

**Erasmus
University
Rotterdam**



Transformatiepanden en 'in wezen nieuwbouw'

Worden de transformatie van panden naar woningen belemmerd door de nieuwe toetssteen van het 'in wezen nieuwbouw' criterium?

Chris Tesink
Studentnummer: 513113

Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics
Bachelor Fiscale Economie

Begeleider:
John Gruson
Tweede beoordelaar:
Ruud Zuidgeest

Datum:
24 maart 2023, Rotterdam

Inhoudsopgave

Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Uitwerking van de onderzoeksvraag.....	5
Hoofdstuk 2: Transformatiepanden als oplossing voor het woningtekort	7
2.1 Inleiding.....	7
2.2 Transformatiepanden.....	7
2.3 Transformatiepotentie.....	8
Hoofdstuk 3: Een onroerende zaak in de Wet op de omzetbelasting 1968	10
3.1 Inleiding.....	10
3.1.1 Algemeen.....	10
3.1.2 De systematiek van de omzetbelasting.....	11
3.1.3 Aftrek van voorbelasting en vrijstellingen.....	12
3.2 Onroerende zaak.....	12
3.2.1 Onroerende zaak in de omzetbelasting.....	12
3.2.2 De verkoopfase van een onroerende zaak.....	13
3.2.3 De verhuurfase van een onroerende zaak.....	14
3.3 Samenloop overdrachtsbelasting en omzetbelasting.....	15
3.3.1 De overdrachtsbelasting.....	15
3.3.2 Samenloopsvrijstelling.....	16
Hoofdstuk 4: Een nieuw vervaardigd goed voor de Wet op de Omzetbelasting 1968	17
4.1 Algemeen.....	17
4.2 Jurisprudentie HvJ EU omtrent het begrip vervaardigen.....	18
4.2.1 Het Van Dijk's Boekhuis-arrest.....	18
4.2.2 Het VOF Dressuurstal Jespers-arrest.....	19
4.2.3 Het Kozuba Premium Selection-arrest.....	20
4.2.4 Het Promo 54-arrest.....	21
4.2.5 Conclusie arresten HvJ EU en de aangereikte criteria.....	21
4.3 Jurisprudentie HR vanaf 2010.....	22
4.3.1 HR 19 november 2010.....	22
4.3.2 HR 8 maart 2013.....	23
4.3.4 Conclusie HR arresten en verwachtingen.....	24
H5: De nieuwe toetssteen van 'in wezen nieuwbouw' in de praktijk	25
5.1 HR 4 november 2022.....	25
5.2 Visies uitspraak HR 4 november 2022.....	25
5.3 HR 11 november 2022.....	27
5.4 De nieuwe toetssteen in de praktijk.....	28
Hoofdstuk 6: Conclusie	30

Literatuurlijst	32
Artikelen	32
Boeken.....	32
Kamerstukken.....	32
Publicaties	32
Overige stukken.....	32
Jurisprudentielijst	34
Hoge Raad der Nederlanden	34
Hof van Justitie van de Europese Unie	34
Conclusies.....	34
Annotaties	34

Inleiding

1.1 Aanleiding

Het was de afgelopen jaren een veel voorkomende krantenkop: “Makelaars: huizenprijzen zijn blijven stijgen”.¹ Maar na jarenlange stijging is de prijs van een bestaande koopwoning in het vierde kwartaal van 2022 gemiddeld met 2,4% gedaald ten opzichte van het derde kwartaal van datzelfde jaar volgens cijfers van het CBS en het Kadaster.² In 2022 is de koopwoningmarkt ingrijpend veranderd door onder andere de stijging van de hypotheekrente. Door de stijging van de rente konden huishoudens minder lenen en waren de maandlasten die tegenover het lenen staan hoger. Hierom begonnen de verkoopprijzen te dalen. Ondanks de dalende verkoopprijzen van koopwoningen in Nederland, verwacht men dat het woningtekort zal blijven stijgen. Volgens de jaarlijkse Primos-prognose van ABF Research zal het woningtekort in 2023 uitkomen op 325.000 woningen, wat stijging is van ruim 40.000 woningen ten opzichte van het jaar ervoor. Voor 2025 verwacht Capital Value zelfs dat het woningtekort zal oplopen tot 400.000 woningen.³

Om de krapte op de woningmarkt te verminderen bestaat de mogelijkheid om bestaande panden om te bouwen tot woningen, zogenaamde transformatiepanden. Dit gebeurt al grotendeels met leegstaande kantoorpanden of winkelpanden, die worden omgebouwd tot nieuwe appartementencomplexen⁴. Ook het verbouwen van bestaande woningen naar woningen die ruimte bieden voor meerdere huishoudens is een mogelijkheid om extra woonruimte te creëren. Uit cijfers van het CBS blijkt dat de afgelopen jaren het aantal woningen dat aan de woningvoorraad in Nederland werden toegevoegd door de transformatie van panden rond de 10.000 lag.

Beleggers en woningcorporaties spelen een belangrijke rol bij de transformatie van panden, waardoor het belang is dat men goed weet in welke belastingssferen men terecht komt aangezien de tarieven verschillend zijn. Een levering van een goed is belast in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). Voor bestaande woningen die meer dan twee jaar geleden in gebruik zijn genomen, geldt een vrijstelling, maar voor nieuwbouw zijn andere regels opgesteld. Het vervaardigen van een nieuw goed is belast met btw en een verbouwing van een onroerende zaak kan hier ook onder vallen. Voor beleggers en corporaties is het van groot belang om te weten in welke sferen zij terecht komen. Hierbij zal in veel gevallen een levering van een pand getransformeerd tot woning die onder de omzetbelasting valt meer kosten met zich meebrengen door het hogere tarief van 21% ten opzichte van de overdrachtsbelasting, waar een tarief van 0%, 2% of 10,4% geldt.

Tot voor kort was er veel onduidelijkheid omtrent de vervaardigingsvraagstukken en in welke belaste sferen men terecht zou komen bij de transformatie van panden tot woningen. Met de recente uitspraak van de Hoge Raad (hierna: HR) op 4 november 2022 lijkt het erop dat er een nieuwe toetsingssteen is gekomen voor het beoordelen of er een nieuw gebouw is ontstaan bij de verbouwing van een pand. De nieuwe toetssteen die door de HR geïntroduceerd is zal wellicht tot een obstakel kunnen leiden voor beleggers en woningcorporaties voor de transformatie van panden naar woningen. Sommige leveringen van transformatiepanden zullen immers in de sferen van de omzetbelasting terecht komen, terwijl dit wellicht voor de introductie van de nieuwe toetssteen niet zo was. Het is van maatschappelijk belang gezien de krapte op de woningmarkt, om te bepalen of de nieuwe toetssteen die geïntroduceerd is door de HR voor een belemmering zorgt bij de transformatie van panden naar woningen.

¹ ‘Makelaars: huizenprijzen blijven stijgen’, NOS Nieuws, 15 oktober 2020.

² ‘CBS: prijs koopwoning met 2,4% omlaag’, Financieel Dagblad, 23 januari 2023.

³ ‘Woningtekort stijgt naar 400.000 woningen’, Capital Value, 13 februari 2023.

⁴ E. Rooijers, ‘Leegstand onder kantoren gedaald’, Financieel Dagblad, 7 juli 2016.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie zal onderzocht worden wat de werking is van de recente toetssteen die geïntroduceerd is door de HR voor het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium. Hierbij wordt gekeken naar de gevolgen die de toetssteen heeft op transformatiepanden.

“Wat zijn de huidige criteria van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium en welke gevolgen zijn er verbonden aan de vernieuwbouw in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB)? Staat het nieuwe toetsingskader de transformatie van panden in de weg?”

1.3 Uitwerking van de onderzoeksvraag

Het beantwoorden van de onderzoeksvraag zal gebeuren aan de hand van deelvragen.

Allereerst zal in hoofdstuk 2 de volgende deelvraag behandeld worden:

“Wat wordt verstaan onder een transformatiepand en wat is het belang van deze panden gelet op de krapte op de woningmarkt in Nederland?”

In hoofdstuk 2 zal ik eerst behandelen wat voor een panden aangemerkt kunnen worden als transformatiepand. Vervolgens zal ik het belang van deze transformatiepanden beschrijven in het licht van het woningtekort in Nederland en worden de groeimogelijkheden van de transformatiepanden besproken.

In hoofdstuk 3 wordt de volgende deelvraag behandeld:

“Wat is een onroerende zaak en hoe wordt deze belast in de Wet op de omzetbelasting 1968?”

In dit hoofdstuk wordt gekeken naar de definitie van een onroerende zaak en wat zijn plek is in de omzetbelasting. Hierin wordt het rechtskarakter van de omzetbelasting besproken om zo een duidelijk raamwerk te creëren voor het plaatsen van de onroerende zaak in de omzetbelasting. Tevens wordt aandacht besteedt aan de overdrachtsbelasting en hoe deze zich verhoudt tot de omzetbelasting met betrekking tot een onroerende zaak.

In hoofdstuk 4 wordt gekeken naar de vervaarding van een nieuw goed en daarom luidt de deelvraag als volgt:

“Wanneer is sprake van een nieuw vervaardigd onroerende zaak in de Wet op de omzetbelasting 1968?”

Er wordt hier aandacht besteed aan wat wordt verstaan onder het begrip ‘vervaardigen’ en onder art. 11 lid 1 van de Wet OB 1968. Hierbij wordt ook gekeken naar eerdere jurisprudentie van de HR en het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) om een goed beeld te kunnen krijgen van wat een nieuw vervaardigd goed inhoudt. Als laatste wordt gekeken wat de introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium voor de praktijk betekende.

In hoofdstuk 5 wordt aandacht besteed aan het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ en de recente invulling ervan door de HR in 2022. Er wordt gekeken naar enkele visies en verwachtingen van het criterium ‘in wezen nieuwbouw’. Als laatste zal gekeken worden naar het effect van de nieuwe toetssteen op de praktijk en daarbij specifiek naar het effect op de transformatie van panden naar woningen. De vraag die hier wordt behandeld is als volgt:

“Wat is de nieuwe toetssteen voor het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium en wat zijn de gevolgen voor de praktijk?”

In het laatste hoofdstuk wordt de conclusie getrokken en wordt geprobeerd te probleemstelling te beantwoorden. Gezien de krapte op de woningmarkt en de negatieve verwachtingen voor de toekomst is het van groot belang dat er zoveel mogelijke woningen worden toegevoegd aan de woningvoorraad in Nederland. Er zal daarom gekeken worden of de nieuwe toetssteen geïntroduceerd door de HR in 2022 een belemmering vormt voor de transformatie van panden naar woningen door beleggers en woningcorporaties.

Hoofdstuk 2: Transformatiepanden als oplossing voor het woningtekort

2.1 Inleiding

In de inleiding kwam de aanleiding van deze scriptie aan bod. Ondanks dat de prijs van bestaande koopwoningen een dalende lijn laat zien, wordt verwacht dat het woningtekort zal stijgen. Uit onderzoek van AFB Research en Capital Value blijkt dat, mits er geen maatregelen genomen zullen worden, het woningtekort in 2025 een aantal van 400.000 tekort aan woningen heeft bereikt.⁵ Volgens Capital Value zijn enkele factoren aan te wijzen die verantwoordelijk zijn voor deze stijging.

Allereerst wordt het groeiende aantal huishoudens in Nederland genoemd als graadmeter voor het stijgende woningtekort de aankomende jaren, aangezien meer huishoudens resulteren in een grotere vraag naar woningen. Ten tweede wordt het woningtekort groter omdat de bouw van 40.000 huizen dit jaar en volgend jaar 'mogelijk' wordt uitgesteld vanwege de afgenomen vraag naar koopwoningen. Ook worden nieuwbouwplannen voor huurwoningen financieel gezien niet meer te realiseren. Beleggers noemen naast de afgenomen vraag ook de hogere bouwkosten en gestegen rente als grootste knelpunten voor het doorzetten van nieuwbouwplannen. Als laatste wordt ook het dalende aantal verstrekte bouwvergunningen genoemd als verklaring voor het stijgende woningtekort. Uit cijfers van het CBS blijkt dat het aantal afgegeven bouwvergunningen in 2022 met 18% gedaald is ten opzichte van het jaar ervoor. Een verklaring hiervoor is de hogere rente en het gedaalde consumentenvertrouwen, waardoor het bouwen van nieuwbouwhuizen voor de verkoop minder interessant is voor beleggers.⁶

In tegenstelling tot de daling in de vraag naar koopwoningmarkt, is de druk op de huurwoningmarkt toegenomen, waarmee de vraag naar woningen toeneemt. Door de groeiende vraag lopen huurprijzen op en deze vraag is volgens Capital Value te verklaren aan de hand van bepaalde ontwikkelingen. Eén van de belangrijke redenen voor de groeiende druk op de huurwoningmarkt is de verkoop van woningen door particuliere beleggers. Doordat de verkoopprijzen van woningen dalen willen beleggers de resterende overwaarde nog opnemen. Ook is het verhuren van woningen minder rendabel geworden voor beleggers door de aangekondigde regulering van het middenhuursegment. De voorraad van het aantal huurwoningen zal daarom afnemen.⁷

Capital Value verwacht dat door de stijging van het woningtekort dat vooral studenten en ouderen het meeste zullen voelen van de krapte. Uit cijfers blijkt dat het tekort aan studentenwoningen op zal lopen tot 44.8000 woningen in het collegejaar '29-'30. Daarnaast zullen er tot 2040 480.000 extra woningen nodig zijn voor het explosief groeiende aantal ouderen.⁸

2.2 Transformatiepanden

Om het woningtekort tegen te gaan is de verbouwing van bestaande panden een optie om meer woningaanbod te creëren, de zogenaamde transformatiepanden. Onder transformatie wordt het hergebruik van bestaande panden verstaan volgens het CBS. Het slopen van een pand en op dezelfde plek een nieuw pand plaatsten wordt niet onder een transformatie gerekend.⁹

Uit onderzoek is gebleken dat tussen 2012 en 2022 er 100.000 woningen zijn ontstaan door de transformaties van panden. Dit aantal is volgens het CBS 15% van alle nieuwe woningen die zijn toegevoegd aan de woningvoorraad in diezelfde periode. Meer dan de helft van deze transformaties vindt plaats door de verbouwing van commercieel vastgoed, zoals leegstaande kantoorgebouwen en winkelruimtes. Een kwart van de transformaties vindt plaats door de verbouwing van publiek

⁵ 'Woningtekort stijgt naar 400.000 woningen', Capital Value, 13 februari 2023.

⁶ 'Woningtekort stijgt naar 400.000 woningen', Capital Value, 13 februari 2023.

⁷ 'De woning(beleggings)markt in beeld 2023', Capital Value, 2023.

⁸ 'Woningtekort stijgt naar 400.000 woningen' Capital Value, 13 februari 2023.

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

vastgoed, zoals leegstaande scholen en verzorgingshuizen, terwijl het laatste deel bestaat uit de verbouwing van leegstaande woongebouwen.¹⁰

De woningen die zijn ontstaan door de transformatie zijn over het algemeen kleiner ten opzichte van woningen die niet door transformatie ontstaan. Deze kleinere woonoppervlaktes kan verklaard worden door het feit dat de meeste transformaties worden uitgevoerd in de grote steden, waarbij de woningen bedoeld zijn voor studenten en starters. Deze doelgroep heeft over het algemeen een kleinere woonoppervlakte nodig dan bijvoorbeeld gezinnen. De transformaties van panden voor deze doelgroep resulteren vaak in nieuwe huurwoningen.¹¹

Het grote voordeel aan transformaties is dat het meestal goedkoper en sneller realiseerbaar is doordat er in veel gevallen elementen behouden kunnen blijven. Andere voordelen zijn de maatschappelijke baten die hoger zijn. Men gaat de leegstand van gebouwen tegen en de verpaupering van gebieden waarin deze gebouwen gevestigd zijn. Ook zijn de doelgroepen die deze transformatiewoningen zullen betreden vaak studenten en jongeren, arbeidsmigranten en senioren. Volgens de eerdergenoemde verwachtingen van Capital Value vallen hieronder de doelgroepen die in de toekomst het lastig zullen krijgen, waardoor de transformatie van deze panden voor deze doelgroepen van extra belang is.¹²

2.3 Transformatiepotentie

Het aantal gebouwen dat getransformeerd kan worden tot nieuwe woningen wordt de transformatiepotentie genoemd. De transformatiepotentie is niet één gegeven cijfer, maar kan op verschillende manieren berekend worden met verschillende cijfers als uitkomsten. De transformatiepotentie is immers afhankelijk van een groot aantal factoren. Een aantal voorbeelden hiervan zijn de ligging van een pand, de leefbaarheid van het gebied waarin het pand gevestigd is en of de individuen die zich in transformatie woningen zullen vestigen goed ingebed zullen worden in de wijk van de woning. Het RVO gaat ervan uit dat in 2040 er één miljoen nieuwe woningen nodig zijn, waarvan er naar verwachting 15% gerealiseerd wordt met behulp van transformatie.¹³

In opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hierna: BZK) heeft het Expertteam vastgoed transformaties van RVO een analyse uitgevoerd betreft de vastgoedtransformaties over de afgelopen jaren. De aanleiding hiervoor was het streven van het Kabinet om jaarlijks 15.000 woningen te realiseren via de transformaties van bestaande panden. In 2021 stond er immers ruim 20 miljoen vierkante meter leeg in bestaande gebouwen in Nederland. In de analyse wordt gekeken naar de verschillende methodes van het bepalen van de transformatiepotentie.¹⁴

Veel studies gebruiken voor het bepalen van de transformatiepotentie een beginpunt voor de woningvoorraad. Vaak bestaat deze uit gebouwen die langdurig of structureel leeg staan. Vervolgens worden deze gebouwen gefilterd op basis van factoren en kenmerken, om de voorraad kleiner te maken. Hierbij wordt bijvoorbeeld rekening gehouden met belemmerende factoren, zoals omgevingskenmerken, beleidsuitgangspunten of verbouwkosten. Wat na het filteren op deze criteria overblijft wordt de transformatiepotentie genoemd. Op de lange termijn voldoet deze methode niet, aangezien sommige panden die zich goed lenen voor transformatie bijvoorbeeld pas over een jaar beschikbaar zullen zijn en er niet worden uitgefilterd. De studies die bekeken worden in de analyse van het RVO laten zien dat de transformatiepotentie van gebouwen van die studies ongeveer 90% van de voorraad buiten beschouwing laten. Hierdoor kunnen kansen gemist worden, aangezien de aanbod en vraag dynamisch zijn en daarom voortdurend veranderen.¹⁵

¹⁰ Expertteam Vastgoedtransformatie, 'Transformatie in cijfers: heden, verleden en perspectief', RVO 2022.

¹¹ Expertteam Vastgoedtransformatie, 'Transformatie in cijfers: heden, verleden en perspectief', RVO 2022.

¹² Expertteamwoningbouw, 'Vastgoedtransformatie', RVO, 14 oktober 2022.

¹³ Expertteamwoningbouw, 'Vastgoedtransformatie', RVO, 14 oktober 2022.

¹⁴ Expertteam Vastgoedtransformatie, 'Transformatie in cijfers: heden, verleden en perspectief', RVO 2022.

¹⁵ Expertteam Vastgoedtransformatie, 'Transformatie in cijfers: heden, verleden en perspectief', RVO 2022.

Het aantal woningen dat door de transformatie van panden gerealiseerd kan worden is van groot belang voor de woningvoorraad. Indien een hoge transformatiepotentie behaald kan worden, zal dit in mijn ogen altijd nagestreefd moeten worden, aangezien daarmee het aantal woningen dat per jaar aan de woningvoorraad kan worden toegevoegd, hoger zal liggen.

Hoofdstuk 3: Een onroerende zaak in de Wet op de omzetbelasting 1968

3.1 Inleiding

Om tot een beantwoording van de hoofdvraag te komen zal ik het systeem van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting uitwerken en de eventuele samenloop tussen beiden. Daarna zal ik het begrip 'onroerende zaak' definiëren en welke plek zij inneemt in de omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

3.1.1 Algemeen

Omzetbelastingen kunnen verschillende soorten rechtskarakters hebben en belasten in het kort gezegd de overdracht van producten van leverancier naar consument en de levering van diensten naar consument. Het is belangrijk om vast te stellen welk rechtskarakter de Wet OB 1968 bezit, aangezien dit vaak een belangrijke rol speelt bij de interpretatie van rechtsbepalingen en bij uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU), de HR en andere lagere (feiten)rechters.¹⁶

In het kader van deze scriptie wordt alleen de omzetbelasting van Nederland bekeken en wordt daarom alleen het rechtskarakter van de omzetbelasting die wordt geheven via de Wet OB 1968 verder uitgewerkt. In lijn met de Btw-richtlijn 2006 wordt er in de gehele Europese Unie, dus ook in Nederland, een omzetbelasting geheven die het rechtskarakter bezit van een verbruiksbelasting.¹⁷ De Btw-richtlijn heeft als doelstelling de harmonisatie van de omzetbelasting binnen de Europese Unie. De richtlijn geeft daarom een beoogd resultaat waar de lidstaten van de Europese Unie aan moeten voldoen, maar de lidstaten mogen zelf bepalen hoe ze de richtlijn implementeren in hun nationale wetgeving.¹⁸

Een verbruiksbelasting is een belasting die alleen consumptieve verbruik belast en wordt omschreven als het in de heffing betrekken van het verbruik van een goed of een dienst.¹⁹ Van Hilten en Van Kesteren menen dat de verbruiksbelasting het beste omschreven kan worden als een belasting die de consumptie beoogt te belasten door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Hoewel besteding en daadwerkelijke consumptie niet altijd samenvallen, zoals het gebruik van duurzame consumptiegoederen waarbij de consumptie gespreid wordt over de gebruiksduur van het goed, in de meeste gevallen de besteding de maatstaf van consumptie is.²⁰

Naast het rechtskarakter van de omzetbelasting, kan een omzetbelasting direct of indirect geheven worden. Bij de omzetbelasting is sprake van heffing op een indirecte wijze, aangezien de heffing plaatsvindt bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. De ondernemer zal de omzetbelasting die verschuldigd is proberen af te wentelen op de consument, die daarom de economische druk zal voelen, maar de belasting zal door de ondernemer afgedragen worden bij de Belastingdienst.²¹

De omzetbelasting in Nederland kan naar aanleiding van hetgeen hiervoor gezegd omschreven worden als een indirecte verbruiksbelasting, die al het consumptieve verbruik beoogt te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument, maar bij diens toeleverancier ligt, die vaak wordt aangeduid als ondernemer.

¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 2-3.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 5-8.

¹⁸ Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, PbEU L 147.

¹⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 5-8.

²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 5-6.

²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 6.

3.1.2 De systematiek van de omzetbelasting

In art. 1 Wet OB 1968 worden de belastbare feiten omschreven waarover een belasting wordt geheven in Nederland. Allereerst worden de levering van goederen en diensten die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Daarnaast worden ook de intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen genoemd, maar aangezien dit niet zal voorkomen bij de oplevering van een onroerende zaak, wordt dit voor deze scriptie buiten beschouwing gelaten.

Een belangrijk element van deze wet is het begrip ondernemer. Het begrip ondernemer voor de omzetbelasting is vastgelegd in art. 7 wet op de OB 1968. Een ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Met 'ieder' worden hier rechtspersonen en natuurlijke personen verstaan, maar ook diverse samenwerkingsverbanden van personen, zoals maatschappen en vennootschappen onder firma's, wanneer deze als een eenheid worden vertegenwoordigd in het maatschappelijke verkeer.²² Volgens deze wetsbepaling ben je ondernemer als je zelfstandig een bedrijf uitoefent.²³ Verder wordt in art. 7 Wet op de OB 1968 duidelijk gemaakt wat onder een bedrijf wordt verstaan, namelijk een beroep of de uitoefening van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In de Nederlandse jurisprudentie is in de loop der jaren een omschrijving van het begrip bedrijf gevormd. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, die door deelname aan het economische verkeer er op gericht is om in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften te bevredigen.²⁴ Hierbij valt op te merken dat de voorwaarde 'streven naar winst' voor ondernemerschap in de omzetbelasting ontbreekt ten opzichte van de inkomsten- en vennootschapsbelasting.²⁵ Echter wordt diegene die uitsluitend presteert om niet, niet aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting, aangezien het vragen en/of het verwachten van een tegenprestatie volledig ontbreekt.

In art. 3 lid 1, sub a, Wet OB 1968 wordt omschreven wanneer er sprake is van een levering van een goed. De levering van een goed vindt plaats als er sprake is van een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.²⁶

Art. 5 lid 1 Wet OB 1968 is het uitgangspunt voor plaatsbepaling waar de levering van een goed wordt verricht. Ingeval van verzending of vervoer van een goed, zal dat de plaats zijn waar de verzending of het vervoer aanvangt. In andere gevallen is dat de plaats waar het goed zich op het tijdstip van levering bevindt. Art. 6 lid 1 en 2 Wet OB 1968 vormt het uitgangspunt voor de plaatsbepaling van de levering van diensten, waarbij de zetel van de bedrijfsuitvoering van belang is voor de bepaling.

In art. 8 Wet OB 1968 wordt de maatstaf van heffing benoemd. De belasting die verschuldigd is wordt berekend over de vergoeding die betaald is voor de levering van het goed of dienst. De vergoeding genoemd in art. 8 lid 1 Wet OB 1968, wordt in lid 2 van ditzelfde artikel omschreven als het totale bedrag dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Hieronder vallen ook tegenprestaties die niet bestaan uit een geldsom.²⁷ In art. 9 wet OB 1968 wordt vervolgens het gehanteerde tarief genoemd, die 21% bedraagt. In afwijking hiervan bestaan er ook leveringen van goederen en diensten die te maken hebben met een verlaagd tarief, namelijk dat van 9%. De goederen en diensten waarvoor het verlaagde tarief geldt zijn te vinden in Tabel I van de Wet OB 1968.²⁸ Daarnaast zijn er ook leveringen waarbij het tarief van 0% wordt gehanteerd, die opgenomen zijn in tabel II van de Wet OB 1968.

²² HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011, *BNB* 1983/76, m.nt. L.F. Ploeger.

²³ Wolf 2015, p. 28.

²⁴ Wolf 2015, p. 28.

²⁵ Wolf 2015, p. 28-29.

²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p.117.

²⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 205-210.

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 248.

3.1.3 Aftrek van voorbelasting en vrijstellingen

Volgens art. 15 lid 1 Wet OB 1968 heeft de ondernemer, zoals bedoeld in art. 7 lid 1 Wet OB 1968, recht op aftrek van de aan hem of haar in rekening gebrachte of door hem verschuldigde omzetbelasting, wat de voorbelasting wordt genoemd. Hierbij moet wel rekening gehouden worden met eventuele prestaties die geen verband houden met economisch handelen door de ondernemer. Handelingen waarbij gepresteerd wordt om niet en handelingen tegen een symbolische vergoeding worden gezien als niet-economisch handelen en resulteren logischerwijs niet tot aftrek van voorbelasting. Daarnaast heeft de ondernemer ook geen recht op aftrek van voorbelasting in het geval de belastbare prestatie is vrijgesteld volgens de wet. De manier waarop de aftrek van voorbelasting is opgezet, zorgt ervoor dat elke ondernemer alleen belasting betaald over de waarde die door de ondernemer zelf wordt toegevoegd aan de keten van productie en distributie van goederen en diensten.²⁹

Zoals hierboven al vermeld, is in het geval van een vrijstelling geen sprake van het recht op aftrek van de voorbelasting door de ondernemer op kosten die verband houden met de door de ondernemer verrichte vrijgestelde prestaties. Bij een prestatie die is vrijgesteld, blijft heffing over de prestatie uit en is er geen belasting verschuldigd. Art. 11 Wet OB 1968 benoemt de leveringen en diensten die zijn vrijgesteld. In het geval van een vrijstelling, zal belastingdruk liggen bij diegene die de vrijgestelde prestatie verricht, waardoor de ondernemer die een vrijgestelde prestatie verricht, in feite wordt belast.³⁰

3.2 Onroerende zaak

3.2.1 Onroerende zaak in de omzetbelasting

Onder de leveringen genoemd in art. 3 Wet OB 1968 vallen zowel de roerende als de onroerende zaken. Onder lid 1 sub c en lid 2 van art. 3 Wet OB wordt verwezen naar de onroerende zaken en wordt nog naar enige uitzonderingen gewezen. In de Nederlandse wetgeving wordt het begrip 'onroerende zaak' gebruikt, maar in de Btw-richtlijn wordt gesproken van een 'onroerend goed', wat een communautair begrip is van het Unierecht. Voor het vervolg van deze scriptie wordt de term onroerende zaak aangehouden, aangezien deze term gebruikt wordt in de Wet OB 1968. Vanwege het feit dat het begrip zich aan de richtlijnen van de Europese Unie moet worden uitgelegd, is voor de omzetbelasting het begrip 'onroerende zaak' gelijk te stellen aan het begrip 'onroerend goed'.

De term 'onroerende zaak' in de omzetbelasting is niet gelijk te stellen aan de term 'onroerende zaak' in de overdrachtsbelasting, omdat voor de term in de overdrachtsbelasting wordt aangesloten bij de omschrijving in het civiele recht.³¹ Daar staat de term als volgt omschreven in het Burgerlijk Wetboek onder art. 3:3 lid 1 BW:

“onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.”

Er is naast deze omschrijving in het Burgerlijk Wetboek die geldt voor de overdrachtsbelasting geen andere definitie van een 'onroerende zaak' gegeven. Voor het begrip 'onroerende zaak' in de omzetbelasting wordt er daarom gehandeld conform de Btw-richtlijn omtrent de voorwaarden voor een 'onroerende zaak'.

Voor de criteria van een 'onroerend zaak' wordt er gekeken naar Europese jurisprudentie van het Hof van Justitie. In het arrest *Fonden Marselisborg Lysebådøhavn*³² komt naar voren dat grond

²⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 347-348.

³⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 261-263.

³¹ Wolf 2015, p. 3-5.

³² HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (*Fonden Marselisborg Lysebådøhavn*).

voor de stalling van boten of blijvend afgebakend terrein, ook als het onder water ligt, een onroerende zaak vormt volgens het HvJ EU. Daarnaast is onroerende zaak een object dat vast verbonden is aan een welbepaald deel van het aardoppervlak blijkt uit het arrest Heger³³. Ten slotte volgt uit het arrest Maierhofer³⁴ dat het 'vast met het aardoppervlak zijn verbonden' een objectief criterium is. Hieruit resulteert dat een onroerende zaak vast met de grond verbonden is als het niet eenvoudig is te demonteren of te verplaatsen, zonder het maken van veel inspanningen of kosten.

In 2012 heeft het HvJ EU in het arrest Susanne Leichenich³⁵ nog een extra criterium gegeven aan het begrip 'onroerend'. Hierin wordt aangekaart dat ook de plaats van bestemming waar het goed permanent gehouden zal worden van belang is en de functie die het daar gaat vervullen.³⁶ Alle hiervoor genoemde criteria zijn van belang om te bepalen of iets als onroerende zaak kwalificeert.

3.2.2 De verkoopfase van een onroerende zaak

Op basis van art. 3 lid 1 sub c en sub 2 Wet OB 1968 wordt de levering van onroerende zaken betrokken in de heffing van de omzetbelasting. Er moet sprake zijn van een oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen. Deze levering wordt verderop in de omzetbelasting vrijgesteld van belasting in art. 11 lid 1 sub a Wet OB 1968. De vrijstelling die geldt over de levering van een onroerende zaak kan gezien worden als de hoofdregel. Uit de uitzonderingen op de hoofdregel blijkt dat alleen 'nieuwe' onroerende zaken in de heffing betrokken kunnen worden en dat de leveringen van 'oude' onroerende zaken vrijgesteld zijn. Het vrijstellen van de leveringen van oude panden ziet op het voorkomen van cumulatie van belasting, aangezien in de levensloop van het pand de eigenaar in veel gevallen meerdere keren zal wisselen, waardoor verdisconteerde belasting kan blijven drukken op de nieuwe verkoopprijs.³⁷

De uitzondering op de vrijstelling in art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB 1968 geldt voor gebouwen waarbij de levering van het gebouw of een gedeelte van het gebouw en het bijbehorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of als er sprake is van de levering van een bouwterrein. Hierin wordt aangegeven dat er sprake kan zijn van een belaste levering in het geval een 'gebouw' wordt geleverd. Wat onder een gebouw valt staat in art. 11 lid 5 Wet OB 1968 en wordt beschouwd als ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden, zoals huizen, kantoren, schuren, bruggen etc.. Hierin volgt Nederland dezelfde omschrijving van het begrip gebouw als dat in art. 12, lid 2 van de Btw-richtlijn wordt gegeven.³⁸ Het terrein dat bijbehorend is aan het gebouw tijdens een levering, wordt geacht tezamen zijn geleverd. Hieronder valt ieder terrein dat naar maatschappelijke opvatting behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.³⁹

In art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB 1968 wordt ook gesproken over een tweejaarstermijn. Binnen deze termijn, die ingaat bij de eerste ingebruikname van een onroerende zaak, is er sprake van een belaste levering. Om deze reden is er vóór de eerste ingebruikname van een onroerende zaak, altijd sprake van een belaste prestatie bij de levering van een onroerende zaak. Na het verlopen van de twee jaar na de eerste ingebruikname, wordt de onroerende zaak gezien als 'oud' en zal de levering van dit pand gezien worden als een vrijgestelde prestatie.⁴⁰ Wat wordt verstaan onder de eerste ingebruikname wordt duidelijk in het vastgoedbesluit uit 2013⁴¹: het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve

³³ HvJ EU 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (*Heger*).

³⁴ HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (*Maierhofer*).

³⁵ HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (*Susanne Leichenich*).

³⁶ Wolf 2015, p. 4.

³⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 306.

³⁸ Wolf 2015, p. 47-48.

³⁹ Wolf 2015, p. 49-50.

⁴⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 313-315.

⁴¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851).

bestemming van de betrokken onroerende zaak. Hieronder valt niet het incidenteel gebruik van de onroerende zaak, noch het gebruik voor een ander doeleinde dan de objectieve bestemming.⁴²

Vervolgens wordt ook de levering van een 'bouwterrein' gezien als een niet vrijgestelde prestatie. In art. 11 lid 6 Wet OB 1968 wordt een bouwterrein omschreven als onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met één of meer gebouwen. In 2017 werd het begrip 'bouwterrein' in de Wet OB 1968 verruimd naar aanleiding van het HvJ EU-arrest Woonstichting Maasdriel⁴³, aangezien het begrip niet genoeg in overeenstemming was met de Btw-richtlijn. Hiervoor werd een bouwterrein voor de btw beschouwd als onbebouwde grond, waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden; ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond; in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of ter zake waaraan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is verleend.⁴⁴ Al deze voorwaarden gelden met het oog op bebouwing van de grond. Hierna werd het begrip verruimd dat op de datum van levering het betrokken terrein werkelijk bestemd was om bebouwd te worden, ondersteund door objectieve gegevens waaruit dit blijkt. In het geval er levering van een bouwterrein plaatsvindt, is de levering een niet vrijgestelde prestatie.⁴⁵

Als laatste situatie waarbij een levering van een onroerende zaak niet is vrijgesteld, kan er worden geopteerd voor belasting. Dit gebeurt wanneer de leverancier en de koper gezamenlijk een verzoek doen voor een belaste levering voor de omzetbelasting, volgens art. 11 lid 1 sub a onder 2 Wet OB 1968. Dit moet blijken uit de notariële akte van de levering of er moet gezamenlijk een verzoek ingediend worden bij de inspecteur. Aan het opteren voor een belaste levering zijn wel voorwaarden verbonden. Naast het verzoek, is opteren alleen mogelijk wanneer de onroerende zaak door de afnemer uitsluitend gebruikt wordt voor doeleinden waar een (nagenoeg) volledig recht op aftrek bestaat (90%). Voor sommige branches geldt een verlaagd criterium, namelijk die van 70%. Deze branches worden genoemd in paragraaf 4.6.2 van het vastgoedbesluit van de Staatssecretaris in 2013.⁴⁶ Uit art. 6 Uitv.besch. OB 1968 blijkt dat het 90%/70%-criterium moet gelden in het boekjaar van de levering en het daaropvolgende boekjaar. In deze referentieperiode moet er sprake zijn van gebruik voor doeleinden die (nagenoeg) volledig recht op aftrek geven.⁴⁷ Na afloop van deze periode moet er een verklaring door de afnemer ondertekend worden, waarin hij aangeeft of er voldaan is aan de voorwaarden. Mocht het zo zijn dat na afloop van het boekjaar volgend op het boekjaar waarin de onroerende zaak is geleverd de onroerende zaak nog steeds niet in gebruik genomen is, dan zal volgens art. 6 lid 5 Uitv.besch. OB 1968 de levering alsnog vrijgesteld worden.

3.2.3 De verhuurfase van een onroerende zaak

Het verhuren van een onroerende zaak leidt tot een prestatie voor de btw en heeft het btw-ondernemerschap als gevolg. Wat precies valt onder het begrip 'verhuren' wordt in het civiele recht van Nederland omschreven als het genot van een bepaalde zaak verschaffen door een verhuurder aan een huurder voor een bepaalde tijd en tegen een bepaalde prijs met uitsluiting van een ieder ander. In art. 11 lid 1 sub b Wet OB 1968 wordt dit begrip uitgebreid, waarbij onder verhuur van onroerende zaken mede wordt verstaan het ter beschikking stellen van onroerende zaken voor gebruik, anders dan levering. Echter blijkt uit arresten van het HvJ EU dat het begrip verhuur een autonoom begrip van Unierecht is en het niet noodzakelijk gelijk hoeft te zijn aan het nationaal recht.⁴⁸ Het HvJ EU werkt de definitie van het begrip 'verhuur' verder uit in het arrest Goed Wonen.⁴⁹ Er is sprake van verhuur van onroerende zaken als de verhuurder of onderverhuurder aan een

⁴² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851, par 3.3.)

⁴³ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (*Woningstichting Maasdriel*).

⁴⁴ Wolf 2015, p. 59-60.

⁴⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851, par. 4.3.1).

⁴⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851).

⁴⁷ Wolf 2015, p. 80-81.

⁴⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 330-332.

⁴⁹ HvJ EU 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (*Stichting 'Goed wonen'*).

huurder tegen betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent om een (gedeelte van een) onroerende zaak exclusief te gebruiken.

Het verhuren van een onroerende zaak wordt betrokken in de omzetbelasting. Het verhuur van een onroerende wordt echter vrijgesteld op basis van art. 11 lid 1 sub b Wet OB 1968, met als gevolg het ontbreken van recht op aftrek van voorbelasting door de verhuurder. Er zijn enkele uitzonderingen hierop, omdat het ontbreken van recht op aftrek van voorbelasting er in kan resulteren dat de belasting gaat drukken op de huurprijs, wat een nadeel vormt voor de huurder.⁵⁰ Door de verhuur te belasten, zal de voorbelasting aftrekbaar zijn door de verhuurder en de huurder kan vervolgens de op de huurprijs drukkende belasting in aftrek brengen. Dit geldt voor de uitzonderingen genoemd in art. 11 lid 1 sub b Wet OB 1968, waar onder punt 5 ook het opteren voor belaste verhuur wordt genoemd.

Bij het uitsluitend wonen in een onroerende zaak is het echter niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur. De verhuur van woningen is vrijgesteld in art. 11 lid 1 sub b Wet OB 1968, wat erin resulteert dat er nooit omzetbelasting wordt berekend over de verhuur. De omzetbelasting verschuldigd over de levering van de onroerende zaak zal door de verhuurder niet in aftrek mogen worden genomen van de voorbelasting door de afnemer, wanneer de onroerende zaak bestemd is om als woning te worden verhuurd. In het kader van deze scriptie is dit van belang, aangezien de verschuldigde omzetbelasting bij de levering zal drukken op de huurprijs.

3.3 Samenloop overdrachtsbelasting en omzetbelasting

3.3.1 De overdrachtsbelasting

Bij de overdrachtsbelasting wordt de overdracht van een onroerende zaak of de rechten waaraan deze is onderworpen betrokken in de heffing. Het belastbare feit is volgens art. 2 Wet BRV 1970 de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken. Hierbij speelt het begrip verkrijging een belangrijke rol. Onder een verkrijging wordt zowel de verkrijging van juridisch eigendom als de verkrijging van economisch eigendom van een onroerende zaak gezien als belastbaar feit.⁵¹ Onder het economisch eigendom wordt volgens art. 2 lid 2 wet BRV 1970 verstaan het samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken, dat een belang bij die zaken vertegenwoordigt. Dit belang omvat ten minste enig risico van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde.⁵² In dit geval zou de overdracht van juridisch eigendom en van economisch eigendom kunnen leiden tot cumulatie, echter wordt dit voorkomen door art. 9 lid 4 Wet BRV 1970. In dit geval zal de waarde bij de tweede verkrijging verminderd mogen worden met de overdrachtsbelasting die over de eerste verkrijging verschuldigd was. Daarnaast wordt de overdrachtsbelasting volgens art. 17 Wet BRV 1970 geheven bij wijze van aangifte.⁵³

De overdrachtsbelasting hanteert als maatstaf voor de heffing volgens art. 9 Wet BRV 1970 de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak. Deze waarde is minstens gelijk aan de tegenprestatie, maar kan ook hoger zijn. Voor onroerende zaken geldt een tarief van 10,4% volgens art. 14 lid 1 Wet BRV 1970 en een tarief van 2% bij de overdracht van een woning. Dit verlaagde tarief geldt echter niet bij de overdracht van een onroerende zaak anders dan een woning, die vervolgens verbouwd zal worden naar een woning, waardoor het tarief van 10,4% gehanteerd blijft.

Sinds 1 januari 2021 is ook een startersvrijstelling opgenomen, waarbij een woning verkregen na 1 januari 2021 vrijgesteld is van de overdrachtsbelasting. Hieraan zijn echter enkele voorwaarden verbonden: de verkrijger moet van plan zijn om voor een langere tijd te gaan wonen in de woning, de

⁵⁰ Wolf 2015, p. 95.

⁵¹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 342.

⁵² Voorstel van wet, *Kamerstukken II* 1994/1995, 24 172, nr. 2, p. 2-3, 5.

⁵³ Berkhout & Van der Paardt 2022, p. 54.

verkrijger meerderjarig maar jonger zijn dan 35 jaar ten tijde van de verkrijging en er mag niet eerder gebruik gemaakt zijn van de startersvrijstelling. Als laatste geldt dat de waarde in het economisch verkeer van de verkregen woning niet hoger dan 440.000 euro mag bedragen. Als er voldaan is aan deze voorwaarden zal er aanspraak gemaakt kunnen worden op de startersvrijstelling.⁵⁴

3.3.2 Samenloopsvrijstelling

De overdrachtsbelasting belast de overdracht van onroerende zaken, terwijl de omzetbelasting de levering van goederen belast, waardoor er samenloop kan ontstaan. Het verschil in subject tussen de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting is het feit dat de omzetbelasting geheven wordt bij de leverancier, terwijl de overdrachtsbelasting geheven wordt bij de verkrijger, die een particulier kan zijn. In sommige gevallen van de samenloop van deze belastingen treedt art. 15 lid 1 sub a, lid 6 en lid 7 Wet BRV 1970 in werking, waarbij een vrijstelling op de overdrachtsbelasting geldt.

Deze samenloopsvrijstelling kan onder andere van toepassing zijn bij de levering als bedoeld in art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB 1968, waarbij sprake is van een levering van een gebouw of bouwterrein. Ook bij een levering als in art. 11 lid 1 sub b, slotalinea Wet OB 1968 kan de samenloopregeling van toepassing zijn, waarbij sprake is van de verhuur van onroerende zaken. Indien er sprake is van leveringen naar deze aard, treedt art. 15 lid 1 sub a Wet BRV 1970 in werking, waarbij de overdracht van de onroerende zaak is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Echter geldt dit alleen wanneer het goed nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van art. 15 Wet OB 1968 niet geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Hier geldt ook een uitzondering op, indien verkrijgingen plaatsvinden binnen de zesmaandentermijn van art. 15 lid 6 Wet BRV. Indien de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na de eerste ingebruikneming, is er wel sprake van een vrijstelling.⁵⁵

In de gevallen hierboven kan sprake zijn van een vrijstelling van de overdrachtsbelasting. Bij de levering van een gebouw op, vóór of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van ingebruikneming is omzetbelasting verschuldigd. In deze periode is dan zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting verschuldigd, maar kan de vrijstelling van art. 15 lid 1 sub a Wet BRV 1970 gelden. Als de levering van een gebouw plaatsvindt vóór de eerste ingebruikname tegen de waarde in het economisch verkeer, is er altijd sprake van een vrijstelling van de overdrachtsbelasting. De onroerende zaak kan immers nog niet gebruikt zijn als bedrijfsmiddel. Vindt de levering binnen twee jaar na de eerste ingebruikname plaats, is er alleen sprake van een vrijstelling als de kopende partij geen recht heeft op aftrek van omzetbelasting. In andere gevallen zal de vrijstelling van de overdrachtsbelasting niet gelden. Als laatste zal de levering van een onroerende zaak na twee jaar na de eerste ingebruikname nooit kunnen leiden tot een vrijstelling.⁵⁶

⁵⁴ 'Wanneer kunt u de startersvrijstelling krijgen (overdrachtsbelasting)?', Belastingdienst.

⁵⁵ Wolf 2015, p. 197.

⁵⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 343-344.

Hoofdstuk 4: Een nieuw vervaardigd goed voor de Wet op de Omzetbelasting 1968

In hoofdstuk 3 is geconcludeerd dat een onroerende zaak vrijgesteld is van de omzetbelasting wanneer de genoemde termijn in art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB 1968 van tenminste twee jaar na de eerste ingebruikname is verstreken.

Bij 'oude' onroerende zaken betaal je alleen overdrachtsbelasting bij de verkoop, terwijl bij nieuwe onroerende zaken alleen omzetbelasting verschuldigd is indien de verkoop binnen twee jaar na de eerste ingebruikname plaatsvindt. De verkrijging wordt vrijgesteld van overdrachtsbelasting door de samenloopsregeling.

Een aanvulling hierop is dat een 'oude' onroerende zaak ook weer als een nieuwe onroerende zaak kan worden aangemerkt indien door een verbouwing een vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Hierdoor kan de omzetbelasting weer een rol gaan spelen.

In dit hoofdstuk wordt met behulp van jurisprudentie van het HvJ EU en de HR getracht een duidelijk beeld te vormen over de criteria van wanneer iets als een 'vervaardigd goed' wordt gezien. Hierbij zal extra aandacht uitgaan naar het begrip 'in wezen nieuwbouw', dat vanaf 2010 zijn in trede heeft gemaakt.

4.1 Algemeen

Er geldt een vrijstelling van omzetbelasting op de levering van onroerende zaken in art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB 1968. De levering is vrijgesteld, mits de levering niet plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Een belangrijk element van deze bepaling is de eerste ingebruikneming. Onder de eerste ingebruikneming moet worden verstaan de feitelijke voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de woning overeenkomstig de objectieve bestemming daarvan.⁵⁷

In de wet wordt onder art. 11 lid 5 sub b Wet Ob 1968 het begrip eerste ingebruikneming nader ingevuld bij een situatie waarbij er sprake is van de verbouwing van een gebouw. Volgens art. 11 lid 5 sub b Wet OB 1968 wordt na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien er door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. In deze situatie kan een bestaand gebouw bij 'verbouwing' terugkeren naar de fase vóór de eerste ingebruikneming. Met deze voorwaarden sluit Nederland aan bij de mogelijkheid die art. 12 lid 2 Btw-richtlijn 2006 biedt aan lidstaten om de voorwaarden van het criterium eerste ingebruikneming zelf nader in te vullen.⁵⁸

Voor het bepalen of een levering van een onroerende zaak die verbouwd is wel of niet vrijgesteld is van omzetbelasting, is het van groot belang om te bepalen of er een 'vervaardigd' goed is ontstaan, om dat dan pas de nieuwe eerste ingebruikneming ingaat.

Het begrip vervaardigen komen we als eerste tegen in art. 3 lid 1 sub c Wet OB 1968, waarbij als belastbaar feit wordt aangemerkt de oplevering van onroerende zaken door diegene die de zaken heeft vervaardigd.⁵⁹ Onder het begrip 'vervaardigen' in art. 3 lid 1 sub c Wet OB wordt verstaan het uitvoeren van werkzaamheden waardoor een goed ontstaat dat van te voren niet bestond.⁶⁰ Voor art. 11 lid 5 sub b Wet OB 1968 geldt dat er door verbouwing een vervaardigd goed moet zijn ontstaan. Wanneer hier sprake van is wordt niet duidelijk weergegeven in de Nederlandse wettekst.

Zoals al eerder vermeld biedt art. 12 Btw-richtlijn 2006 de mogelijkheid aan lidstaten om bepaalde voorwaarden en begrippen zelf nader in te vullen. Van Zadelhoff meent om deze reden dan ook dat sommige lidstaten wellicht bewust de verdere invulling van begrippen zich heeft

⁵⁷ MvT, *Kamerstukken II*, 2009/2010, 32 128, nr. 3, p. 76.

⁵⁸ Berkhuisen, *WFR* 2018/49.

⁵⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 310-312.

⁶⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 310-312.

voorbehouden. Door de verdere begrippen van verdere invulling te onthouden is er voor de lidstaat meer ruimte om een open norm te hanteren.⁶¹

Waar de grens ligt tussen het tot stand brengen van een nieuwe onroerende zaak en het verbouwen van een pand blijkt moeilijk te bepalen. Om een beter beeld te schetsen zullen hieronder enkele arresten van het HvJ EU en de HR worden uitgewerkt, waaruit wellicht duidelijkheid verschaft kan worden over het begrip ‘vervaardigen’.

4.2 Jurisprudentie HvJ EU omtrent het begrip vervaardigen

Uit het vorige stuk blijkt dat de lijn die het tot stand brengen van een nieuwe onroerende zaak en het verbouwen van een onroerende zaak van elkaar scheidt erg dun is. Dit blijkt andermaal uit jurisprudentie van het HvJ EU, waarbij het begrip ‘vervaardigen’ aan bod komt. Allereerst zullen de arresten inzake Van Dijk’s Boekhuis B.V.⁶² en VOF Dressuurstal Jespers⁶³ besproken worden. Noemenswaardig is het feit dat beide arresten betrekking hebben op roerende zaken, maar A-G Van Hilten heeft in 2010 geoordeeld dat het begrip ‘vervaardigd’ voor onroerende zaken op dezelfde wijze dient te worden uitgelegd als in het Van Dijk’s Boekhuis arrest.⁶⁴

Ten tweede zal het Kozuba Premium Selection arrest⁶⁵ behandeld worden, waarin het HvJ EU een invulling geeft aan het begrip ‘eerste ingebruikneming’ en verdere uitleg geeft over het begrip ‘verbouwing’, dat men terugvindt in de Btw-richtlijn 2006.

Als laatste zal aandacht besteedt worden aan het recente Promo 54-arrest⁶⁶, waarin het HvJ EU de koop-/aannemingsovereenkomst aan bod komt en het HvJ EU zich verder uitlaat over de interpretatie van de Btw-richtlijn 2006.

Aan de hand van deze arresten zal gekeken worden of er duidelijke criteria zijn om te bepalen of iets kan kwalificeren als een vervaardigd goed.

4.2.1 Het Van Dijk’s Boekhuis-arrest

Allereerst bespreek ik het arrest Van Dijk’s Boekhuis van het HvJ EU van 14 mei 1985. Dit is het eerste arrest waarin het HvJ EU duidelijk ingaat op het begrip ‘vervaardigen’ na prejudiciële vragen. Dit arrest wordt door veel mensen als het fundament gezien voor latere arresten omtrent het begrip ‘vervaardigen’ en de uitleg daarvan.

Eén van de werkzaamheden waar Van Dijk’s Boekhuis (belanghebbende) zich mee bezig hield was het herstellen van gebruikte schoolboeken in opdracht van derden, waarbij oude boeken gebruikt werden om nieuwe bruikbare boeken tot stand te brengen. Voor de in rekening gebrachte bedragen voor de reparatiewerkzaamheden ging Van Dijk’s Boekhuis uit van het verlaagde tarief voor boeken, zoals dat voor boeken bepaald is Tabel I van de Wet OB 1968. De belanghebbende meende dat er sprake was van een levering van een goed, aangezien de reparatiewerkzaamheden tot een nieuwe vervaardigd goed hadden geleid. De Inspecteur was echter van mening dat de reparatiewerkzaamheden vielen onder de levering van een dienst, waarvoor het algemene tarief geldt, en niet het verlaagde tarief. Het antwoord op de vraag of de werkzaamheden tot een vervaardigd goed hadden geleid, waren daarom doorslaggevend voor de uitspraak. De HR stelde prejudiciële vragen hierover aan het HvJ EU om te bepalen hoe het begrip ‘vervaardigen’ uitgelegd moest worden.⁶⁷

Het Hof stelde dat de toen geldende Tweede en Zesde richtlijn, waarin het begrip ‘vervaardigen’ toen genoemd werd, geen aanwijzingen gaven omtrent de betekenis van het begrip

⁶¹ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

⁶² HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk’s Boekhuis B.V.*).

⁶³ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (*VOF Dressuurstal Jespers*).

⁶⁴ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.6.

⁶⁵ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*).

⁶⁶ HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*).

⁶⁷ HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk’s Boekhuis B.V.*), BNB 1985/335, r.o. 3-8.

‘vervaardigen’. Wel is vast te stellen dat het de betekenis van het begrip in alle lidstaten gelijk dient te zijn, gezien het doel van harmonisatie van de Richtlijnen.⁶⁸ Het HvJ EU komt tot de conclusie dat het begrip ‘vervaardigen’ uitgelegd moet worden aan de hand van het spraakgebruik. Dit is volgens het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Daar is sprake van wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Uit deze opmerkingen van het HvJ EU lijkt het dat een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden door fysieke en/of mechanische handelingen doorslaggevend is. Dit betekent dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden verricht door Van Dijk’s Boekhuis, op basis van deze uitleg van het begrip nooit zouden kunnen leiden tot een nieuwe vervaardigd goed aangezien deze nooit zouden kunnen leiden tot een andere functie. De conclusie van het HvJ EU was logischerwijs dat er bij de reparatiewerkzaamheden van de boeken geen sprake was van een nieuw vervaardigd goed.⁶⁹

Uit dit arrest kan worden opgemaakt dat er pas sprake van vervaardiging is indien er een goed ontstaat dat van te voren nog niet bestond. Hiervan is sprake wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.⁷⁰

4.2.2 Het VOF Dressuurstal Jespers-arrest

Het arrest betreffende de VOF Dressuurstal Jespers van 1 juni 2006, was de tweede zaak waarin het HvJ EU nadrukkelijk inging op prejudiciële vragen omtrent het begrip ‘vervaardigen’.

In het arrest ging het om een in Nederland gelegen vennootschap, VOF Dressuurstal Jespers (hierna: Jespers), die zich bezig hield met het exploiteren van een trainings- en africhtingsstal voor paarden. Naast het trainen en africhten van de eigen paarden, werden ook paarden van derden tegen betaling getraind en afgericht. Gedurende de periode van training werden de paarden gestald bij Jespers, waar ook de verdere zorg van de paarden in de handen van Jespers lag. Voor deze activiteiten bracht Jespers maandelijks een bedrag in rekening, waarbij zij ervan uitging dat het verlaagde btw-tarief van toepassing was. Er was namelijk sprake van de oplevering van een vervaardigde roerende zaak, omdat een paard na de trainings- en africhtperiode een heel ander paard was dan voorheen. De Inspecteur deelde deze mening niet, omdat er volgens hem geen sprake kon zijn van de oplevering van een vervaardigd goed.⁷¹

Bij het een oordeel van het HvJ EU wordt aangehaald dat in het Van Dijk’s Boekhuis B.V.-arrest blijkt dat onder vervaardigen het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond wordt verstaan. Hiervan was alleen sprake indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt, waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvatting verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.⁷² Volgens het HvJ EU kunnen dieren vanwege de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als ‘materialen’. Daarnaast kan men ook het africhten niet beschouwen als de vervaardiging door een opdrachtnemer van een goed dat tevoren niet bestond. Er is hier volgens het HvJ EU immers sprake van een nieuwe functie van hetzelfde goed, aangezien dit goed niet tot stand is gebracht met materialen die door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt. Op basis van deze argumenten oordeelt het HvJ EU dan ook dat er niet kan worden aangenomen dat er een ‘nieuw’ paard is vervaardigd na de trainingsactiviteiten.⁷³

⁶⁸ Bijl, *WFR* 1990/1782.

⁶⁹ HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk’s Boekhuis B.V.*), *BNB* 1985/335, r.o. 20-23.

⁷⁰ HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk’s Boekhuis B.V.*), *BNB* 1985/335, r.o.24.

⁷¹ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (*VOF Dressuurstal Jespers*), *V-N* 2006/42.14, r.o. 16-22.

⁷² HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (*VOF Dressuurstal Jespers*), *V-N* 2006/42.14, r.o. 26-27.

⁷³ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (*VOF Dressuurstal Jespers*), *V-N* 2006/42.14, r.o. 29-30.

Op basis van dit arrest en het arrest over Van Dijk's Boekhuis B.V. concludeert A-G Van Hilten dat er geen sprake kan zijn van een vervaardiging indien een goed door bewerkingen daaraan slechts een nieuwe functie krijgt en geen nieuw uiterlijk.⁷⁴

Nieuwenhuizen deelt de mening van Van Hilten niet, omdat volgens hem nergens in het arrest naar voren komt dat een uiterlijke wijziging doorslaggevend kan zijn in het bepalen of er sprake is van vervaardiging. Hij is van mening dat men pas toekomt aan het criterium functiewijziging als men heeft vastgesteld dat er sprake is van een uiterlijke wijziging. Hieruit moet worden opgemaakt dat niet de uiterlijke wijziging, maar steeds de functiewijziging van doorslaggevend belang is.⁷⁵

Op basis van dit arrest sluit ik mij aan bij de mening van A-G Van Hilten dat naast een wijziging van de functie ook een wijziging van het uiterlijk van belang is.

4.2.3 Het Kozuba Premium Selection-arrest

In dit arrest, gewezen op 16 november 2017, ging het over een geschil tussen Kozuba Premium Selection en de directeur van de belastingdienst van Polen. Gezien het feit dat het niet zozeer om de inhoud van het geschil gaat in deze zaak voor de Nederlandse wet, maar om uitleg van art. 12 lid 1 en 2 van de Btw-richtlijn 2006, wordt alleen de uitleg hiervan in het kader van deze scriptie besproken.

Het HvJ EU legt uit dat het begrip 'verbouwing', waarvan de lidstaten kunnen bepalen dat die tot een nieuwe eerste ingebruikneming van een gebouw heeft geleid, inhoudt dat een gebouw op ten minste veranderingen van enige betekenis moet hebben ondergaan die bedoeld zijn om het gebruik ervan te wijzigen of de omstandigheden ingrijpend aan te passen waaronder het wordt betrokken. Het gebouw dient dan na de verbouwing op één lijn te kunnen worden gesteld met een nieuw gebouw. Lidstaten mogen een eigen criterium hanteren, indien het binnen de hiervoor genoemde kaders blijft.⁷⁶

Daarnaast oordeelt het HvJ EU dat lidstaten geen beoordelingsmarge hebben om het begrip 'eerste ingebruikneming' zelf te wijzigen. Dit vanwege het feit dat het volgens het HvJ EU een autonoom begrip van Unierecht is. Het HvJ EU meent dat onder de 'eerste ingebruikneming' moet worden verstaan 'het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan'. Uit de historie van de Btw-richtlijn valt daarnaast niet op te maken dat de eerste ingebruikneming van een gebouw moet plaatsvinden in het kader van een belastbare handeling. Hierom mogen lidstaten volgens het HvJ EU deze voorwaarden niet stellen.⁷⁷

Volgens Zadelhoff wordt met betrekking tot het begrip 'eerste ingebruikneming' duidelijkheid gegeven door het HvJ EU met een definitie. Ook blijkt dat er geen sprake hoeft te zijn van een belastbare handeling om toe te komen aan de eerste ingebruikneming. Volgens Zadelhoff ligt de uitleg in de Nederlandse praktijk in lijn met de definitie van het HvJ EU.⁷⁸

Daarnaast meent Zadelhoff dat het HvJ EU suggereert dat 'verbouwing' suggereert dat er op zijn minst sprake moet zijn van enige veranderingen van betekenis aan het gebouw, die bedoeld zijn voor een functiewijziging of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. De bouwwerkzaamheden aan een gebouw kunnen namelijk waarde toevoegen aan gebouwen, waardoor het HvJ EU tot de conclusie komt dat voor een oud gebouw deze waarde pas

⁷⁴ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.8.

⁷⁵ Nieuwenhuizen, *NtFR* 2011/833.

⁷⁶ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), *BNB* 2018/26, r.o. 59.

⁷⁷ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), *BNB* 2018/26, r.o. 45.

⁷⁸ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), *BNB* 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

ontstaat wanneer deze ingrijpend wordt verbouwd en daarmee op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.⁷⁹

4.2.4 Het Promo 54-arrest

In dit arrest, gewezen op 9 maart 2023, ging het over een geschil met betrekking tot de btw-vrijstelling van een gebouw of een gedeelte ervan wanneer een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan. In het kader van deze scriptie wordt alleen de strekking van het arrest besproken, en niet de zaak inhoudelijk. Dit aangezien alleen de uitleg van de Btw-richtlijn door het HvJ EU van belang is voor deze scriptie. De koop-/aannemingsovereenkomst wordt buiten beschouwing gelaten en is wellicht van belang voor vervolg onderzoek. Er wordt alleen ingegaan op de 'eerste ingebruikneming' en de betekenis hiervan voor het 'vervaardiging' begrip.

Het HvJ EU oordeelt dat de betreffende artikelen uit de Btw-richtlijn als volgt moeten worden uit gelegd. De vrijstelling waarin art. 135 lid 1 onder j Btw-richtlijn voorziet voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, ook geldt voor de levering van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan. Hier is zelfs sprake van indien een lidstaat de voorwaarden voor de toepassing van het criterium 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen, niet heeft vastgesteld. Een uitzondering hierop is wanneer de levering wordt verricht vóór de eerste ingebruikneming.⁸⁰

Voor de Nederlands praktijk roept dit arrest volgens de Redactie Vakstudie Nieuws twee vragen op, waarbij alleen op de tweede vraag wordt ingegaan in deze scriptie. Men moet zich afvragen of het vervaardigingsbegrip door dit arrest wellicht een nieuwe lading krijgt volgens de Redactie Vakstudie Nieuws. De HR, zoals ik later in deze scriptie uitvoerig zal behandelen, heeft op 4 november 2022 het criterium 'in wezen nieuwbouw' verder uitgelegd en dat hier pas sprake van is indien er een ingrijpende wijziging in bouwkundig opzicht heeft plaatsgevonden. In dit arrest oordeelt de HR ook dat het eerder behandelde arrest-Kozuba alleen een ondergrens geeft voor het invullen van het 'eerste ingebruikneming' criterium van een gebouw, waar de lidstaten boven mogen zitten. Het HvJ EU meent echter in dit arrest dat de draagwijdte moet worden nageleefd en dat voor de eerste ingebruikneming een gebouw enige veranderingen van betekenis heeft moeten ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen.⁸¹ Volgens de Redactie Vakstudie Nieuws kunnen van deze veranderingen ook sprake zijn indien er geen ingrijpende wijziging is in bouwkundig opzicht, waardoor het de vragen weer doet rijzen wanneer er nou sprake is van vervaardiging.⁸²

4.2.5 Conclusie arresten HvJ EU en de aangereikte criteria

In het hier voorafgaande zijn er vier arresten besproken waarbij het HvJ EU een antwoord heeft gegeven omtrent het begrip 'vervaardigen' nadat er prejudiciële vragen gesteld waren. In het Van Dijk's Boekhuis-arrest kwam naar boven dat het begrip 'vervaardigen' uitgelegd moest worden aan de hand van het spraakgebruik. Er was sprake van vervaardigen indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren nog niet bestond. Hier was sprake van indien de opdrachtnemer met de aan hem verstrekte materialen een 'nieuw' goed voortbrengt, waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.

Uit het VOF Jespers Dressuurstal-arrest kunnen we halen dat naast de functiewijziging van het goed, ook een wijziging in het uiterlijk moet zijn moet om te kunnen spreken van vervaardigd

⁷⁹ HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

⁸⁰ HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*), V-N 2023/13.14, r.o. 32.

⁸¹ HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*), V-N 2023/13.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁸² HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*), V-N 2023/13.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

onroerende zaak. Immers, als er alleen sprake is van een functiewijziging, is er sprake van hetzelfde goed met een andere functie.

Het Kozuba Premium Selection-arrest leert ons dat in de ogen van het HvJ EU het begrip 'verbouwing' in de Btw-richtlijn 2006 suggereert dat er op zijn minst sprake moet zijn van enige veranderingen van betekenis aan het gebouw, die bedoeld zijn voor een functiewijziging of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Pas als hier sprake van is kan een gebouw in de btw-sferen betrokken worden, omdat dan een verbouwing op één lijn gesteld kan worden met een nieuw gebouw en is er waarde toegevoegd.

Uit het Promo 54-arrest oordeelt het HvJ EU dat de uitleg in het Kozuba Premium Selection-arrest van het begrip 'verbouwing' nageleefd moet worden, in tegenstelling tot wat de HR meent in het Wollenstoffabriek-arrest, waarin zij deze uitleg als ondergrens aanmerkt.

Samenvattend komt het op mij over dat er volgens het HvJ EU sprake kan zijn van 'vervaardiging' indien een opdrachtnemer een 'nieuw' goed voortbrengt met de aan hem verstrekte materialen, waarbij een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden heeft plaatsgevonden (functiewijziging). Daarnaast moet er daadwerkelijk sprake zijn van een nieuwe onroerende zaak, en kan er niet alleen een functiewijziging hebben plaatsgevonden. Er moeten enigszins uiterlijke wijzigingen hebben plaatsgevonden, aangezien interne verbouwingen niet tot een nieuwe onroerende zaak kunnen leiden. Daarnaast wordt onder het begrip 'verbouwing' in de Btw-richtlijn 2006 verstaan het op zijn minst aanwezig zijn van enige veranderingen van betekenis aan het gebouw, die bedoeld zijn voor een functiewijziging of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

4.3 Jurisprudentie HR vanaf 2010

Het HvJ EU geeft zoals in het vorige gedeelte is vastgesteld, enige richting aan het begrip 'vervaardigen' en hoe lidstaten hiermee dienen om te gaan. Echter is de verdere invulling van het begrip overgelaten aan de lidstaten zelf en hier heeft de HR in 2010 gebruik van gemaakt met de introductie van het 'in wezen nieuwbouw' criterium. In het kader van deze scriptie worden enkel arresten van de HR vanaf 2010 besproken.

4.3.1 HR 19 november 2010

In deze zaak van de HR op 19 november 2010 gaat het over de verbouwing van een woon-winkelpand tot een kinderdagverblijf. De belanghebbende wil een kinderopvangbedrijf opzetten en verder exploiteren en heeft hiervoor een woon-winkelpand gekocht. Na de verbouwing van het pand om een geschikte plek voor een kinderopvangbedrijf voort te brengen, is er aan het uiterlijk van het pand nauwelijks iets gewijzigd. Belanghebbende meende hier dat er sprake was van een btw-vrijgestelde levering, aangezien er geen sprake was van een nieuw vervaardigd goed. De Inspecteur meende echter dat de verbouwing van het pand wel had geleid tot een nieuw vervaardigd goed en daarom een met btw belaste levering had plaatsgevonden.⁸³

Het Hof oordeelde dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond en dat om die reden een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Dit baseerde het Hof op het feit dat het pand door de verbouwing de indeling nagenoeg geheel gewijzigd was en dat de aanwendingsmogelijkheden van het pand ter zake van de verbouwing ingrijpend waren veranderd. Het pand kon om deze redenen niet meer op eenvoudige manier geschikt gemaakt worden voor haar vorige functie, een woon-winkelpand. Als laatste benoemde het Hof dat de wijzigingen in en om het pand van dien aard zijn, mede gezien de omvang en kosten in relatie tot de aanschafprijs, dat de oorspronkelijke functie heeft opgehouden te bestaan.⁸⁴

⁸³ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42, r.o. 3.1.1-3.1.4.

⁸⁴ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42, r.o. 3.2.1-3.2.2.

De HR stemt niet met het oordeel van het Hof in. Volgens de HR kan het er met betrekking tot een onroerende zaak slechts sprake zijn van vervaardiging, uitgaande van het spraakgebruik, wanneer door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dat het Hof vaststelt dat het pand niet te vereenzelvigen is met het pand dat voor de verbouwing bestond is niet beslissend of er sprake is van een vervaardigde onroerende zaak. Op basis van de stukken in het geschil, waaruit blijkt dat de verbouwing ten behoeve van de aanwending als kinderdagverblijf niet van zodanige aard is dat er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, oordeelt de HR dat er geen sprake van de vervaardiging van een onroerende zaak. Dat er een nieuwe pui is geplaatst en een speeltuin is aangelegd, verandert niets aan deze conclusie.⁸⁵

Nieuwenhuizen meent dat de functiewijziging niet het doorslaggevende element mag zijn, aangezien de fysieke wijzigingen dan teveel op de achtergrond komen te liggen. Het nieuwe criterium klinkt aan hem juist, aangezien iets pas nieuw is als het naar maatschappelijke opvattingen nieuw is, maar de precieze invulling van het begrip is volgens hem nog onduidelijk. Nieuwenhuizen verwacht dat deze nieuwe maatstaf ervoor zal zorgen dat er minder snel sprake zal zijn van vervaardiging dan voorheen. De aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijke kunnen immers wijzigen, waarbij er geen sprake is van in wezen nieuwbouw.⁸⁶

Ik sluit me op basis van het voorafgaande aan bij de mening van Nieuwenhuizen, aangezien wat mij betreft de functiewijziging niet doorslaggevend dient te zijn, maar eerder één van de aanwijzingen hoort te zijn voor een nieuw vervaardigd goed. Het intrede van het criterium in wezen nieuwbouw zorgt daarnaast niet voor verduidelijking naar mijn mening. Duidelijk wordt het dat fysieke wijzigingen noodzakelijk zijn, maar in welke mate deze moeten hebben plaatsgevonden is nog steeds niet duidelijk en wellicht dat latere arresten meer duidelijkheid over geven.

4.3.2 HR 8 maart 2013

In deze zaak, gewezen op 8 maart 2013, ging het over een winkelruimte dat zich onder vier woonappartementen bevond. Belanghebbende in deze zaak verkreeg de winkelruimte, en voor de verkrijging waren er werkzaamheden aan de winkelruimte verricht. Het dak van de winkel, de gevels, binnenmuren en een deel van de fundering en de vloer waren verwijderd, waardoor na deze verbouwing alleen nog de vier woonappartementen en de benodigde draagconstructies over waren. Deze vier woonappartementen en de winkel die zich daaronder bevond waren gesplitst in vijf appartementsrechten. Nadat de werkzaamheden hadden plaatsgevonden, kwam er een nieuwe kleinere winkel te zitten. Op het tijdstip van de levering was het overige deel van de ruimte waar eerst de winkel zat, onbebouwd. De belanghebbende meende recht te hebben op de samenloopsvrijstelling, omdat er sprake zou zijn van een nieuw vervaardigd goed.⁸⁷

Het Hof oordeelde in onderhavige zaak dat voor het bepalen of sprake was van een vervaardigd goed het gehele gebouw in aanmerking genomen moest worden. Volgens het Hof waren de werkzaamheden niet van zodanig ingrijpende aard geweest dat daardoor een goed was ontstaan dat tevoren niet bestond.⁸⁸

De HR was echter van mening dat ingeval er sprake is van de levering van een gedeelte van een gebouw dat is gesplitst door appartementsrechten, het geleverde gedeelte afzonderlijk van het gehele gebouw in aanmerking genomen moest worden. Vanwege het feit dat alleen de draagconstructie onder woonappartementen waren blijven staan, was er volgens de HR geen andere conclusie te trekken dan dat de verbouwing dermate ingrijpend was en er sprake is van in wezen nieuwbouw. Er was hier sprake van een vervaardigde onroerende zaak.⁸⁹

⁸⁵ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42, r.o. 3.3.1-3.3.2.

⁸⁶ Nieuwenhuizen, *NTRF* 2011/833.

⁸⁷ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3547, *BNB* 2013/110, r.o. 3.1.1-3.1.3.

⁸⁸ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3547, *BNB* 2013/110, r.o. 3.2.1-3.2.2.

⁸⁹ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3547, *BNB* 2013/110, r.o. 3.3.1-3.3.3.

4.3.4 Conclusie HR arresten en verwachtingen

Ik heb hierboven twee arresten van de HR besproken om een duidelijker beeld te krijgen van wanneer er sprake is van vervaardigen. In het kinderdagverblijf-arrest van de HR in 2010 heeft de HR het in wezen nieuwbouw-criterium geïntroduceerd. Hiermee werd op nationaal niveau invulling gegeven aan het begrip 'vervaardigen' voor specifiek de onroerende zaken. Ondanks de introductie van het begrip, bleven duidelijke criterium achterwegen. Er ontstonden verschillende visies op het criterium, maar algemeen wordt aangenomen dat ingrijpende wijzigingen in de toepassingsmogelijkheden minder doorslaggevend werden. Om te bepalen of er sprake is van in wezen nieuwbouw blijven de wijzigingen in de toepassingsmogelijkheden, wijzigingen in het uiterlijk en de grootte van de investering bruikbare aanwijzingen of er al dan niet sprake is van vervaardiging. Doorslaggevend zijn ze echter niet en op basis van de arresten van de HR die in dit hoofdstuk zijn besproken lijkt het erop dat men meer in de technische zin toets of er sprake is van vervaardiging

In het volgende hoofdstuk zal ik een arrest van de HR behandelen waaruit duidelijk wordt hoe men invulling moet geven aan het 'in wezen nieuwbouw' criterium en welke toetssteen gehanteerd moet worden om te kunnen bepalen of er sprake is van een in wezen nieuw gebouw.

H5: De nieuwe toetssteen van ‘in wezen nieuwbouw’ in de praktijk

Uit de vorige deelvraag bleek dat er sprake moet zijn van in wezen nieuwbouw om te kunnen spreken van de vervaardiging van een onroerende zaak, maar de HR liet voor de invulling van dit criterium ruimte. Op 4 november 2022 heeft de HR⁹⁰ geoordeeld dat er slechts sprake kan zijn van in wezen nieuwbouw als er ingrijpende wijzigingen hebben plaatsgevonden in de bouwkundige constructie van het gebouw.

5.1 HR 4 november 2022

Op 4 november 2022 werd door de HR een zaak behandeld over de verbouwing van een kantoorgebouw tot een hotelgebouw. . Belanghebbende heeft een hotelgebouw gekocht, dat voorafgaand aan de verkrijging verbouwd is van kantoorgebouw tot hotelgebouw. Tijdens de verbouwwerkzaamheden zijn veel elementen gestript en vervangen, maar de bouwkundige constructies zijn ongewijzigd gebleven. Daarnaast zijn er enkele aanpassingen geweest ten behoeve van de moderne bouweisen en de wensen van de belanghebbende. Het uiterlijk van het gebouw is daarnaast niet gewijzigd. Belanghebbende meent dat bij deze verbouwing een vervaardigde zaak is ontstaan en wil gebruik maken van de samenloopvrijstelling en daardoor vrijgesteld zijn van de heffing van overdrachtsbelasting.⁹¹

Aan de hand van het voorgaande heeft de Rechtbank Zeeland-West-Brabant prejudiciële vragen gesteld om te kunnen bepalen of de verbouwing hier een nieuw vervaardigd goed is ontstaan. De Rechtbank wilde duidelijkheid omtrent aan de hand van welke criteria moet worden beoordeeld of de verbouwing van een gebouw heeft geleid tot in wezen nieuwbouw, zoals wijzigingen in de bouwkundige identiteit, een functiewijziging, de grootte van de gedane investeringen en/of de door de verbouwing gerealiseerde meerwaarde. Daarnaast werd ook de vraag gesteld welke van deze criteria als noodzakelijke voorwaarden moet worden aangemerkt voor in wezen nieuwbouw en welk relatief gewicht er aan de criteria gehangen moest worden.⁹²

De HR gaf in haar antwoord op de prejudiciële vragen aan dat voor de beoordeling of door verbouwwerkzaamheden aan een gebouw in wezen nieuwbouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervangingen van (een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. De HR stelt dat een verbouwing niet snel zó ingrijpend zal zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw in de zin van art. 11, lid 3, sub b, van de Wet OB 1968 ontstaat. Als laatste oordelen zij dat de eerder genoemde deelcriteria - de wijzigingen in de bouwkundige identiteit, in de aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen en de door de verbouwing gerealiseerde meerwaarde – samen met eventueel andere factoren, een aanwijzing vormen voor een zodanig ingrijpende wijziging in de bouwkundige constructie dat er in wezen nieuwbouw is ontstaan. Echter kunnen zij op zichzelf of tezamen nooit doorslaggevend of noodzakelijk zijn.⁹³

De HR heeft hiermee de prejudiciële vragen gesteld door de Rechtbank Zeeland-West-Brabant beantwoord en daarmee kan de Rechtbank de zaak zelf af doen.

5.2 Visies uitspraak HR 4 november 2022

Uit het arrest dat gewezen is op 4 november 2022 scheidt de HR in mijn ogen duidelijkheid omtrent de invulling van het ‘in wezen nieuwbouw criterium’. Er kan alleen sprake zijn van in wezen

⁹⁰ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, V-N 2022/49.11.

⁹¹ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, V-N 2022/49.11, r.o. 4.1 – 4.3.3.

⁹² HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, V-N 2022/49.11, r.o. 5.

⁹³ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, V-N 2022/49.11, r.o. 6.1 – 6.4.1.

nieuwbouw indien er wijzigingen in de bouwkundige constructie van een bestaand gebouw hebben plaatsgevonden. Dit arrest kan gezien worden als het nieuwe fundament voor de toekomstige rechtspraak omtrent beslissing over het al dan niet vervaardigd zijn van een onroerende zaak. Daarom is het belangrijk om te kijken wat er uit de uitspraak van de HR gehaald kan worden en wat de eventuele gevolgen van deze uitspraak voor de toekomst betekenen.

De redactie van Vakstudie Nieuws meent dat met de uitspraak van de HR rechters een toetssteen hebben verkregen waarmee eenduidig een oordeel geveld kan worden over de vervaardigingsvraagstukken. De deelcriteria, zoals wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid, wijzigingen in de aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen en /of de door de verbouwing gerealiseerde meerwaarde, waaraan rechters vaak hun oordeel ontleende voor de beantwoording van vervaardigingsvraagstukken, kunnen nooit en te nimmer doorslaggevend zijn voor het aanwezig zijn van in wezen nieuwbouw. Deze deelcriteria kunnen alleen een aanwijzing vormen voor het aanwezig zijn van in wezen nieuwbouw. De nieuwe toetssteen, de aanwezigheid van wijzigingen in de bouwkundige constructie, leidt er volgens de reactie toe dat een verbouwing niet snel ingrijpend genoeg zal zijn om tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak te leiden.⁹⁴

Zadelhoff concludeert dat voor de invulling van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ geen twijfel meer kan bestaan door de uitspraak van de HR. Net als Gomes Vale Viga⁹⁵ meent Zadelhoff dat voor de invulling van ‘in wezen nieuwbouw’ al veel eerder aangesloten kon worden bij de uitleg van dit begrip in het arrest gewezen op 30 juni 1999 van de HR. Hierin werd het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ in het kader van de inkomstenbelasting gebruikt als synoniem voor ‘het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond’. Of er sprake is van radicale vernieuwingen werd bepaald aan de hand van wijzigingen in bouwkundig opzicht bepaald. Zadelhoff meent dat de praktijk zich niet eerder gerealiseerd heeft dat deze invulling van het begrip ook voor de omzetbelasting van toepassing is. In zijn ogen was de HR ervan uitgegaan dat de betekenis van dit begrip wel duidelijk was, maar heeft door de recente uitspraak voor opheldering gezorgd.⁹⁶

Daarnaast heeft de HR volgens Zadelhoff ook opheldering gegeven over begrip ‘vervaardiging’, waarover onduidelijkheid was ontstaan na het Kozuba Premium Selection arrest⁹⁷. In dit arrest werd de ondergrens van het begrip ‘verbouwing’ gegeven, maar werd niet aangegeven wanneer een verbouwing als vervaardiging aangemerkt kan worden. Volgens hem bevat het begrip ‘verbouwing’ met name de gevallen waarin voltooid of voldoende gevorderde werkzaamheden hebben plaatsgevonden, om vervolgens het gebouw voor andere doeleinden te kunnen gebruiken (verandering in de aanwendingsmogelijkheden). Dit is in lijn met het doel van de BTW om een handeling te belasten waarbij de handeling als doel heeft de waarde van een goed te verhogen. De toegevoegde waarde bij nieuwe gebouwen zit hem in de bouwwerkzaamheden die de materiële werkelijkheid ingrijpend wijzigen. Deze toegevoegde waarde wordt ontstaat voor een oud gebouw indien de verbouwingen dermate ingrijpend zijn, dat het resultaat op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw. Volgens Zadelhoff is er pas sprake van de vervaardiging van gebouw, indien het resultaat op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw. Het begrip ‘verbouwen’ houdt in dat een gebouw voor andere doeleinden kan worden gebruikt.⁹⁸

Als laatste meent Zadelhoff dat de discussies over het aanwezig zijn van ‘in wezen nieuwbouw’ niet de wereld uit zijn, aangezien elke situatie beoordeeld moet worden op haar eigen feiten. Wel meent hij dat het toetsingskader voor het oordeel of er wel of geen sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ duidelijk is.⁹⁹

⁹⁴ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *V-N* 2022/49.11, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁹⁵ HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, *FED* 2016,124, m.nt. M.D.C. Gomes Vale Viga.

⁹⁶ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

⁹⁷ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

⁹⁸ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14, m.nt. B.G. van Zadelhoff..

⁹⁹ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14. m.nt. B.G. van Zadelhoff.

5.3 HR 11 november 2022

Op 11 november 2022 heeft de HR¹⁰⁰ de ingeslagen weg omtrent het in wezen nieuwbouw criterium doorgezet. De zaak betrof een fabriekscomplex dat verbouwd is tot winkelgebied.

In 2012 heeft een projectontwikkelaar een fabriekscomplex gekocht met als doel het om te bouwen tot een winkelgebied. Het complex werd verdeeld in vier bouwdelen: A, B1, B2 en C. H De bouwdelen A, B2 en C werden volledig gesloopt en een nieuwbouw kam hier voor in de plaats. Bouwdeel B1 werd niet volledig gesloopt, maar ingrijpend verbouwd omdat er rijksmonument beschermde delen van het voormalige fabriekscomplex zich er bevinden. De verbouwwerkzaamheden aan bouwdeel B1 bestonden uit uiteenlopende aanpassingen. Allereerst werd de originele fabrieksstraat van 330 meter lang aan beide uiteinden voor een deel gesloopt, zodat 140 meter behouden bleef. Dit deel werd onderverdeeld in tien vakken, waarbij in ieder vak doorgangen werden aangebracht die de entrees van de diverse winkels vormen. Alle binnenmuren werden verwijderd, die als functie het dragen van de constructie hadden. Het dak is vernieuwd, waarbij het de kenmerkende vorm heeft behouden en de gietijzeren zuilen zijn gerepareerd of vervangen door nieuwe zuilen. Ook zijn er nieuwe staalconstructies aangebracht voor het draagvermogen van het dak. Als laatste is de vloer grotendeels vernieuwd, waarbij de draagkracht is verhoogd. Hiervoor is de fundering van de vloer aangepast en vervangen. De belanghebbende heeft de vier bouwdelen gekocht van de projectontwikkelaar, waarbij de belanghebbende van mening is dat de levering van bouwdeel B1 vrijgesteld is van overdrachtsbelasting, omdat er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.¹⁰¹

Het Hof oordeelde dat de verkrijging van bouwdeel B1 door belanghebbende belast is met overdrachtsbelasting, omdat de verbouwing niet geleid heeft tot de verkrijging van een vervaardigd goed. De werkzaamheden waren volgens het Hof gericht op restauratie-, onderhouds- en reparatiewerkzaamheden. Deze werkzaamheden kunnen in geen enkel geval leiden tot in wezen nieuwbouw en het feit dat zowel bedrijfseconomisch als bouwtechnische keuzes hebben geleid tot aanzienlijke constructieve aanpassingen doet niets af aan dit oordeel.¹⁰²

Volgens de HR moest voor de beoordeling of er door verbouwwerkzaamheden aan een gebouw in wezen nieuwbouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daarvoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of deze wijzigingen ingrijpend genoeg zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval volgens de HR. Hierbij kunnen factoren zoals een eventuele functiewijziging, wijziging in het uiterlijk en de (bouwkundige) identiteit een aanwijzing zijn, maar kunnen nooit doorslaggevend zijn. De HR doet de zaak vervolgens zelf af en oordeelt dat de verbouwing van bouwdeel B1 heeft geleid tot in wezen nieuwbouw en de levering daarom vrijgesteld is van overdrachtsbelasting en belast met omzetbelasting.¹⁰³

HR beslist dus op 4 november 2022 dat er pas sprake is van vervaardiging indien er een ingrijpende wijziging in bouwkundig opzicht heeft plaatsgevonden. Hierom zal er niet zo snel sprake zijn van een verbouwing die leidt tot in wezen nieuwbouw. In deze zaak oordeelt de HR in lijn met de uitspraken van het arrest op 4 november 2022, maar blijkt dat men toch wel aan in wezen nieuwbouw toekomt. Dit ondanks het feit dat de HR aangaf hier niet snel aan toe te komen. Reden hiervoor kan liggen in het feit dat het in deze zaak slechts gaat om de levering van één van de vier delen van een groter geheel. De andere delen zijn namelijk volledig gesloopt en daar is nieuwbouw aangebracht. Het oordeel dat het wollenstoffabriek gedeelte zelfstandig moet worden beoordeeld, kan tot verschillende kwalificaties leiden. De Redactie Vakstudie Nieuws noemt als voorbeeld het transformeren van een kantoorpand tot wooncomplex. Hierbij leidt deze transformatie niet tot

¹⁰⁰ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, V-N 2022/50.13.

¹⁰¹ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, V-N 2022/50.13, r.o. 2.1.1 – 2.1.4.

¹⁰² HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, V-N 2022/50.13, r.o. 2.2.

¹⁰³ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, V-N 2022/50.13, r.o. 2.3.2 – 2.4.2.

vervaardiging van de afzonderlijke units, maar als aan ditzelfde pand extra vierkante meters worden toegevoegd, zouden deze separaat moeten worden beoordeeld als ze als zelfstandig zijn aan te merken. Daarom zou in het geval van één appartementencomplex meerdere regimes kunnen spelen, net als bij de wollenstoffabriek.

Uit het hierboven behandelde arrest kan opgemaakt worden dat de HR de ingeslagen weg blijft volgen. Na de beantwoording van de prejudiciële vragen door de HR hanteert de HR de genoemde toetssteen in de praktijk ook. In het arrest verwijst de HR naar de door haar genoemde rechtsregel in het arrest van 4 november 2022 en oordeelt dat deze regel niet is toegepast door het Hof. Met deze nieuwe toetssteen voor het 'in wezen nieuwbouw' criterium is weliswaar een hoge eis ontstaan voor in wezen nieuwbouw, maar zorgt in mijn ogen voor een duidelijk toetsingskader.

Naar aanleiding van het Promo 54-arrest van het HvJ EU is er echter wellicht opnieuw onzekerheid ontstaan, omdat daar naar voren komt dat van verbouwing ook sprake kan zijn ingeval een gebouw niet in bouwkundige opzicht is gewijzigd, maar ten minste enige verandering van betekenis heeft ondergaan die bedoeld is om het gebruik ervan te wijzigen of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen. In mijn ogen heeft de HR duidelijkheid geschept omtrent het criterium, alleen zal uit toekomstige jurisprudentie moeten blijken hoeveel ruimte het HvJ EU lidstaten geeft om begrippen zelf in te vullen.

5.4 De nieuwe toetssteen in de praktijk

In hoofdstuk twee is dieper ingegaan op transformatiepanden en wat het belang en de mogelijkheden zijn voor de toekomst. Woningcorporaties en beleggers spelen een belangrijke rol in het transformeren van leegstaande gebouwen naar nieuwe woningen. Er zijn een groot aantal factoren waar zij rekening mee moeten houden, maar in het kader van deze scriptie wordt dieper ingegaan op de levering van een onroerende zaak in de Wet OB 1968 en voor de overdrachtsbelasting.

Het wel of niet kwalificeren van een transformatie als in wezen nieuwbouw is in de vastgoedpraktijk van groot belang. Het is één van de factoren die bepalen of een project economisch haalbaar is.¹⁰⁴ In Nederland is de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak of een gedeelte daarvan belast met 21% btw. De verkrijging die plaatsvindt krachtens deze levering is dan vrijgesteld van overdrachtsbelasting vanwege de samenloopsvrijstelling die geldt. Wanneer de koper een (nagenoeg) volledig recht heeft op btw-aftrek, is dit scenario het voordeligst aangezien de kostprijsverhogende overdrachtsbelasting wordt vermeden en de btw aftrekbaar is voor de koper.¹⁰⁵

Wanneer bij de transformatie van een gebouw of gedeelte daarvan geen nieuwe vervaardigde onroerende zaak ontstaat, is de levering vrijgesteld van btw-heffing. De verkrijging zal dan belast zijn met overdrachtsbelasting, waar een tarief geldt van 10,4%, 2%, indien er sprake is van een woning en aan een aantal voorwaarden is voldaan, of 0% indien de startersvrijstelling geldt. Dit scenario is het aantrekkelijkst wanneer de koper (bijna) geen recht op btw-aftrek heeft. De niet aftrekbaar-btw op de transformatie kosten vermeerderd met de kostprijsverhogende overdrachtsbelasting, zal vaak lager zijn dan wanneer 21% btw afgedragen moet worden over de volledige verkoopprijs.¹⁰⁶

De recente arresten van de HR die hierboven besproken zijn leren ons dat de verbouwing van een onroerende zaak volgens de nieuwe toetssteen kan leiden tot in wezen nieuwbouw indien de bouwconstructie dermate ingrijpend is gewijzigd. In het kader van deze scriptie zal deze toetssteen van belang zijn, omdat er wordt gekeken naar de transformatie van panden die leiden tot woningen voor de verkoop en verhuur. In deze gevallen zal de afnemer vaak geen recht hebben op de aftrek van omzetbelasting, omdat de afnemers particulieren zijn die zelf de woning betrekken. Hierom is

¹⁰⁴ Rb. Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927, V-N 2019/55.14, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁰⁵ Van der Wulp, *MBB* 2022/15.

¹⁰⁶ Van der Wulp, *MBB* 2022/15.

van belang om te bepalen wat de invloed van de nieuwe toetssteen is bij de transformaties van panden.

Bij vervaardigingsdiscussies omtrent transformatiepanden is vaak geen sprake van ingrijpende wijzigingen aan de bouwkundige constructie, aangezien transformatie panden vaak gefilterd worden op behoud van elementen van het gebouw, zoals uit hoofdstuk 2 omtrent de transformatiepotentie bleek.¹⁰⁷ Hierdoor zullen veel gevallen in de sfeer van de overdrachtsbelasting vallen. Om deze redenen zal de nieuwe toetssteen vaak geen nadelige gevolgen hebben voor de levering van transformatiepanden als woningen, aangezien beleggers en corporaties liever een levering in de sfeer van de overdrachtsbelasting hebben.

Bij de verhuur van een pand dat is getransformeerd zal men ook geen hinder ondervinden van de nieuwe toetssteen. Zoals eerder genoemd kan de btw die afgedragen wordt over de transformatiekosten in beginsel slechts in aftrek genomen worden indien een pand voor btw-belaste prestaties gebruikt gaat worden. De verhuur van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld van btw, echter zoals in hoofdstuk drie van deze scriptie behandeld is, kan men opteren voor btw belaste verhuur. Het opteren voor belaste verhuur kan alleen in de gevallen waarbij de huurder de onroerende zaak voor ten minste 90% gaat gebruiken voor handelingen waarvoor recht op aftrek van de voorbelasting bestaat. De verhuur van een woning zal daarom normaliter vrijgesteld zijn, aangezien voor het wonen in een onroerende zaak geen recht op aftrek van voorbelasting geldt. De transformatiekosten die gemaakt zijn voor de verbouwing zullen daarom bij de verhuur van een woning niet in aftrek genomen kunnen worden. In de gevallen van transformatiepanden die verhuurd worden als woningen zal de nieuwe toetssteen geen invloed hebben op de keuze van beleggers en corporaties.

Zadelhoff merkte al op dat er minder snel toegekomen zal worden aan in wezen nieuwbouw door de nieuwe toetssteen.¹⁰⁸ Dit betekent dat in veel vervaardigingsvraagstukken betreffende transformatiepanden men terecht komt in de overdrachtsbelasting, wat gunstig is voor transformatiepanden, aangezien het tarief dan fiscaal voordeliger is en beleggers en corporaties een transformatie van een pand eerder als financieel haalbaar zullen zien. Het nadeel aan de nieuwe toetssteen is dat de transformatiepotentie enigszins belemmert kan worden. Doordat gebouwen waarbij de bouwkundige constructie vervangen moet worden voortaan als in wezen nieuwbouw zullen worden aangemerkt, zullen deze leveringen in de omzetbelasting terecht komen. Daarmee zal het kostenplaatje van een transformatieproject voor een belegger of corporatie oplopen en het transformatiepand minder interessant zijn.

Concluderend heeft de HR met haar recente verduidelijking omtrent het begrip in wezen nieuwbouw geen belemmering veroorzaakt voor het transformeren van panden tot woningen. Gezien het feit dat het voor beleggers en woningcorporaties fiscaal voordeliger is om de levering van een onroerende zaak vrijgesteld te hebben van omzetbelasting, en men met de nieuwe toetssteen minder snel aan een vervaardigde onroerende zaak toekomt, staat de toetssteen de transformatie van panden niet in de weg.

¹⁰⁷ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, V-N 2022/49.11, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁰⁸ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, BNB 2023/14, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In het laatste hoofdstuk wordt getracht de probleemstelling van deze scriptie te beantwoorden. De probleemstelling luidde als volgt:

“Wat zijn de huidige criteria van ‘in wezen nieuwbouw’ en welke gevolgen zijn verbonden aan de vernieuwbouw in de Wet op de Omzetbelasting 1968? Staat het nieuwe toetsingskader de transformatie van panden in de weg?”

Om tot een antwoord te komen op de probleemstelling moet worden vastgesteld welke criteria er toe leiden dat er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ en wat de gevolgen zijn voor het kwalificeren van ‘in wezen nieuwbouw’ in de Wet OB 1968. Vervolgens wordt kort omschreven wat onder transformatiepanden wordt verstaan en of de nieuwe toetssteen van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium de transformatie van panden in de weg staat, gelet op de krapte op de woningmarkt.

Allereerst werd het geschiedenis van het begrip ‘vervaardigen’ besproken, waar uit het Van Dijk’s Boekhuis-arrest blijkt dat er sprake is van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Hierbij dient een opdrachtnemer een nieuw goed te maken uit materialen die een opdrachtgever hem heeft verstrekt. Op basis van dit arrest is een functie doorslaggevend voor de vraag of een nieuw goed is ontstaan voor onroerende zaken. Echter komt naar voren in het VOF Dressuurstal Jespers-arrest naar voren dat men pas kan spreken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak indien er naast een functiewijziging, ook een wijziging in de uiterlijke identiteit van de onroerende zaak moet hebben plaatsgevonden.

In 2010 oordeelt de HR in het kinderdagverblijf-arrest dat er sprake is van een nieuw vervaardigde zaak indien door werkzaamheden aan een onroerende zaak in wezen nieuw bouw heeft plaatsgevonden. Met de introductie van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium probeert de HR duidelijkheid te geven in vervaardigingsvraagstukken, en wordt er meer in een technische zin getoetst aan de hand van deelcriteria, zoals een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden, een wijziging in de bouwkundige identiteit en/of de grootte van de gedane investeringen.

Tot en met het arrest van de HR gewezen op 4 november 2022 was het onduidelijk welk gewicht aan welk deelcriteria gehangen moest worden. In dit arrest beantwoorde de HR prejudiciële vragen omtrent de invulling van het ‘in wezen nieuwbouw’ criterium en oordeelde dat er alleen sprake kan zijn van ‘in wezen nieuwbouw’ indien er ingrijpende wijzigingen hebben plaatsgevonden in de bouwkundige constructie van het gebouw of een gedeelte daarvan. De overige deelcriteria kunnen slechts aanwijzingen vormen voor het aanwezig zijn van in wezen nieuwbouw, maar nooit en te nimmer, alleen of tezamen, doorslaggevend of noodzakelijk zijn voor het kwalificeren als in wezen nieuwbouw.

Met de uitspraak van de HR in het arrest op 4 november 2022 is een nieuwe toetssteen geïntroduceerd, die een week later in het Wollenstoffabriek-arrest opnieuw werd gehanteerd door de HR. Hiermee is in mijn ogen een duidelijk toetsingskader geschetst voor het bepalen of er wel of geen sprake is van een vervaardigd goed. Daarnaast merkt de HR op dat door deze nieuwe toetssteen men niet meer zo snel zal toekomen aan ‘in wezen nieuwbouw’; een mening die veelal wordt gedeeld.

In hoofdstuk 2 kwam naar voren dat het woningtekort in Nederland, mits er geen maatregelen genomen zullen worden, zal stijgen tot 400.000 woningen. Een mogelijke oplossing hiervoor is de transformatie van panden tot woningen door beleggers en woningcorporaties. Met een transformatiepand wordt bedoeld het hergebruik van bestaande panden. Voor de transformatie van panden naar woningen kwam naar voren dat het van belang is dat duidelijk is in welke belaste sferen men terecht wilt komen.

In hoofdstuk 5 werd duidelijk dat beleggers en woningcorporaties liever niet zien dat bij de transformatie van panden naar woningen een vervaardigde onroerende zaak ontstaat. De reden hiervoor is dat bij de levering van onroerende zaken die als woning gaan fungeren, de afnemer

(nagenoeg) geen recht heeft op btw-af trek. In dat geval is het leveren van een onroerende zaak vaak voordeliger, aangezien de niet aftrekbare-btw op de transformatiekosten vermeerderd met de kostprijsverhogende overdrachtsbelasting, lager zal zijn dan de btw die afgedragen moet worden over de volledige verkoopprijs.

Uit de recente arresten van de HR blijkt dat de nieuwe toetssteen er voor zorgt dat men niet zo snel aan een vervaardigde onroerende zaak zal toekomen. In combinatie met het feit dat transformatiepanden vaak uitgekozen worden op het behouden van hun elementen, zal de bouwkundige constructie bij een transformatie niet snel ingrijpend wijzigen. Wel dient een noot geplaatst te worden in het licht van het Promo 54-arrest, waarin naar voren komt dat er van vervaardiging volgens de uitleg van het HvJ EU ook sprake kan zijn indien er geen ingrijpende wijziging is in bouwkundig opzicht. Toekomstige rechtsspraak zal moeten uitwijzen of dat inderdaad zo is.

Concluderend kan vastgesteld worden dat de nieuwe toetssteen van het 'in wezen nieuwbouw' criterium niet snel zal leiden tot een belemmering voor beleggers en woningcorporaties bij de transformatie van panden naar woningen.

Literatuurlijst

Artikelen

- **Berkhuizen, WFR 2018/49**
P. Berkhuizen, 'Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – Invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw', *WFR* 2018/49, afl. 7230, p. 48-52.
- **Bijl, WFR 1990/1782**
D.B. Bijl, 'Interne levering in de omzetbelasting: vervaardiging en maatstaf van heffing', *WFR* 1990/1782, afl. 5941, p. 1757-1791.
- **Nieuwenhuizen, NTFR 2011/833**
W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', *NTFR* 2011/833, afl. 16, 2011.
- **Butzelaar, Btw-bulletin 2013/56**
B.E.A. Butzelaar, 'Het begrip 'vervaardiging' en 'in wezen nieuwbouw' ', *Btw-bulletin* 2013/56, afl. 5, p. 54-58.
- **Van der Wulp, MBB 2022/15**
M.D.J. van der Wulp, 'Transformatie van vastgoed en btw', *MBB* 2022/15, afl. 5, 2022.

Boeken

- **Berkhout & Van der Paardt 2022**
T.M. Berkhout & R.N.G. van der Paardt, *Basisboek Vastgoed Fiscaal*, Naarden 2022
- **Van Hilten & Van Kesteren 2020**
M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.
- **Wolf 2015**
R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015.

Kamerstukken

- MvT, *Kamerstukken II*, 2009/2010, 32 128, nr. 3
- Voorstel van wet, *Kamerstukken II* 1994/1995, 24 172, nr. 2.

Publicaties

- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

Overige stukken

- Belastingdienst, *Wanneer kunt u de startersvrijstelling krijgen (overdrachtsbelasting)?*, van

<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/woning/overdrachtsbelasting/startersvrijstelling/startersvrijstelling#:~:text=U%20bent%20meerderjarig%20en%20jonger,waarde%20in%20het%20economisch%20verkeer.>

- Capital Value (2023), *De woning(beleggings)markt in beeld 2023*, van <https://research.capitalvalue.nl/pages/koop-en-huurwoningmarkt>
- Capital Value (2023), *Woningtekort stijgt naar 400.000 woningen*, van <https://www.capitalvalue.nl/nieuws/woningtekort-stijgt-naar-400-000-woningen>
- CBS (2019), *13 duizend woningen door transformatie van gebouwen*, van <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/43/13-duizend-woningen-door-transformatie-van-gebouwen#:~:text=De%2013%20duizend%20nieuwe%20woningen,een%20keuken%20en%20een%20badkamer.>
- E. Rooijers (2016), *Leegstand onder kantoren gedaald*, van <https://fd.nl/ondernemen/1159150/kantorenmarkt-trekt-aan-bxc3caoYCMr3>
- Expertteam Vastgoedtransformatie RVO (2022), *Transformatie in cijfers: heden, verleden en perspectief*, van <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/06/10/transformatie-in-cijfers-heden-verleden-en-perspectief>
- Expertteam Woningbouw RVO (2022), *Vastgoedtransformatie*, van <https://www.rvo.nl/onderwerpen/expertteam-woningbouw/vastgoedtransformatie>
- Financieel Dagblad (2023), *CBS: prijs koopwoning met 2,4% omlaag*, van <https://fd.nl/economie/1465429/cbs-prijs-koopwoning-2-4-op-kwartaalbasis-omlaag-bxc3caoYCMr3>
- NOS Nieuws (2020), *Makelaars: huizenprijzen zijn blijven stijgen*, van <https://nos.nl/artikel/2352415-makelaars-huizenprijzen-zijn-blijven-stijgen>

Jurisprudentielijst

Hoge Raad der Nederlanden

- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3547, *BNB* 2013/110
- HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *V-N* 2022/49.11.
- HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *V-N* 2022/50.13.

Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (*Van Dijk's Boekhuis B.V.*).
- HvJ EU 4 oktober 2001, nr. C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (*Stichting 'Goed wonen'*).
- HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (*Maierhofer*).
- HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (*Fonden Marselisborg Lystebådshavn*).
- HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (*VOF Dressuurstal Jespers*).
- HvJ EU 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (*Heger*).
- HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (*Susanne Leichenich*).
- HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (*Woningstichting Maasdriel*).
- HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*).
- HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*).

Conclusies

- Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220.

Annotaties

- HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011, *BNB* 1983/76, annotatie L.F. Ploeger.
- HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, *FED* 2016,124, annotatie M.D.C. Gomes Vale Viga.
- HvJ EU 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869 (*Kozuba Premium Selection*), *BNB* 2018/26, annotatie B.G. van Zadelhoff.
- Rb. Zeeland-West-Brabant 26 april 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:1927, *V-N* 2019/55.14, annotatie Redactie Vakstudie Nieuws.

- HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *V-N* 2022/49.11, annotatie Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14, annotatie B.G. van Zadelhoff.
- HvJ EU 9 maart 2023, nr. C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (*État belge en Promo 54*), *V-N* 2023/13.14, annotatie Redactie Vakstudie Nieuws.