeving omtrent het begrip “vervaardiging” getoetst aan de hand van twee van de zes kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Vervolgens is, aan de hand van het getoetste begrip, een advisering aan de Nederlandse wetgever gegeven inzake het voldoen aan de kwaliteitseisen. Vervolgens heb ik aan de hand van het getoetste een advisering aan de Nederlandse wetgever gegeven inzake het voldoen aan de kwaliteitseisen. In dit onderdeel van de scriptie wordt nagegaan of de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad overeenkomt met de conclusie en advisering uit hoofdstuk 5.

Eerste ingebruikname bij verbouwing

Zoals de Hoge Raad in haar prejudiciële beslissing aankaart, maakt de Nederlandse wetgever in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gebruik van de bevoegdheid van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn om een criterium voor verbouwingen te handhaven, zodat verbouwingen onder de levering van een gebouw kunnen vallen vóór de eerste ingebruikname.¹⁸¹ In mijn opinie is artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 niet benodigd om terug te keren naar de fase vóór eerste ingebruikneming.¹⁸² Op basis van artikel 11 lid 1 onder 1 Wet OB 1968 zal de levering van een gebouw dat door verbouwing is vervaardigd al worden uitgezonderd van de vrijstelling. Uit de volgende zin van punt 6.2.2 van de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad heb ik opgemaakt dat de Hoge Raad het eens is met het onderscheid tussen de vervaardiging en de verbouwing van een onroerende zaak: *“Met die uitleg heeft het Hof van Justitie namelijk alleen de ondergrens gegeven voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden.”*¹⁸³ Door deze interpretatie geldt de ondergrens die gesteld is tijdens het Kozuba arrest niet in Nederland, aangezien het in Nederland bij terugkeer naar de fase vóór eerste ingebruikneming draait om het vervaardigen van een onroerende zaak en niet het verbouwen van een onroerende zaak.

In wezen nieuwbouw

Volgens de Hoge Raad kan enkel van in wezen nieuwbouw worden gesproken wanneer wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging van de bestaande constructie, hebben plaatsgevonden.¹⁸⁴ Hiermee komt de Hoge Raad tot dezelfde conclusie als ik dat het plaatsvinden van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is.¹⁸⁵ Zoals in hoofdstuk 5 is aangegeven, werd niet aan de tweede voorwaarde van de kwaliteitseis “Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid” voldaan. Voor het tweede vereiste

¹⁷⁹ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.4.1.

¹⁸⁰ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.4.2.

¹⁸¹ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.2.2.

¹⁸² Zie voor verdere toelichting hoofdstuk 2.1.4.

¹⁸³ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.2.2.

¹⁸⁴ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.4.1.

¹⁸⁵ Zie voor verdere toelichting hoofdstuk 3. De bouwkundige constructie wordt specifiek besproken in hoofdstuk 3.2 en 3.7.

moeten de voorwaarden, waaraan moet worden voldaan om onder het begrip te vallen, vastliggen. Door de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad ligt nu vast dat aan de voorwaarde van “wijzigingen van de bouwkundige constructie” moet worden voldaan om sprake te zijn van “in wezen nieuwbouw”. Ondanks dat vastligt aan welke voorwaarde moet worden voldaan, is nog steeds niet aan de tweede voorwaarde van de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*” voldaan. Dit komt doordat nog steeds onduidelijkheid bestaat over de gevallen dat sprake is van voldoende ingrijpende wijzigingen van de bouwkundige constructie dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Dit blijkt uit de volgende zin in de prejudiciële beslissing: “*Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval.*”¹⁸⁶

6.3 Conclusie

Op 4 november 2022 heeft de Hoge Raad een prejudiciële beslissing genomen op het verzoek van Rechtbank Zeeland-West-Brabant inzake de prejudiciële vragen van 31 januari 2022, nr. BRE 19/5757.

Uit de prejudiciële beslissing volgt dat de Hoge Raad ziet dat Nederland in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968 gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. De Hoge Raad laat in de prejudiciële beslissing doorschemeren dat Nederland door de eis van vervaardiging niet toekomt aan de bevoegdheid van artikel 12 lid 2 btw-richtlijn. Hierdoor geldt de ondergrens voor verbouwingen, gesteld in het Kozuba arrest, niet voor de vervaardiging door verbouwing van een onroerende zaak. Dit sluit aan bij mijn visie die beschreven staat in hoofdstuk 2.1.4.

Vervolgens gaat de Hoge Raad in op de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Hieruit volgt dat het plaatsvinden van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is. Mijn conclusie in hoofdstuk 3 komt dus overeen met de conclusie van de Hoge Raad. De prejudiciële beslissing zorgt niet voor voldoening aan de tweede voorwaarde van de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*”. Dit komt doordat geen voorwaarden bestaan voor het voldoen aan het verrichten van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie, waardoor sprake is van “in wezen nieuwbouw”.

¹⁸⁶ HR 4 november 2022, nr. 22/01246, punt 6.4.1.

7. Conclusie

Op het eerste oog lijkt het verbouwen van een onroerende zaak, zoals een kantoorruimte verbouwen naar woningen, niet al te veel fiscale gevolgen te hebben. De kantooreigenaar huurt een aannemer in en laat deze het pand aanpassen. Vervolgens gaat de kantooreigenaar de woningen verhuren aan de huurders en ontvangt hiervoor maandelijks de huur. Dit leidt tot weinig bijzondere fiscale gevolgen. Wanneer de eigenaar van de kortgeleden verbouwde onroerende zaak deze onroerende zaak zal verkopen, zal dit meer fiscale gevolgen hebben.

Het verbouwen van een onroerende zaak kan leiden tot een nieuwe eerste ingebruiknemingsperiode, indien door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. De levering van de onroerende zaak is dan belast voor de omzetbelasting. Door de belaste levering van de onroerende zaak kan gebruik worden gemaakt van de samenloopvrijstelling met de omzetbelasting in de overdrachtsbelasting. Hierdoor is geen overdrachtsbelasting verschuldigd over de levering van de onroerende zaak. Naar aanleiding hiervan is het voor te stellen dat commerciële partijen de voorkeur hebben om een nieuwe onroerende zaak te leveren. De reden is dat de omzetbelasting in vele gevallen volledig aftrekbaar is bij de koper en de heffing van overdrachtsbelasting door middel van de vrijstelling in art. 15 lid 1 onderdeel a WBR 1970, vermeden kan worden. Mocht het zo zijn dat de koper de omzetbelasting niet in aftrek kan brengen, zal zijn voorkeur vooral liggen bij een oudere onroerende zaak. Dit komt doordat het tarief van de overdrachtsbelasting lager is dan dat van de omzetbelasting.¹⁸⁷

Momenteel bestaat in Nederland onduidelijkheid met betrekking tot het begrip “vervaardiging”. Dit blijkt onder andere uit de recentelijke prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Vandaar dat de probleemstelling luidt: *“Wat zijn de knelpunten met betrekking tot het vervaardigingsbegrip uit de Wet OB 1968 binnen Nederland en hoe kunnen deze knelpunten in Nederland verholpen worden?”*

Om antwoord te kunnen geven op bovenstaande probleemstelling is in deze scriptie allereerst het begrip “vervaardiging” uiteengezet. Vervolgens zijn de knelpunten met betrekking tot het begrip “vervaardiging” in kaart gebracht. Hierna is de omgangswijze van andere EU-lidstaten met betrekking tot de knelpunten van het vervaardigingsbegrip onderzocht. Tot slot is de huidige wetgeving van Nederland getoetst aan kwaliteitseisen en is een advies aan Nederland gegeven om de knelpunten met betrekking tot het begrip “vervaardiging” te verhelpen.

In het Van Dijk’s Boekhuis arrest wordt vervaardiging beschreven als: *“Het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond”*. Van een nieuw goed is enkel sprake wanneer een goed wordt voortgebracht wat van tevoren niet bestond. Vervolgens heeft de Hoge Raad in het Kinderdagverblijf-arrest het “in wezen nieuwbouw” criterium geïntroduceerd. Dit criterium is een verduidelijking wanneer sprake is van vervaardiging van een onroerend goed. Van vervaardiging is sprake wanneer een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond en met betrekking tot onroerende zaken is hier sprake van, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.

Desondanks is het “in wezen nieuwbouw” criterium nog niet volledig uitgekristalliseerd. Dit blijkt uit het feit dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen stelt aan de Hoge Raad. Rechtbank Zeeland-West-Brabant wil weten aan de hand van welke criteria beoordeeld moet worden of sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Hierbij wil Rechtbank Zeeland-West-Brabant specifiek weten welke

¹⁸⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2020 blz. 312 en 313.

criteria noodzakelijk zijn om te spreken van “in wezen nieuwbouw”. De criteria die Rechtbank Zeeland-West-Brabant noemt zijn¹⁸⁸:

- Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid;
- Wijzigingen in de bouwkundige constructie;
- Functiewijziging in de zin van aanwendingsmogelijkheden;
- De omvang van de investeringen en/of;
- Gerealiseerde meerwaarde door verbouwing.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft vervolgens nog de twee additionele vragen:

- *“Welk(e) van de onder 1 bedoelde criteria moet(en) als noodzakelijke voorwaarde(n) voor ‘in wezen nieuwbouw’ worden aangemerkt?”*
- *Welk (relatief) gewicht moet in zijn algemeenheid worden toegekend aan de in vraag 1 bedoelde criteria?”*

Ondanks dat A-G Ettema in de conclusie inzake de Wollenstoffenfabriek het niet voor mogelijk houdt om de criteria van “in wezen nieuwbouw” te concretiseren, is in deze scriptie getracht de vragen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant te beantwoorden aan de hand van eerdere jurisprudentie.

Uit de beantwoording van de prejudiciële vragen volgt dat om te spreken van “in wezen nieuwbouw” het doen van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium lijkt te zijn. De andere criteria zijn van ondergeschikt belang en zijn niet noodzakelijk om te spreken van “in wezen nieuwbouw”. Vandaar dat niet wordt toegekomen aan vraag 3 van Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Het gewicht zal naar mijn opinie in zijn algemeenheid grotendeels leunen op het criterium van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie. De Hoge Raad neemt bij haar prejudiciële beslissing ook het standpunt in dat ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is.

In de btw-richtlijn staan diverse bepalingen met betrekking tot onroerende zaken. Lidstaten kunnen de bepalingen uit de btw-richtlijn verschillend implementeren in de nationale wetgeving. De implementatie door de verschillende landen is daarom in kaart gebracht. Zie Bijlage B - Overzicht implementatie btw-richtlijn diverse landen. Uit het overzicht is af te lezen dat de lidstaten de btw-richtlijn op verschillende manieren implementeren. Dit komt door de diverse optionele regelingen in de btw-richtlijn met betrekking tot onroerende zaken. Nederland heeft gepoogd gebruik te maken van het verbouwingscriterium in artikel 11 lid 5 Wet OB 1968. Dit artikel heeft in mijn opinie geen betekenis, aangezien bij vervaardiging van een bestaand gebouw automatisch sprake is van een vernieuwde eerste ingebruikneming. Andere landen, zoals Polen hebben wel daadwerkelijk gebruik gemaakt van het verbouwingscriterium. Polen heeft dit gedaan door twee criteria op te nemen:

1. Het betrokken gebouw heeft veranderingen van betekenis ondergaan. Die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden, waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.
2. De kosten die gemaakt zijn ter verbetering van de onroerende zaak bedragen ten minste 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak.

Tot slot is de huidige Nederlandse wetgeving omtrent het begrip “vervaardiging” getoetst aan de hand van twee kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving. Deze kwaliteitseisen zijn *“Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”* en *“Onderlinge afstemming”*.

Momenteel wordt in mijn opinie niet aan de kwaliteitseis *“Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid”* voldaan, aangezien onduidelijkheid bestaat omtrent de voorwaarden waaraan moet worden voldaan wil sprake zijn van “in wezen nieuwbouw”. Aan deze kwaliteitseis kan worden

¹⁸⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

voldaan door deze voorwaarden uiteen te zetten in de jurisprudentie, bijvoorbeeld wanneer de Hoge Raad de prejudiciële vragen beantwoordt of door de voorwaarden vast te leggen in de wettekst. In beide situaties is het van belang dat verduidelijkt wordt wanneer exact aan deze voorwaarden wordt voldaan. Het is mogelijk dat de Hoge Raad zich aansluit bij de conclusie van A-G Ettema inzake de Wollenstoffenfabriek. De Hoge Raad verduidelijkt in dat geval de criteria van “in wezen nieuwbouw” niet, aangezien de criteria niet verder te concretiseren zijn. Indien de Hoge Raad dit stelt, zal niet volledig zijn voldaan aan de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*”. In de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad sluit de Hoge Raad zich niet aan bij de conclusie van A-G Ettema en stelt dat ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie het enige noodzakelijke criterium van “in wezen nieuwbouw” is. De Hoge Raad geeft hierbij aan dat afhankelijk van de omstandigheden van het geval besloten moet worden of sprake is van zodanig ingrijpende wijzigingen dat sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Hierdoor wordt nog steeds niet volledig voldaan aan de kwaliteitseis “*Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid*”.

Aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*” wordt naar mijn mening momenteel slechts deels voldaan. Doordat de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken in artikel 135 lid 1 onderdeel j btw-richtlijn verplicht is, is sprake van een zekere mate van harmonisatie. Echter bestaan diverse optionele bepalingen binnen de btw-richtlijn inzake de levering van onroerende zaken. Door deze optionele bepalingen kunnen onnodige en ongewenste verscheidenheden ontstaan ten aanzien van dezelfde of soortgelijke kwesties. Wanneer de optionele bepalingen vervangen worden door verplichte bepalingen, zal sprake zijn van volledige harmonisatie inzake het begrip “vervaardiging”. In dat geval zal volledig zijn voldaan aan de kwaliteitseis “*Onderlinge afstemming*”.

Literatuurlijst

Boeken

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2020.

T.M. Berkhout en R.N.G. van der Paardt, Basisboek vastgoed fiscaal, Zeist, Infotax, 2019.

Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen, D. van Laren en J. Verbaan, Overdrachtsbelasting, Deventer, Kluwer, 2020.

Artikelen

B.O. Ziermans, De fundamentele impact van de pandemie op de vraag naar kantoorruimte, Tijdschrift voor Huurrecht Bedrijfsruimte 2021 nr. 3.

J.A.M. Leijten, Het begrip “vervaardiging” nieuw vervaardigd, WFR 2011/648.

B.E.A. Butzelaar, Het begrip “vervaardiging en “in wezen nieuwbouw”, BTW-bulletin 2013/56.

M. van der Wulp, In wezen (n)iets veranderd, BtwBrief 2016/86.

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

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

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

J. Sanders en M. Rang, Verkrijging (of levering) tijdens vernieuwbouw, BtwBrief 2020/12.

Jurisprudentie Hof van Justitie

HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

HvJ 4 oktober 2001, C-326/99.

HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers).

HvJ 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), BNB 2018/26, FED 2018/41, V-N 2017/37.22.

Nationale jurisprudentie

Gerechtshoven

Hof ’s-Hertogenbosch 29 januari 2008, nr. 04/00295 (Kinderdagverblijf).

Hof Amsterdam 28 december 2010, nr. P09/00344.

Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, nr. 10/00624.

Hof Amsterdam 8 maart 2012, nr. 09/00566.

Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320 (Postgebouw).

Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177 (Wollenstoffenfabriek).

Hoge Raad

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

HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf), BNB 2011/42, FED 2011/27.

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

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

HR 15 maart 2013, nr. 11/03987.

HR 13 september 2015, nr. 15/01732 (Orthopedisch schoeisel-arrest).

HR 4 november 2022, nr. 22/01246

Rechtbanken

Rechtbank Haarlem 7 juni 2009, nr. AWB 08/6354.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2019, nr. BRE - 17 _ 3002 (Wollenstoffenfabriek), V-N Vandaag 2019/919.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, nr. AWB – 17, 3424 (Postgebouw), V-N 2019/55.14.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 januari 2022, nr. 19/5757.

Conclusies

Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 20210, nr. 08/01021 (Kinderdagverblijf).

Conclusie A-G van Hilten, 9 juli 2012, nr. 11/00701.

Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona, 4 juli 2017, C-308/16 (Kozuba).

Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 20/01344.

Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 21/02167.

Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nr. 21/02407.

Gemeenschappelijke bijlage bij Conclusie A-G Ettema, 3 januari 2022, nrs. 20/01344, 21/02167 en 21/02407.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1977/78, 14 887, 1-3.

Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5.

Kamerstukken II 1990/91, 22.008, 1-2.

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

Onlinebronnen

“Minder kantoren getransformeerd tot woningen in 2020”, cbs.nl 8 november 2021.

IBFD – Tax Research Platform, research.ibfd.org.

“Heb ik een vergunning nodig voor verbouwing of restauratie van een beschermd monument?”, rijksoverheid.nl.

Bijlagen

Bijlage A - Vertaling van artikel 3 (L) lid 1 onderdeel c, d en f van het besluit (Decreto del Presidente della Repubblica) van 6 juni 2001, nr. 380

Te vinden via: https://www.bosettiegatti.eu/info/norme/statali/2001_0380.htm

Let op: de onderstaande bepalingen betreffen geen officiële vertaling.

Artikel 3 (L) - Definitie van het begrip verbouwing

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

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

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

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

Bijlage B – Overzicht implementatie btw-richtlijn diverse landen

Onderstaand een overzicht van de implementatie van de btw-richtlijn in diverse landen aan de hand van hetgeen wat in hoofdstuk 4 is onderzocht.

	Incidenteel handelen	Vrijstelling onroerende zaak	Eerste ingebruikname	Verbouwing
<i>Nederland</i>	Nee	Ja	Tot en met 2 jaar na eerste ingebruikname.	Ja, in artikel 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Dit artikel is echter een dode letter.
<i>België</i>	Ja, optioneel.	Ja	Tot en met 31 december van het 2 ^e jaar na eerste ingebruikname.	Nee
<i>Frankrijk</i>	Ja	Ja	Tot en met 5 jaar na voltooiing nieuw gebouw.	Ja, indien verhoging of renovatie heeft plaatsgevonden van: <ul style="list-style-type: none"> a. De meeste funderingen of; b. De meeste andere elementen die de sterkte en stijfheid van de constructie bepalen of; c. De meeste structuren van de buitenmuren, anders dan opnieuw bekleden of; d. Alle afwerkingswerkzaamheden die in een besluit van de Raad van State zijn opgesomd in een verhouding bepaald door dat besluit. Deze afwerkingswerkzaamheden kunnen niet minder zijn dan de helft van die werkzaamheden.
<i>Italië</i>	Nee	Ja	Eerste ingebruikname, tenzij de levering van de onroerende zaak plaatsvindt door een onderneming die het gebouw heeft gebouwd. In dat geval tot en met 5 jaar na voltooiing nieuw gebouw.	Ja, hierbij valt het volgende onder een verbouwing, waardoor een nieuw moment van voltooiing van de onroerende zaak geldt: <ul style="list-style-type: none"> 3. Restauratie- en instandhoudingswerkzaamheden. 4. Renovatie van gebouwen. 5. Stedelijke herstructureringsmaatregelen.
<i>Polen</i>	Nee	Ja	Tot en met 2 jaar na eerste ingebruikname.	Ja, indien aan het kwalitatieve en kwantitatieve criterium wordt voldaan. <ul style="list-style-type: none"> 6. Kwalitatief: Het betrokken gebouw heeft veranderingen van betekenis ondergaan. Die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen.

			7. Kwantitatief: De kosten die gemaakt zijn ter verbetering van de onroerende zaak bedragen ten minste 30 procent van de initiële waarde van de onroerende zaak.
<i>Spanje</i>	Ja, indien het doel is om de onroerende zaak te verkopen.	Ja	Eerste ingebruikname, tenzij de gebruiker van het gebouw binnen twee jaar na eerste ingebruikname het pand koopt. In dat geval tot en met 2 jaar na eerste ingebruikname.
			Ja, indien aan het kwalitatieve en kwantitatieve criterium wordt voldaan: 8. Kwalitatief: Het hoofddoel is om het gebouw te reconstrueren. 9. Kwantitatief: De totale kosten van de renovatiewerkzaamheden bedragen meer dan 25 procent van de aankoop prijs of de marktwaarde van het gebouw.