

---

---

## **Is het Nederlandse begrip 'in wezen nieuwbouw' in strijd met de Btw-richtlijn?**

Door: mw. F.V.A.L. Jongen MSc  
Post-Master Indirecte Belastingen  
2020/2021

---

**Geschreven door:      mw. F.V.A.L. Jongen MSc**  
**Post-Master Indirecte Belastingen, 2020/2021**

---

## Inhoudsopgave

Inhoudsopgave .....	1
Hoofdstuk 1    Inleiding.....	3
1.1    Inleiding .....	3
1.2    Probleemstelling.....	4
1.3    Opzet .....	4
Hoofdstuk 2    Europese en Nederlandse wet- en regelgeving rondom onroerende zaken en 'vervaardiging' .....	5
2.1 Doel van de btw .....	5
2.2 Europese wet- en regelgeving.....	5
2.3 Nederlandse wet- en regelgeving .....	7
2.4 Relevantie beoordeling vervaardigde onroerende zaak. ....	9
Hoofdstuk 3    Europese jurisprudentie.....	10
3.1 Jurisprudentie Hof van Justitie .....	10
Van Dijk's Boekhuis (1985).....	10
Dressuurstal Jespers (2006).....	10
Don Bosco Onroerend Goed BV (2009) .....	11
J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (2012).....	12
Kozuba Premium Selection (2017).....	12
KPC Herning (2019) .....	15
3.2 Conclusie .....	16
Hoofdstuk 4    Nationale jurisprudentie .....	17
4.1 Nationale jurisprudentie vervaardiging .....	17
Hoge Raad (1986): Verbouwing en splitsing van een pand.....	17
Hoge Raad (1987): West-Indisch Huis.....	17
Hoge Raad (2000): Schoolgebouw wordt appartementen.....	18
Hoge Raad (2010): woon-winkelpand wordt kinderdagverblijf ("in wezen nieuwbouw").....	18
4.2 Nationale jurisprudentie na 'in wezen nieuwbouw' .....	19

Hoge Raad (2016): Confectieschoen wordt orthopedische schoen.....	19
Hoge Raad (2018): Het Gevelarrest – btw-heffing in de bouw- en handelsfase ...	20
Rechtsbank (2019) en Gerechtshof (2020): Verbouwing Postkantoor .....	21
Rechtsbank (2019) en Gerechtshof (2020): Verbouwing wolstoffenfabriek .....	24
4.3 Conclusie .....	28
Hoofdstuk 5 Analyse.....	30
‘Verbouwing’ vs ‘In wezen nieuwbouw’? .....	30
Impact van sloop.....	31
Nederlandse wet in strijd met Btw-richtlijn? .....	32
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	34
Literatuurlijst .....	36
2.1 Literatuur.....	36
2.2 Jurisprudentieregister Hof van Justitie van de Europese Unie .....	36
Hoge Raad.....	36
Gerechtshoven.....	36
Rechtbanken .....	36

## Hoofdstuk 1 Inleiding

### 1.1 Inleiding

Op het eerste gezicht lijkt de wetgeving over de btw-behandeling van vastgoed redelijk overzichtelijk, deze is namelijk gekoppeld aan de levensloop van het vastgoed.

- De levering van 'nieuw' vastgoed, inclusief de leveringen hieraan voorafgaand in de bouwfase, is in beginsel belast met btw. Dit betreft de onbebouwde grond waarop wordt gebouwd (btw-bouwterrein) en een (gedeelte van) gebouw voor, op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming.
- De levering van 'oud' vastgoed is in beginsel vrijgesteld van btw. Hiervan is sprake na twee jaar na eerste ingebruikneming.

Het bovenstaande is in lijn met het doel van de btw, namelijk het belasten van verbruik/consumptie, door middel van het belasten van de toegevoegde waarde in de verschillende schakels van een transactieketen. In beginsel wordt met 'nieuw vastgoed' waarde toegevoegd en is btw-heffing hier derhalve op zijn plaats. De levering van oud vastgoed is in beginsel geen levering waarbij waarde is toegevoegd en daarnaast heeft (een deel van de) consumptie al plaatsgevonden. Het feit dat deze levering is vrijgesteld van btw is derhalve ook in lijn met het hiervoor genoemde doel.

Naast het hiervoor genoemde nieuwe en oude vastgoed zijn er echter ook diverse situaties waarbij de btw-behandeling van de levering van vastgoed lastig te bepalen is. Dit is met name het geval bij de levering van verbouwd vastgoed, waarbij zowel koper als verkoper graag zekerheid hebben over de btw-behandeling (en de ovb-behandeling) van de levering van het verbouwde vastgoed en derhalve afstemming zoeken bij de Belastingdienst. Hier rijst namelijk de vraag of sprake is van een gebouw dat zodanig is verbouwd dat het moet worden gezien als een nieuw gebouw voor de btw, ook wel bekend als 'vervaardiging' of 'in wezen nieuwbouw', of dat slechts sprake is van het opknappen van het oude gebouw.

Daarnaast is het ook denkbaar dat een oud gebouw zodanig wordt gesloopt dat het restant ervan niet meer de functie van een gebouw heeft en derhalve niets anders kan zijn dan de basis voor een nieuw te vervaardigen onroerende zaak.

Over de btw-behandeling van de levering van dergelijk verbouwd of gesloopt vastgoed is nog veel onduidelijkheid. Dat blijkt ook uit de discussie die is ontstaan naar aanleiding van het arrest van het Europees Hof van Justitie (hierna: "HvJ EU") d.d. 16 november 2017 (Kozuba Premium Selection)<sup>1</sup>, het Hoge Raad-arrest d.d. 5 oktober 2018

---

<sup>1</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

ten aanzien van de levering van een grotendeels gesloopt gebouw<sup>2</sup> en de twee recente uitspraken van Gerechtshof 's-Hertogenbosch d.d. 5 maart 2020 over vervaardiging<sup>3</sup>.

Hierbij rijst de vraag of in Nederland, in vergelijking met Europese wet- en regelgeving, de lat te hoog ligt om te kunnen spreken van in wezen nieuwbouw en dus de levering van het verbouwde vastgoed te belasten met btw.

## 1.2 Probleemstelling

*Is het Nederlandse begrip 'in wezen nieuwbouw' in strijd met de Btw-richtlijn en handelt Nederland door toepassing van dit vereiste in strijd met het doel van btw?*

Ter beantwoording van deze vraag ga ik in op de vraag of het Nederlandse begrip 'in wezen nieuwbouw' in lijn is met Europese wet- en regelgeving rondom 'verbouwing' en 'vervaardiging'. Daarnaast ga ik in op de vraag in welke mate sloop van invloed is op het omslagpunt van de levering van een oud gebouw (btw-vrijgesteld) naar de levering van de basis voor een nieuw te vervaardigen gebouw (btw-belast).

## 1.3 Opzet

In hoofdstuk 2 beschrijf ik de Europese en Nederlandse wet- en regelgeving met betrekking tot de levering van onroerende zaken. Daarna behandel ik in hoofdstuk 3 de relevante Europese jurisprudentie over de begrippen 'vervaardiging' en 'verbouwing'. Vervolgens ga ik in hoofdstuk 4 in op de relevante nationale jurisprudentie over 'vervaardiging' en 'in wezen nieuwbouw'. Daarna geef ik in hoofdstuk 5 mijn analyse weer van de in eerdere hoofdstukken vermelde jurisprudentie ter beantwoording van de probleemstelling. Tot slot geef ik in hoofdstuk 6 mijn conclusie.

---

<sup>2</sup> HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, BNB 2019/5.

<sup>3</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00177 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, nr. 19/00320.

## **Hoofdstuk 2 Europese en Nederlandse wet- en regelgeving rondom onroerende zaken en 'vervaardiging'**

Om mijn onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het van belang hoe het begrip vervaardiging in Europese en Nederlandse wet- en regelgeving is omschreven. In dit hoofdstuk ga ik eerst in op het doel van de btw. Daarna ga ik in op de relevante bepalingen in de Btw-richtlijn over vervaardiging, waarna ik vervolgens inga op de Nederlandse wet- en regelgeving op dit punt. Tot slot geef ik kort weer wat de relevantie is van het antwoord op de vraag of een gebouw al dan niet is vervaardigd.

### **2.1 Doel van de btw**

Volgens Van Hilten, Van Kesteren is de btw zoals wij deze in Europa kennen een benadering van een verbruiksbelasting.<sup>4</sup> Een verbruiksbelasting kan volgens de auteurs het beste worden omschreven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.

Door het HvJ EU wordt het doel van de Btw-richtlijn onder andere omschreven als het belasten van handelingen die de waarde van een betrokken goed beogen te verhogen.<sup>5</sup> Het HvJ EU geeft hiermee aan dat de btw tot doel heeft een handeling die tot een waardetoevoeging leidt, te belasten (btw: belasting over de toegevoegde waarde).

In geval van de levering van een (verbouwde) onroerende zaak<sup>6</sup> heeft de Advocaat-Generaal opgemerkt dat de logica achter de btw is economische activiteiten te belasten die toegevoegde waarde opleveren.<sup>7</sup> Het toevoegen van waarde gebeurt logischerwijs bij de oprichting van een nieuw gebouw.<sup>8</sup> De eerste levering van een nieuw gebouw betekent het einde van het productieproces en doet derhalve een verplichting ontstaan tot betaling van btw. Op een volgende, latere levering van dit gebouw (het gebruikte, oude gebouw) wordt derhalve geen btw meer geheven.<sup>9</sup> Het gebouw heeft het productieproces immers al (langere tijd) verlaten.

### **2.2 Europese wet- en regelgeving**

In het kader van de levering van (vervaardigde) onroerende zaken zijn met name de artikelen 14 en 18 Btw-richtlijn van belang voor de (op)levering van onroerende zaken

---

<sup>4</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studiereserie), Deventer: Wolters Kluwer 2020, paragraaf 1.6.4.

<sup>5</sup> Onder andere HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 55.

<sup>6</sup> De Wet OB spreekt over onroerende zaken, terwijl de Btw-richtlijn spreekt over onroerende goederen. Aangezien hier sprake is van een communautair begrip, hebben beide begrippen dezelfde strekking. In deze verhandeling gebruik ik het begrip onroerende zaak.

<sup>7</sup> Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona van het HvJ EU 4 juli 2017, C-308/16, (Kozuba Premium Selection), r.o. 71.

<sup>8</sup> Idem, r.o. 48.

<sup>9</sup> Idem, r.o. 47.

en artikelen 12 en 135 Btw-richtlijn voor de toepassing van de vrijstelling op de levering van onroerende zaken. Dit licht ik hierna toe.

#### (Op)levering van onroerende zaken

In artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn is de hoofdregel opgenomen voor de levering van goederen. Die regel bepaalt dat als levering van goederen wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. In lid 3 is bepaald dat de lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als levering *kunnen* beschouwen.

Een definitie van ‘werken in onroerende staat’ is in de Btw-richtlijn niet gegeven. Wel kent de Btw-richtlijn een omschrijving van het begrip een ‘werk in roerende staat’. In artikel 121 staat dat onder oplevering van een werk in roerende staat moet worden verstaan “ *de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd of samengesteld met behulp van stoffen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt (...).*”

Artikel 18, sub a Btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van het bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd gelijk *kunnen* stellen met een levering onder bezwarende titel, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.

#### Toepassing btw-vrijstelling levering gebouw

In artikel 135, lid 1, sub j Btw-richtlijn is opgenomen dat lidstaten een vrijstelling verlenen voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijhorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a) bedoelde leveringen.

In artikel 12 Btw-richtlijn wordt lidstaten de mogelijkheid gegeven om degene die bepaalde incidentele handelingen verricht aan te merken als belastingplichtige. Deze handelingen kunnen onder andere zijn de in artikel 12, lid 1, punt a) genoemde levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming of de in artikel 12, lid 1, punt b) genoemde levering van een bouwterrein.

Artikel 12, lid 2 Btw-richtlijn (i) geeft de definitie van een gebouw, (ii) biedt lidstaten de mogelijkheid om de voorwaarden voor toepassing van het in lid 1, onder a) bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip “bijbehorend terrein” te bepalen, en (iii) geeft lidstaten de mogelijkheid om andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toe te passen. Eén van de mogelijkheden is het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits dit tijdvak niet langer duurt dan 2 jaar.

Artikel 12, lid 2, tweede volzin stelt namelijk dat “De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‘bijbehorend terrein bepalen.’” Zoals later nog uitgebreid aan de orde zal komen, kan mijns inziens uit de formulering “toepassing van het in lid 1, onder a, bedoeld criterium” worden afgeleid dat lidstaten enkel de mogelijkheid hebben om, binnen de begrippen van de communautaire regelgeving, zelf te bepalen wanneer sprake is van een eerste ingebruikneming in geval van verbouwingen van gebouwen. Op basis van de tekst lijkt het dus aan de lidstaat te bepalen wanneer een verbouwing leidt tot nieuwe eerste ingebruikneming van een gebouw en derhalve van een btw-belaste levering. De lidstaat lijkt niet zelf de ruimte te hebben om de criteria te bepalen voor een ‘verbouwing’.

De Btw-richtlijn kent echter geen definitie van verbouwing. Om meer inzicht te krijgen kan nog gekeken worden naar de term ‘verbouwing van gebouwen’ in de verschillende taalversies van de Btw-richtlijn. In het Frans wordt gesproken van ‘transformations d’immeubles’ en in het Engels van ‘conversions of buildings’. Mijns inziens hebben de Engelse en Franse begrippen in het spraakgebruik een zwaardere lading dan het Nederlandse begrip verbouwing. Verbouwing kan in het spraakgebruik ook het verplaatsen van een enkel binnenmuurtje zijn. Daarmee is mijns inziens echter nog geen sprake van een ‘transformation’ of ‘conversion’. Deze laatste twee termen impliceren dat meer handelingen aan een gebouw moeten plaatsvinden om te kunnen spreken van een nieuwe eerste ingebruikneming, dan bij de term ‘verbouwing’ en lijken derhalve ‘strenger’ dan de Nederlandse taalversie.

### Implementatie in nationale wetgeving?

Artikelen 12, 14 en 18 van de Btw-richtlijn zijn zogenoemde kan-bepalingen. Lidstaten zijn niet verplicht deze artikelen te implementeren in hun nationale wetgeving. Hierbij valt op dat de vrijstelling van artikel 135, lid 1, sub j van de Btw-richtlijn, een verplichte bepaling, verwijst naar een specifiek onderdeel van artikel 12 voor de uitzondering op deze vrijstelling. Mijns inziens impliceert dit dat aan (dit gedeelte van) artikel 12 van de Btw-richtlijn een rechtstreekse werking toekomt. De lidstaten hebben derhalve de verplichting de levering van gebouwen voor de eerste ingebruikneming, alsmede bouwterreinen te belasten.

## 2.3 Nederlandse wet- en regelgeving

### (Op)levering van onroerende zaken

Een onroerende zaak kwalificeert als een goed voor de btw. Op grond van artikel 3, lid 1, sub a Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”) (implementatie van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn) vindt de levering plaats wanneer de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken overgaat of wordt overgedragen.

Op grond van artikel 3, lid 1, sub c Wet OB (implementatie van artikel 14, lid 3 Btw-richtlijn), is ook sprake van een levering voor de btw wanneer onroerende zaken worden opgeleverd door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van



andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen. Een voorbeeld van een dergelijke levering is de oplevering van een pand dat een aannemer op de grond van de opdrachtgever heeft gebouwd. Bij een dergelijke aanneming wordt de eigenaar van de grond juridisch door natrekking ook eigenaar van de op zijn grond gebouwde opstal en heeft daarmee de macht om als eigenaar over het pand te beschikken. Deze verkrijging door natrekking is echter geen levering als bedoeld in artikel 3, lid 1, sub a Wet OB. Doordat de oplevering alsnog wordt aangemerkt als een levering voor de btw, wordt aangesloten bij de regels die gelden voor de levering van een onroerende zaak én zijn de btw-herzieningsregels hierop van toepassing. Hierbij kan het gaan om een geheel nieuwe onroerende zaak of om een onroerende zaak die zodanig is verbouwd dat sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Indien de verbouwing (door een aannemer) niet leidt tot een vervaardiging, is geen sprake van een (op)levering, maar van een dienst aan de onroerende zaak. De btw-herzieningsregels zijn dan niet van toepassing.<sup>10</sup> De herzieningsregels zijn overigens wel van toepassing wanneer door een verbouwing een afzonderlijk investeringsgoed wordt gerealiseerd, zoals een dakkapel.<sup>11</sup>

Overigens is in artikel 3, lid 1, sub c Wet OB de term ‘vervaardigd’ opgenomen, terwijl deze term ontbreekt in artikel 14, lid 3 Btw-richtlijn. De term ‘vervaardigd’ vindt mogelijk zijn oorsprong in de uitwerking van het begrip werk in onroerende staat. Deze uitwerking is waarschijnlijk afgeleid van het begrip ‘oplevering van een werk in roerende staat’, zoals opgenomen in artikel 121 Btw-richtlijn waarin de term vervaardiging wel is opgenomen.

Artikel 18 Btw-richtlijn was geïmplementeerd in de Nederlandse wet in artikel 3, lid 3, onderdeel b Wet OB. Deze bepaling is echter per 1 januari 2014 vervallen (integratielevering).

#### **Toepassing van de vrijstelling**

De levering van een onroerende zaak is vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, letter a Wet OB. Uitgezonderd van toepassing van deze vrijstelling is de levering van een gebouw vóór, op of binnen twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming, oftewel een ‘nieuwe’ onroerende zaak, alsmede de levering van een bouwterrein. Deze leveringen zijn derhalve belast met btw.

Van een nieuwe onroerende zaak is sprake bij ‘echte’ nieuwbouw alsook wanneer als gevolg van een zeer ingrijpende verbouwing sprake is van vervaardiging van een (nieuwe) onroerende zaak (artikel 11, lid 5, letter b Wet OB).

---

<sup>10</sup> Om de btw-herzieningsregels ook op diensten aan onroerende zaken van toepassing te laten zijn, heeft het Ministerie van Financiën op 18 mei 2017 het conceptvoorstel “Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten” gepubliceerd. Inwerkingtreding van het conceptvoorstel is echter vooralsnog uitgesteld.

<sup>11</sup> HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10 (X).

In de jurisprudentie is invulling gegeven aan het begrip ‘vervaardiging’. Hierop ga ik in hoofdstuk 4 nader in. Om al een tipje van de sluier op te lichten, merk ik op dat het arrest Van Dijk’s Boekhuis van het HvJ EU, een Nederlandse zaak, het startpunt is voor een lange lijn van jurisprudentie. In dit arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat sprake moet zijn van ‘het voortbrengen van een goed dat te voren niet bestond’.<sup>12</sup>

## **2.4 Relevantie beoordeling vervaardigde onroerende zaak.**

Wanneer sprake is van de btw-belaste levering van een nieuwe of nieuw vervaardigde onroerende zaak, is de verkrijging in beginsel vrijgesteld van overdrachtsbelasting op basis van de samenloopvrijstelling van artikel 15, lid 1, sub a Wet BRV.<sup>13</sup> De verkrijging van ‘oud vastgoed’ dat vrijgesteld van btw geleverd wordt, is in beginsel wel belast met overdrachtsbelasting.<sup>14</sup> De boordeling of enkel sprake is van een verbouwde onroerende zaak of een nieuw vervaardigde onroerende zaak is derhalve ook voor de overdrachtsbelasting relevant.

Afhankelijk van de hoedanigheid en activiteiten van koper en verkoper, kunnen partijen een voorkeur hebben dat het gebouw juist wel of juist niet wordt aangemerkt als nieuw vervaardigd. Bijvoorbeeld:

- Als koper activiteiten verricht die recht geven op aftrek van voorbelasting, koopt deze het liefst nieuw vastgoed dat belast is met btw (aftrekbaar) en waarvan de verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Overdrachtsbelasting vormt immers in een dergelijk geval een kostenpost, btw niet.
- Als koper activiteiten verricht die geen recht geven op aftrek van voorbelasting, koopt deze het liefst ‘oud’ vastgoed dat is vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting. 21% btw is voor deze koper immers duurder dan 6% (in 2021 8%) overdrachtsbelasting.

Daarnaast is het zo dat de verkoper verantwoordelijk is voor het bepalen van de btw-behandeling, terwijl de verkrijger de belastingplichtige is voor de overdrachtsbelasting. Dit leidt ertoe dat partijen vaak zekerheid wensen over de fiscale status van het gebouw en derhalve afstemming zoeken bij de Belastingdienst. Gelet op de moeilijkheid om te bepalen of sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw, leidt dit in veel gevallen tot een lang afstemmingstraject. Daarnaast wordt de beoordeling door de Belastingdienst door marktpartijen als arbitrair ervaren.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis).

<sup>13</sup> De vrijstelling overdrachtsbelasting geldt niet als de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt én koper de btw geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Daarnaast geldt de vrijstelling niet wanneer de verkrijgingsprijs lager is dan de waarde economisch verkeer én de verkrijger de btw niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen (strafheffing).

<sup>14</sup> Behoudens toepassing van andere faciliteiten of vrijstellingen overdrachtsbelasting uit de Wet BRV.

<sup>15</sup> Brief van de NVB Vereniging voor ontwikkelaars en bouwondernemers aan het Ministerie van Financiën, d.d. 26 januari 2016 met kenmerk 004/CvR/CN.

## Hoofdstuk 3 Europese jurisprudentie

In dit hoofdstuk ga ik eerst in op de Europese jurisprudentie op het gebied van vervaardiging en verbouwing. Daarna geef ik een korte conclusie van mijn bevindingen.

### 3.1 Jurisprudentie Hof van Justitie

Zoals aangegeven in hoofdstuk 2 kent de Btw-richtlijn geen definitie van ‘verbouwing’ of ‘vervaardiging’, maar is invulling gegeven aan deze termen in de jurisprudentie. In deze paragraaf geef ik een chronologisch overzicht van relevante jurisprudentie.

#### Van Dijk’s Boekhuis (1985)<sup>16</sup>

Van Dijk’s Boekhuis houdt zich onder meer bezig met het herstel van gebruikte schoolboeken. Belanghebbende was van mening dat sprake was van de levering van een nieuw boek, belast met 4% btw. De Belastingdienst was echter van mening dat enkel sprake was van een (reparatie)dienst, belast met 18% btw, en legde een naheffingsaanslag op. De Hoge Raad besluit tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU.

Het HvJ EU overweegt dat het woord “vervaardigd” aan de hand van het spraakgebruik moet worden uitgelegd. Volgens het spraakgebruik (in 1985) betekent vervaardiging het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond (r.o 20). Er is volgens het HvJ EU slechts sprake van vervaardiging van een werk in roerende staat indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt (r.o. 21). Dit nieuwe goed ontstaat wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden (r.o 22).

Het HvJ EU merkt hierbij op dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, niet het vervaardigen van een werk in roerende staat is.

In de hedendaagse rechtspraak over de vervaardiging van onroerende zaken wordt nog steeds verwezen naar deze uitspraak. Ook na 35 jaar refereert de rechtspraak aan het arrest waarbij wordt gesteld dat vervaardiging het voortbrengen is van een goed dat tevoren niet bestond.

#### Dressuurstal Jaspers (2006)<sup>17</sup>

Jaspers exploiteert een trainings- en africhtingsstal voor paarden die in de hippische sport worden uitgebracht, met name in de discipline dressuur. Tegen vergoeding

---

<sup>16</sup> HvJ EG 14 mei 1985, 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis BV).

<sup>17</sup> Beschikking HvJ EU 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jaspers).

verzorgt Jespers de huisvesting, verzorging en africhting van de paarden. In geschil was of de prestaties van Jespers leidden tot de oplevering van een vervaardigd goed, zijnde een ander paard dan voorheen (ongetraind paard wordt een wedstrijdpaard voor dressuur) en derhalve het verlaagde btw-tarief van toepassing was op de oplevering.

Het HvJ EU merkt op dat, zoals geoordeeld in Van Dijk's Boekhuis, enkel sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt en dat er een nieuw goed is wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie verschilt van de functie van de verstrekte materialen. Dieren kunnen volgens het HvJ EU niet worden aangemerkt als 'materialen' en hun africhting kan niet worden beschouwd als de vervaardiging van een goed dat tevoren niet bestond (het HvJ ziet de africhting als een onderdeel van het biologisch proces van het paard, r.o. 27).

Mijns inziens blijkt uit dit arrest dat dieren niet nieuw kunnen worden vervaardigd. Het dier is volgens het HvJ EU geen materiaal en het trainen van een dier leidt niet tot een nieuwe functie, maar is slechts onderdeel van het biologische proces van het dier.

#### [Don Bosco Onroerend Goed BV \(2009\)<sup>18</sup>](#)

De zaak Don Bosco heeft niet direct betrekking op vervaardiging. Echter om een beter begrip te krijgen van de situatie in de hierna te behandelen zaken J.J. Komen en Zonen en KPC Herning bespreek ik deze zaak kort.

Don Bosco kocht een perceel met daarop twee gebouwen. Don Bosco was voornemens de twee gebouwen volledig te laten slopen om vervolgens op het vrijgekomen terrein nieuwe gebouwen te laten realiseren. Partijen kwamen overeen dat verkoper (na levering) een sloopvergunning zou aanvragen en voor haar rekening en risico de bebouwing zou laten slopen. Levering van het perceel vond plaats voordat de sloopwerkzaamheden waren afgerond.

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de levering van de bebouwde grond en de verplichting van verkoper tot sloop van deze bebouwing welke reeds is aangevangen tezamen één prestatie vormen die bestaat uit de (btw-belaste) levering van een onbebouwd terrein, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw is gevorderd. Samengevat: levering bebouwde grond + sloop in opdracht van en voor rekening en risico van verkoper = levering btw-bouwterrein.

---

<sup>18</sup> HvJ EU 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed BV).

### J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (2012)<sup>19</sup>

J.J. Komen heeft op 6 februari 2004 de eigendom verkregen van appartementsrechten op winkelruimten in een winkelpassage. Vóór de verkrijging heeft J.J. Komen (koper) in opdracht en voor rekening van verkoper sloopwerkzaamheden verricht, met het oog op de vervaardiging van de onroerende zaak tot een nieuw gebouw. Op het moment van levering was de winkelpassage nog in gebruik en was ten minste een winkel nog open. Het gebouw was derhalve nog 'geschikt voor gebruik'. Na de verkrijging heeft J.J. Komen de renovatie- en verbouwingswerkzaamheden voortgezet. Alle verrichte werkzaamheden tezamen, zowel die voor rekening van de verkoper als die voor rekening van J. J. Komen, hebben volgens J.J. Komen geleid tot de vervaardiging van een nieuw gebouw. In het kader van deze verbouwing is op geen enkel moment onbebouwde grond ontstaan. J.J. Komen heeft de passage aangekocht met btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting (samenloopvrijstelling). De Belastingdienst heeft een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd.

Het HvJ EU merkt op dat ten tijde van de levering nog geen sprake was van een nieuw gebouw. Het HvJ EU oordeelt dat geen sprake is van de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, omdat de oude onroerende zaak op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk is gesloopt door de verkoper en de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik is, terwijl de verbouwingswerkzaamheden om tot een nieuwe onroerende zaak te komen na die levering geheel door de koper zullen worden uitgevoerd.

De uitspraak van het HvJ EU is mijns inziens een terechte. Ondanks dat het de intentie van partijen was om een nieuw vervaardigde onroerende zaak te realiseren, en dit mogelijk uiteindelijk ook het geval was, was op het moment van levering (lees: de overdracht van de macht om als eigenaar te beschikken aan J.J. Komen) enkel sprake van de levering van een gedeeltelijk gesloopt gebouw dat haar functie als gebouw nog steeds vervulde. Wanneer echter niet J.J. Komen, maar verkoper zich ertoe zou hebben verplicht de renovatiewerkzaamheden te verrichten, was mijns inziens op basis van Don Bosco mogelijk sprake geweest van een samengestelde prestatie bestaande uit de levering van een nieuw vervaardigd gebouw.

### Kozuba Premium Selection (2017)<sup>20</sup>

Kozuba heeft in 2006 een van haar panden (een zomerhuis) in Polen verbouwd ten behoeve van haar eigen economische activiteit. Dit betrof een investering van 55% van de beginwaarde van het goed. Na verbouwing werd het gebouw verkocht.

In deze zaak wordt aan het HvJ EU voorgelegd of de Btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale Poolse regeling inzake de btw-vrijgestelde levering van gebouwen. In de

---

<sup>19</sup> HvJ EU 12 juli 2012, C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).

<sup>20</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

regeling is bepaald dat de hiervoor genoemde vrijstelling van toepassing is wanneer onder andere wordt voldaan aan het criterium dat de gedane uitgaven bij verbetering van een bestaand gebouw minder bedragen dan 30% van de beginwaarde van dat gebouw.<sup>21</sup>

Het HvJ EU geeft in het arrest aan dat het doel van de Btw-richtlijn is om consumptie te belasten. Het onderscheid dat gemaakt wordt tussen 'oude' en 'nieuwe' gebouwen in artikel 135, lid 1, onderdeel j jo. artikel 12, lid 1, sub a Btw-richtlijn wordt gezocht in het feit dat de levering van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. De Btw-richtlijn biedt derhalve (a contrario) de mogelijkheid om de levering van een verbouwd gebouw te belasten, aangezien het betreffende gebouw dankzij de verbouwing toegevoegde waarde heeft verkregen ten opzichte van de aanvankelijke constructie.<sup>22</sup>

Het HvJ EU onderkent de vrijheid van lidstaten om een kwantitatief criterium op te nemen in nationale wetgeving voor de 'eerste ingebruikneming' van verbouwde gebouwen, maar ziet het begrip 'verbouwing' in artikel 12, lid 2 Btw-richtlijn, als een unierechtelijk begrip. Het begrip 'verbouwing' moet volgens het HvJ EU worden uitgelegd in die zin dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om (i) het gebruik ervan te wijzigen of (ii) om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.<sup>23</sup> Het HvJ EU geeft ook aan dat deze uitlegging van het begrip verbouwing aansluit bij het doel van de Btw-richtlijn, dat er met name in bestaat een handeling te belasten die de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen. Bij nieuwe gebouwen ontstaat deze toegevoegde waarde doordat de bouwwerkzaamheden een overgang bewerkstelligen van een onbebouwd stuk grond naar een (bewoonbaar) gebouw. Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.<sup>24</sup>

In de Poolse regeling werd niet de term 'verbouwing' gehanteerd, maar de term 'verbetering'. Het HvJ EU geeft aan dat wanneer het begrip 'verbetering' door de nationale rechter op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip 'verbouwing', het terminologieverschil er niet toe leidt dat de nationale wet onverenigbaar is met de Btw-richtlijn.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> In de zaak stonden twee elementen van de Poolse regeling centraal. De Poolse regeling stelt namelijk voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw de dubbele voorwaarde dat (i) die eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling én (ii) de uitgaven voor de 'verbetering' ten minste 30% van de beginwaarde bedroegen.

<sup>22</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 31 en 32.

<sup>23</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 52.

<sup>24</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 55.

<sup>25</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 57.

Het HvJ EU oordeelt onder andere dat artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j) Btw-richtlijn er niet aan in de weg staan dat een lidstaat een kwantitatieve voorwaarde hanteert om te beoordelen of sprake is van de 'verbetering' van een bestaand gebouw, *"mits dat begrip „verbetering“ op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip „verbouwing“ in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, dat wil zeggen in die zin dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen."*<sup>26</sup>

Ik leid uit het oordeel van het HvJ EU af dat het verenigbaar is met de Btw-richtlijn dat een lidstaat een kwantitatief criterium hanteert als ondersteuning bij de beoordeling of sprake is van de btw-belaste levering van een verbouwd gebouw, zolang de regeling betrekking heeft op een 'verbouwing' in de zin van de Btw-richtlijn, ongeacht welke term is gehanteerd in de nationale wetgeving van de betreffende lidstaat. Enkel wanneer de term 'verbetering' uit de Poolse wetgeving overeenkomt met de communautaire uitlegging van 'verbouwing' zoals gegeven in Kozuba, is de nationale regeling in lijn met de Btw-richtlijn. Dit geldt mijns inziens voor zowel begrippen in nationale wetgeving die minder ingrijpende verbouwingen impliceren zoals 'verbetering', als voor begrippen die meer ingrijpende verbouwingen impliceren zoals 'vervaardiging'. Dit wordt ondersteund door het standpunt van het HvJ EU dat 'verbouwing' een unierechtelijk begrip is.

Voor de volledigheid merk ik op dat wanneer een lidstaat uitsluitend een kwantitatief criterium toepast voor de beoordeling van de btw-behandeling van levering van verbouwde gebouwen, dit mijns inziens niet verenigbaar is met de Btw-richtlijn. Er moet immers sprake zijn van de hiervoor genoemde veranderingen van betekenis die zijn bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

Daarnaast sluit het oordeel van het HvJ EU aan bij het doel van de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn beoogt namelijk volgens het HvJ EU in twee gevallen de levering wel te belasten. In de eerste plaats is dit als een pand zodanig ingrijpend is verbouwd dat het gebruik ervan is gewijzigd (dit lijkt een wezenlijke functiewijziging te impliceren). In de tweede plaats als een pand weliswaar dezelfde functie behoudt, maar zodanig ingrijpend is aangepast dat de gebruiker als het ware een ander soort pand betreft. Het pand is immers opnieuw een productieproces doorlopen en heeft daarvan het eindpunt bereikt.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat in tegenstelling tot het oordeel in Van Dijk's Boekhuis, voor 'verbouwing' geen functiewijziging is vereist.

---

<sup>26</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 59.

### KPC Herning (2019)<sup>27</sup>

Het Deense Havenbedrijf van Odense heeft een pakhuis - dat nog in gebruik is - geleverd aan een projectontwikkelaar, KPC Herning, onder de voorwaarde dat deze op het te leveren terrein sociale woningen voor jongeren ontwikkelt. Vervolgens heeft KPC Herning het nog steeds in gebruik zijnde pakhuis doorgeleverd aan een woningcorporatie. Daarbij zijn deze partijen overeengekomen dat KPC Herning turn-key nieuwbouwwoningen zal realiseren. De overeenkomsten die KPC Herning en de woningcorporatie hebben gesloten (de levering van de grond en de aanneemdienst) vormen één contractueel geheel. De woningcorporatie (koper) is hierbij verantwoordelijk voor de sloop van het bestaande pakhuis, met uitzondering van het middendeel van de gevelspits en enkele delen van de technische installaties. KPC Herning is vervolgens op basis van de gesloten overeenkomst verantwoordelijk voor de nieuwbouw.

Aan het HvJ EU werd de vraag voorgelegd of sprake was van een btw-belaste of btw-vrijgestelde levering van de grond gelet op de intentie van partijen dit te bebouwen.<sup>28</sup>

Het HvJ EU oordeelt dat:

- De levering van het Havenbedrijf aan KPC Herning (de eerste levering) betreft de btw-vrijgestelde levering van bebouwde grond. Aangezien het Havenbedrijf als verkoper niet betrokken is bij sloop of de bouw, kunnen de sloop- en bouwwerkzaamheden uit een latere transactie niet worden toegerekend aan deze eerste transactie;
- De levering van KPC Herning aan de woningcorporatie (de tweede levering) kwalificeert eveneens als een btw-vrijgestelde levering van bebouwde grond. Daarbij hecht het HvJ EU het meeste belang aan het feit dat het pakhuis op het moment van levering nog in gebruik is (de J.J. Komen-toets) én dat verkoper niet is betrokken bij de sloop van het pakhuis (de Don Bosco-toets). Doordat verkoper niet is betrokken bij de sloop, kunnen volgens het HvJ EU de sloop van het pakhuis en de verkoop ervan niet worden gezien als één samengestelde prestatie.

Op basis van KPC Herning, in samenhang met het hiervoor behandelde arrest Don Bosco, blijkt dat de “levering van een oud gebouw + (verplichting tot) sloop + (verplichting tot) bouw” door één ondernemer leidt tot de samengestelde prestatie

---

<sup>27</sup> HvJ EU 4 september 2019, nr. C-71/18 (KPC Herning).

<sup>28</sup> Op grond van Deense wetgeving is onder andere sprake van een btw-belaste levering van een bouwterrein in geval van de levering van bebouwde grond waarbij uit de koopovereenkomst blijkt dat de gebouwen worden aangekocht teneinde door de koper te worden gesloopt. De Deense wet gaat op dit punt dus verder dan de Nederlandse wet. Op basis van de Nederlandse wet is de hiervoor geschetste levering btw-vrijgesteld (artikel 11, lid 1, sub a jo. lid 6). Indien de sloop van de bebouwing plaatsvindt voor rekening van verkoper kan in Nederland wel sprake zijn van de btw-belaste levering van een bouwterrein wanneer bebouwde grond wordt geleverd (Don Bosco).



bestaande uit de levering van een nieuw gebouw. Echter indien het onderdeel 'sloop' door de koper wordt uitgevoerd (die dit had uitbesteed aan een derde), kunnen de afzonderlijke elementen niet worden opgeteld, omdat de chronische volgorde van de elementen dat niet toelaat.<sup>29</sup>

### 3.2 Conclusie

In het arrest Van Dijk's Boekhuis heeft het HvJ EU geoordeeld dat slechts sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Dit nieuwe goed ontstaat wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Dieren kunnen volgens het HvJ EU niet worden aangemerkt als 'materialen'.

In de arresten J.J. Komen, Don Bosco en KPC Herning heeft het HvJ EU geoordeeld over de levering van onroerende zaken voordat of terwijl de sloop- of verbouwingen werkzaamheden plaatsvonden. Een 'verbouwing' omvat met name het geval waarin voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden hebben plaatsgevonden. Er kan ook sprake zijn van de btw-belaste levering van een verbouwd gebouw wanneer de verkoper na levering de (gedeeltelijke) sloop en (ver)bouw(ing) voor zijn rekening neemt. Er is dan op basis van Don Bosco en KPC Herning sprake van een samengestelde prestatie die leidt tot de btw-belaste levering van een onroerende zaak. Echter, wanneer de sloop niet in opdracht van en voor rekening van verkoper worden uitgevoerd, bestaat een dergelijke samengestelde prestatie niet.

In het arrest Kozuba heeft het HvJ EU geoordeeld over de uitlegging van het unierechtelijke begrip 'verbouwing'. Om te kunnen spreken van de verbouwing van een gebouw in de zin van de Btw-richtlijn moet het gebouw veranderingen van betekenis hebben ondergaan die zijn bedoeld om (i) het gebruik ervan te wijzigen (dit lijkt een wezenlijke functiewijziging te impliceren) of (ii) om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Aangezien 'verbouwing' een unierechtelijk begrip is, moet de implementatie van de uitzondering op de vrijstelling voor verbouwde gebouwen in alle lidstaten op gelijke wijze worden uitgelegd. Volgens het HvJ EU geeft de Btw-richtlijn wel de ruimte om als aanwijzing een investeringscriterium op te nemen in nationale wetgeving om te beoordelen of sprake is van een eerste ingebruikneming, mits wordt voldaan aan de door het HvJ EU gegeven communautaire uitleg van het begrip 'verbouwing'. Dit geldt mijns inziens voor zowel begrippen in nationale wetgeving die minder ingrijpende verbouwingen lijken te impliceren zoals 'verbetering', als begrippen die meer ingrijpende verbouwingen lijken te impliceren zoals 'vervaardiging'.

---

<sup>29</sup> F.V.A.L. Jongen en J.R.M. Kindt, Sloop doorbreekt samengestelde prestatie, BtwBrief 2019/97.

## Hoofdstuk 4 Nationale jurisprudentie

Over de vraag of sprake is van een nieuw (vervaardigd) gebouw, zodat de levering van dit gebouw belast is met btw (en vaak vrijgesteld van overdrachtsbelasting), zijn in Nederland diverse procedures gevoerd. In dit hoofdstuk ga ik in op een selectie van de Nederlandse jurisprudentie, zowel voor als na het 'in wezen nieuwbouw' criterium door de Hoge Raad (hierna: 'HR') in het leven is geroepen. Daarna geef ik een korte conclusie van mijn bevindingen.

### 4.1 Nationale jurisprudentie vervaardiging

#### Hoge Raad (1986): Verbouwing en splitsing van een pand<sup>30</sup>

Een BV heeft een oud pand gekocht voor een koopprijs van fl. 470.000 en laten verbouwen voor fl. 368.427. De werkzaamheden hielden onder meer in de splitsing van het pand in twee afzonderlijk te gebruiken gedeelten (woningen). In geschil was of sprake was van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

De HR oordeelt op basis van Van Dijk's Boekhuis dat men voor 'vervaardiging' moet aansluiten bij het spraakgebruik en dit inhoudt het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Verbouwing en splitsing van een bestaand pand zoals in de zaak houden niet een ingrijpende wijziging in dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Derhalve is geen sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

#### Hoge Raad (1987): West-Indisch Huis<sup>31</sup>

In 1975 zijn de zolderverdiepingen van het West-Indisch Huis, een monumentaal pand, verwoest, ondergelegen verdiepingen waren aangetast door de brand en hadden waterschade. Het West-Indisch Huis werd in de jaren daarna verbouwd tot o.a. 7 woningen, zalen voor ontvangsten en huwelijken en verhuurbare ruimten voor de Volksuniversiteit of een hotel.

De HR oordeelt dat de werkzaamheden geen goed hebben voortgebracht dat tevoren niet bestond. Het monumentaal pand heeft namelijk, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nooit opgehouden als zodanig te bestaan en het uiterlijk is bij de restauratie en reconstructie grotendeels ongewijzigd gehandhaafd.

Naar aanleiding van het hiervoor vermelde arrest Kozuba merken Van Hilten en Van Kesteren op dat het nog maar de vraag is of dat wanneer het West-Indisch Huis opnieuw zou worden voorgelegd aan de nationale rechter deze tot dezelfde beslissing was gekomen.<sup>32</sup> Kozuba biedt immers de ruimte dat een verbouwing waarbij de

<sup>30</sup> HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59.

<sup>31</sup> HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243.

<sup>32</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieserie), Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 131.

omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend zijn gewijzigd. Dit laatste is mijns inziens voor het deels afgebrande, door waterschade deels onbruikbare gebouw het geval.

#### Hoge Raad (2000): Schoolgebouw wordt appartementen<sup>33</sup>

Belanghebbende had een schoolgebouw gekocht voor fl. 425.000 en had dit voor ruim fl. 250.000 verbouwd tot een appartementencomplex. In elk van de 8 klaslokalen zijn 2 eenkamerappartementen gerealiseerd met gedeelde sanitaire voorzieningen. Uit de feiten en omstandigheden blijkt niet dat ook werkzaamheden aan de buitenkant van het gebouw hebben plaatsgevonden. De vraag was of de werkzaamheden hadden geleid tot een vervaardigd goed.

De HR oordeelt dat sprake is van een vervaardigd goed. Uit de hoeveelheid werkzaamheden en de aard van die werkzaamheden kan worden afgeleid dat de verrichte werkzaamheden het oorspronkelijke schoolgebouw radicaal hebben gewijzigd en dat het gebouw een geheel nieuwe aanwendingsmogelijkheid heeft gekregen, namelijk een appartementencomplex dat geschikt is voor bewoning. Er is derhalve sprake van een functiewijziging in samenhang met een zodanige verbouwing dat het appartementencomplex niet kan worden vereenzelvigd met de oorspronkelijke zaak, het schoolgebouw.

Uit deze zaak kan, in tegenstelling tot het West-Indisch Huis arrest, worden afgeleid dat een uiterlijke wijziging van de onroerende zaak niet vereist/doorslaggevend is om tot vervaardiging te komen.

#### Hoge Raad (2010): woon-winkelpand wordt kinderdagverblijf ("in wezen nieuwbouw")<sup>34</sup>

Belanghebbende had een woon-winkelpand gekocht waarin tot het moment van de levering een tandtechnisch laboratorium was gevestigd in de winkelruimte. Belanghebbende heeft het winkelpand met de woning verbouwd tot kinderdagverblijf. Bij deze verbouwing is het uiterlijk van het pand nagenoeg onveranderd gebleven. Op de begane grond is de voorpui vernieuwd en is een speelterrein aangelegd.

Het HR oordeelde dat op basis van Van Dijk's Boekhuis, sprake is van vervaardiging in de zin van deze bepaling indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

Voor het woon-winkelpand acht de HR dit niet het geval, aangezien volgens de stukken geen ingrepen van zodanige aard hebben plaatsgevonden aan de indeling van het

---

<sup>33</sup> HR 7 juni 2000, nr. 35 388, V-N 2000/29.27.

<sup>34</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21.

pand dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dat de pui op de begane grond is vernieuwd en een speelterrein is aangelegd, doet aan deze gevolgtrekking niet af.

De HR lijkt de term ‘vervaardiging’ te hebben gepreciseerd voor de toepassing op onroerende zaken, ‘in wezen nieuwbouw’. Dit criterium leidt echter niet tot meer duidelijkheid, zoals zowel Wolf<sup>35</sup> als Bijl<sup>36</sup> aangeven in hun annotaties bij het arrest. Wolf merkt zelfs op dat commentatoren, de Belastingdienst en marktpartijen zich geen raad weten met dit nieuwe criterium. De vraag is echter of wel sprake is van een nieuw criterium. Mijns inziens is dit niet het geval. Zoals blijkt uit de hierna vermelde jurisprudentie blijven dezelfde criteria van toepassing als vóór 2010. Ook Van Hilten en Van Kesteren merken op dat in nieuwe jurisprudentie criteria als functiewijziging, omvangrijke investering en wijziging in het uiterlijk ook in de toekomst bruikbare ingrediënten zullen zijn van de beoordeling of een gebouw (of mogelijk delen daarvan) nieuw is.<sup>37</sup>

#### **4.2 Nationale jurisprudentie na ‘in wezen nieuwbouw’**

Sinds 2010 is in de Nederlandse rechtspraak regelmatig geoordeeld over de vraag of verbouwingswerkzaamheden hebben geleid tot in wezen nieuwbouw. Uit deze arresten kunnen de afzonderlijke criteria voor deze beoordeling worden afgeleid. Deze criteria zijn mijns inziens helder samengevat in de zaak van Rechtbank Zeeland – West-Brabant van 26 april 2019 waar sprake was van in wezen nieuwbouw, welke ik hierna, samen met de uitspraak van het Gerechtshof, behandel. Parallel met deze zaak lag bij dezelfde gerechtelijke instanties de zaak voor inzake de verbouwing van de wolstoffenfabriek, die heeft geleid tot een andere uitkomst.

Alvorens ik op deze twee zaken inga, bespreek ik eerst kort het orthopedische schoenarrest, waarin is geoordeeld dat voor roerende en onroerende goederen dezelfde criteria gelden om te kunnen spreken van vervaardig, en arrest van HR 5 oktober 2018, beter bekend als het gevelarrest. In deze laatste zaak lijkt de HR een omslagpunt aan te wijzen tijdens de verbouwingswerkzaamheden waarop een oud gebouw niet langer de functie van gebouw vervult en derhalve niets anders kan zijn dan de basis voor een nieuw te vervaardigen gebouw (ergo: daarna is per definitie sprake van vervaardiging / in wezen nieuwbouw).

#### **Hoge Raad (2016): Confectieschoen wordt orthopedische schoen<sup>38</sup>**

Een specialist past confectieschoenen aan voor personen met orthopedische aandoening aan hun voeten. Het uiterlijk van de schoenen blijft zoveel mogelijk in

---

<sup>35</sup> R.A. Wolf, Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw, NTFR 2011/694.

<sup>36</sup> D.B. Bijl, Vervaardiging van een onroerend goed, BNB 2011/42c.

<sup>37</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieserie), Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 311.

<sup>38</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, FED 2016/124.

stand, maar de binnen en buitenzool worden vervangen, de binnenkant van de schoen wordt opengesneden en aangepast.

De HR stelt dat voor roerende en onroerende goederen dezelfde criteria gelden om te spreken van vervaardiging. De HR oordeelt dat het gerechtshof terecht heeft geoordeeld dat sprake was van een nieuw vervaardigd goed. Het Hof heeft hierbij expliciet overwogen dat een functiewijzing niet noodzakelijk is en dat het grootste deel van de schoen in uiterlijk niet veranderd is.

### Hoge Raad (2018): Het Gevelarrest – btw-heffing in de bouw- en handelsfase<sup>39</sup>

De vraag die bij de HR voorlag was of de levering van een onroerende zaak waarvan het verbouwingsproces gaande was, ofwel het oude bedrijfspand tot voorwerp heeft, dan wel betrekking heeft op een gebouw in de zin van artikel 11, lid 1, sub a, ten eerste, Wet OB. In die zaak ging het onder meer over de status van het geleverde op het transactiemoment (werkzaamheden waren nog niet afgerond).

Op het moment van levering op 1 oktober 2007 was het betreffende bedrijfspand gesloopt met uitzondering van het in de nieuwbouw te integreren gedeelte van de oude voorgevel. Daarnaast is 75% van de vloerplaat van de oudbouw blijven liggen en zijn in het nog resterende deel van de vloerplaat gaten aangebracht waarin 35 stalen funderingspalen zijn aangebracht. Men was al met de verbouwingswerkzaamheden aangevangen.

De HR oordeelt dat het oude bedrijfspand op het moment van levering nagenoeg geheel was gesloopt en in die staat op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand kon worden gebruikt.<sup>40</sup> Derhalve kan het geleverde (bouw)werk uitsluitend dienen als basis voor een nieuw te vervaardigen onroerende zaak. Met inachtneming van de ruime werkingsfeer die toekomt aan uitzonderingen op een vrijstelling van btw, is derhalve sprake van een levering die is uitgezonderd van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste, Wet OB.

Mijns inziens oordeelt de HR dat er tijdens de verbouwingswerkzaamheden een omslagpunt kan worden aangewezen waarop een oud gebouw niet langer de functie van gebouw kan vervullen. Door het bereiken van dit omslagpunt vindt de latere levering van het gebouw – *gelet op de ruime werkingsfeer van de uitzondering op een btw-vrijstelling* – te allen tijde btw-belast plaats. Uit het arrest is derhalve af te leiden dat nadat een gebouw het omslagpunt heeft bereikt waarop het niet meer de functie van gebouw vervult, het restant terug in de bouw- en handelsfase komt en daardoor het vastgoed btw-technisch opnieuw zijn levensloop begint. Door de levering van vastgoed na het omslagpunt (vastgoed in de bouw- en handelsfase) te belasten met

---

<sup>39</sup> HR 5 oktober 2018, zaak 16/04577, BNB 2019/5.

<sup>40</sup> HR 5 oktober 2018, zaak 16/04577, BNB 2019/5, r.o. 2.6.

btw, sluit de HR aan bij het doel van de Btw-richtlijn om met name handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen.

In de A-G conclusie bij deze zaak, is Advocaat-Generaal Ettema kort ingegaan op het arrest Kozuba.<sup>41</sup> Zij merkt op dat, in tegenstelling tot de Btw-richtlijn, op grond van de Nederlandse Wet OB een verbouwing slechts tot een eerste ingebruikneming leidt indien de verbouwing heeft geleid tot een vervaardigd goed. Dit is het geval wanneer 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Volgens de A-G vergt dit vereiste 'meer' dan de eis die het HvJ EU aan een verbouwing stelt, namelijk dat sprake is van een functiewijziging of ingrijpende aanpassing. Volgens de A-G leidt immers niet elke functiewijziging of ingrijpende aanpassing tot in wezen nieuwbouw. Omdat het Nederlandse vereiste vervaardiging strenger is, mag Nederland volgens de A-G deze definitie van 'verbouwing' hanteren.

Zoals aangegeven in hoofdstuk 3 bij de bespreking van Kozuba, is het begrip verbouwing in artikel 12 Btw-richtlijn een unierechtelijk begrip. Derhalve moet de implementatie van de uitzondering op de vrijstelling voor verbouwde gebouwen in de lidstaten op gelijke wijze worden uitgelegd. Mijns inziens kan uit het oordeel van het HvJ EU worden afgeleid dat de Btw-richtlijn lidstaten de ruimte geeft om een eigen, ondersteunend kwantitatief criterium op te nemen in nationale wetgeving om te beoordelen of sprake is van een eerste ingebruikneming, mits wordt voldaan aan de door het HvJ EU gegeven communautaire uitleg van het begrip 'verbouwing'. Wanneer een andere term dan verbouwing, in casu 'verbetering', wordt uitgelegd als synoniem voor de term 'verbouwing', leidt deze afwijkende term in de nationale btw-wet er niet toe dat deze wet onverenigbaar is met de Btw-richtlijn. Mijns inziens betekent dit dat wanneer een afwijkende term anders wordt uitgelegd dan de term 'verbouwing', deze nationale bepaling daardoor wel onverenigbaar is met de Btw-richtlijn. Dit geldt mijns inziens, anders dan de Advocaat-Generaal vindt, voor zowel begrippen in nationale wetgeving die minder ingrijpende verbouwingen impliceren zoals 'verbetering', alsook voor begrippen die meer ingrijpende verbouwingswerkzaamheden impliceren zoals bijvoorbeeld 'vervaardiging'.

### **Rechtsbank (2019) en Gerechtshof (2020): Verbouwing Postkantoor<sup>42</sup>**

In de zaak was sprake van de levering van een verbouwd voormalig postgebouw. De vraag die speelde is of het gebouw zodanig was verbouwd dat sprake was van in wezen nieuwbouw en de levering van het gebouw derhalve was belast met btw en vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

---

<sup>41</sup> Conclusie A-G 12 december 2017, nr. 16/04577, V-N 2018/7.15, r.o. 6.25 en 6.26.

<sup>42</sup> Rechtsbank Zeeland – West-Brabant 26 april 2019, zaak AWB 17/3424, V-N 2019 52.25.1. en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, zaak 19/00320, V-N 2020/23.18.

De verbouwingswerkzaamheden kunnen als volgt worden samengevat<sup>43</sup>:

- Het perceel met daarop het voormalige postgebouw (hierna: "het postgebouw") en het naastgelegen perceel waarvan de bebouwing na levering is gesloopt, was gefaseerd gekocht voor € 4.644.000. De werkzaamheden hebben € 15.671.000 gekost. Dit betekent dat de kosten van de verbouwing meer dan 300% van de beginwaarde van de onroerende zaak bedragen.
- Het postgebouw was een betonnen constructie met hoge verdiepingen en smalle raampartijen en met een binnenplaats die gebruikt werd als laad- en losruimte en parkeerplaats.
- In het postgebouw zijn onder andere binnen- en buitenmuren, vloeren en gevelwanden gesloopt en verwijderd. Voor zover deze deel uitmaakten van de stabiliteitsconstructie gehandhaafd.
- De begane grond van het postgebouw is uitgebreid met een substantiële aanbouw (30% toename ten opzichte van het bestaande vloeroppervlak) waarop een parkeerdek is gerealiseerd (tezamen 57% toename vloeroppervlak). Voor de realisatie is een nieuwe verzwaarde vloer met fundering geplaatst en een nieuwe draagconstructie gerealiseerd.
- Er zijn een supermarkt met magazijn, drogisterij, receptie, bar/restaurant, een nieuwe entree voor de kantoren en drie nieuwe ingangen gerealiseerd.
- Aan de buitenzijde zijn oorspronkelijke smalle raampartijen, buitengevelwanden en betonnen constructie verwijderd. In plaats daarvan zijn stalen draagconstructies, grote raampartijen en enkele betonnen geveldelen na intensieve opknappbeurt aangebracht.
- Op het dak van het postgebouw is een zendmast en een groot deel van het ketelhuis verwijderd en is een vijfde verdieping gerealiseerd.
- Het postgebouw is voorzien van nieuwe installaties en nieuw leidingwerk.
- Op deze plaats de gesloopte zijvleugel van het Postgebouw zijn nieuwe huurwoningen gerealiseerd. Deze zijn kadastraal gesplitst van de verbouwde onroerende zaak. Dit perceel vormt geen onderdeel van het onderhavige geschil.

Zowel belanghebbende als de Belastingdienst zijn van mening dat de onroerende zaak na de (ver)bouwwerkzaamheden als één onroerende zaak moet worden gekwalificeerd.

### **Rechtbank**

Bij de beoordeling of sprake is van in wezen nieuwbouw overweegt de Rechtbank dat vervaardiging inhoudt het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.<sup>44</sup> Dit is het geval indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw plaatsvindt.<sup>45</sup> De Rechtbank geeft aan dat de nadere invulling van de norm

---

<sup>43</sup> Voor de volledige omschrijving van de verbouwingswerkzaamheden, zie Rechtbank Zeeland – West-Brabant 26 april 2019, zaak AWB 17/3424, V-N 2019 52.25.1.

<sup>44</sup> HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, Van Dijk's Boekhuis.

<sup>45</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21.

‘in wezen nieuwbouw’ in de jurisprudentie nog niet volledig eenduidig heeft plaatsgevonden. Bij haar oordeel slaat de Rechtbank acht op de belangrijkste deelnormen voor de invulling van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’:

- **Wijziging in de bouwkundige constructie**<sup>46</sup>  
De Rechtbank geeft aan dat uit een conclusie van Advocaat-Generaal Van Hilten<sup>47</sup> blijkt dat “wijziging in de bouwkundige constructie” bij de verbouwing als concreet criterium kan gelden bij de beantwoording van de vraag of werkzaamheden aan een onroerende zaak hebben geleid tot vervaardiging van een nieuw goed.
- **Wijziging in de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid)**<sup>48</sup>  
Hierbij merkt de Rechtbank op dat het gelijk blijven van de uitstraling van een gebouw, er niet aan af hoeft te doen dat sprake is van in wezen nieuwbouw. Nieuwbouw kan immers gepaard gaan met behoud van de (uitstraling aan de) buitenkant.<sup>49</sup>
- **Functiewijziging**<sup>50</sup>  
Het HvJ EU heeft in de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV<sup>51</sup> geoordeeld dat de functiewijziging van belang kan zijn in het kader van de vraag hoe ingrijpend er verbouwd is. De HR acht een functiewijziging evenwel niet noodzakelijk / doorslaggevend om tot vervaardiging te komen.<sup>52</sup>
- **Gedane investeringen**<sup>53</sup>  
De Rechtbank verwijst in dit kader naar de hiervoor behandelde HvJ EU zaak Kozuba.

In de zaak is zowel sprake van wijzigingen in de bouwkundige constructie als van de bouwkundige identiteit en de functie van het voormalige postgebouw, waarbij voor een groot bedrag is geïnvesteerd. Op basis van al deze elementen samen beziend, oordeelt de Rechtbank dat sprake is van de levering van een nieuw vervaardigd goed.

### **Gerechtshof**

Het gerechtshof oordeelt net als de Rechtbank dat sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Het Hof benoemt hierbij niet letterlijk de vier criteria die de Rechtbank heeft gedefinieerd, al zijn uit haar overwegingen wel elementen te herkennen. De

---

<sup>46</sup> Mijns inziens kan dit criterium onder andere ook worden afgeleid uit Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, V-N Vandaag 2016/1782, r.o. 4.9.

<sup>47</sup> Conclusie A-G 8 maart 2013, nr. 11/00701, V-N 2013/18.18, onder 5.4.2.

<sup>48</sup> Dit kan worden afgeleid uit onder andere HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, V-N 2013/18.19, r.o. 4.4 en Rechtbank Gelderland 7 augustus 2014, nr. AWB 11/5254, V-N 2014/54.3.2, r.o. 24.

<sup>49</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, FED 2016/124.

<sup>50</sup> De Rechtbank verwijst naar HvJ EU 12 juli 2012, C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV tegen Staatssecretaris van Financiën). Mijns inziens kan dit punt eveneens worden afgeleid uit onder andere HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 22 en HR 7 juni 2000, nr. 35 388, V-N 2000/29.27, r.o. 5.2.

<sup>51</sup> HvJ EU 12 juli 2012, C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).

<sup>52</sup> HR 23 september 2016, zaak 15/01732, BNB 2016/226.

<sup>53</sup> Dit kan worden afgeleid uit o.a. HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21.



overwegingen in r.o. 4.6 lijken betrekking te hebben op i) de bouwkundige wijzigingen, ii) wijzigingen in de bouwkundige constructie, iii) het integreren van de verschillende percelen tot een geheel en de afsplitsing van een gedeelte, iv) het gebruik/de functiewijziging en v) de herkenbaarheid aan binnen- en buitenkant.

### *Conclusie*

Uit het doolhof van rechtspraak dat Nederland kent over de vervaardiging van onroerende zaken weet de Rechtbank in de procedure over het Postgebouw vier deelnormen te formuleren voor de invulling van het begrip 'in wezen nieuwbouw'. Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank, maar haalt helaas de vier deelnormen niet nogmaals aan. Uit haar overweging kunnen echter wel vergelijkbare normen gehaald worden.

Vanuit oogpunt van de rechtsvorming had ik gehoopt dat het Hof ook zou toekomen aan de behandeling van de overige argumenten van belanghebbende.

Belanghebbende was namelijk ook van mening dat:

- 1) de onroerende zaak tijdens de bouwwerkzaamheden niet langer de functie van gebouw kon vervullen. Door de sloopwerkzaamheden was op het dieptepunt enkel nog een karkas van het gebouw aanwezig dat amper overeind beleef staan. Het restant aan bebouwing kon volgens belanghebbende derhalve slechts als basis voor een (nieuw) te vervaardigen onroerende zaak dienen<sup>54</sup>; en
- 2) de gedane investering van dusdanige hoogte is (341% van de aanschafwaarde) dat gelet op het doel van de Btw-richtlijn om consumptie te belasten, deze investering, deze waardetoevoeging, een prestatie is die btw belast is.<sup>55</sup> Mogelijk was het Hof dan ingegaan op de invloed van het Kozuba-arrest op de Nederlandse situatie, wat voor de dagelijkse praktijk een welkome invulling zou zijn.

Aangezien geen cassatie is ingesteld in deze procedure, is de uitspraak van het Gerechtshof het eindstation van deze zaak.

### **Rechtbank (2019) en Gerechtshof (2020): Verbouwing wolstoffenfabriek<sup>56</sup>**

In deze zaak was sprake van de levering van een verbouwde voormalige wolstoffenfabriek. Ook hier was de vraag of het gebouw zodanig was verbouwd dat sprake was van in wezen nieuwbouw.

De oude fabriek was aangemerkt als rijksmonument. De rechtszaak heeft enkel betrekking op het monumentale gedeelte van fabrieksterrein, de overige delen zijn volledig gesloopt. Bij de verkennende onderzoeken die zijn verricht om het gebouw te

<sup>54</sup> HR 5 oktober 2018, zaak 16/04577, BNB 2019/5.

<sup>55</sup> Mede gelet op HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

<sup>56</sup> Rechtbank Zeeland – West-Brabant 26 februari 2019, zaak BRE 17/3002, NTFR 2019/12.6 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, zaak 19/00177, V-N 2020/23.17.

herontwikkelen heeft men altijd beoogd de beeldbepalende elementen, zijnde het ketelhuis met schoorsteen, de fabrieksstraat, de gietijzeren zuilen en de contouren van de sheddaken, te behouden.

De verbouwingswerkzaamheden kunnen als volgt worden samengevat:

- Dit deel van de fabriek is voor € 1.400.000 gekocht en voor € 11.000.000 verbouwd.
- De fabrieksstraat van 330 meter lang is voor eenderde deel aan beide uiteinden gesloopt. Ook zijn aan beide kanten van de fabrieksstraat grote doorgangen in de muren aangebracht die de entrees van de diverse winkels vormen.
- Tussenmuren zijn verwijderd.
- Het dak is geheel vernieuwd waarbij wel de kenmerkende vorm is behouden (sheddaken).
- De gietijzeren zuilen zijn gerepareerd ofwel vervangen.
- Er zijn nieuwe staalconstructies aangebracht ter uitbreiding van het benodigde draagvermogen voor de nieuwe dakconstructie en ter compensatie van de verwijderde wanden die een stabiliteitsfunctie hadden.
- De vloer is grotendeels vernieuwd en de fundering aangepast (verhoging draagkracht van 400 kilogram per m<sup>2</sup> naar 1.000 kilogram per m<sup>2</sup>).
- Het ketelhuis (dak, vloer en draagconstructie vervangen) en de bijbehorende schoorsteen zijn nog in herkenbare vorm aanwezig. De schoorsteen heeft in de nieuwe opzet geen functie meer.

### **Rechtbank**

De Rechtbank heeft geoordeeld dat sprake was van in wezen nieuwbouw. De binnenmuren met een stabilisatiefunctie zijn namelijk verwijderd, nieuwe stalen draagconstructies zijn aangebracht en de fundering is versterkt. Het dak is vervangen en delen van de bestaande (buiten)muren en van de fabrieksstraat zijn gesloopt. De Rechtbank acht het aannemelijk dat bouwkundig sprake is van vervanging door nieuwbouw.

Het doet niet aan het oordeel van de Rechtbank af dat monumentale aspecten zijn bewaard en de uitstraling van het gebouw is behouden. Nieuwbouw kan immers gepaard gaan met behoud van een bepaalde uitstraling. Daarnaast is de Rechtbank van oordeel dat een functiewijziging heeft plaatsgevonden (industrie naar retail), waarbij zij opmerkt dat dit niet is vereist.<sup>57</sup> Daarnaast merkt de Rechtbank op dat op enig moment geen sprake meer was van bebouwing die de functie van een gebouw kon vervullen.<sup>58</sup>

### **Gerechtshof**

In tegenstelling tot de Rechtbank oordeelt het Hof dat de uitgevoerde werkzaamheden

---

<sup>57</sup> HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, BNB 2016/226.

<sup>58</sup> HR 5 oktober 2018, zaak 16/04577, BNB 2019/5.

gericht zijn geweest op het terugbrengen dan wel behouden van de kenmerkende monumentale eigenschappen van een gebouw. Derhalve hebben de uitgevoerde werkzaamheden niet geleid tot in wezen nieuwbouw, maar bestaan zij slechts uit restauratie-, onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, niet hebben geleid tot het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond.

Volgens het Gerechtshof zijn immers zowel de voorbereiding als de uitvoering van de werkzaamheden gericht geweest op het in stand houden van kenmerkende delen en identiteit van het monumentale gebouw. Dat sprake is geweest van aanzienlijke constructieve aanpassingen en bijbehorende investeringen, doet daar volgens het Hof niet aan af. Kenmerkende elementen zijn gehandhaafd, nieuwe onderdelen zijn in authentieke stijl opgetrokken en bij de herontwikkeling is het historische karakter leidend geweest, zowel aan binnen- als buitenkant. Hierbij merkt het Hof op dat geen aanknopingspunten te zien zijn in jurisprudentie van de HR dat 'constructieve wijzigingen' doorslaggevend zijn in de beoordeling of sprake is van in wezen nieuwbouw. Verder merkt ook het Hof op dat een functiewijziging niet is vereist<sup>59</sup>, noch van doorslaggevend belang is voor in wezen nieuwbouw.<sup>60</sup>

Daarnaast heeft belanghebbende nog het secundaire standpunt ingenomen dat zij een beroep doet op artikel 12 van de Btw-richtlijn en het arrest Kozuba.<sup>61</sup> Belanghebbende stelt dat in casu sprake is van een belaste levering, gelet op haar lezing van Kozuba en de waarde die is toegevoegd aan de onroerende zaak.

Het Hof is van mening dat dit standpunt niet slaagt. Artikel 12 van de Btw-richtlijn geeft volgens haar namelijk de bevoegdheid aan de lidstaten om de voorwaarden voor de toepassing van de levering van (een gedeelte van) een gebouw vóór eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen te bepalen. Het oordeel van het HvJ EU over het kwantitatieve criterium in de Poolse wetgeving brengt niet met zich mee dat het HvJ EU een kwantitatief criterium introduceert dat voorschrijft wanneer een levering van een verbouwde onroerende zaak naar nationaal recht van een lidstaat al dan niet vrijgesteld is van btw. Deze voorwaarden mogen immers worden bepaald door de lidstaten en de Nederlandse wetgever heeft geen kwantitatief criterium bepaald dat strijdig zou kunnen zijn met het bepaalde in Kozuba.

### *Conclusie*

Het Gerechtshof oordeelt in deze zaak anders dan in de zaak van het postkantoor, terwijl het verschil tussen beide zaken, op basis van de omschrijving van de verbouwingen, gering lijkt. Het belangrijkste verschil lijkt erin te moeten worden gezocht dat bij de wolstoffenfabriek sprake is van de verbouwing van een monumentaal pand waarvan de kenmerkende elementen en identiteit behouden zijn

---

<sup>59</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, FED 2016/124.

<sup>60</sup> HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, LJN BX6640.

<sup>61</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

gebleven. Dat het Hof het gebrek aan uiterlijke wijziging doorslaggevend heeft geacht, is mijns inziens onjuist.

Mijns inziens is niet één van de verschillende criteria (deelnormen) voor de bepaling of sprake is van in wezen nieuwbouw doorslaggevend. Het geheel van elementen van de verbouwing bepaalt of sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Wanneer wél sprake is van ingrijpende verbouwingen, een vernieuwde bouwkundige constructie, een functiewijziging en ingrijpende inwendige wijziging is mijns inziens sprake van in wezen nieuwbouw/een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Denk bijvoorbeeld aan de zaak van de orthopedische schoen die nieuw vervaardigd was. Hier is het juist de bedoeling dat het uiterlijk zoveel mogelijk gelijk blijft. Het moet namelijk voor derden niet opvallen dat de schoen orthopedisch is aangepast. Daarnaast hebben bij de wolstoffenfabriek wel wijzigingen plaatsgevonden aan het uiterlijk. Oude delen van het gebouw zijn door nieuwe materialen vervangen. Dat dit zodanig is gedaan dat het precies op het oude gebouw lijkt, moet mijns inziens niet uitmaken. Immers, wanneer een gebouw nieuw wordt gebouwd in een oude stijl, is ook sprake een nieuw gebouw.

Vanuit Europees perspectief kan gesteld worden dat de wolstoffenfabriek wel voldeed aan de vereisten van het begrip 'verbouwing' van artikel 12 Btw-richtlijn. Er is immers sprake van veranderingen van betekenis bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen én de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken zijn gewijzigd. Aan beide mogelijkheden wordt in casu voldaan, terwijl het HvJ EU slechts één van deze vereist.

Ik ben het met het Gerechtshof eens dat geen rechtstreeks beroep kan worden gedaan op een kwantitatief criterium zoals in het arrest Kozuba. Dit criterium heeft Nederland namelijk niet opgenomen in haar wetgeving. Wel ben ik van mening dat een rechtstreeks beroep kan worden gedaan op het begrip 'verbouwing', aangezien dit een unierechtelijk begrip is dat in alle lidstaten op gelijke wijze moet worden uitgelegd. Ongeacht of de nationale bepaling een mildere term kent als 'verbetering' of een zwaardere term zoals 'vervaardiging'. Dat artikel 12 een kan-bepaling is, doet daar mijns inziens niet aan af. Artikel 135, lid 1, sub j van de Btw-richtlijn, een verplichte bepaling, verwijst specifiek naar artikel 12, lid 1, sub a Btw-richtlijn voor haar toepassing en daarmee ook naar lid 2. Lidstaten kunnen mijns inziens enkel voor het criterium de 'eerste ingebruikneming' zelf de voorwaarden bepalen, binnen de grenzen van het Unierecht. Lidstaten kunnen ook een ander criterium kiezen dan 'eerste ingebruikneming' zoals in de laatste zin van lid 2 is opgenomen. Mijns inziens hebben de lidstaten echter niet de vrijheid zelf de criteria voor het begrip 'verbouwing' te bepalen. Het begrip verbouwing ziet namelijk, zoals aangegeven in het arrest Kozuba, op veranderingen van betekenis die zijn bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen.

Derhalve kan er aan het gedeelte van artikel 12 van de Btw-richtlijn dat ziet op 'verbouwingen' mijns inziens een rechtstreekse werking worden toebedeeld.

Belanghebbende is tegen de uitspraak van het Gerechtshof in cassatie gegaan. Ik kijk uit naar het oordeel van de HR in deze zaak.

### **4.3 Conclusie**

Op basis van Van Dijk's Boekhuis is sprake van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken oordeelde de HR in 2010 dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Wat de criteria zijn voor in wezen nieuwbouw, is in veel verschillende jurisprudentie naar voren gekomen, zowel van voor 2010, als daarna. De criteria/deelnormen zijn door Rechtbank Zeeland – West-Brabant geformuleerd. Volgens de Rechtbank is in de zaak van het voormalige postkantoor sprake van in wezen nieuwbouw op basis van de volgende deelnormen:

- Wijziging in de bouwkundige constructie
- Wijziging in de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid)
- Functiewijziging
- Gedane investeringen

Gerechtshof 's-Hertogenbosch gaat in deze procedure niet in op de gedane investering. Wel neemt het Hof mee dat verschillende percelen zijn geïntegreerd tot een geheel en op een later moment weer delen zijn afgesplitst en de wijzigingen in de herkenbaarheid van de binnenkant van het gebouw.

Ditzelfde Hof is in de zaak over de wolstoffenfabriek een andere mening toegedaan. Hier was weliswaar sprake van zeer ingrijpende verbouwingswerkzaamheden, maar omdat deze erop gericht waren het uiterlijk van de oude wolstoffenfabriek te behouden, is het Hof niet van mening dat een nieuw goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Het Hof lijkt hiermee veel waarde toe te kennen aan één deelnorm, namelijk de wijzigingen aan de bouwkundige identiteit.

Advocaat-Generaal Ettema heeft in haar conclusie bij het gevelarrest opgemerkt dat in wezen nieuwbouw een strenger vereiste is, dan de door het HvJ EU gedefinieerde 'verbouwing', namelijk dat sprake is van een functiewijziging of ingrijpende aanpassing. Immers, niet elke functiewijziging of ingrijpende aanpassing leidt tot in wezen nieuwbouw. Volgens de A-G mag Nederland haar definitie 'in wezen nieuwbouw' hanteren, omdat dit vereiste strenger is dan 'verbouwing'. Zoals hiervoor aangegeven deel ik dit standpunt van de A-G niet. Mijns inziens moeten zowel nationale begrippen die strenger zijn dan 'verbouwing' als de begrippen die minder streng zijn in overeenstemming met het begrip 'verbouwing' worden uitgelegd.

Daarnaast heeft de HR geoordeeld dat een gebouw zodanig gesloopt kan zijn dat het op het moment van levering op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand kon worden gebruikt. Derhalve kan het geleverde (bouw)werk uitsluitend dienen als basis voor een nieuw te vervaardigen onroerende zaak. Hierbij neemt de HR de ruime werkingsfeer die toekomt aan uitzonderingen op een vrijstelling van btw in acht. De levering was derhalve belast met btw.

Wanneer (restanten van) een gebouw als basis van een nieuwe onroerende zaak moeten worden aangemerkt omdat zij op dat moment niet meer de functie van gebouw vervullen en sprake is van een btw-belaste levering, dan geldt dit mijns inziens ook voor de levering van gebouwen die tijdens hun verbouwing door een zelfde 'nulpunt' zijn gegaan. Deze gebouwen zijn dan eveneens voorbij het omslagpunt waarop zij van de btw-vrijgestelde sfeer naar de btw-belaste sfeer gingen. Door de levering van vastgoed na het omslagpunt (vastgoed dat zich weer bevindt in de bouw- en handelsfase) te belasten met btw, sluit de HR aan bij het doel van de Btw-richtlijn om met name handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen.

## Hoofdstuk 5 Analyse

### 'Verbouwing' vs 'In wezen nieuwbouw'?

In artikel 135, lid 1, sub j Btw-richtlijn is opgenomen dat lidstaten een vrijstelling verlenen voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijhorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a) bedoelde leveringen, zijnde de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. Artikel 12, lid 2 Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om de voorwaarden voor toepassing van lid 1, onder a) bedoelde criterium (het moment van eerste ingebruikneming) op de verbouwing van gebouwen.

In het arrest Kozuba heeft het HvJ EU geoordeeld over de uitlegging van het hiervoor genoemde begrip 'verbouwing'. Om te kunnen spreken van de verbouwing van een gebouw in de zin van artikel 135, lid 1, sub j jo. artikel 12, leden 1 en 2 Btw-richtlijn moet het betrokken gebouw veranderingen van betekenis hebben ondergaan die zijn bedoeld (a) om het gebruik ervan te wijzigen ('functiewijziging') of (b) om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Hierbij heeft het Hof aangegeven dat het begrip 'verbouwing' een unierechtelijk begrip is. Derhalve moeten de nationale bepalingen de uitzondering op de vrijstelling voor verbouwde gebouwen in alle lidstaten uniform uitleggen. De Btw-richtlijn geeft echter wel de ruimte om een ondersteunend kwantitatief criterium op te nemen in nationale wetgeving om te beoordelen of sprake is van een eerste ingebruikneming, mits wordt voldaan aan de door het HvJ EU gegeven uitleg van het begrip 'verbouwing'. Op basis het arrest Kozuba, r.o. 44 geldt dit mijns inziens voor zowel begrippen in nationale wetgeving die minder ingrijpende verbouwingen impliceren ('verbetering'), als voor begrippen die meer ingrijpende verbouwingswerkzaamheden impliceren ('vervaardiging'). Ook het zelfstandige begrip 'verbouwing' in artikel 12 Btw-richtlijn dient in alle lidstaten op gelijke wijze te worden uitgelegd, opdat de btw-grondslag op uniforme wijze en volgens gemeenschappelijke regels kan worden bepaald.

In Nederland is de levering van een onroerende zaak onder voorwaarden vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, letter a Wet OB. Uitgezonderd van de toepassing van deze vrijstelling is de levering van een gebouw vóór, op of binnen twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming, oftewel een 'nieuwe' onroerende zaak, op grond van artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste, Wet OB. Deze levering is belast met btw.

Van een nieuwe onroerende zaak is sprake bij 'echte' nieuwbouw alsook wanneer als gevolg van een zeer ingrijpende verbouwing sprake is van vervaardiging van een (nieuwe) onroerende zaak (artikel 11, lid 5, Wet OB).

In Van Dijk's Boekhuis is geoordeeld dat sprake is van 'vervaardiging' indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. De HR heeft in 2010 geoordeeld dat met betrekking tot onroerende zaken slechts sprake is van vervaardiging van een goed,

indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Voor de beoordeling op sprake is van in wezen nieuwbouw lijken onder meer de volgende deelnormen in overweging te moeten worden genomen:

- Wijziging in de bouwkundige constructie;
- Wijziging in de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid) aan binnen en buitenkant van het gebouw;
- Functiewijziging;
- Gedane investeringen;
- Eventuele wijzigingen in kadastrale indeling van percelen.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch lijkt in de zaak van de wolstoffenfabriek in het bijzonder veel waarde te hechten aan de herkenbaarheid (uiterlijke wijzigingen) van een gebouw bij de beoordeling of sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Mijns inziens is dit element niet zwaarder wegend dan deelnormen als wijzigingen in de bouwkundige constructie of een functiewijziging. Het is echter aan de HR hier nog een oordeel over te vellen.

### Impact van sloop

Wanneer sprake is van de gedeeltelijke sloop van een gebouw, waarna een verbouwing plaatsvindt, komt de vraag op of de mate van sloop medebepalend is voor de vraag of sprake is van in wezen nieuwbouw. Mijns inziens is het antwoord een volmondig 'ja'.

De meest recente zaak waaruit dit blijkt is het hiervoor genoemde arrest van 5 oktober 2018 (gevelarrest) waarin de HR oordeelde dat een gebouw zodanig gesloopt kan zijn dat het op het moment van levering op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand kan worden gebruikt en derhalve uitsluitend kan dienen als basis voor een nieuw te vervaardigen onroerende zaak. De levering was derhalve belast met btw.

Deze zaak is in lijn met de zaak J.J. Komen en Zonen, waarin het HvJ EU oordeelde dat geen sprake was van de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, mede omdat de oude onroerende zaak op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk is gesloopt door de verkoper en de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik was. De levering van de onroerende zaak was derhalve btw-vrijgesteld. In het gevelarrest was het bouwwerk daarentegen haar functie volledig verloren. Mijns inziens kan uit deze arresten worden afgeleid dat tijdens de verbouwing een omslagpunt bestaat waarbij een gedeeltelijk gesloopt gebouw nog een oud gebouw is (btw-vrijgestelde sfeer, J.J. Komen), totdat het zodanig is gesloopt dat het niet meer de functie van een gebouw heeft en niets anders kan zijn dan de basis voor een nieuw gebouw (btw-belaste sfeer, gevelarrest).

In dit kader wordt een belangrijke vraag: Wanneer verliest een gedeeltelijk gesloopt bouwwerk haar functie van gebouw?

Hierover is nog geen duidelijkheid. In het gevelarrest stond enkel nog de voorgevel en



een stuk van de fundering overeind. Dat dit geheel de functie van een gebouw niet meer kan vervullen, lijkt evident. Een gebouw verliest mijns inziens echter al eerder zijn functie.

Het slopen van bijvoorbeeld één muur, lijkt mij niet voldoende. Een deel van het gebouw is dan meestal nog in gebruik. Echter, wanneer vier muren en het dak van een huis worden verwijderd, staat enkel nog een geraamte van het gebouw overeind. In dit restant van een gebouw, kan (en wil) geen mens meer leven, zelf geen kraker. Een dergelijk gebouw is mijns inziens zijn functie als bouwwerk verloren. Maar waar de grens ligt, is nog niet bekend en zal in de toekomst uit jurisprudentie moeten blijken.

Naast de vraag in hoeverre is gesloopt, blijft ook altijd de vraag: voor wiens rekening en risico wordt gesloopt?

In de arrest Don Bosco en KPC Herning heeft het HvJ EU geoordeeld dat prestaties door of voor rekening van één ondernemer kunnen worden opgeteld tot één levering. 'Levering bebouwde grond + sloop in opdracht van en voor rekening en risico van verkoper = levering btw-bouwterrein' of 'levering van een oud gebouw + (verplichting tot) sloop + (verplichting tot) bouw" = levering nieuw (vervaardigd) gebouw'.

Hierbij is van belang dat alleen gevolgtijdelijke activiteiten door of voor rekening en risico van dezelfde ondernemer kunnen worden opgeteld tot één levering. Wanneer de sloop door een derde wordt uitgevoerd, is sprake van de btw-vrijgestelde levering van een oud gebouw.

### Nederlandse wet in strijd met Btw-richtlijn?

Nederland lijkt met het vereiste van 'in wezen nieuwbouw' een strenger begrip te hanteren dan het HvJ EU doet met het begrip 'verbouwing'. Daarmee handelt Nederland mijns inziens in ieder geval in strijd met het doel van de Btw-richtlijn. Het doel is het belasten van consumptie/toegevoegde waarde. De vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd, zij wijken immers af van dit doel.<sup>62</sup> Wanneer de vrijstelling strikt moet worden uitgelegd, moet de uitzondering op de vrijstelling juist weer ruim worden uitgelegd. Dit betekent dat men eigenlijk 'relatief snel' toe zou moeten komen aan heffing van btw op een verbouwde onroerende zaak. Nederland is met het begrip 'in wezen nieuwbouw' derhalve té streng en houdt daarmee leveringen van verbouwde onroerende zaken die op grond van de Btw-richtlijn al zouden kwalificeren als btw-belast, buiten de heffing van btw. Het Nederlandse beleid ten aanzien van de verbouwing van gebouwen moet mijns inziens meer in lijn worden gebracht met de Btw-richtlijn.

Hiervoor lijkt een aanzet te zijn gedaan door de HR in het gevelarrest. Door het aanmerken van een omslagpunt waar gebouwen de btw-vrijgestelde sfeer uit gaan en de btw-belaste sfeer inkomen wanneer zij enkel nog de basis vormen voor een nieuwe onroerende zaak, geeft de HR mijns inziens meer ruimte om verbouwde gebouwen in

---

<sup>62</sup> HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 39.

de btw-belaste sfeer te brengen. Hiermee neemt de HR de ruime werkingsfeer die toekomt aan uitzonderingen op een vrijstelling van btw in acht en sluit de HR aan bij het doel van de Btw-richtlijn om met name handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen

Of de Nederlandse wet echt in strijd is met de Btw-richtlijn, is een lastigere vraag. Mijns inziens heeft het HvJ EU in het arrest Kozuba geoordeeld dat het begrip 'verbouwing' uniform moet worden uitgelegd, ook wanneer lidstaten een andere term hebben opgenomen in hun nationale wetgeving, in de zaak Kozuba de term 'verbetering'. Het Nederlandse begrip 'vervaardiging'/'in wezen nieuwbouw' dat wordt gehanteerd voor de beoordeling of een verbouwd gebouw als nieuw moet worden aangemerkt, moet mijns inziens óók worden uitgelegd conform de definitie die het HvJ EU heeft gegeven aan 'verbouwing'. Dat artikel 12 een kan-bepaling is, doet daar mijns inziens niet aan af. Artikel 135, lid 1, sub j van de Btw-richtlijn, een verplichte bepaling, verwijst specifiek naar artikel 12, lid 1, sub a Btw-richtlijn voor haar toepassing en daarmee ook naar lid 2. Lidstaten lijken enkel voor het moment van de 'eerste ingebruikneming' zelf de voorwaarden te mogen bepalen, niet de criteria voor het begrip 'verbouwing'.

'Vervaardiging' stelt zoals hiervoor besproken een strengere eis aan de mate waarin een gebouw wordt verbouwd dan het begrip 'verbouwing' (veranderingen van betekenis die zijn bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen). Immers, zoals ook blijkt uit de zaak van de wolstoffenfabriek, lijkt het in geval van monumentale panden (verbouwingen waarvan het uiterlijk bewust zoveel mogelijk in stand blijft of in oorspronkelijke staat wordt teruggebracht) lastig om toe te komen aan in wezen nieuwbouw. Mijns inziens zou op basis van het communautaire begrip 'verbouwing' wel sprake zijn van een btw-belaste levering in casu omdat mijns inziens gesteld kan worden dat veranderingen van betekenis hebben plaatsgevonden waarbij (voor zover niet ook al sprake is van een functiewijziging) de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend zijn aangepast. Derhalve is de Nederlandse implementatie van het begrip uit de Btw-richtlijn onjuist en derhalve in strijd met de Btw-richtlijn. Derhalve zou een rechtstreeks beroep op de uitlegging van het begrip 'verbouwing' van artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn mogelijk moeten zijn.

Hopelijk krijgt de praktijk helderheid hierover door ofwel het eigen oordeel van de HR in de zaak van de wolstoffenfabriek, ofwel naar aanleiding van de prejudiciële vragen die de HR in dit kader mogelijk zal stellen.

## Hoofdstuk 6 Conclusie

*Is het Nederlandse begrip 'in wezen nieuwbouw' in strijd met de Btw-richtlijn en handelt Nederland door toepassing van dit vereiste in strijd met het doel van btw?*

De antwoorden op deze vragen luiden: ja en ja.

De levering van gebouwen is in beginsel vrijgesteld van btw, tenzij sprake is van de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming (in Nederland: vóór, op of binnen twee jaar na eerste ingebruikneming). Lidstaten kunnen de voorwaarden bepalen voor toepassing van het criterium eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen.

Zoals hiervoor besproken heeft het HvJ EU in het arrest Kozuba geoordeeld dat het begrip 'verbouwing' een unierechtelijk begrip is dat in de nationale bepalingen uniform moet worden uitgelegd. Om van een dergelijke verbouwing te kunnen spreken moet het betreffende gebouw veranderingen van betekenis hebben ondergaan, die (a) zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen ('functiewijziging') of (b) om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Wanneer in nationale wetgeving een andere term is opgenomen dan 'verbouwing', in de Poolse zaak was dit 'verbetering', moet deze term door de nationale rechter overeenkomstig het begrip 'verbouwing' worden uitgelegd. Dit geldt mijns inziens op basis van het arrest Kozuba zowel voor begrippen in nationale wetgeving die minder ingrijpende verbouwingen impliceren ('verbetering'), als voor begrippen die meer ingrijpende verbouwingswerkzaamheden impliceren ('vervaardiging').

In geval van verbouwde onroerende zaken is in Nederland sprake van een nieuwe eerste ingebruikneming van een gebouw wanneer als gevolg van een ingrijpende verbouwing sprake is van vervaardiging van een (nieuwe) onroerende zaak. In Van Dijk's Boekhuis is geoordeeld dat sprake is van 'vervaardiging' indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. De HR heeft in 2010 geoordeeld dat met betrekking tot onroerende zaken sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.

Voor de beoordeling of sprake is van in wezen nieuwbouw lijken onder meer de volgende deelnormen in overweging te moeten worden genomen:

- Wijziging in de bouwkundige constructie;
- Wijziging in de bouwkundige identiteit (herkenbaarheid) aan binnen en buitenkant van het gebouw;
- Functiewijziging;
- Gedane investeringen;
- Eventuele wijzigingen in kadastrale indeling van percelen.

Nederland lijkt derhalve het vereiste van 'in wezen nieuwbouw' een strenger begrip te hanteren dan het HvJ EU doet met het begrip 'verbouwing'. Daarmee handelt Nederland mijns inziens in strijd met de Btw-richtlijn. Het begrip 'verbouwing' moet immers in alle lidstaten uniform worden uitgelegd.

Dat artikel 12 een kan-bepaling is, doet daar mijns inziens niet aan af. Artikel 135, lid 1, sub j van de Btw-richtlijn, een verplichte bepaling, verwijst specifiek naar artikel 12, lid 1, sub a Btw-richtlijn voor haar toepassing en daarmee ook naar lid 2. Lidstaten lijken enkel voor het moment van de 'eerste ingebruikneming' zelf de voorwaarden te mogen bepalen, niet de criteria voor het begrip 'verbouwing'. Derhalve zou een rechtstreeks beroep op de uitlegging van het begrip 'verbouwing' van artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn mogelijk moeten zijn.

Hopelijk krijgt de praktijk helderheid hierover door ofwel het eigen oordeel van de HR in de zaak van de wolstoffenfabriek, ofwel naar aanleiding van de prejudiciële vragen die de HR in dit kader mogelijk zal stellen.

Doordat het Nederlandse vereiste van 'vervaardiging' of 'in wezen nieuwbouw' strenger is dan het unierechtelijke begrip 'verbouwing' handelt Nederland ook in strijd met het doel van de btw. Het doel is immers het belasten van consumptie. Gelet op de ruime uitlegging van een uitzondering op de btw-vrijstelling zou men relatief snel toe moeten komen aan heffing van btw op een verbouwde onroerende zaak. Aangezien Nederland is met het begrip vervaardiging té streng is, blijven leveringen van verbouwde onroerende zaken die op grond van de Btw-richtlijn al zouden kwalificeren als btw-belast, buiten de heffing van btw. Derhalve, zelfs indien de HR of het HvJ EU oordeelt dat de Nederlandse regeling niet in strijd is met de Btw-richtlijn, zou het Nederlandse beleid ten aanzien van de verbouwing van gebouwen alsnog meer in lijn worden gebracht met de Btw-richtlijn gelet op het doel om consumptie te belasten.

Hiervoor lijkt een aanzet te zijn gedaan door de HR in het gevelarrest. Door het aanmerken van een omslagpunt waar gebouwen de btw-vrijgestelde sfeer uit gaan en de btw-belaste sfeer inkomen wanneer zij enkel nog de basis vormen voor een nieuwe onroerende zaak, geeft de HR mijns inziens meer ruimte om verbouwde gebouwen in de btw-belaste sfeer te brengen. Hiermee neemt de HR de ruime werkingsfeer die toekomt aan uitzonderingen op een vrijstelling van btw in acht en sluit de HR aan bij het doel van de Btw-richtlijn om met name handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen.

## Literatuurlijst

### 2.1 Literatuur

- D.B. Bijl, Vervaardiging van een onroerend goed, BNB 2011/42c.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieserie), Deventer: Wolters Kluwer 2020.
- F.V.A.L. Jongen en J.R.M. Kindt, Sloop doorbreekt samengestelde prestatie, BtwBrief 2019/97.
- R.A. Wolf, Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw, NTFR 2011/694.
- Brief van de NVB Vereniging voor ontwikkelaars en bouwondernemers aan het Ministerie van Financiën, d.d. 26 januari 2016 met kenmerk 004/CvR/CN.

### 2.2 Jurisprudentieregister

#### Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EG 14 mei 1985, 139/84 (Van Dijk's Boekhuis BV).
- Beschikking HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (Dressuurstal Jespers).
- HvJ EU 19 november 2009, C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed BV).
- HvJ EU 12 juli 2012, C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard).
- HvJ EU 19 juli 2012, C-334/10 (X).
- Concl. A-G M. Campos Sánchez-Bordona 4 juli 2017, C-308/16, (Kozuba).
- HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (Kozuba Premium Selection).
- HvJ EU 4 september 2019, nr. C-71/18 (KPC Herning).

#### Hoge Raad

- HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59.
- HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243.
- HR 7 juni 2000, nr. 35 388, V-N 2000/29.27.
- Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/33.23.
- HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21.
- Conclusie A-G 8 maart 2013, nr. 11/00701, V-N 2013/18.18.
- HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, LJN BX6640.
- HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, V-N 2013/18.19.
- HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226.
- Conclusie A-G 12 december 2017, nr. 16/04577, V-N 2018/7.15.
- HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, BNB 2019/5.

#### Gerechtshoven

- Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, V-N Vandaag 2016/1782
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, zaak 19/00177, V-N 2020/23.17.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 maart 2020, zaak 19/00320, V-N 2020/23.18.

#### Rechtbanken

- Rechtbank Gelderland 7 augustus 2014, nr. AWB-11-5254, V-N 2014/54.3.2.
- Rechtbank Zeeland – West-Brabant 26 februari 2019, zaak BRE 17/3002, NTFR 2019/12.6.

- Rechtbank Zeeland – West-Brabant 26 april 2019, zaak AWB 17/3424, V-N 2019 52.25.1.