

In wezen nieuwbouw aan vernieuwing toe?

Een onderzoek naar mogelijke criteria voor de vaststelling wanneer er een nieuwe onroerende zaak voor de heffing van de omzetbelasting wordt vervaardigd.



Amsterdam School of Real Estate

Clarınca van Veelen

MRE 2014-2016

September 2016

Scriptie ter afronding van de postdoctorale opleiding Master of Real Estate aan de Amsterdam School of Real Estate (ASRE) te Amsterdam

Titel: In wezen nieuwbouw aan vernieuwing toe?
Auteur: mw. mr. C.M. van Veelen
Eerste beoordelaar: mr. G.B. Markink
Tweede beoordelaar: prof. dr. mr. H. Vermeulen
Datum: september 2016

Voorwoord

Deze scriptie gaat over de vraag wanneer een verbouwing voor de heffing van de omzetbelasting leidt tot de kwalificatie dat er een nieuwe onroerende zaak is ontstaan. Deze vraag is met name relevant bij de transformatie van onroerende zaken die vervolgens worden vervreemd.

Toen ik in 2014 aan de Master of Real Estate opleiding begon was het herstel van de vastgoedmarkt voorzichtig begonnen. Duidelijk was geworden dat voor de crisis teveel kantoren waren gebouwd die nooit meer verhuurd zouden worden. Dit luidde een tijd in waarin veel kantoren werden getransformeerd naar woningen. In mijn praktijk als btw-adviseur wordt tegenwoordig dan ook vaak de vraag voorgelegd wanneer een dergelijke transformatie leidt tot een nieuwe onroerende zaak voor de heffing van de omzetbelasting. Een vraag die niet eenvoudig is te beantwoorden, zeker niet sinds het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010, waarin de Hoge Raad oordeelde dat een onroerende zaak alleen nieuw wordt vervaardigd indien er sprake is van in wezen nieuwbouw. Hierbij heeft de Hoge Raad niet aangegeven wanneer daar dan sprake van is. In de praktijk krijg ik vaak te horen dat er behoefte bestaat aan heldere criteria. In deze scriptie onderzoek ik of het mogelijk is om heldere criteria vast te stellen en hoe deze dan zouden moeten luiden.

Graag wil ik Gerben Markink bedanken voor zijn begeleiding en de leuke tijd die we daarbij hebben gehad. Daarnaast wil ik uiteraard alle geïnterviewden bedanken voor hun tijd en de bijdrage die zij hebben geleverd aan deze scriptie. De gesprekken waren constructief en hebben mij nieuwe inzichten gegeven. Tenslotte wil ik mijn collega's van het PwC real estate team bedanken voor de geboden steun en het feit dat zij mij de mogelijkheid hebben geboden deze opleiding te volgen en Wim de Bakker voor het meedenken en kritisch nalezen.

Deze scriptie is de afsluiting van twee jaar vastgoedstudie. Twee jaar waarin mijn kennis van het vastgoed enorm is toegenomen, wat ik ook bij mijn dienstverlening aan klanten merk. Daarnaast zijn het twee hele leuke jaren geweest met een leuke groep mensen. Ik kijk dan ook met veel plezier terug op deze periode.

Amsterdam, 9 september 2010

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Afkortingenlijst.....	5
Samenvatting	6
1. Inleiding.....	8
1.1. Onderwerp van de scriptie.....	8
1.2. Aanleiding	8
1.3. Doelstelling en centrale vraag.....	12
1.4. Beoogde eindproduct	12
1.5. Onderzoeksmethodologie.....	12
1.6. Indeling scriptie	12
2.Theoretische achtergrond.....	13
2.1. Relevante bepalingen Btw-richtlijn	13
2.2. Relevante bepalingen Wet op de omzetbelasting 1968	14
2.3. Relevante bepalingen Wet op belastingen van rechtsverkeer.....	14
3. Relevante jurisprudentie vóór het arrest	16
3.1. Jurisprudentie Europese Hof.....	16
3.2. Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest.....	17
3.3. Tussenconclusie Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest	19
4. Hoge Raad 19 november 2010	21
4.1. Casus.....	21
4.2. Geschil.....	21
4.3. Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch.....	21
4.4. Conclusie Advocaat-Generaal mr. M.E. van Hilten	22
4.5. Arrest Hoge Raad	22
5. Jurisprudentie met ingang van het arrest.....	23
5.1. Nederlandse jurisprudentie met ingang van het arrest	23
5.2. Tussenconclusie Nederlandse jurisprudentie met ingang van het arrest	25
6. Commentaren naar aanleiding van het arrest van 19 november 2010	25
6.1. Commentaren in de vakliteratuur	25
6.2. Commentaren geïnterviewde btw-specialisten.....	29
6.3. Tussenconclusie commentaren	29

7.	In wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting	30
7.1.	In wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting	30
7.2.	Relevantie van de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de inkomstenbelasting voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de omzetbelasting.....	32
7.3.	Tussenconclusie in wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting.....	33
8.	In wezen nieuwbouw in andere EU-lidstaten	34
8.1	Bepalingen in nationale wetgevingen	34
8.2	Tussenconclusie vergelijking met andere EU-lidstaten	35
9.	Maatschappelijke opvattingen	36
9.1	Opvattingen niet-fiscalisten	36
9.2	Opvattingen fiscalisten	37
9.3	Tussenconclusie maatschappelijke opvattingen	38
10.	Beschouwing	39
10.1	Achtergrond van de bepaling	39
10.2	Is flexibiliteit gewenst bij het vaststellen van criteria?	40
11	Conclusies en aanbevelingen	42
	Literatuuroverzicht.....	44
	Jurisprudentieoverzicht.....	46
	Bijlage 1: voorbeelden uitwerking samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting	48
	Bijlage 2: Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest.....	51
	Bijlage 3: Nederlandse jurisprudentie vanaf het arrest.....	56
	Bijlage 4: overzicht regelgeving andere lidstaten	60

Afkortingenlijst

btw	Belasting over de toegevoegde waarde, c.q. omzetbelasting
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Hof	Gerechtshof
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
Rb.	Rechtbank
v.o.n.	Vrij op naam
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

Samenvatting

Aanleiding voor deze scriptie is een arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010, waarin de Hoge Raad oordeelde dat er voor de heffing van de btw een nieuwe onroerende zaak ontstaat indien er sprake is van in wezen nieuwbouw. Een dergelijke kwalificatie is van belang omdat dan bij een opvolgende levering, onder voorwaarden, btw verschuldigd is en een beroep kan worden gedaan op een vrijstelling overdrachtsbelasting. Bovendien gaat daardoor een nieuwe zogenoemde herzieningsperiode lopen.

In deze scriptie is onderzocht of de Hoge Raad in dit arrest een nieuw criterium heeft aangelegd, welke criteria in andere EU-lidstaten worden aangelegd en wanneer naar maatschappelijke opvattingen een nieuwe onroerende zaak ontstaat. Tevens wordt getracht aan te geven welke heldere criteria voor een dergelijke kwalificatie aangelegd zouden kunnen worden.

Geconcludeerd wordt dat vóór het arrest van 19 november 2010 met name de volgende criteria van belang leken:

- Wijziging van de aanwendingsmogelijkheden
- Wijziging van het innerlijk en/of uiterlijk
- Wijziging aan de constructie van de onroerende zaak
- Aanzienlijke kosten ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak

In het arrest van 19 november 2010 is beslist dat een onroerende zaak door een verbouwing kwalificeert als nieuw vervaardigd voor de heffing van de omzetbelasting indien er sprake is van in wezen nieuwbouw. Op basis van de (geringe) jurisprudentie na het arrest kan geconcludeerd worden dat minder snel geconcludeerd zal worden dat een nieuwe onroerende zaak ontstaat door een verbouwing. Met name het criterium dat er sprake moet zijn van een wijziging van de functie of aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak lijkt minder relevant. Relevanter lijkt te zijn of er wijzigingen aan de draagconstructie van het gebouw hebben plaatsgevonden.

Het begrip in wezen nieuwbouw hanteert de Hoge Raad ook in jurisprudentie met betrekking tot de inkomstenbelasting om te oordelen of er sprake is van een radicale vernieuwing. Uit die jurisprudentie kan worden geconcludeerd dat er sprake is van in wezen nieuwbouw indien er (i) sprake is van nieuwbouw, wat het geval is indien de constructie van het gebouw, bestaande uit de fundering en de dragende delen, wordt gewijzigd, dan wel (ii) indien de bouwkundige identiteit van het gebouw zodanig wordt gewijzigd dat het gebouw na de werkzaamheden niet meer kan worden geïdentificeerd met het gebouw vóór de werkzaamheden.

Bij bestudering van de wetgeving in andere EU-lidstaten die gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid in de Btw-richtlijn om de levering van een gebouw na een verbouwing te kunnen belasten, valt op dat in andere lidstaten het criterium nieuw vervaardigd niet wordt aangebracht. In veel van deze lidstaten wordt uitsluitend gekeken naar de hoogte van de kosten van de verrichte werkzaamheden. In enkele lidstaten wordt gekeken naar de soort werkzaamheden die zijn verricht.

De maatschappelijke opvattingen (een criterium dat in de jurisprudentie wordt aangebracht) zijn getoetst door een aantal interviews af te nemen. Hierbij valt op dat de meningen of en wanneer een nieuwe onroerende zaak ontstaat nogal uiteen lopen. Hieruit zou geconcludeerd kunnen worden dat er geen maatschappelijke opvattingen ontstaan over de vraag wanneer een nieuwe onroerende zaak ontstaat door een verbouwing. Wel zijn de geïnterviewden van mening

dat heldere criteria voor de btw gewenst zijn. Dat dit ertoe kan leiden dat soms de gevolgen minder gewenst zijn, maar dit wordt minder belangrijk geacht dan de rechtszekerheid die heldere criteria met zich meebrengt.

Uitgaande van deze gewenste rechtszekerheid, het doel van de bepaling en de mogelijkheid die de Btw-richtlijn biedt om (andere) criteria vast te stellen kom ik tot de conclusie dat het huidige criterium 'nieuw vervaardigd' in de Wet OB voor de praktijk te onduidelijk is. Ik beveel dan ook aan om in de wetgeving op te nemen dat een levering na een verbouwing belast is indien de kosten van de verbouwing ten minste 50% van de waarde van de onroerende zaak vóór de verbouwing beslaan. Om te voorkomen dat bij deze 50% kosten van onderhoud, gouden kranen, etc., in aanmerking worden genomen dient in het Uitvoeringsbesluit of de Uitvoeringsbeschikking bij de Wet OB een lijst te worden opgenomen van werkzaamheden waarvan de kosten in aanmerking worden genomen bij het vaststellen van deze 50%. Deze lijst dient te worden opgenomen in het Uitvoeringsbesluit of de Uitvoeringsbeschikking zodat deze lijst eenvoudig kan worden aangepast mocht deze niet volledig blijken, of indien er nieuwe (bouwkundige) ontwikkelingen zijn die dit nodig maken. Opgemerkt dient te worden dat de haalbaarheid van dit voorstel afhankelijk is van de beantwoording van prejudiciële vragen die een Poolse rechter recent heeft neergelegd bij het HvJ waarbij, onder andere, aan de orde is de vraag of de bepaling in de Poolse wetgeving waarin is bepaald dat de levering van een onroerende zaak belast is met btw indien het gebouw is verbeterd waarbij de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30% van de beginwaarde bedragen, in strijd is met de Btw-richtlijn.

1. Inleiding

1.1. Onderwerp van de scriptie

In deze scriptie wordt onderzocht aan welke criteria zou moet worden voldaan wil een onroerende zaak door een verbouwing voor de heffing van de btw kwalificeren als nieuw vervaardigd. Een dergelijke kwalificatie is van belang omdat een hierop volgende levering binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming belast is met btw en voor de btw een nieuwe zogenoemde herzieningsperiode gaat lopen (periode van circa 10 jaar waarin de aftrek van btw ter zake van de vervaardiging wordt gevolgd), maar ook voor de eventuele toepassing van een vrijstelling overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een dergelijke onroerende zaak. Na een arrest van 19 november 2010 van de HR, waarin de HR besliste dat een onroerende zaak kwalificeert als nieuw vervaardigd indien er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, bestaat veel onzekerheid over de criteria voor een dergelijke kwalificatie (zie in dit verband ook de brief van 26 januari 2016 van NVB Vereniging voor ontwikkelaars en bouwondernemers aan het Ministerie van Financiën, kenmerk 004/CvR/CN, benaderd op 10 juli 2016 via: http://www.rechtstaete.nl/uploads/downloads/567_btw-overdrachtsbelasting-bij-transformatie-brief-van-aan-nvb.pdf). In een brief van 27 mei 2016 (kenmerk: DGB/2016-1410) heeft de staatssecretaris van Financiën, de heer Wiebes, aangegeven dat het vaststellen van praktische richtlijnen voor de vraag wanneer een verbouwing leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de volle breedte van het vraagstuk naar zijn mening niet mogelijk is. Dit toont aan dat ook naar de mening van de staatssecretaris van Financiën de huidige criteria niet helder zijn.

In deze scriptie wordt onderzocht welke criteria blijken uit de Nederlandse jurisprudentie, wordt een vergelijking gemaakt met criteria aangelegd in andere fiscale rechtsgebieden en voor de btw in andere EU-lidstaten. Daarnaast wordt onderzocht wanneer een onroerende zaak volgens maatschappelijke criteria moet worden aangemerkt als nieuw vervaardigd. Doel van dit onderzoek is om te komen tot een advies voor te formuleren (heldere) criteria die worden ondersteund door jurisprudentie en maatschappelijke opvattingen. In deze scriptie wordt niet ingegaan op vragen die met het onderwerp zijdelings verband houden, zoals of delen van een gebouw (al dan niet juridisch gesplitst) vervaardigd kunnen worden, of ter zake van aparte investeringsgoederen in een onroerende zaak separate herzieningsperiodes van toepassing kunnen zijn en op welk tijdstip de onroerende zaak (al) als nieuw vervaardigd kan worden aangemerkt.

1.2. Aanleiding

In het arrest van 19 november 2010, nr. 08/01021, heeft de HR (wellicht) een 'nieuw' criterium geïntroduceerd voor de vraag wanneer een onroerende zaak voor de btw na een verbouwing kwalificeert als nieuw vervaardigd. Hiervan is volgens de HR sprake als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Sinds het arrest is er in de literatuur veel gediscussieerd over de vraag wanneer er sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Tot op heden heeft dat echter nog niet tot een eenduidige beantwoording geleid. Kortom, de praktijk lijdt onder de onzekerheid die het gevolg is van dit vage criterium. Of een onroerende zaak na een verbouwing kwalificeert als 'in wezen nieuwbouw' is relevant voor de heffing van de btw en overdrachtsbelasting indien deze onroerende zaak vervolgens wordt overgedragen. Met name verkopers en kopers van dergelijke onroerende zaken worden derhalve geconfronteerd met onzekerheid hieromtrent.

Sinds het afschaffen van de zogenoemde integratieheffing per 1 januari 2013 is het belang van de kwalificatie als nieuw vervaardigd afgenomen. Bij een integratieheffing (fictieve levering) was omzetbelasting verschuldigd indien een onroerende zaak na de nieuwe vervaardiging in gebruik werd genomen voor van btw vrijgestelde doeleinden. Bij een integratieheffing moest in beginsel ook btw worden berekend over de ter beschikking gestelde materialen, zoals de grond en de oudbouw, die al

in eigendom waren. De btw-druk was daardoor hoger dan de btw op de ter zake van de vervaardiging ingekochte diensten en materialen.

Ook na het afschaffen van de integratieheffing is de kwalificatie als nieuw vervaardigd nog van belang. Allereerst gaat er bij nieuw vervaardiging een nieuwe zogenoemde herzieningsperiode lopen. Gedurende de herzieningsperiode wordt de ter zake van de vervaardiging in aftrek gebrachte btw gedurende een periode van circa 10 jaar gevolgd. Bij een wijziging van het gebruik (van belast naar vrijgesteld of vice versa) moet de belastingplichtige dan een deel van de in aftrek gebrachte btw terugbetalen aan de belastingdienst, of kan hij alsnog een deel van de niet in aftrek gebrachte btw terugkrijgen. Naast het eventueel van toepassing zijn van een herzieningsperiode is de kwalificatie als nieuw vervaardigd ook van belang voor een vrijstelling overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een onroerende zaak. Deze vrijstelling geldt namelijk alleen indien een 'nieuwe' onroerende zaak wordt verkregen uiterlijk zes maanden (bij geheel of gedeeltelijk btw-belast gebruik) of twee jaren (bij btw-vrijgesteld gebruik) na eerste ingebruikneming. In de praktijk is mij gebleken dat met name ontwikkelaars van kantoorpanden (veelal btw-belast gebruik) gebruik willen maken van deze vrijstelling overdrachtsbelasting, en derhalve een onroerende zaak na herontwikkeling of transformatie aangemerkt willen hebben als 'nieuw vervaardigd'. Ontwikkelaars van woningen hebben echter veelal een tegengesteld belang. De verkrijging van woningen is namelijk belast met 2% overdrachtsbelasting, terwijl bij een levering in de btw-sfeer 21% btw komt te drukken over de gehele koopsom, dus inclusief elementen van de herontwikkeling waarop geen btw drukt, zoals winst, salarissen, leges, rente, etc. In beide gevallen is de kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw' derhalve van belang.

In het verleden, vóór voormeld arrest van de HR, was ook niet geheel duidelijk aan welke criteria moest worden voldaan om door een verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak te krijgen voor de btw. In de periode vóór de crisis (voor 2008) kwam deze vraag echter minder vaak aan de orde dan in de periode na de crisis waar de nadruk meer is komen te liggen op duurzaamheid en vele onroerende zaken door de leegstand in de kantorenmarkt worden herontwikkeld of getransformeerd. De kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw' of juist niet kan er toe leiden, en heeft er in het verleden ook toe geleid, dat projecten geen doorgang vinden.

In mijn praktijk als btw-adviseur spendeer ik op dit moment een groot deel van mijn tijd aan de vraag of door werkzaamheden verricht aan een onroerende zaak een nieuwe onroerende zaak is ontstaan, of zal ontstaan. Doordat niet duidelijk is aan welke criteria moet worden voldaan kan vaak niet een eenduidig antwoord worden gegeven. Door de grote financiële gevolgen die een dergelijke kwalificatie met zich kan brengen, wil men hieromtrent vaak vooraf zekerheid verkrijgen van de belastingdienst, zodat hieromtrent niet op een later moment discussie kan ontstaan. De uitkomst van deze discussie kan immers grote gevolgen hebben voor de financiële haalbaarheid van een project. Ook bij de belastingdienst bestaat echter geen duidelijkheid over welke criteria precies moeten worden aangelegd bij de kwalificatie als nieuw vervaardigd. Mijn ervaring is dat deze onduidelijkheid tot verrassende uitkomsten kan leiden. In mijn praktijk ben ik casusposities tegengekomen waarbij belanghebbenden er niet over twijfelden dat er door de verbouwing een nieuwe onroerende zaak zou ontstaan, maar waar de belastingdienst tot het oordeel kwam dat er geen nieuwe onroerende zaak zou ontstaan, en vice versa. In het onderstaande worden hiervan twee voorbeelden gegeven.

Belastingdienst is van mening dat er geen nieuwe onroerende zaak zou ontstaan:

Voor:

Na:



In deze casus zouden twee bestaande kantoorgebouwen worden samengevoegd door middel van een geheel nieuw te realiseren omvangrijk glazen tussenstuk, dat deels om de bestaande bebouwingen heen zou worden gebouwd. Daarnaast zouden de bovenste verdiepingen van de twee oude kantoorgebouwen worden verwijderd, de gevels grotendeels worden vernieuwd, alle ramen en kozijnen worden vervangen en alle installaties worden vervangen. De koopsom voor de twee oude gebouwen inclusief grond was ongeveer gelijk aan de waarde van alleen de grond. Door de werkzaamheden zou het aantal bvo's slechts in geringe mate toenemen, maar deze zouden wel op andere plekken worden gesitueerd. Door de werkzaamheden zou er één modern kantoorgebouw ontstaan.

Belanghebbende was ervan overtuigd dat de werkzaamheden zouden leiden tot een nieuwe onroerende zaak voor de heffing van de omzetbelasting. De uiterlijke wijzigingen zouden immers zo aanzienlijk zijn dat een gemiddelde burger het idee zou hebben dat er een andere, nieuwe, onroerende zaak zou zijn gerealiseerd. Tevens zouden de hiermee gepaard gaande kosten dermate substantieel zijn dat er de facto geen besparing zou zijn ten opzichte van volledige nieuwbouw. Omdat een kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw' cruciaal was voor de financiële haalbaarheid van het project bij een overdracht na de werkzaamheden, en er toch enige twijfel kon bestaan in verband met de onduidelijke criteria, en omdat er geen sprake was van een functiewijziging (het was een kantoor en bleef een kantoor), is besloten de casus voor te leggen aan de belastingdienst.

De belastingdienst nam het standpunt in dat de onroerende zaak na de werkzaamheden voor de heffing van de btw niet zou kwalificeren als een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Men kon niet duidelijk aangeven wat hiervoor de overwegingen waren. Het was door een aantal medewerkers besproken en de meerderheid had het gevoel dat er in casu geen sprake was van 'in wezen nieuwbouw'.

Uit deze casus blijkt dat door het ontbreken van duidelijke criteria vaak geoordeeld wordt op basis van 'onderbuikgevoelens'. Het moge duidelijk zijn dat dit voor de praktijk niet werkbaar is en vanuit de rechtszekerheid niet wenselijk is.

Het standpunt van de belastingdienst volgende zou bij verkrijging door een belegger (niet aftrekbare) overdrachtsbelasting in plaats van (wel aftrekbare) omzetbelasting verschuldigd zijn. Dit zou een dermate drukkend effect op de koopsom, en de winst bij de ontwikkelaar, hebben dat dit project nooit is gerealiseerd.

Belastingdienst is van mening dat er wel een nieuwe onroerende zaak is ontstaan:

Voor:

Na:



Deze casus betreft een voormalig bankkantoor in Amsterdam. Na de verhuizing van de bank kwam dit kantoor leeg te staan. Een projectontwikkelaar heeft dit kantoor verbouwd, gemoderniseerd en geschikt gemaakt voor 'multi tenant' gebruik, dat wil zeggen dat waar het gebouw eerst geschikt was voor één gebruiker, de bank, het gebouw na de werkzaamheden geschikt was voor meerdere gebruikers / huurders. De wijzigingen aan het uiterlijk waren op het eerste gezicht gering: de gevelpuien zijn gestript en de zware borstweringen verwijderd, waarna over de volledige gevel nieuwe glaspuien van vloer tot plafond zijn aangebracht, de pilaren in de galerij zijn bekleed met marmer en de passage naar een aangrenzende straat is door een paar wijzigingen lichter en opener gemaakt. In het gebouw is ook het nodige aangepast: in de vloeren van de eerste en tweede verdieping is een atrium gecreëerd met een trappenhuis, de bestaande plafonds zijn verwijderd en op diverse plaatsen zijn vloergedeelten gedeeltelijk geopend ten behoeve van interne verbindingen van verdiepingen. Daarnaast is de gehele technische installatie vervangen en is er een warmte-koude opslag installatie aangelegd. Ten slotte is er een achtste verdieping met een terugliggend volume toegevoegd. De kosten van de investeringen die in het gebouw moesten worden gedaan waren dermate hoog dat volledige nieuwbouw, indien mogelijk, goedkoper was geweest.

Gezien de, toch, geringe uiterlijke wijzigingen was het twijfelachtig of de belastingdienst akkoord zou gaan met de kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw'. Voor de projectontwikkelaar was deze kwalificatie echter zeer gewenst, omdat deze de intentie had het gebouw te verkopen aan een belegger en bij een kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw' gebruik gemaakt kon worden van een vrijstelling overdrachtsbelasting. Bij de overdracht zou dan wel btw verschuldigd zijn, maar de verwachting was dat de belegger deze btw volledig in aftrek zou kunnen brengen. Een kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw' zou derhalve een gunstig effect hebben op de hoogte van de koopsom. Gezien de onzekerheid over deze kwalificatie is besloten de casus voor te leggen aan de belastingdienst.

In eerste instantie nam de belastingdienst het standpunt in dat geen sprake was van 'in wezen nieuwbouw', hierbij in aanmerking nemende de geringe uiterlijke wijzigingen. Toen de belastingdienst echter begreep dat de kosten hoger waren dan bij volledige nieuwbouw, maar dat volledige nieuwbouw niet mogelijk was door de ligging naast de in aanbouw zijnde Noord/Zuid-lijn, ging de desbetreffende inspecteur toch akkoord met de kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw'. Ook hier lijkt eerder sprake te zijn van een gevoelsmatig argument, dan van toepassing van een criterium dat volgt uit regelgeving of jurisprudentie. Ook deze casus toont aan dat niet duidelijk is aan welke criteria getoetst moet worden.

Het bovenstaande maakt duidelijk dat er in de praktijk grote onduidelijkheid bestaat over heldere criteria waaraan moet worden voldaan om een onroerende zaak als nieuw vervaardigd aan te merken voor de btw, terwijl hier wel grote behoefte aan bestaat.

1.3. Doelstelling en centrale vraag

Het doel van de scriptie is om inzicht te verkrijgen in de te hanteren criteria voor een kwalificatie als ‘in wezen nieuwbouw’ voor de btw bij de verbouwing van een onroerende zaak. Uitgangspunt hierbij is dat de te hanteren criteria tegemoet dienen te komen aan de doelstellingen van de betreffende fiscale regelingen, en dat de te hanteren criteria leiden tot een kwalificatie die overeenkomt met de maatschappelijke opvattingen hieromtrentⁱ, waarbij tevens rekening wordt gehouden met de gewenste rechtszekerheid

De vraag die centraal staat in deze scriptie is welke criteria bij de verbouwing van een onroerende zaak zouden moeten worden aangelegd om te komen tot de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de heffing van de btw.

Om deze vraag te kunnen beantwoorden dienen de volgende subvragen te worden beantwoord:

1. Vanuit btw-perspectief: welke criteria zijn er tot nu toe voor de btw aangelegd (zowel vóór als na het arrest van de HR van 19 november 2010)?
2. Vanuit btw-perspectief: welke criteria worden aangehouden in andere lidstaten van de Europese Unie waar een soortgelijke regeling geldt?
3. In breder fiscaal perspectief: welke criteria worden in andere fiscale regelingen gehanteerd voor de kwalificatie als ‘in wezen nieuwbouw’?
4. In maatschappelijk perspectief: welke criteria leggen niet-fiscalisten aan voor de kwalificatie als ‘in wezen nieuwbouw’?
5. Beschouwing: wat is het doel van de relevante bepaling in de wet en zijn er andere wijzen om dit doel te kunnen bereiken?
6. Beschouwing: dienen de criteria flexibel te zijn om op deze wijze met veranderende (maatschappelijke) omstandigheden rekening te kunnen houden?

1.4. Beoogde eindproduct

Het beoogde eindproduct is een voorstel voor heldere criteria voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de heffing van de btw die recht doen aan de heersende jurisprudentie, het doel van de kwalificatie, de maatschappelijke opvattingen en de rechtszekerheid.

1.5. Onderzoeksmethodologie

Uitgangspunt is rechtsvergelijkend onderzoek. Allereerst jurisprudentieonderzoek en onderzoek naar vergelijkbare regelingen in andere EU-lidstaten. Daarnaast is rechtsvergelijkend onderzoek gedaan met betrekking tot andere fiscale regelingen. Bovendien is kwalitatief onderzoek gedaan naar de maatschappelijke opvattingen omtrent de kwalificatie als in wezen nieuwbouw, oftewel: “Wanneer vindt de fiscale leek dat er sprake is van in wezen nieuwbouw?”.

1.6. Indeling scriptie

In hoofdstuk 2 wordt eerst de theoretische achtergrond geschetst. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 een samenvatting gegeven van de relevante jurisprudentie vóór het arrest van 19 november 2010. Dit arrest wordt beschreven in hoofdstuk 4. Hoofdstuk 5 geeft een samenvatting van de relevante jurisprudentie na het arrest. Hoofdstuk 6 geeft een samenvatting van de commentaren in de vakliteratuur naar aanleiding van het arrest van 19 november 2010. In hoofdstuk 7 wordt een zijstapje gemaakt en wordt bekeken hoe het begrip in wezen nieuwbouw in andere fiscale wetgeving terugkomt. Hoofdstuk 8 geeft een overzicht van hoe in andere EU-lidstaten het relevante artikel van de Btw-richtlijn is geïmplementeerd. In hoofdstuk 9 is onderzoek, door middel van interviews, opgenomen naar de vraag wanneer er naar maatschappelijke opvattingen door een verbouwing een nieuwe onroerende zaak ontstaat. In hoofdstuk 10 is een beschouwing opgenomen met betrekking tot

de vraag wat de doelstelling van de relevante bepaling van de Btw-richtlijn zou kunnen zijn, welke criteria gehanteerd zouden kunnen worden om aan deze doelstelling te kunnen bereiken, en naar de vraag of het gewenst is dat de te stellen criteria flexibel toepasbaar zijn. Hoofdstuk 11 bevat vervolgens de conclusies van het onderzoek en geeft aanbevelingen voor de te hanteren criteria.

2. Theoretische achtergrond

In dit hoofdstuk worden de relevante regelingen in de Wet OB en de WBR besproken en het belang van deze regelingen. Omdat de Wet OB een implementatie dient te zijn van de Europese Btw-richtlijn, waarbij deze richtlijn bepaalde keuzemogelijkheden biedt aan de lidstaten, worden eerst de relevante bepalingen in de Btw-richtlijn beschreven.

2.1. Relevante bepalingen Btw-richtlijn

In artikel 135, eerste lid, onderdeel j van de Btw-richtlijn is bepaald dat is vrijgesteld van omzetbelasting de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, eerste lid, onderdeel a bedoelde leveringen.

Artikel 12, eerste lid, onderdeel a van de Btw-richtlijn vermeldt de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. In het tweede lid van artikel 12 wordt vervolgens (voor zover relevant) bepaald dat:

- De lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het in het eerste lid, onderdeel a bedoelde criterium (eerste ingebruikneming) op de verbouwing van gebouwen kunnen bepalen; en dat,
- De lidstaten andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming kunnen toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van de eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Samengevat is de levering van een gebouw volgens de Btw-richtlijn in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting, met uitzondering van de levering van (nieuwe) gebouwen vóór de eerste ingebruikneming. Daarnaast hebben de lidstaten de mogelijkheid om te belasten de levering van gebouwen vóór de eerste ingebruikneming na een verbouwing, waarbij de lidstaten hierbij voorwaarden mogen stellen.

In beide gevallen, dus bij zowel geheel nieuwe gebouwen als gebouwen na een verbouwing, mogen de lidstaten ook een andere, aanvullende, periode toepassen waarin de levering belast is, zoals de periode tussen voltooiing van het gebouw en de eerste levering welke periode maximaal vijf jaar mag beslaan, en de periode tussen de eerste ingebruikneming en de daaropvolgende levering welke periode maximaal twee jaar mag duren.

In artikel 137, eerste lid, onderdeel b, van de Btw-richtlijn is bepaald dat lidstaten de belastingplichtigen de mogelijkheid kunnen bieden om, onder voorwaarden, te kiezen voor een belaste levering van een gebouw of een gedeelte ervan, met uitzondering van de leveringen van gebouwen die van rechtswege belast zijn met omzetbelasting.

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

2.2. Relevante bepalingen Wet op de omzetbelasting 1968

Het in het arrest relevante artikel betrof artikel 3, eerste lid, onderdeel h van de Wet OB (per 1 januari 2007 is dit artikel vernummerd tot artikel 3, derde lid, onderdeel b jo. artikel 3, negende lid van de Wet OB; hierbij is geen inhoudelijke wijziging beoogd). Artikel 3, eerste lid, onderdeel h van de Wet OB betrof de zogenoemde integratielevering en vormde de Nederlandse implementatie van artikel 18, onderdeel a, van de Btw-richtlijn. Alhoewel de zogenoemde integratielevering per 1 januari 2014 is afgeschaft is het achterliggende onderwerp nog steeds van belang (hierover later meer).

Artikel 3, eerste lid, onderdeel h van de Wet OB bepaalde, kort samengevat, dat indien een ondernemer stoffen (waaronder grond) ter beschikking stelde en een nieuwe (onroerende) zaak werd vervaardigd, en deze ondernemer deze zaak vervolgens (deels) voor van btw vrijgestelde doeleinden ging gebruiken, de ondernemer btw verschuldigd werd over de stichtingskosten van deze vervaardigde zaak, inclusief de ter beschikking gestelde zaken. Het doel van deze bepaling was om een gelijke btw-heffing te realiseren indien een ondernemer een zaak liet vervaardigen (of zelf vervaardigde) als in de situatie waarin hij deze zaak kant-en-klaar aankocht van een andere ondernemer. Met name ondernemers die onroerende zaken vrijgesteld gebruikten, zoals woningcorporaties, banken, verzekeraars, etc. hadden in de praktijk last van deze (ingewikkelde) regeling.

Zoals hierboven aangegeven is de zogenoemde integratielevering per 1 januari 2014 komen te vervallenⁱⁱ. Het begrip (nieuwe) vervaardiging is in de Wet OB echter niet beperkt tot de integratielevering. Zo is in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste van de Wet OB, vrij vertaald, bepaald dat de levering van een onroerende zaak vóór, op, of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikneming van rechtswege belast is met omzetbelastingⁱⁱⁱ. In artikel 11, derde lid, onderdeel b van de Wet OB wordt vervolgens bepaald dat na verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming, in de zin van het eerste lid, onderdeel a van dat artikel, wordt beschouwd indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht^{iv}. Kort gezegd houdt dit in dat indien door de verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan de levering van deze nieuw vervaardigde onroerende zaak uiterlijk twee jaren na de ingebruikneming daarvan van rechtswege belast is met omzetbelasting.

Sinds het afschaffen van de integratielevering is de in de vorige alinea beschreven bepaling in de Wet OB de meest relevante voor zover het de vervaardiging van onroerende zaken betreft. Ook in een andere bepaling in de Wet OB is het begrip vervaardiging relevant. In artikel 3, eerste lid, onderdeel c is namelijk bepaald dat de oplevering van een onroerende zaak door degene die deze heeft vervaardigd kwalificeert als een levering voor de omzetbelasting. De relevantie van de kwalificatie als levering kan relevant zijn voor het tijdstip waarop de omzetbelasting verschuldigd is, of er een zogenoemde herzieningsperiode van toepassing is en/of het toepasselijke tarief.

2.3. Relevante bepalingen Wet op belastingen van rechtsverkeer

Niet alleen voor de heffing van de omzetbelasting is het begrip vervaardiging relevant. Ook voor de heffing van de overdrachtsbelasting is dit begrip relevant. Dit begrip komt weliswaar niet rechtstreeks in de wettekst voor, maar door de koppeling in artikel 15, eerste lid, onderdeel a van de WBR met artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste, van de Wet OB is dit begrip relevant voor de vraag of er een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing is. Artikel 15, eerste lid, onderdeel a van de WBR bepaalt namelijk dat is vrijgesteld van overdrachtsbelasting de verkrijging van een onroerende zaak krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste, van de Wet OB, tenzij de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt^v en de verkrijger de desbetreffende omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Deze vrijstelling wordt ook wel de samenloopvrijstelling genoemd, omdat deze bepaling als doel heeft te voorkomen dat zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting verschuldigd is ('samenloopt'). Deze vrijstelling van overdrachtsbelasting verklaart (deels) waarom het in het ene geval voordeliger is om de levering van

een verbouwde onroerende zaak aan te merken als de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en in het andere geval niet. In bijlage 1 zijn drie voorbeelden opgenomen die de werking en het gevolg van deze vrijstelling verduidelijken.

3. Relevante jurisprudentie vóór het arrest

3.1. Jurisprudentie Europese Hof

In de loop der tijd is er veel jurisprudentie verschenen over de vraag of er sprake is van de vervaardiging van een zaak. Aangezien het bedoeling is dat de bepalingen in de Wet OB de Nederlandse implementatie vormen van de bepalingen in de Europese Btw-richtlijn, is de jurisprudentie van het HvJ leidinggevend. In dit verband worden met name de volgende twee arresten van het HvJ relevant geacht^{vi}:

1. HvJ, 14 mei 1985, C-139/94 (Van Dijk's Boekhuis)
2. HvJ, 1 juni 2006, C-233/05 (VOF Dressuurstal Jespers)



Ad 1: Van Dijk's Boekhuis

De werkzaamheden van Van Dijk's Boekhuis bestonden uit het in meerdere of mindere mate herstellen van schoolboeken die aan andere partijen toebehoorden. In geschil was of deze werkzaamheden leidden tot de vervaardiging van een nieuwe (roerende) zaak (een nieuw boek), zodat de werkzaamheden voor de heffing van de omzetbelasting kwalificeerden als een levering, welke op grond van de destijds geldende wetgeving belast was met 4%, of dat dit niet het geval was, zodat de werkzaamheden kwalificeerden als een, destijds met 18% belaste, dienst.

Op door de HR in dit kader gestelde prejudiciële vragen antwoordt het HvJ in rechtsoverweging 24 dat:

“er slechts sprake is van het vervaardigen van een werk in roerende staat indien een opdrachtgever 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 volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden”.



Ad 2: VOF Dressuurstal Jespers

De activiteiten van Jespers bestonden uit de exploitatie van een trainings- en africhtingsstal voor paarden die met name in de discipline dressuur werden ingezet. Deze activiteiten verrichtte zij ook tegen betaling voor andere eigenaren. In geschil was het toepasselijke tarief. Indien de werkzaamheden van Jespers zouden leiden tot de oplevering van een nieuw vervaardigde roerende zaak, een nieuw paard, dan zou het destijds geldende verlaagde tarief van 6% van toepassing zijn. Indien de werkzaamheden echter niet als zodanig kwalificeerden, dan zou het algemene tarief van destijds 17,5% van toepassing zijn. Jespers nam het standpunt dat er sprake was van een vervaardiging omdat een “gewoon” paard een andere functie kreeg en na de werkzaamheden geschikt was om te worden ingezet als rij- of dressuurpaard. Naar aanleiding van vragen van het Hof 's-Hertogenbosch (Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AT2491) besliste het HvJ echter^{vii}:

“29 Desalniettemin kunnen dieren, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als „materialen” en kan hun africhting, die, als deze hen geschikt maakt voor een specifiek gebruik, in de lijn van een biologisch proces ligt, niet worden beschouwd als de vervaardiging door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat tevoren niet bestond.

30 Zelfs indien volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van die welke het dier had toen het niet was afgericht, gaat het daarbij om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de „materialen” die daarvóór aan de trainer zijn verstrekt. Derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop van welke training dan ook, een nieuw paard is „vervaardigd”.

31 Bijgevolg is er geen sprake van de oplevering van een werk in roerende staat in de zin van artikel 5, lid 5, sub a, van de Zesde richtlijn, wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard en om deel te nemen aan wedstrijden.”

Over de relevantie van dit arrest voor de kwalificatie als nieuw vervaardigd van onroerende zaken kan worden gediscussieerd. Uit dit arrest zou kunnen worden afgeleid dat een functiewijziging niet meer relevant is (zie o.a. Wolf, NTFR 2011, 694). Anderzijds zou ook kunnen worden geconcludeerd dat het oordeel van het HvJ voortkomt uit het feit dat er sprake is van een levend wezen dat nu eenmaal niet zodanig kan worden verbouwd dat er een nieuw levend wezen ontstaat (zie o.a. redactie Vakstudienieuws, V-N 2010/62.21). Deze laatste opvatting spreekt mij het meeste aan. Door hard te gaan sporten kan je je wel een nieuw mens voelen, maar dat betekent nog niet dat je ook daadwerkelijk een nieuw mens bent.

3.2. Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest

Bij bestudering van de Nederlandse jurisprudentie inzake de vraag of een verbouwing leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak valt op dat geen eenduidige, heldere, criteria kunnen worden aangelegd, ook niet in de jurisprudentie vóór het arrest (zie in dit verband bijvoorbeeld ook drs. W.A.P. Nieuwenhuizen in NTFR2011/833). Bijl, Van Hilten en van Vliet (Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, 2001, pagina 70) concludeerden dat uit jurisprudentie bleek dat de volgende factoren van belang waren:

1. Heeft de oorspronkelijke onroerende zaak opgehouden te bestaan?
2. Is er sprake van een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak?
3. Is het uiterlijk, dan wel het innerlijk, van de onroerende zaak aanzienlijk gewijzigd?
4. Zijn er aan de onroerende zaken zodanige wijzigingen aangebracht, dan wel uitbreidingen toegevoegd, dat de nieuwe onroerende zaak niet meer kan worden vereenzelvigd met de oude onroerende zaak?

Zij concluderen dat in het verleden de omvang, zowel in relatieve als in absolute zin, van de kosten van de verbouwing meer in de overwegingen werd meegenomen.

In bijlage 2 is een (niet uitputtend) overzicht gegeven van Nederlandse rechtspraak waarbij de vraag aan de orde was of een nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan. In dit overzicht is aangegeven of aan de volgende criteria in de desbetreffende casusposities werd voldaan (niet of de desbetreffende rechter hier uitdrukkelijk aan heeft getoetst):

1. Functiewijziging in strikte zin. Dit wil zeggen dat de onroerende zaak vóór de werkzaamheden voor een ander doel werd gebruikt dan na de werkzaamheden, bijvoorbeeld eerst als kantoor en daarna als woning.
2. Wijziging in de aanwendingsmogelijkheden. Dit betreft een breder criterium dan functiewijziging in strikte zin. Hierbij kan worden gedacht aan een verbouwing van een kantoorpand dat slechts door één gebruiker kan worden gebruikt naar een kantoorpand dat door meerdere gebruikers kan worden gebruikt. NB: indien aan voorwaarde 1 wordt voldaan, wordt automatisch ook aan deze voorwaarde voldaan.

3. Wijziging van het uiterlijk. Hierbij betreffen het aanzienlijke wijzigingen aan de buitenzijde van de onroerende zaak.
4. Wijzigingen van het innerlijk. Hierbij betreffen het aanzienlijke wijzigingen aan de binnenzijde van de onroerende zaak, zoals een andere indeling.
5. Wijziging van de draagconstructie. Aan dit criterium wordt voldaan indien één of meerdere delen van het dragende deel van de constructie (fundering, buitenmuren, etc.) (ernstig) is aangetast en/of is vervangen.
6. Overige wijzigingen van de constructie. Hieraan wordt voldaan indien enig deel van de constructie is aangetast en/of vervangen. Dit hoeft niet per se een dragend deel van de constructie te zijn. NB: indien aan voorwaarde 5 wordt voldaan, wordt automatisch ook aan deze voorwaarde voldaan.
7. De kosten van de werkzaamheden zijn aanzienlijk ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden. Hieraan wordt voldaan als de kosten van de werkzaamheden ten minste 50% van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden bedragen.

Van de 20^{viii} beoordeelde rechtszaken leidden er 11 tot het oordeel dat er een nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan. In die gevallen werd als volgt aan de hierboven weergegeven criteria voldaan:

Nieuw vervaardigd:

Functiewijziging in strikte zin	7
Wijziging aanwendingsmogelijkheden	10
Wijziging uiterlijk	6
Wijziging innerlijk	11
Wijziging draagconstructie	7
Wijziging constructie overig	10
Kosten ten opzichte waarde	11

In alle gevallen waren de kosten van de werkzaamheden aanzienlijk ten opzichte van de waarde vóór de verrichte werkzaamheden. Hierbij dient te worden opgemerkt dat gevallen waarin de kosten niet aanzienlijk zijn waarschijnlijk niet voor de rechter komen. Daarnaast is in alle gevallen in ieder geval het innerlijk aanzienlijk gewijzigd. Een (aanzienlijke) wijziging van het uiterlijk was blijkbaar niet doorslaggevend, aangezien slechts in 6 van de 11 gevallen het uiterlijk aan de buitenzijde aanzienlijk was gewijzigd. In nagenoeg alle gevallen (10 van de 11) vond er een aanzienlijke wijziging van de constructie plaats, waarbij in 7 gevallen ook de draagconstructie was aangetast. Ook in nagenoeg alle gevallen (10 van de 11) was er sprake van een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden, waarbij in 7 gevallen een wijziging van de functie in strikte zin.

Samengevat kan worden geconcludeerd dat er waarschijnlijk, onder de 'oude' rechtspraak, sprake was van een nieuw vervaardigde onroerende zaak indien aan de volgende criteria werd voldaan:

- a. Een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden; en,
- b. Een wijziging aan het innerlijk en/of uiterlijk van de onroerende zaak; en,
- c. Een wijziging aan de constructie van de onroerende zaak; en,
- d. De kosten van de werkzaamheden zijn aanzienlijk ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden.

In de 9 gevallen waarin werd geconcludeerd dat de verbouwing niet had geleid tot een nieuwe vervaardiging werd als volgt aan deze criteria voldaan:

Niet nieuw vervaardigd:

Functiewijziging in strikte zin	3
Wijziging aanwendingsmogelijkheden	6
Wijziging uiterlijk	0
Wijziging innerlijk	5
Wijziging draagconstructie	2
Wijziging constructie overig	7

In nagenoeg alle gevallen (8 van de 9; in 1 geval kan niet worden vastgesteld of aan dit criterium werd voldaan) waren de kosten aanzienlijk ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de verbouwing, maar dat zou, zoals hierboven al gesteld, verklaard kunnen worden doordat gevallen waarbij de kosten niet aanzienlijk zijn wellicht niet voor de rechter komen.

Verder valt op dat in 3 gevallen wel wordt voldaan aan de 4 hierboven onder a tot en met d vermelde criteria, maar de rechter toch oordeelde dat er geen nieuwe onroerende zaak was vervaardigd.

In Hof 's-Hertogenbosch 14 maart 2000, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA6071, waarbij 47 onzelfstandige eenkamerwoningen waren vervangen door 25 van alle gemakken voorziene moderne tweekamerappartementen, werd geconcludeerd dat er geen nieuwe onroerende zaak was ontstaan, omdat de woonbestemming was gehandhaafd en derhalve ook de doelgroep ongewijzigd was gebleven. In dit geval toetste de rechter derhalve of de functie van de onroerende zaak in strikte zin was gewijzigd.

Hof Amsterdam 23 oktober 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8669, betrof een voormalig bankgebouw waarboven zich appartementen bevonden die afwisselend als woning en als kantoor werden gebruikt. Na de verbouwing werd het gedeelte dat voorheen als bankgebouw werd gebruikt als kantoorruimte verhuurd en werden de appartementen als woning verhuurd. Het Hof is van mening dat de aanwendingsmogelijkheden niet voldoende zijn gewijzigd omdat de appartementen voor de verbouwing ook als woningen konden worden gebruikt. Hieruit blijkt dat gediscussieerd kan worden over de vraag wanneer de aanwendingsmogelijkheden wijzigen. Daarnaast was het Hof van mening dat de uiterlijke wijzigingen niet zodanig waren dat op grond daarvan geconcludeerd kon worden dat een nieuwe onroerende zaak was ontstaan.

In de casus aan de orde in Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD6476, werd een woonhuis verbouwd tot een kantoorpand. De kosten van de verbouwing waren aanzienlijk ten opzichte van de waarde, maar het Hof oordeelde dat een groot deel van de kosten betrekking had op achterstallig onderhoud (en dus niet op de verbouwing naar de nieuwe functie). Daarnaast kwam het Hof tot de conclusie dat het uiterlijk nagenoeg niet gewijzigd was en dat de onroerende zaak nog steeds als woning gebruikt kon worden. Dit laatste kan er op wijzen dat er ook aan het innerlijk van de onroerende zaak te weinig gewijzigd was ten behoeve van de gewijzigde aanwendingsmogelijkheden.

Geconcludeerd kan worden dat in de laatste twee zaken enkel tot een andere conclusie werd gekomen dan bij toepassing van de criteria a tot en met d door (een andere) interpretatie van deze criteria. In de eerste zaak werd tot een andere conclusie gekomen doordat aan een ander criterium (strikte functiewijziging) wordt getoetst.

3.3. Tussenconclusie Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest

Bij beschouwing van de Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest kan worden geconcludeerd dat werd geoordeeld dat er door een verbouwing een nieuwe onroerende zaak ontstond indien aan de volgende voorwaarden werd voldaan:

- a. Een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden; en,
- b. Een wijziging aan het innerlijk en/of uiterlijk van de onroerende zaak; en,
- c. Een wijziging aan de constructie van de onroerende zaak; en,
- d. De kosten van de werkzaamheden waren aanzienlijk ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden.

Bij analyse van de overwegingen van de desbetreffende rechters valt op dat vaak niet wordt aangegeven aan welke elementen is getoetst om, al dan niet, te komen tot de kwalificatie nieuw vervaardigd. Vaak wordt volstaan met de opmerking dat het goed, al dan niet, kan worden vereenzelvigd met het goed voor de werkzaamheden, of dat het oorspronkelijke goed (niet) heeft opgehouden te bestaan. Indien al wordt aangegeven aan welke elementen is getoetst dan betreft het vaak de elementen functiewijziging (10 van de 20 gevallen), in strikte zin of in

aanwendingsmogelijkheden, en een wijziging van het uiterlijk (7 van de 20 gevallen), waarbij in sommige gevallen ook een wijziging van het innerlijk is meegenomen. Mijn indruk was altijd dat met name werd getoetst aan de vraag of de aanwendingsmogelijkheden waren gewijzigd, en of het uiterlijk was gewijzigd. Deze indruk stemt redelijk overeen met de overwegingen van de rechters, zij het dat de rechters in veel gevallen niet exact aangeven wat de exacte overwegingen zijn geweest. Dit geeft wellicht ook wel aan dat de beoordeling of er een nieuwe zaak was vervaardigd vaak werd gebaseerd op (onderbuik)gevoelens en derhalve wellicht wel redelijk subjectief was. Door een analyse van de feiten die aan de orde waren in de berechte zaken zou een beter beeld kunnen volgen van de bij de beoordeling relevante feiten dan door een analyse van de overwegingen.

4. Hoge Raad 19 november 2010

In dit hoofdstuk wordt dieper ingegaan op het arrest waarin de Hoge Raad het begrip in wezen nieuwbouw voor de btw introduceerde.

4.1. Casus

Belanghebbende hield zich bezig met kinderopvang, wat een van btw vrijgestelde activiteit is. Op 11 januari 2001 heeft belanghebbende een woon-winkelpand geleverd gekregen. Vóór de levering was in het pand een tandtechnisch laboratorium gevestigd. Na verkrijging van een bouwvergunning en een wijziging in het bestemmingsplan is het pand in 2001 verbouwd ten behoeve van de kinderopvang. Bij de verbouwing is het uiterlijk nauwelijks gewijzigd: de voorpui op de begane grond is vernieuwd en er is een speelterrein aangelegd. De kosten van de verbouwing bedroegen EUR 197.589 excl. btw. De totale kostprijs van het pand na de verbouwing bedroeg EUR 470.273 excl. btw. Uit het cassatieberoepschrift kan worden afgeleid dat een groot deel van de verbouwingskosten niet hebben geleid tot een waardevermeerdering van het pand, maar zijn gemaakt in verband met de veiligheidseisen die werden gesteld om het pand te kunnen gebruiken als kinderdagverblijf, zoals de aanleg van brandwerende deuren en muren, noodverlichting, zelfsluitende deuren, panieksluitingen, en nood- en uitgangsimplices.

In mei 2002 heeft belanghebbende het pand in gebruik genomen ten behoeve van de kinderopvang. Aangezien de inspecteur van mening was dat de verbouwing had geleid tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak, was hij van mening dat er zich een zogenoemde integratielevering had voorgedaan in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet OB (zoals deze gold in 2002) en heeft hij een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd.

4.2. Geschil

In geschil was of er een nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan en of er zich derhalve een zogenoemde integratielevering had voorgedaan. Daarnaast was in geschil over welk bedrag omzetbelasting verschuldigd was, indien er zich inderdaad een integratielevering had voorgedaan, over de voortbrengingskosten of de waarde in het economisch verkeer na de verbouwing. Op deze laatste vraag wordt in het kader van deze scriptie echter niet verder ingegaan.

4.3. Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch

Hof 's-Hertogenbosch (ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6774) oordeelt, onder verwijzing naar het arrest Van Dijk's Boekhuis van het HvJ (14 mei 1985, C-139/94), dat men voor het begrip vervaardiging uit moet gaan van het spraakgebruik en dat volgens het spraakgebruik vervaardiging inhoudt dat een goed wordt voortgebracht dat voorheen niet bestond. Vervolgens oordeelt het Hof dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand vóór de verbouwing. Hierbij neemt het Hof in aanmerking dat:

- Het pand inwendig wat betreft de indeling vrijwel volledig is gewijzigd;
- De toepassingsmogelijkheden zijn gewijzigd, terwijl het pand naar het oordeel van het Hof niet eenvoudig weer geschikt kan worden gemaakt voor gebruik als woon-winkelpand;
- De klassieke woonfunctie van het pand geheel is verdwenen en dat die functie niet is te vergelijken met de functie van een kinderdagverblijf. Het feit dat het bestemmingsplan een wijziging behoefde duidt ook op een dergelijke functiewijziging;
- Het uiterlijk van het pand door de verbouwing niet ingrijpend is gewijzigd hier niet aan afdoet;
- Uit de aanprijzing bij de verkoop van "een sfeervol ingericht kinderdagverblijf" kan worden opgemaakt dat naar spraakgebruik een nieuwe onroerende zaak is ontstaan.

Het Hof oordeelt vervolgens dat met de wijzigingen van de voorzieningen bij het pand en de inwendige verbouwing van het pand naar maatschappelijke opvattingen een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan, zodat belanghebbende omzetbelasting is verschuldigd vanwege de zogenoemde integratielevering.

4.4. Conclusie Advocaat-Generaal mr. M.E. van Hilten

Op 3 mei 2010 concludeert Advocaat-Generaal mr. M.E. van Hilten (ECLI:NL:PHR:2010:BM6681) in deze zaak. Zij concludeert dat uit de beschikking van het HvJ van 1 juni 2006 (Jespers, C-233/05) volgt dat geen sprake is van vervaardiging indien het goed door de bewerkingen slechts een nieuwe functie krijgt en geen nieuw uiterlijk. Het Hof 's-Hertogenbosch past naar haar mening het uit het arrest Van Dijk's Boekhuis van het HvJ (14 mei 1985, C-138/84) volgende criterium van functiewijziging terecht toe op onroerende zaken, maar laat ten onrechte het eerder vermelde arrest Jespers buiten beschouwing. Uit dit arrest kan worden geconcludeerd dat pas aan toetsing van de functiewijziging van de gebruikte materialen wordt toegekomen nadat wordt geconcludeerd dat sprake is van uiterlijke wijzigingen van de onroerende zaak. Aangezien het uiterlijk nagenoeg ongewijzigd is, is geen nieuw goed vervaardigd en heeft belanghebbende derhalve geen zogenoemde integratielevering verricht.

4.5. Arrest Hoge Raad

Op 19 november 2010 wijst de HR arrest in deze zaak (ECLI:NL:HR:2010:BM6681). De HR oordeelt dat uit het arrest van het HvJ Van Dijk's Boekhuis (14 mei 1985, C-138/84) volgt dat sprake is van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Bij onroerende zaken betekent dit echter, uitgaande van het spraakgebruik (de maatstaf die het HvJ in Van Dijk's Boekhuis aanbracht) dat er slechts sprake is van vervaardiging indien door de werkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Door beslissend te achten of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand vóór de verbouwing heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

Vervolgens doet de HR de zaak zelf af. Omdat de stukken van het geding geen aanwijzingen bevatten dat voor de indeling van het pand voor de aanwending als kinderdagverblijf ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, oordeelt de HR dat er geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak. De vernieuwing van de pui op de begane grond en de aanleg van een speelterrein doen hier niet aan af. Kortom, het gelijk is aan belanghebbende.

Opvallend is dat de HR niet expliciet aangeeft te zijn 'omgegaan', terwijl hij het door het Hof gehanteerde criterium toch zelf eerder ook hanteerde (o.a. in HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314). Omdat de HR in andere arresten wel expliciet heeft aangegeven te zijn 'omgegaan' (o.a. in HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:AY8546) staat het voor mij niet onomstotelijk vast dat de HR in dit arrest daadwerkelijk is 'omgegaan'.

5. Jurisprudentie met ingang van het arrest

5.1. Nederlandse jurisprudentie met ingang van het arrest

In de literatuur is opgemerkt dat na het arrest van de HR van 19 november 2010 een verbouwing minder snel leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak (zie hoofdstuk 6). Bij bestudering van de jurisprudentie na het arrest lijkt dit inderdaad het geval. In bijlage 3 is een (niet uitputtend) overzicht gegeven van Nederlandse rechtspraak na het arrest tot en met het eerste halfjaar van 2016. Wederom is in dit overzicht is aangegeven of aan de volgende criteria in de desbetreffende casusposities werd voldaan:

1. Functiewijziging in strikte zin. Dit wil zeggen dat de onroerende zaak vóór de werkzaamheden voor een ander doel werd gebruikt dan na de werkzaamheden, bijvoorbeeld eerst als kantoor en daarna als woning.
2. Wijziging in de toepassingsmogelijkheden. Dit betreft een breder criterium dan functiewijziging in strikte zin. Hierbij kan worden gedacht aan een verbouwing van een kantoorpand dat slechts door één gebruiker kan worden gebruikt naar een kantoorpand dat door meerdere gebruikers kan worden gebruikt. NB: indien aan voorwaarde 1 wordt voldaan, wordt automatisch ook aan deze voorwaarde voldaan.
3. Wijziging van het uiterlijk. Hierbij betreffen het aanzienlijke wijzigingen aan de buitenzijde van de onroerende zaak.
4. Wijzigingen van het innerlijk. Hierbij betreffen het aanzienlijke wijzigingen aan de binnenzijde van de onroerende zaak, zoals een andere indeling.
5. Wijziging van de draagconstructie. Aan dit criterium wordt voldaan indien één of meerdere delen van het dragende deel van de constructie (fundering, buitenmuren, etc.) (ernstig) is aangetast en/of is vervangen.
6. Overige wijzigingen van de constructie. Hieraan wordt voldaan indien enig deel van de constructie is aangetast en/of vervangen. Dit hoeft niet per se een dragend deel van de constructie te zijn. NB: indien aan voorwaarde 5 wordt voldaan, wordt automatisch ook aan deze voorwaarde voldaan.
7. De kosten van de werkzaamheden zijn aanzienlijk ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden. Hieraan wordt voldaan als de kosten van de werkzaamheden ten minste 50% van de waarde van de onroerende zaak vóór de werkzaamheden bedragen.

Van de 10 beoordeelde rechtszaken leidden er slechts 3 tot de conclusie dat er een nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan. In die gevallen werd als volgt aan de hierboven weergegeven criteria voldaan:

Nieuw vervaardigd:

Functiewijziging in strikte zin	1
Wijziging toepassingsmogelijkheden	1
Wijziging uiterlijk	1
Wijziging innerlijk	3
Wijziging draagconstructie	3
Wijziging constructie overig	3
Kosten ten opzichte waarde	3

Omdat er slechts 3 gevallen zijn waarin werd geconcludeerd dat de werkzaamheden hadden geleid dat er een nieuwe onroerende zaak was vervaardigd, is het lastig om hier conclusies uit te trekken. Opvallend is wel dat in alle gevallen de draagconstructie was aangetast. Verder valt op dat in 2

gevallen (Rechtbank Noord-Nederland 22 januari 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:1474 en HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574) geen sprake was van een wijziging van de functie of aanwendingsmogelijkheden. Deze gevallen betreffen overigens situaties waarbij niet zozeer sprake was van in wezen nieuwbouw, maar eerder van nagenoeg volledige herbouw.

Indien getoetst zou worden aan de criteria onder a tot en met d in hoofdstuk 3 (criteria onder de oude jurisprudentie), dan zouden deze gevallen waarschijnlijk ook tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak hebben geleid, waarbij dient te worden opgemerkt dat in twee gevallen niet strikt aan de criteria zou zijn voldaan, maar dat waarschijnlijk toch geconcludeerd zou zijn dat er een nieuwe onroerende zaak zou zijn ontstaan omdat er de facto sprake was van gehele nieuwbouw.

In 7 zaken werd geconcludeerd dat geen nieuwe onroerende zaak was vervaardigd. In deze gevallen werd als volgt aan de hierboven vermelde criteria voldaan:

Niet nieuw vervaardigd:

Functiewijziging in strikte zin	4
Wijziging aanwendingsmogelijkheden	7
Wijziging uiterlijk	0
Wijziging innerlijk	6
Wijziging draagconstructie	0
Wijziging constructie overig	6
Kosten ten opzichte waarde	3 ^{ix}

Aangezien in meer gevallen werd geconcludeerd dat de werkzaamheden niet tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak hadden geleid kunnen hieruit wellicht meer / betere conclusies worden getrokken.

Allereerst valt op dat in slechts 3 gevallen de kosten van de werkzaamheden aanzienlijk waren ten opzichte van de waarde voor de werkzaamheden. In 1 geval (Hoge Raad 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, het onderhavige arrest) waren de kosten weliswaar aanzienlijk, maar zag het grootste deel van de kosten niet op de aanpassing van de onroerende zaak zelf, maar op het aanbrengen van veiligheidsvoorzieningen die nodig waren voor de werkzaamheden die na de werkzaamheden in de onroerende zaak werden uitgeoefend (kinderdagverblijf). In een ander geval (Rechtbank 's-Gravenhage 8 april 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:CA2357) werd geconcludeerd dat het merendeel van de kosten betrekking had op het herstellen van achterstallig onderhoud en dus niet op werkzaamheden die de aard van de onroerende zaak deden wijzigen. De hoogte van de kosten kan een indicatie geven van de ingrijpendheid van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd en dus een indicatie zijn van de mate waarin de oude onroerende zaak is gewijzigd.

Verder is opvallend dat in alle gevallen wel in meerdere of mindere mate sprake is van een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden, en in 4 gevallen zelfs van een functiewijziging in strikte zin. Hierbij dient te worden opgemerkt dat in enkele gevallen nadrukkelijk aandacht wordt geschonken aan de verschillende functies die de desbetreffende onroerende zaak in de loop der tijd had gehad (HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, en HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640). In geen enkel geval was er echter sprake van een wijziging van de draagconstructie, in 6 gevallen wel van een wijziging van overige delen van de constructie. Daarnaast was er in geen enkel geval sprake van een wijziging van het uiterlijk aan de buitenzijde. In 6 gevallen was er wel sprake van een wijziging van de indeling van de onroerende zaak.

Indien getoetst zou worden aan de criteria a tot en met d in hoofdstuk 3 dan zou in 4 van deze gevallen waarschijnlijk wel geconcludeerd worden dat er een nieuwe onroerende zaak zou zijn ontstaan.

5.2. Tussenconclusie Nederlandse jurisprudentie met ingang van het arrest

Geconcludeerd kan worden dat met ingang van het arrest een verbouwing minder snel tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak lijkt te leiden. Met name een wijziging van de functie of de aanwendingsmogelijkheden lijkt minder relevant te zijn; hierbij zou kunnen meespelen dat een onroerende zaak gedurende de tijd meerdere functies kan hebben zonder dat hiervoor een ingrijpende (constructieve) wijziging nodig is. In de gevallen die wel hebben geleid tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak was sprake van een wijziging van de draagconstructie. Het valt echter nog te bezien hoe beslist zal worden in een geval waarin de draagconstructie niet (aanzienlijk) wordt gewijzigd maar er wel sprake is van een aanzienlijke wijziging van het uiterlijk, en eventueel er ook een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden plaatsvindt.

Bij analyse van de overwegingen van de desbetreffende rechters valt op dat slechts in 3 gevallen expliciet aan de orde is gekomen of de draagconstructie is gewijzigd. In HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, merkt de HR expliciet op dat slechts de draagconstructie in stand is gebleven, maar concludeert toch dat er sprake is van in wezen nieuwbouw. Verder valt op dat in 2 uitspraken expliciet wordt aangegeven dat een functiewijziging niet meer relevant is voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw. Voor analyse van de uitspraken was mijn indruk dat voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw na het arrest een wijziging van de draagconstructie vereist was. Deze indruk lijkt overeen te komen met de feitelijke constellaties in de uitspraken waarin werd geconcludeerd tot in wezen nieuwbouw, maar kan niet voldoende worden gebaseerd op de overwegingen in de uitspraken.

6. Commentaren naar aanleiding van het arrest van 19 november 2010

Naar aanleiding van het arrest zijn er veel commentaren verschenen in de vakliteratuur. In dit hoofdstuk wordt een kort overzicht gegeven van deze commentaren en wordt getracht aan te geven wat de communis opinio is over de voorwaarden voor de kwalificatie als een nieuw vervaardigde onroerende zaak na het arrest.

6.1. Commentaren in de vakliteratuur

In zijn noot bij het arrest (BNB2011/42) geeft Bijl aan dat hij de gedachtegang van de HR niet goed begrijpt. Uit het arrest van het HvJ Van Dijk's Boekhuis (14 mei 1985, C-189/84) heeft hij altijd geconcludeerd dat er bij functiewijziging in beginsel sprake is van vervaardiging en als er geen functiewijziging plaatsvindt er alleen een vervaardiging plaatsvindt indien er sprake is van in wezen nieuwbouw. Hij concludeerde dat uit rechtsoverwegingen 22 en 23 van het arrest Van Dijk's Boekhuis. In rechtsoverweging 22 komt het HvJ tot de conclusie dat er een nieuw goed is vervaardigd indien door de werkzaamheden een goed is ontstaan waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. In rechtsoverweging 23 merkt het HvJ 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 is ontstaan, niet leiden tot een vervaardiging. Uit de toevoeging "zonder dat een nieuw goed is ontstaan" leidt Bijl af dat ook zonder functiewijziging sprake kan zijn van vervaardiging. Dat de HR de voorwaarde dat een nieuw goed moet zijn ontstaan ook doortrekt naar situaties waarin wel een functiewijziging aan de orde is vindt Bijl opmerkelijk.

Heijnen (FED 2011/27) is van mening dat de overweging van de HR dat er sprake moet zijn van 'in wezen nieuwbouw' niet meer dan een interpretatie is van hetgeen door het HvJ is overwogen in Van Dijk's Boekhuis, alleen dan in de context van verbouwingen van onroerende zaken. Hij concludeert uit het arrest dat de werkzaamheden een bepaalde ingrijpendheid moeten vertonen wil er sprake zijn van

'in wezen nieuwbouw', waarbij onduidelijk is onder welke omstandigheden de balans doorslaat. In zijn optiek kunnen hierbij tal van factoren een rol spelen, zoals de hoeveelheid gebruikte (bouw)materialen, de aard van de (bouw)activiteiten, de hoeveelheid arbeid en de zichtbaarheid van de verbouwing qua interieur en mogelijk ook qua exterieur. Hij is van mening dat de HR de lat relatief hoog legt. Wel is hem nog onduidelijk wat het oordeel van de HR zou zijn geweest indien het uiterlijk van de onroerende zaak wel ingrijpend zou zijn gewijzigd. Naar zijn mening sluit het arrest van het HvJ Van Dijk's Boekhuis niet uit dat ook onder die omstandigheden sprake kan zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Volgens Wolf (NTFR 2011, 694) is dit arrest het nieuwe standaardarrest over de vraag of verbouwingwerkzaamheden leiden tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Naar zijn mening is het niet meer relevant of de werkzaamheden leiden tot een functiewijziging of een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden. Naar zijn mening gaat de HR in dit arrest 'om', wellicht naar aanleiding van het arrest van het HvJ Jaspers. Hij merkt op dat de HR in zijn arrest van 7 juni 2000, nr. 35.388, nog overwoog dat het oordeel van het Hof dat de functie van het gebouw is gewijzigd in samenhang met een zodanige verbouwing dat de aldus tot stand gekomen zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak niet blijkt van een onjuiste rechtsopvatting. In het onderhavige arrest oordeelt de HR echter dat het Hof door voor de beantwoording van de vraag of bij belanghebbende sprake was van vervaardiging beslissend te achten of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing, blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Wolf concludeert hieruit dat een mogelijke vereenzelving van het 'nieuwe' met het 'oude', al dan niet gecombineerd met een eventuele functiewijziging, voor de HR blijkbaar niet langer van belang is. Uitsluitend is nog van belang of door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

De redactie van Vakstudienieuws (V-N 2010/62.21) is van mening dat met dit arrest waarschijnlijk een (ver)nieuw(d) (s)t(r)ijdperk aanbreekt over het antwoord op de vraag wanneer sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Voor de redactie is het de vraag of het Hof daadwerkelijk een onjuiste rechtsopvatting heeft gehanteerd, of dat sprake is van een andere waardering van de feiten. Het oordeel van het Hof betreft niet alleen een waardering van de feiten (er is een nieuw pand), maar ook een rechtsopvatting, namelijk dat voor vervaardiging voldoende is dat het verbouwde pand niet meer kan worden vereenzelvigd met het pand vóór de verbouwing, ook al is de buitenkant niet ingrijpend gewijzigd. In het arrest neemt de HR echter uitdrukkelijk afstand van deze rechtsopvatting, terwijl hij die opvatting eerder zelf ook huldigde (bijvoorbeeld in HR 7 april 1993, nr. 28884). Het verlaten van deze rechtsopvatting brengt in deze zaak - en daarmee vergelijkbare zaken - met zich dat een ingrijpende functiewijziging van een pand en een niet ingrijpende verbouwing van het uiterlijk van een pand, niet voldoende is om van een in wezen nieuw pand te kunnen spreken (aldus de HR). De redactie aarzelt wel of het rechtsoordeel van de HR klopt met de rechtspraak van het HvJ. De redactie gaat hierbij in op de vraag of het arrest Jaspers wel kan worden toegepast op de verbouwing van onroerende zaken. In het arrest Jaspers kwam het HvJ tot conclusie dat een paard door africhting en training wel een andere functie kan krijgen, maar dat dit niet leidt tot een nieuw vervaardigd paard. De redactie vertaalt dit zo dat een paard nu eenmaal een paard is en niet plotseling een niet-paard wordt door africhting en training. Toegepast op een pand zou dit betekenen dat zelfs als de functie van het verbouwde pand verschilt van het pand voordat het werd verbouwd, die geen verband houdt met de materialen die aan de aannemer zijn verstrekt, geen nieuwe onroerende zaak zou zijn ontstaan. Het wás een pand en dat is het gebléven. Een vervaardiging zou zich dan alleen voordoen als een pand op enig moment heeft opgehouden te bestaan en een in wezen nieuw pand uit dit 'pand' (de ter beschikking gestelde materialen) vervaardigd wordt. Een totaal andere visie zou zijn dat een paard niet te vergelijken valt met een pand, en dat leidend moet blijven of naar Unierechtelijk spraakgebruik een nieuw goed is ontstaan. Een paard kan inwendig en uitwendig nu eenmaal niet zodanig worden verbouwd dat een ander dier ontstaat, dat heel andere eigenschappen heeft. Een pand kan wel inwendig en/of uitwendig zodanig worden verbouwd dat een pand ontstaat dat tevoren niet bestond. Het betreft vervolgens een waardering van feiten en omstandigheden of dat het geval is. Naar de

mening van de redactie kan nog steeds sprake zijn van een vervaardiging van een pand bij een zeer ingrijpende verbouwing van een kantoorpand tot een appartementencomplex met een (ten dele) ander uiterlijk. Ook kan naar mening van de redactie nog steeds sprake zijn van een nieuw gebouw als het inwendige van een gebouw totaal gesloopt is en nieuw is gebouwd (bijvoorbeeld als alleen de gevels zijn blijven staan).

Hummel (NTFR-B 2011/46) is van mening dat de HR (bescheiden) is omgegaan en een nieuw vervaardigingscriterium voor de btw introduceert. Zij is van mening dat functiewijziging nog steeds van belang is. Aan de hand van het nieuwe criterium zal in de praktijk soms eerder en soms later aan een vervaardiging worden toegekomen. Eerder indien in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden terwijl het nieuwe gebouw, door ongewijzigde functie en uiterlijk, wel met het oude zou kunnen worden vereenzelvigd. Later in gevallen dat het exterieur een opvallende wijziging heeft ondergaan, maar de verbouwing weinig substantieel is. Zij is van mening dat het nieuwe criterium vanuit economisch perspectief een verbetering is ten opzichte is van het oude criterium: de kosten van een verbouwing die in wezen nieuwbouw behelst, grenzen naar haar mening aan die van volledige nieuwbouw. Zij is van mening dat het 'in wezen nieuwbouw-criterium' meer lijkt aan te sluiten bij de bouwkundige werkelijkheid dan het oude criterium. Wel is zij met Bijl eens dat functiewijziging nog steeds leidend is voor de beoordeling of sprake is van een vervaardiging. Dat dit criterium in het arrest niet aan de orde is gekomen verklaart zij uit het feit dat het (deels) een bedrijfspand was en bleef en het derhalve slechts een bestemmingswijziging betrof. Naar haar mening moet een onderscheid worden gemaakt tussen de bestemming van een onroerende zaak (waarvoor *wordt* het gebruikt) en de functie daarvan (waarvoor *kan* het redelijkerwijs worden gebruikt). Van een functiewijziging zal naar haar mening bij een onroerende zaak niet zo snel sprake zijn, van een bestemmingswijziging wel. Bij de verbouwing van een multifunctionele onroerende zaak zal naar haar mening moeten worden getoetst aan het tweede criterium: is in wezen sprake van nieuwbouw. Naar haar mening moet bij die beoordeling worden gekoerst op een bouwkundige benadering: wat is gesloopt, wat is nieuw en hoe verhoudt zich dat tot het oorspronkelijke goed. Naast de omvang van de absolute en relatieve omvang van de bouwkosten zal vooral gekeken moeten worden naar wat de verbouwing bouwkundig inhoudt. Hierbij lijkt haar wat voor de verbouwing is gesloopt van groot belang: volledige sloop en renovatie lijken elkaar naar haar mening uit te sluiten.

Leijten (WFR 2011/648) komt het voor dat de HR met de eis dat door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw moet hebben plaatsgevonden een nieuwe (strengere) maatstaf aanlegt. Naar zijn mening kunnen de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van een onroerende zaak ingrijpend wijzigen zonder dat er sprake is van in wezen nieuwbouw. Daar staat tegenover dat het denkbaar is dat zonder dat sprake is van een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk wel sprake is van in wezen nieuwbouw. Naar zijn mening zal, op basis van de eis dat sprake moet zijn van in wezen nieuwbouw, in de praktijk minder snel sprake zijn van een nieuwe onroerende zaak.

Nieuwenhuizen (NTFR 2011/833) meent dat de functiewijziging niet het doorslaggevende element mag zijn. De fysieke wijzigingen zijn naar zijn mening net zo belangrijk. Naar zijn mening zal het in wezen nieuwbouw-criterium minder snel tot een vervaardiging leiden. Hij vindt het wel vervelend dat het in wezen nieuwbouw-criterium zo nietszeggend is. Naar zijn mening zegt de HR in feite dat iets nieuw is als het nieuw is. Daarnaast betreurt hij het dat de HR deze kans niet heeft aangegrepen om voor het eerst prejudiciële vragen te stellen over wat vervaardigingscriteria bij gebouwen zijn.

Sanders (BtwBrief 2012/125) meent dat het HvJ in Van Dijk's Boekhuis een werkbare invulling had gegeven aan het begrip 'vervaardigd', maar dat de HR in dit arrest een stap terugzet. Met het containerbegrip in wezen nieuwbouw zadelt de HR de praktijk naar zijn mening op met een mysterie.

Tielemans en Van Noorloos (BtwBrief 2011/14) concluderen dat functiewijziging niet langer van doorslaggevend belang is, maar de uiterlijke kenmerken wel. Zij concluderen dat als het oude goed niet ophoudt te bestaan er geen nieuw goed is voortgebracht.

Van den Elsen en Hasselman (BTW-bulletin 2012/33) zijn van mening dat bij transformatie van kantoren naar woningen bijna nooit sprake zal zijn van in wezen nieuwbouw omdat de bouwkundige voorzieningen (aanpassingen aan de constructie / het skelet van het pand) bij transformatie niet van zodanige aard zullen zijn dat de buitenkant van het pand zodanig wijzigt dat er sprake is van in wezen nieuwbouw. Nieuwe (schijn)gevels, noch nieuwe daken, balkons, galerijen c.q. arcades, portieken, bordessen, draai- en schuifdeuren, overkappingen, atriумы, bij-, aan- en aanbouwtjes, erkers, risalieten, overstekken, markiezen, brandtrappen en overige vluchtvoorzieningen zijn naar hun mening van onvoldoende belang om tot in wezen nieuwbouw te concluderen.

Van der Paardt (WPNR, 5 januari 2013, jaargang 144, aflevering 6957, pag. 1-7) is van mening dat er flink 'gesleuteld' moet worden en dat er naar verhouding veel nieuwe materialen moeten worden toegevoegd, om gebruikmakend van bestaande gebouwen, in constructief opzicht een nieuwe onroerende zaak te vervaardigen. In veel gevallen zal naar zijn mening, anders dan eerder het geval was, geen sprake zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Van den Elsen en Sinnige (BTW-bulletin 2013/18) schrijven dat het niet duidelijk is of de HR echt bedoeld heeft met in wezen nieuwbouw een nieuw criterium te introduceren, of dat hij toch de oude elementen een rol laat spelen. Zij stellen dat de meningen van de btw-geleerden daar over verschillen en zij zien in uitspraken van lagere rechters ook weer oude elementen verschijnen. In de praktijk lijkt men naar hun mening toch anders te zijn gaan denken. Zij menen dat de bouwkundige en uiterlijke wijzigingen belangrijker zijn dan de (gewijzigde) functie van een gebouw.

Van Kreijl (MBB 2012/02) meent dat de HR zal hebben gemeend dat met in wezen nieuwbouw wordt bedoeld dat er sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak indien deze een functiewijziging heeft ondergaan. Iedere andere invulling van het begrip in wezen nieuwbouw zou volgens Van Kreijl gezien kunnen worden als het moedwillig terzijde schuiven van het bestaande normenkader van het HvJ, alleen omdat het nu onroerende zaken in plaats van roerende zaken betreft. Van Kreijl is van mening dat de HR duidelijk heeft willen maken dat niet te snel moet worden geconcludeerd tot een vervaardiging. Gegeven de doorgaans brede functionaliteit van een gebouw, moet er naar zijn mening wel het een en ander gebeuren wil de functie van het bestaande gebouw – waarbij het gebouw zelf als één van de materialen bij de verbouwing wordt gebruikt – wijzigen.

Bakx (BtwBrief 2011/88) meent dat de HR een nieuw vervaardigingscriterium heeft geïntroduceerd en tegelijkertijd de oude – in de rechtspraak ontwikkelde – criteria (grotendeels) overboord lijkt te gooien. Het komt hem voor dat zowel het criterium van de functiewijziging als dat van de (financiële) omvang van de verbouwing, niet langer van (doorslaggevende) betekenis zijn. Naar zijn mening lijkt het begrip in wezen nieuwbouw te zijn overgewaaid uit de inkomstenbelasting. In de inkomstenbelasting zijn naar zijn mening twee vormen van in wezen nieuwbouw in bouwkundig opzicht te onderkennen, namelijk (i) de sloop van de constructie van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw en (ii) de radicale vernieuwing, zijnde het verrichten van dusdanige bouwtechnische ingrepen dat de identiteit van het gebouw wordt gewijzigd. Het komt hem voor dat de rechter niet opnieuw het wiel zal willen uitvinden en dat de in de inkomstenbelasting gegeven uitleg van het begrip in wezen nieuwbouw ook zijn intrede zal doen in de btw.

Butzelaar (BTW-bulletin 2013/56) concludeert aan de hand van drie 'vervolgarresten' dat in ieder geval de functiewijziging van het gebouw niet meer relevant is.

Zijlstra (NTFR 2011/1380) is van mening dat de HR een nadere en (ogenschijnlijk) beperktere uitleg heeft gegeven aan het voor vervaardiging vereiste 'voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond'. Naar zijn mening heeft de factor functiewijziging in zekere mate aan belang ingeboet en is meer dan voorheen gewicht toe te kennen aan zaken als uiterlijk aanzien en de aard en de omvang van de werkzaamheden. Naar zijn mening moet er aan het goed zelf in zekere mate fysiek worden verbouwd wil er sprake zijn van een vervaardiging. Als er bij een verbouwing een functiewijziging

plaatsvindt die zover gaat dat de aanwendingsmogelijkheden ingrijpend veranderen zal er naar zijn mening toch sprake zijn van in wezen nieuwbouw.

6.2. Commentaren geïnterviewde btw-specialisten

In het kader van het onderzoek naar de maatschappelijke opvattingen omtrent de vraag wanneer door een verbouwing een nieuwe onroerende zaak ontstaat zijn ook drie btw-specialisten geïnterviewd (zie verder hoofdstuk 9). In deze interviews is hen ook gevraagd (i) of zij van mening zijn dat de HR met in wezen nieuwbouw een nieuw criterium heeft aangebracht en, (ii) zo ja, waar die wijziging dan naar hun mening uit bestaat.

Eén geïnterviewde gaf aan dat er naar zijn mening in wezen niets is veranderd. Hij is van mening dat een functiewijziging nog steeds is vereist, waarbij discussie mogelijk is over hoe functiewijziging moet worden uitgelegd. Een andere geïnterviewde gaf aan dat er naar zijn mening wel degelijk een nieuw criterium is aangebracht en dat het verschil ten opzichte van de gehanteerde criteria vóór het arrest eruit bestaat dat een functiewijziging niet meer nodig is, terwijl nieuw is dat de constructie gewijzigd moet worden. Bij de wijziging van de constructie is hem nog niet duidelijk hoever dat moet gaan. De derde geïnterviewde gaf aan niet zeker te zijn of er een nieuw criterium is geïntroduceerd, maar dat dat gevoelsmatig wel zo is.

6.3. Tussenconclusie commentaren

Samengevat lijken alle auteurs, met uitzondering van Heijnen en Kreijl, en één geïnterviewde van mening te zijn dat de HR een nieuw criterium heeft geïntroduceerd voor de kwalificatie als vervaardiging. Verder zijn de meeste auteurs, met uitzondering van Bijl, de redactie van Vakstudienieuws, Hummel en Kreijl, en twee geïnterviewden van mening dat het criterium functiewijziging als (doorslaggevend) criterium is verdwenen. Over het criterium dat er sprake moet zijn van uiterlijke wijzigingen verschillen de meningen. Zo menen Van Elsen en Sinnige dat er sprake moet zijn bouwkundig en uiterlijke wijzigingen, terwijl Leijten meent dat als de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van het gebouw niet wijzigen er geen sprake is van in wezen nieuwbouw. Een aantal auteurs (Heijnen, Van der Paardt, Bakx, Van den Elsen en Hasselman) en de geïnterviewden lijken doorslaggevend te vinden dat de werkzaamheden verricht aan de onroerende zaak fysiek ingrijpend zijn, waarbij niet eenduidig duidelijk wordt of dit betekent dat de constructie van het gebouw daadwerkelijk moet worden aangetast.

7. In wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting

De verwijzing naar in wezen nieuwbouw werd bij jurisprudentie over de omzetbelasting voor het eerst gebezigd in het arrest van 19 november 2010. In jurisprudentie over de inkomstenbelasting werd deze terminologie echter al eerder gebezigd. In een arrest van 10 februari 1999 (ECLI:NL:HR:1999:AA2670) heeft de HR dit begrip geïntroduceerd.

7.1. In wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting

In het arrest van 10 februari 1999 betrof het de vraag of de kosten die waren gemaakt voor de verbouwing van een bovenwoning, waardoor er drie zelfstandige woningen ontstonden, konden worden aangemerkt als, voor de heffing van de inkomstenbelasting (onder de destijds geldende wetgeving), aftrekbare onderhoudskosten. Indien er sprake was van een radicale vernieuwing kwamen de desbetreffende kosten niet voor aftrek in aanmerking. De HR overwoog in dit verband (rechtsoverweging 3.2.):

“Indien bij verbouwingswerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwingkosten in de regel worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (zie HR 20 januari 1993, nr. 28 601, BNB 1994/4 onder 3.4; 13 april 1994, nr. 29 053, BNB 1994/168 onder 3.5; 15 juni 1994, nr. 29 789, BNB 1994/239; 24 september 1997, nr. 32 756, BNB 1997/390).”

Van Dijck merkt hierover in zijn aantekening in FED 1999/164 op dat de HR voor het eerst formuleert dat er sprake is van een radicale vernieuwing indien er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden en dat de HR dit criterium verduidelijkt door te spreken van ‘de aard van de werkzaamheden in bouwkundig opzicht’.

Het is de vraag of de HR hier daadwerkelijk een nieuw criterium introduceerde, of dat dit een andere wijze van omschrijven van een reeds bestaand criterium betrof. Van Horzen (NTFR 2011/932) wijst erop dat voor de toepassing van investeringsregelingen^x in de inkomstenbelasting relevant was of de investeringen werden gedaan in een oud of een nieuw gebouw, waarbij regelmatig de vraag opkwam of een verbouwing had geleid tot een nieuw gebouw. In het arrest van 2 maart 1983 (ECLI:NL:HR:1983:AW8966) oordeelde de HR bij een verbouwing waarbij een bestaand gebouw werd gemoderniseerd, maar het fundament een groot gedeelte van de buitenmuren en het dak in stand werden gelaten, dat er naar spraakgebruik geen sprake was van een nieuw gebouw. In een situatie waarin de voor- en achtergevel (groten)deels werden vernieuwd, de balken gedeeltelijk zijn vervangen, en binnenmuren zijn vervangen, een uitbouw is gerealiseerd en de vloer van het souterrain is verlaagd, oordeelde de HR (6 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8597) dat er naar het spraakgebruik wel sprake was van een nieuwe onroerende zaak. Opvallend is dat de HR in deze gevallen ook al keek naar de werkzaamheden in bouwkundig opzicht.

Teruggaande naar de aftrekbare kosten in de inkomstenbelasting en radicale vernieuwingen heeft de HR op 24 februari 2012 (ECLI:NL:HR:2012:BU1993) de eerdere uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch (18 november 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP6402) bevestigd inzake de vraag of de verbouwingkosten van een voormalige koekjesfabriek tot appartementen in aftrek konden worden gebracht, wat niet het geval zou zijn als de verbouwing had geleid tot een radicale vernieuwing. De HR oordeelt dat het Hof bij het oordeel dat er bij de verbouwing in bouwkundig opzicht zo weinig is veranderd dat in redelijkheid niet kan worden gezegd dat de werkzaamheden hebben geleid tot een

zodanig radicale vernieuwing dat in bouwkundig opzicht in wezen sprake is van nieuwbouw, een correcte maatstaf heeft aangebracht. Het Hof had hierbij in aanmerking genomen dat:

“...voor de beantwoording van de vraag of een verbouwing in bouwkundig opzicht zo radicaal is dat in wezen een nieuw gebouw ontstaat, dan, mede met het oog op doel en strekking van de onderhoudsaf trek, het volgende (heeft) te gelden:

(a) Of in bouwkundig opzicht sprake is van restauratie van oudbouw of stichting van nieuwbouw wordt bepaald door de vraag of de constructie gewijzigd wordt. De constructie van een gebouw bestaat bouwkundig uit de fundamente en de dragende delen. Zolang die constructie niet wordt aangetast is bouwkundig in beginsel reeds sprake van instandhouding van oudbouw en ontstaat er bij restauratie bouwkundig geen nieuwbouw.

Wordt de constructie aangetast dan is er bouwkundig sprake van sloop van oudbouw en eventueel vervanging door nieuwbouw.

(b) Dit uitgangspunt kent blijkens de bovengenoemde jurisprudentie van de Hoge Raad uitzondering bij radicale vernieuwing. Daar is naar het oordeel van het Hof sprake van indien de bouwtechnische ingrepen bij de restauratie van oudbouw zodanig ingrijpend zijn, dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd.

Een kerk moet na restauratie herkenbaar blijven als de voormalige kerk en daaraan zijn bouwkundige identiteit blijven ontlelen.

De onderhavige koekfabriek moet herkenbaar zijn gebleven als de voormalige koekfabriek en daar na de verbouwing nog steeds zijn bouwkundige identiteit aan ontlelen.”

Het Hof komt vervolgens tot de conclusie dat, aangezien er enkel binnenwanden waren aangebracht en de constructie niet is aangetast, er geen sprake is van nieuwbouw (criterium a), en de bouwkundige identiteit van het gebouw niet onherkenbaar is gewijzigd omdat deze ook na de verbouwing nog steeds herkenbaar was als voormalige koekjesfabriek (criterium b). Opvallend is dat het Hof ook de mogelijkheid geeft dat er sprake is van in wezen nieuwbouw zonder dat de constructie (wezenlijk) wordt aangetast, namelijk indien de bouwkundige identiteit van gebouw zodanig wordt gewijzigd dat het nieuwe gebouw niet meer kan worden geïdentificeerd met het oude gebouw. Maathuis (WFR 1990/1507) noemde dit in 1990 al het identiteitscriterium. Dit laatste criterium vertoont overeenkomsten met het (vroeger) in de omzetbelasting gehanteerde criterium ‘uiterlijke wijziging’, waarbij dan uiteraard wel de vraag opkomt hoe radicaal die uiterlijke wijziging moet zijn. Bij het identiteitscriterium van Maathuis wordt ervan uitgegaan dat de nieuwe onroerende zaak niet meer kan worden geïdentificeerd met de oude onroerende zaak.

Verder valt op dat Rechtbank Breda op 16 december 2009 (ECLI:NL:RBBRE:2009:BK8208) in deze zaak heeft geoordeeld dat er wel sprake was van in wezen nieuwbouw omdat het pand vóór de verbouwing een voormalige koekfabriek was en een andere bestemming had. Deze functiewijziging hebben het Hof en de HR niet relevant geacht, wat betekent dat (i) een functiewijziging niet per se leidt tot in wezen nieuwbouw, maar ook dat (ii) een functiewijziging niet noodzakelijk is voor in wezen nieuwbouw. Dit lijkt ook overeen te stemmen met een eerder arrest van de HR van 24 september 1997 (ECL:NL:HR:1997:AA3264) over een monumentenpand bestaande uit vier verdiepingen en een zolder.

De verkoper gebruikte de benedenverdieping als eigen woning en verhuurde de eerste, tweede en derde verdieping. Na aankoop heeft koper enkele verbouwingen laten uitvoeren, waarbij onder meer de voorzieningen die nodig waren om de eerste, tweede en derde verdieping te kunnen verhuren,

deels zijn weggehaald. De koper gebruikte het gehele pand voor eigen bewoning. De staatssecretaris stelde zich op het standpunt dat er sprake was van een nieuwe bron, vier bronnen (eigen bewoning en drie verhuurde verdiepingen) waren gewijzigd in één bron, en dat er daardoor sprake was van radicale vernieuwing. De HR acht dit echter niet relevant. Een functiewijziging (wijziging in aanwendingsmogelijkheden) in de zin van een pand dat geschikt is voor meerdere woningen naar een pand dat geschikt is voor één woning, leidt dus niet tot een radicale vernieuwing (in latere terminologie in wezen nieuwbouw). Van Dijck (FED 1997/765) merkt hierover op dat het gevolg van een radicale vernieuwing van een pand is het ontstaan van een nieuwe inkomstenbron, maar dat, omgekeerd, niet gesteld kan worden dat een nieuwe bron een radicale vernieuwing van het pand betekent. Oftewel, een functiewijziging leidt niet altijd tot in wezen nieuwbouw en het ontbreken van een functiewijziging betekent niet per se dat werkzaamheden niet kunnen leiden tot in wezen nieuwbouw.

In eerdere jurisprudentie is al aan de orde gekomen dat bepaalde criteria (die bij de discussie over de vraag of een nieuwe onroerende zaak is vervaardigd voor de heffing van de omzetbelasting nog wel eens aan de orde kwamen), niet of in mindere mate relevant zijn voor de kwalificatie als radicale vernieuwing.

Zo heeft Hof Leeuwarden op 12 augustus 1994 (ECLI:NL:GHLEE:1994:AW2904) beslist dat de verbouwing van een (vervallen) boerderij met stal die belanghebbende had gekocht voor fl. 50.000 en vervolgens voor fl. 804.511 verbouwd niet heeft geleid tot een radicale vernieuwing omdat na de verbouwing noch uitwendig, noch inwendig zoveel is veranderd dat er sprake was van radicale vernieuwing. De buiten- en tussenmuren zijn voor het merendeel blijven bestaan, evenals de bestaande kapconstructie. De kosten van de verbouwing ten opzichte van de waarde vóór de verbouwing wordt dus niet als relevant criterium in aanmerking genomen.

Ook een sterke stijging van de huurinkomsten en waarde van de onroerende zaak werd niet relevant geacht voor de kwalificatie als radicale vernieuwing. Zo besliste het Hof Amsterdam op 12 april 1996 (ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0581) in een geval waarin een woning die in 1972 was gekocht voor fl. 82.500 en in 1988 was verbouwd voor fl. 100.000, waarna de huurinkomsten stegen van fl. 322,50 naar fl. 2.700 per maand, dat geen sprake was van radicale vernieuwing omdat de aangebrachte wijzigingen niet dermate ingrijpend waren. Hierbij merkt het Hof op dat voor de kwalificatie als radicale vernieuwing niet beslissend zijn de hoogte van de verbouwingskosten in verhouding tot de waarde van de woning voor de verbouwing, of de relatief sterke stijging van de huuropbrengst en de waarde van de woning door de verrichte werkzaamheden.

7.2. Relevantie van de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de inkomstenbelasting voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de omzetbelasting

De vraag is in hoeverre de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de inkomstenbelasting relevant is voor de kwalificatie als nieuw vervaardigd voor de omzetbelasting. Opvallend is wel dat de HR dezelfde terminologie bezigt. Sommigen concluderen hieruit dat het de bedoeling is van de HR dat voor de kwalificatie als nieuw vervaardigd voor de omzetbelasting dezelfde criteria moeten worden aangelegd als voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw voor de inkomstenbelasting (zie o.a. Leijten, WFR 2011/648 en Rb. Noord-Nederland 22 januari 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:1474). Hier valt echter tegenin te brengen dat begrippen in de Btw-richtlijn een eigen communautaire betekenis hebben en derhalve niet relevant is wat de nationaalrechtelijke betekenis van een dergelijk begrip is (zie in dit verband o.a. de arresten van het HvJ Commissie / Ierland van 12 september 2000, C-358/97, en Maierhofer van 16 januari 2003, C-315/00). Het is echter de vraag of dit argument voor deze discussie relevant is aangezien het begrip nieuw vervaardigd (of in wezen nieuwbouw) niet wordt gebezigd in artikel 12, tweede lid, van de Btw-richtlijn en deze bepaling de lidstaten zekere vrijheid geeft om zelf criteria aan te leggen.

7.3. Tussenconclusie in wezen nieuwbouw in de inkomstenbelasting

Concluderend kan worden vastgesteld dat voor de inkomstenbelasting sprake is van een radicale vernieuwing indien er sprake (i) sprake is van nieuwbouw, wat het geval is indien de constructie van het gebouw, bestaande uit de fundering en de dragende delen, wordt gewijzigd, dan wel (ii) indien er sprake is van in wezen nieuwbouw, waarvan sprake is indien de bouwkundige identiteit van het gebouw zodanig wordt gewijzigd dat het gebouw na de werkzaamheden niet meer kan worden geïdentificeerd met het gebouw vóór de werkzaamheden. Of er een functiewijziging, of een wijziging in de toepassingsmogelijkheden, plaatsvindt wordt niet relevant geacht. Evenmin zijn de kosten van de werkzaamheden, een eventuele waardeverhoging, of een stijging van het rendement relevant. Zoals hierboven aangegeven is het echter de vraag of de kwalificatie voor de inkomsten relevant is (mag zijn) voor de kwalificatie voor de omzetbelasting als nieuw vervaardigd.

8. In wezen nieuwbouw in andere EU-lidstaten

In artikel 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB is bepaald dat na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming wordt aangemerkt indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Deze bepaling is de Nederlandse implementatie van artikel 12, tweede lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Kort samengevat komt deze bepaling erop neer dat de lidstaten de voorwaarden mogen bepalen voor het van rechtswege belast zijn van een levering vóór, op, of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming na een verbouwing. Deze bepaling schrijft dus niet voor dat de verbouwing moet hebben geleid tot een vervaardiging. In Nederland is dat de voorwaarde die wordt gesteld. De Btw-richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid om voorwaarden te stellen en laat de lidstaten vrij om de voorwaarden te formuleren. De Btw-richtlijn laat de lidstaten dus vrij om (i) te bepalen dat de levering van een onroerende zaak na een verbouwing belast is, en (ii) de voorwaarden daarbij te bepalen. Dit betekent dat niet in alle lidstaten de levering na een verbouwing belast is met btw, en daarnaast dat indien een lidstaat wel gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid, de voorwaarden in die lidstaat anders kunnen zijn dan in Nederland. Inzicht in de voorwaarden die andere EU-lidstaten hebben aangelegd, indien zij artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd in hun nationale wetgeving, kan zicht geven op welke andere, wellicht helderdere, criteria er mogelijk zijn.

Uit eerste onderzoek (IBFD Tax Research Portal) lijkt te volgen dat de volgende EU-lidstaten op de een of andere wijze artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd:

1. Estland
2. Frankrijk
3. Ierland
4. Kroatië
5. Letland
6. Polen
7. Roemenië
8. Spanje

8.1 Bepalingen in nationale wetgevingen

Vervolgens is onderzocht hoe deze lidstaten artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd in hun nationale wet. Deels ter verificatie van de gevonden informatie en deels ter aanvulling op de gevonden informatie, is aan contactpersonen van PwC in de desbetreffende lidstaten een vragenlijst toegezonden. De uitkomst van dit onderzoek is opgenomen in bijlage 4.

Hierbij valt op dat een aantal lidstaten met name aansluit bij de hoogte van de kosten die bij de werkzaamheden zijn gemaakt (Estland, Ierland, Kroatië, Polen, Roemenië), waarbij die kosten worden gerelateerd aan de waarde van de onroerende zaak vóór het verrichten van de werkzaamheden (Estland, Polen), aan de koopsom bij een opvolgende levering (Ierland en Kroatië), of aan de waarde van de onroerende zaak na de transformatie (Roemenië). Het percentage dat de kosten minimaal van de betreffende waarde / koopsom dient uit te maken loopt uiteen van 10% (Estland) tot 50% (Roemenië en Kroatië). Hierbij dient te worden opgemerkt dat een Poolse rechter recent prejudiciële vragen heeft gesteld aan het HvJ waarbij onder meer aan de orde wordt gesteld of de Poolse regeling in overeenstemming is met de Btw-richtlijn (Kozuba Premium Selection, C-308/16).

In Frankrijk en Spanje wordt aangegeven waar de werkzaamheden uit moeten bestaan. Deze werkzaamheden moeten met name betrekking hebben op werkzaamheden die verband houden met de constructie van de onroerende zaak.

In Letland wordt een relatief vage omschrijving gegeven. Het moet gaan om renovatie, reconstructie of restauratie van de onroerende zaak. Alhoewel deze omschrijving niet zoveel zegt, lijkt, door het

gebruik van het woord 'restauratie', wel eerder aan deze voorwaarde te worden voldaan dan in Nederland.

Opvallend is dat in geen van de desbetreffende lidstaten de voorwaarde wordt gesteld dat de functie van de onroerende zaak moet wijzigen als gevolg van de werkzaamheden, alhoewel de definitie in Nederland hier wel op lijkt te duiden (altered use).

8.2 Tussenconclusie vergelijking met andere EU-lidstaten

In andere lidstaten wordt met name aangesloten bij de hoogte van de kosten. In mindere mate worden voorwaarden gesteld met betrekking tot de aard van de werkzaamheden. In bijna geen enkele lidstaat lijkt het relevant of de functie van de onroerende zaak wordt gewijzigd door de verrichte werkzaamheden. Of aangesloten mag worden bij de hoogte van de kosten moet blijken uit de beantwoording van de prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ door een Poolse rechter in de zaak Kozuba Premium Selection, C-308/16.

9. Maatschappelijke opvattingen

In jurisprudentie van het HvJ en de HR wordt steeds aangesloten bij maatschappelijke opvattingen. In de arresten Van Dijk's Boekhuis (HvJ 14 mei 1985, C-139/94) en VOF Dressuurstal Jespers (HvJ 1 juni 2006, C-233/05) stelt het HvJ dat aan de hand van de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen getoetst moet worden of er sprake is van een functiewijziging. In het arrest van 19 november 2010 (ECLI:NL:HR:2010:BM6681) stelt de HR dat naar het spraakgebruik pas sprake is van een vervaardiging bij onroerende zaken als er sprake is van in wezen nieuwbouw. Met spraakgebruik en in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen wordt naar mijn mening hetzelfde bedoeld, namelijk: "Wat vindt de modale consument?".

9.1 Opvattingen niet-fiscalisten

Om te toetsen wanneer de modale consument vindt dat er sprake is van in wezen nieuwbouw heb ik de volgende vier niet-fiscalisten met kennis van vastgoed bereid gevonden tot een interview:

- ir. Paul Diederer, hoogleraar Transformational Design aan de Technische Universiteit Eindhoven en partner van diderendirrix architectuur & stedenbouw
- drs. Philip Boswinkel, fellow aan de Amsterdam School of Real Estate en eigenaar van Local
- Ted Biesterbos, algemeen directeur van Biesterbos groep
- Fons van Dorst MSc LLM, Investment manager bij OVG Real Estate

In de interviews zijn aan de geïnterviewden dezelfde criteria voorgelegd als geformuleerd in hoofdstuk 3:

1. Functiewijziging in strikte zin
2. Wijziging van de aanwendingsmogelijkheden
3. Wijziging van het uiterlijk aan de buitenzijde
4. Wijziging van het uiterlijk/indeling aan de binnenzijde
5. Wijziging van de draagconstructie
6. Overige wijzigingen van de constructie
7. De kosten van de werkzaamheden ten opzichte van de waarde van het gebouw

Hiernaast zijn ook nog de volgende criteria voorgelegd:

1. Door de werkzaamheden heeft het gebouw een geheel nieuwe economische levensduur gekregen
2. Door de werkzaamheden wordt de hoogte van de huur opgetrokken naar de hoogte van de huur bij nieuwbouw
3. Door de werkzaamheden wordt de technische levensduur van het gebouw met ten minste 50% verlengd

De geïnterviewden is verzocht een cijfer van 1 tot en met 10 te geven aan deze criteria waarbij het cijfer 10 staat voor het meest relevant voor de kwalificatie als in wezen nieuwbouw. Opvallende uitkomst is dat de meningen zeer verschillen. De heren Boswinkel en Diederer zijn van mening dat bijna nooit een nieuwe onroerende zaak ontstaat, waarbij de heer Boswinkel deze mogelijkheid nog wel open laat. De heer Boswinkel is van mening dat er een nieuwe onroerende zaak zou kunnen ontstaan indien een substantieel aantal meters wordt toegevoegd in combinatie met een wijziging van het uiterlijk buiten de bebouwde contouren. Tevens ziet hij de mogelijkheid dat een nieuwe onroerende zaak (of meerdere onroerende zaken) ontstaat indien nieuwe meters met een eigen thermische schil worden toegevoegd. De heer Boswinkel is echter, vanuit het uitgangspunt dat een stad leefbaar moet blijven waaruit volgt dat gebouwen continu veranderen, van mening dat niet snel geconcludeerd moet worden dat een nieuwe onroerende zaak ontstaat.

De heer Diederer is van mening dat er nooit een situatie is dat door een verbouwing een gehele nieuwe onroerende zaak ontstaat, aangezien de geest van de oude onroerende zaak altijd aanwezig blijft.

De heren Biesterbos en Van Dorst zijn echter van mening dat verrichte werkzaamheden wel degelijk kunnen leiden tot een nieuwe onroerende zaak, waarbij met name de volgende criteria van belang worden geacht:

- Functiewijziging in strikte zin (beiden cijfer 8)
- Uiterlijke wijzigingen aan de buitenzijde (Biesterbos: 5, Van Dorst: 7)
- Aanzienlijke wijzigingen aan de draagconstructie (Biesterbos: 8, Van Dorst: 5)
- Wijziging van de overige delen van de constructie (Biesterbos: 9, Van Dorst: 7)
- Kosten van de werkzaamheden ten opzichte van de waarde (Biesterbos: 9, Van Dorst: 7)
- Door de werkzaamheden krijgt het gebouw een geheel nieuwe economische levensduur (Biesterbos: 9, Van Dorst: 7)

De heer Biesterbos is van mening dat indien een gebouw niet eenvoudig is terug te transformeren naar de oude functie er een nieuw gebouw ontstaat. Verder is hij van mening dat indien aanzienlijke investeringen worden gedaan er voor de btw een nieuw gebouw zou moeten ontstaan. Dit rechtvaardigt naar zijn mening dat de btw gedurende de 'bouw' aftrekbaar is. Investeringen, anders dan onderhoud, aan monumenten zouden naar zijn mening moeten leiden tot een nieuwe onroerende zaak. Zijn ervaring is dat investeringen aan monumenten bijna altijd circa 1,5 keer de waarde van de onroerende zaak inhouden en dat rechtvaardigt naar zijn mening dat de btw gedurende de 'bouw' aftrekbaar is en dat er een nieuwe herzieningsperiode gaat lopen. Dat het gebouw een gehele nieuwe economische levensduur krijgt vindt hij een logisch criterium, want dan is er naar zijn mening economisch gezien een nieuw gebouw.

Ook de heer Van Dorst is van mening dat de kosten van de investeringen een belangrijk criterium is. Hij is van mening dat duurzaam hergebruik van een oude onroerende zaak dezelfde fiscale gevolgen moet hebben als volledige nieuwbouw. Naar zijn mening zijn functie en de onroerende zaak dermate met elkaar verweven dat indien een gebouw een nieuwe functie krijgt er een nieuwe onroerende zaak ontstaat. Daarnaast is hij van mening dat een nieuwe aanbouw of optopping per definitie nieuw is en ook separaat in aanmerking genomen zou kunnen worden.

Opgemerkt dient te worden dat de heren Boswinkel en Diederer veelal betrokken zijn bij projecten waarbij woningen ontstaan, waarbij het ontstaan van een nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt tot een hogere belastingdruk. De heer Boswinkel is zich bewust van de fiscale gevolgen van de kwalificatie als een nieuw vervaardigde onroerende zaak, de heer Diederer niet. De heren Biesterbos en Van Dorst zijn veelal betrokken bij projecten die door btw-aftrekgerechtigde partijen worden gebruikt. In dat geval is het ontstaan van een nieuwe onroerende zaak fiscaal voordeliger, omdat dan bij vervreemding de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting kan worden toegepast. Niet kan worden uitgesloten dat de gewenste fiscale uitkomst het oordeel van de geïnterviewden heeft beïnvloed.

9.2 Opvattingen fiscalisten

De criteria zijn ook voorgelegd aan drie btw-specialisten:

- mr. Paul Berkhuisen, werkzaam bij het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst
- prof. dr. Bart van Zadelhoff, hoogleraar Rijksuniversiteit Groningen en of counsel bij Meijburg & Co en Lexence
- mr. Jan Verbaan, director bij Deloitte

Omdat de heer Berkhuisen als voorwaarde voor medewerking heeft gesteld dat de gegeven antwoorden niet naar hem herleidbaar mogen zijn is er voor gekozen de uitkomsten van de interviews

van de drie btw-specialisten niet te koppelen aan deze personen. Verslagen van deze interviews zijn ter verificatie aan hen voorgelegd.

De btw-specialisten is gevraagd aan te geven wat vanuit hun persoonlijke mening, dus niet volgend uit jurisprudentie, relevante criteria zouden moeten zijn om tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak te concluderen. Ook hier verschillen de meningen aanzienlijk. Eén geïnterviewde gaf aan dat alleen indien er een daadwerkelijke nieuwe constructie wordt aangebracht (indien de aanvullende constructie niet wordt aangebracht stort het gebouw ineen) er een nieuwe onroerende zaak ontstaat. In feite is er dan sprake van nieuwbouw waarbij delen van het oude gebouw als bouwmateriaal worden gebruikt. Een andere geïnterviewde was van mening dat om tot een nieuw vervaardigd gebouw te komen essentieel is dat er iets aan de constructie gewijzigd moet worden en dat daarnaast de uiterlijke contouren van het gebouw aanzienlijk moeten wijzigen (ervan uitgaande dat eventuele aangebouwde delen niet zelfstandig in ogenschouw genomen kunnen worden). Andere criteria kunnen naar zijn mening slechts als indicatie dienen dat er iets ingrijpends is gebeurd en dat er wellicht sprake zou kunnen zijn van een nieuwe vervaardiging. De derde geïnterviewde komt veel eerder tot de conclusie dat er een vervaardigde onroerende zaak ontstaat. Hierbij valt op dat deze geïnterviewde een functiewijziging wel relevant vindt, waarbij de andere twee dit niet vinden. Opgemerkt wordt wel dat gediscussieerd zou kunnen worden wat de functie van een gebouw is; ook gesteld zou immers kunnen worden dat de functie van een gebouw is het beschermen tegen weersinvloeden. Deze geïnterviewde geeft ook aan dat het criterium dat het gebouw een gehele nieuwe economische levensduur heeft gekregen hem wel aanspreekt omdat dit aansluit bij de economische benadering die het HvJ naar zijn mening veelal hanteert.

9.3 Tussenconclusie maatschappelijke opvattingen

Geconcludeerd kan worden dat de meningen over wanneer een nieuwe onroerende zaak ontstaat zowel onder fiscalisten als onder niet-fiscalisten dermate uiteen lopen dat dit een lastig toetsbare norm is. Geconcludeerd zou zelfs kunnen worden dat er geen maatschappelijke opvattingen bestaan over de vraag wanneer een nieuwe onroerende zaak ontstaat.

10. Beschouwing

10.1 Achtergrond van de bepaling

Om te kunnen formuleren wat de gewenste criteria zouden kunnen zijn dient rekening te worden gehouden met het doel en de achtergrond van de desbetreffende regeling. Artikel 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB is op 11 juli 1997 tot stand gekomen. In de memorie van toelichting (MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 703, p. 2, 4–6) is over deze bepaling het volgende opgemerkt:

“...In het nieuwe derde lid, onderdeel b, is gebruik gemaakt van de bevoegdheid — ingevolge het slot van de eerste alinea van artikel 4, lid 3, sub a, van de richtlijn — om voorwaarden te stellen voor de toepassing van het criterium 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen. Het overlaten van deze bevoegdheid aan de lidstaten is goed te begrijpen indien wordt bedacht dat er na de meeste verbouwingen niet kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming van het gebouw in letterlijke zin, maar veeleer van een opnieuw in gebruik nemen, dus eigenlijk meer van een voortzetting van de ingebruikneming, nadat die was onderbroken door een verbouwing. Slechts bij bepaalde verbouwingen — zodanig dat daardoor in feite een gebouw wordt voortgebracht dat maatschappelijk gezien tevoren niet bestond — kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming. Dit laatste is in het nieuwe onderdeel b tot uitdrukking gebracht, en wel door met betrekking tot de levering van dergelijke verbouwde gebouwen het vervaardigingsbegrip te handhaven. De jurisprudentie die zich op dit punt heeft gevormd — ingevolge welke de betekenis van vervaardigen is: het doen ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond — blijft dan ook van betekenis. Met deze formulering wordt aangesloten bij de bedoeling van de richtlijn — tot uitdrukking komend in het criterium 'eerste ingebruikneming' — om alleen de levering van gebouwen te belasten die, al dan niet na een verbouwing, nieuw zijn. (...).”

In de memorie van toelichting wordt er dus vanuit gegaan dat de bedoeling van de Zesde richtlijn^{xi} was dat alleen de levering van gebouwen die na een verbouwing nieuw zijn te belasten met btw. Over het ontstaan, en daarmee de achtergrond, van de desbetreffende bepaling (artikel 4, derde lid, sub a van de Zesde richtlijn en artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn) is helaas weinig bekend.

In de aan de Zesde richtlijn voorafgaande Tweede richtlijn was een soortgelijke bepaling niet opgenomen. Ook in het voorstel voor de Zesde richtlijn was een soortgelijke bepaling niet opgenomen, zodat in de hierbij behorende toelichting hier ook geen aandacht aan is besteed. Zonder nadere toelichting is artikel 4, derde lid, sub a uiteindelijk in de Zesde richtlijn opgenomen. Ook bij de herschikking van de richtlijn, resulterende in de Btw-richtlijn, is geen verdere aandacht besteed aan deze bepaling. Het blijft derhalve ‘gissen’ wat de exacte bedoeling van de richtlijngever is geweest.

Gezien de gevolgen die eraan verbonden zijn lijkt de interpretatie van de bedoeling die is gegeven aan de richtlijn in de memorie van toelichting niet onlogisch. Immers, een dergelijke kwalificatie heeft niet alleen tot gevolg dat een levering van het gehele gebouw na een dergelijke verbouwing (binnen de gestelde termijn) belast is met btw, maar ook dat er een nieuwe herzieningsperiode gaat lopen. Deze herzieningsperiode kan worden vergeleken met een afschrijvingsperiode. Oftewel, door de verbouwing bevindt het gehele gebouw zich weer in de bouw- en handelsfase en start er een nieuwe ‘afschrijvingsperiode’. Er moet dus wel iets radicaals aan het gebouw plaatsvinden, wil dit gerechtvaardigd zijn. De vraag is echter wel of de verbouwing daadwerkelijk moet leiden tot een nieuw gebouw, waar de Nederlandse wetgever blijkbaar wel vanuit is gegaan. In de tekst van artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn wordt immers niet gesproken van een nieuwe vervaardiging. De enige voorwaarde die wordt gesteld is dat er sprake moet zijn van een verbouwing. Verder mogen de lidstaten zelf criteria stellen. Het hanteren van het woord ‘verbouwing’ impliceert naar mijn mening wel dat er in ieder geval sprake moet zijn van meer dan onderhoud en in ieder geval een dermate radicale investering dat het (opnieuw) ontstaan van verschuldigde btw bij een levering en

het aanvangen van een nieuwe herzieningsperiode gerechtvaardigd wordt. De voorwaarde dat er een nieuwe onroerende zaak moet ontstaan, of in de huidige terminologie dat er sprake is 'van in wezen nieuwbouw', zie ik niet direct terugkomen in de richtlijnbeplating en is naar mijn mening ook niet noodzakelijk om aan de bedoeling van de bepaling tegemoet te komen.

De drie fiscalisten die zijn geïnterviewd zijn ook geconfronteerd met de mogelijkheid die artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn biedt om andere criteria te hanteren. Hen is gevraagd welke andere criteria naar hun mening gewenst zouden zijn. Alle geïnterviewde fiscalisten gaven aan er in beginsel wel bij aan te willen blijven sluiten dat alleen indien echt een andere onroerende zaak is ontstaan de opvolgende levering voor het geheel belast zou moeten zijn en er een nieuwe herzieningsperiode zou moeten gaan lopen. De geïnterviewden waren wel van mening dat het huidige criterium dermate onduidelijk is dat wel gebruik zou mogen worden gemaakt van de mogelijkheid die de Btw-richtlijn biedt om helderder criteria te formuleren. De gekozen oplossingen verschillen echter. Eén geïnterviewde was van mening dat gewenst zou zijn dat bij een opvolgende levering alleen de waarde van de werkzaamheden belast zou zijn met btw (waarbij dan ook voor dat deel een vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing zou moeten zijn) en ook alleen voor dat deel een nieuwe herzieningsperiode zou moeten gaan lopen. Aangezien voor deze oplossing een wijziging van de Btw-richtlijn nodig is, werd wel aangegeven dat dit wellicht een te lastige oplossing is op de korte termijn. De Nederlandse wetgever zou er ook voor kunnen kiezen de Wet OB te wijzigen en daar helderdere criteria in te formuleren. Een andere geïnterviewde gaf aan het vreemd te vinden dat door een verbouwing de opvolgende levering voor het geheel belast zou zijn en voor het gehele gebouw een nieuwe herzieningsperiode zou gaan lopen. Een partiële btw-belaste levering acht hij echter niet gewenst. Een aparte herzieningsperiode voor werkzaamheden die leiden tot aparte investeringsgoederen acht hij wel gewenst en is wellicht onder de huidige wetgeving ook al mogelijk^{xii}. De derde geïnterviewde gaf aan in beginsel wel te willen blijven bij de situatie dat alleen indien een nieuwe onroerende zaak is ontstaan de opvolgende levering belast is en een nieuwe herzieningsperiode gaat lopen. Hij is er echter wel voorstander van dat de wetgever gebruik maakt van de mogelijkheden die de Btw-richtlijn biedt om helderder criteria te formuleren in de Wet OB, zodat het eenvoudiger toetsbaar is wanneer er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Wat deze criteria zouden moeten zijn is niet helemaal duidelijk aan te geven. Over elk criterium is discussie mogelijk. Het belangrijkste is echter dat de criteria eenvoudig toetsbaar moeten zijn en aansluiten bij de intentie dat alleen de levering van nieuw vervaardigde onroerende zaken van rechtswege belast is met btw.

10.2 Is flexibiliteit gewenst bij het vaststellen van criteria?

Zoals eerder aangegeven is in het ene geval btw-heffing gewenst (namelijk indien de onroerende zaak belast wordt gebruikt en op deze wijze een vrijstelling overdrachtsbelasting kan worden toegepast) en in andere gevallen juist niet (bij vrijgesteld gebruik van de onroerende zaak). Vanuit het oogpunt van de belastingplichtige zou flexibiliteit gewenst zijn indien dat zou inhouden dat altijd de fiscaal meest gunstige uitkomst gekozen zou kunnen worden. Hiertoe zou kunnen worden gekomen indien de overdrachtsbelasting wordt afgeschaft en alleen de levering van geheel nieuwe onroerende zaken belast zou zijn met omzetbelasting (hier kan niet aan worden ontkomen gezien de verplichting hiertoe in de Btw-richtlijn). In een geval waarin de onroerende zaak belast wordt gebruikt zou dan kunnen worden geopteerd voor een met btw belaste levering, zodat de btw op de verbouwingkosten niet komt te drukken, en in andere gevallen niet (dan wordt de btw-druk beperkt tot de btw op de verbouwingkosten).

Ervan uitgaande dat dit geen begaanbare weg is, gezien de impact die dit zou hebben op de schatkist, is het de vraag of flexibiliteit bij het vaststellen van de criteria gewenst is. Ik kan mij voorstellen dat er een maatschappelijke behoefte bestaat om meer onroerende zaken te transformeren naar een andere functie, zoals leegstaande kantoren naar woningen. Zoals eerder aangegeven kan btw-heffing in het ene geval dan juist gunstig uitwerken en in het andere geval niet. In het kader van de rechtszekerheid lijkt het mij wel gewenst om vaste criteria te hanteren, die voor de belastingplichtigen duidelijk zijn. Dat

dit soms leidt tot een nadeel weegt naar mijn mening niet op tegen de zekerheid en het gebrek aan discussies dat hierdoor wordt bereikt. Ik kan mij wel voorstellen dat de criteria in de loop der tijd aan herziening onderhevig kunnen zijn. Dit kan eenvoudig worden bereikt door de criteria niet op te nemen in de Wet OB zelf, maar bijvoorbeeld in het Uitvoeringsbesluit of Uitvoeringsbeschikking bij de Wet op de omzetbelasting 1968. Bij wijziging van de criteria hoeft dan niet het gehele wetgevingsproces te worden doorlopen.

Ook uit de interviews bleek dat gewenst is dat de criteria helder zijn. In de praktijk bleek dat de onzekerheid over de vraag wanneer er sprake is van in wezen nieuwbouw als een zeer groot nadeel wordt gezien. Over de vraag hoe de criteria zouden moeten luiden verschillen de meningen, wat verklaard kan worden uit de verschillende sectoren waarop de geïnterviewden zich richten.

Naar mijn mening dienen de criteria zelf niet zo flexibel te zijn dat over de uitleg discussie mogelijk is. Wijziging van de criteria moet wel flexibel zijn, in die zin dat deze zonder uitvoerig wetgevingsproces gewijzigd kunnen worden indien de maatschappelijke omstandigheden daartoe nijpen, mits uiteraard bestaande situaties wel voldoende worden gerespecteerd.

11 Conclusies en aanbevelingen

Doel van deze scriptie was om te onderzoeken welke criteria gesteld zouden kunnen worden voor de kwalificatie van een onroerende zaak na een verbouwing als in wezen nieuwbouw, waarbij recht wordt gedaan aan de fiscale en maatschappelijke opvattingen.

Uit het verrichte onderzoek blijkt dat niet eenvoudig kan worden vastgesteld wanneer de verbouwing van een onroerende zaak leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak voor de heffing van de btw. Uit jurisprudentie na het arrest van de HR van 19 november 2010 lijkt eerder als voorwaarde te worden gesteld dat bij de verbouwing de constructie van de onroerende zaak wordt gewijzigd. De vraag is echter of deze voorwaarde wel aansluit bij de (waarschijnlijke) doelstelling van de bepaling. Deze doelstelling kan naar mijn mening worden afgeleid uit de gevolgen die toepassing van de criteria met zich brengt voor de heffing van de btw, namelijk btw-heffing bij een opvolgende levering en het aanvangen van een nieuwe herzieningsperiode voor de btw op de investering. Deze doelstelling kan echter ook op andere wijze worden bereikt, namelijk door het hanteren van een ander criterium dan het, voor meerdere uitleg vatbare, begrip 'vervaardiging'.

Ook de maatschappelijke opvattingen laten geen helder beeld zien, deels doordat het begrip in wezen nieuwbouw met name een fiscaal doel dient en de meningen derhalve ook gekleurd worden door de gewenste fiscale uitkomst. Daarnaast is het de vraag of maatschappelijke opvattingen zo eenvoudig meetbaar zijn; wat de ene persoon aanmerkt als een nieuw gebouw is naar de mening van een ander persoon een opgeknapte oude onroerende zaak.

Uit de interviews blijkt dat er wel behoefte bestaat aan heldere criteria. De behoefte aan heldere criteria is nu groter dan in het verleden, waarschijnlijk doordat in verband met de huidige leegstand van kantoren meer transformaties dan ooit plaatsvinden. Door (in de Wet OB) aan te sluiten bij het begrip 'vervaardiging' of in wezen nieuwbouw zal naar mijn mening altijd discussie mogelijk blijven over de uitleg van dit begrip. De door belastingplichtigen gewenste rechtszekerheid wordt dan niet bereikt.

Anders dan de staatssecretaris stelt in zijn brief van 27 mei 2016 (kenmerk: DGB/2016-1410) is het naar mijn mening wel mogelijk om heldere criteria te geven. Dit dient niet te worden gedaan in een beleidsbesluit waarin uitleg wordt gegeven aan het begrip 'vervaardiging'. Het nadeel van een beleidsbesluit is immers dat belastingplichtigen hier niet aan gebonden zijn.

De oplossing ligt naar mijn mening in het hanteren van andere criteria dan 'vervaardiging' waarbij wel recht wordt gedaan aan de doelstellingen van de bepalingen en maatschappelijke opvattingen. Indien wordt gekeken naar de wetgeving van andere lidstaten die artikel 12, tweede lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd valt op dat geen van die lidstaten aansluit bij een eventuele nieuwe vervaardiging. De Btw-richtlijn biedt ruimte om andere criteria te hanteren en de meeste lidstaten doen dat ook.

Gezien de doelstellingen van de bepaling, in ieder geval de gevolgen die toepassing van deze bepaling met zich meebrengt, lijkt het logisch om aan te sluiten bij het criterium dat door de verbouwing de onroerende zaak een nieuwe economische levensduur heeft gekregen. Dit rechtvaardigt naar mijn mening in ieder geval dat er een nieuwe herzieningsperiode gaat lopen.

Om het begrip 'nieuwe economische levensduur' handen en voeten te geven zou eenvoudig kunnen worden aangesloten bij de hoogte van de investeringskosten ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak vóór de verbouwing, bijvoorbeeld 50%. De investeringskosten dienen dan wel te bestaan uit kosten ten behoeve van de verbouwing en niet uit onderhoudskosten. De kosten van een schilderbeurt worden dan dus niet in aanmerking genomen, maar kosten voor wijziging van de

constructie bijvoorbeeld weer wel. In, bijvoorbeeld, de Franse wetgeving zijn uitvoerige opsommingen gegeven van kwalificerende werkzaamheden.

Het zou mijn voorkeur hebben om in de Wet OB op te nemen dat de kosten van de werkzaamheden ten minste 50% van de waarde van de onroerende zaak vóór de verbouwing moeten uitmaken, waarbij in het Uitvoeringsbesluit of de Uitvoeringsbeschikking bij de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt opgenomen uit welke werkzaamheden de verbouwingwerkzaamheden moeten bestaan, zodat deze criteria eenvoudig kunnen worden aangepast aan de hand van gewijzigde (gewenste) maatschappelijke opvattingen en nieuwe (bouw)technieken. De waarde van de onroerende zaak vóór de verbouwing kan worden vastgesteld op basis van een voorgaande verkrijging, indien verkregen is van een onafhankelijke partij, of door een taxatie door een erkend taxateur. Of dit voorstel haalbaar is, is wel afhankelijk van de beantwoording door het HvJ van door een Poolse rechter gestelde prejudiciële vragen (Kozuba Premium Selection, C-308/16) waarbij o.a. de vraag aan de orde of de Poolse regeling waarbij de levering van een onroerende zaak belast is met btw indien de onroerende zaak is verbeterd waarbij de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen van de inkomstenbelasting, ten minste 30% van de waarde van de onroerende zaak vóór de verbetering betreft, in strijd is met de Btw-richtlijn.

Literatuuroverzicht

- E.H.C. Bakx, *Zo goed als nieuw(bouw)*, BtwBrief 2011/88.
- T. Berkhout, *Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen*, NTFR 2013/982.
- D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, (fiscale monografieën), Deventer: Kluwer 1990.
- D.B. Bijl, *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, (fiscale monografieën), Deventer: Kluwer 1998.
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, (fiscale monografieën), Deventer: Kluwer 2001.
- B.E.A. Butzelaar, *Het begrip 'vervaardiging' en 'in wezen nieuwbouw'*, BTW-bulletin 2013/56.
- J.E.A.M. van Dijk, FED 1997/765.
- J.E.A.M. van Dijck, FED 1999/164.
- E. van den Elsen en A.L.J. Hasselman, *Kantoren worden woningen?*, BTW-bulletin 2012/33.
- E. van den Elsen en K. Sinnige, *Vernieuwbouw en btw blijft niet bij slopen*, BTW-bulletin 2013/18.
- F. van Horzen, *Spraakgebruik en vernieuwingen in de fiscaliteit*, NTFR 2011/932.
- C.J. Hummel, *Het vervaardigingsbegrip in de btw*, NTFR Beschouwingen 2011/46.
- H. Knobbe-De Olde en A.C. Pol-Habing, *Btw en leegstaande kantoorpanden: hoe complex mag de theorie zijn?*, BTW-bulletin 2011/89.
- S. van Kreijl, *Vastgoed in de btw? Geen flauw idee...*, MBB 2012/02.
- J.A.M. Leijten, *Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?*, WFR 2011/648.
- H.H.M. Maathuis, *Verbouwing van onroerend goed; radicale vernieuwing?*, WFR 1990/1507.
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *Over boeken, paarden en dus... over nieuwe kinderdagverblijven?*, NTFR 2011/833.
- R.N.G. van der Paardt, *Ontwikkelingen: BTW en nieuw vervaardigde onroerende zaken*, WPNR 2013/6597.
- R. Pijnacker, *Transformatie van vastgoed in de btw en overdrachtsbelasting: een stappenplan*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016/03.
- J.T. Sanders, *Over bouwen en verbouwen*, BtwBrief 2012/125.
- J.T. Sanders, *Over Weg Wezen en Weg Wijzen*, BtwBrief 2013/62.
- J.T. Sanders, *In wezen nieuwbouw? Help*, FBN 2013/07/08.
- B. Terra and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives (Online)*, Amsterdam IBFD. Available from <http://online2.ibfd.org/evd/> (accessed June and July 2016).
- P. Tielemans en E. van Noorloos, *Vervaardigen opnieuw verbouwd*, BtwBrief 2011/14.

- M.J.G.A.M. Weerepas, *Aftrekbare kosten en recente jurisprudentie: een verbetering ten opzichte van voorheen?*, WFR 1999/1033.
- R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, (Fiscale Praktijkreeks), 's-Gravenhage: Sdu 2016.
- B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, (Fiscale studieserie), Deventer: FED 1992.

Jurisprudentieoverzicht

Rechtbanken:

- Rb. 26 december 2009, ECLI:NL:RBBRE:2009:BK8208
- Rb. Leeuwarden 15 juni 2011, ECLI:NL:RBLEE:2011:BS1753
- Rb. 's-Gravenhage 8 april 2013, ECLI:NL:RBDHA:2013:CA2357
- Rb. Gelderland 7 augustus 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:4908
- Rb. Noord-Nederland 22 januari 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:1474

Gerechtshoven:

- Hof Arnhem 5 augustus 1988, nr. O58/1986, ECLI:NL:GHARN:1988:BJ1180
- Hof Leeuwarden 12 mei 1989, nr. 431/87, ECLI:NL:GHLEE:1989:AW1985
- Hof Amsterdam 5 april 1990, nr. 4920/90, JOB 1991/96
- Hof Leeuwarden 12 augustus 1994, ECLI:NL:GHLEE:1994:AW2904
- Hof Amsterdam 12 april 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0581
- Hof Leeuwarden 4 juni 1999, nr. 97/0530, ECLI:NL:GHLEE:1999:AV7977
- Hof 's-Hertogenbosch 14 maart 2000, ECLI:NL:GHSHE:2000:AA6071
- Hof Amsterdam 23 oktober 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8669
- Hof 's-Gravenhage 1 februari 2002, ECLI:NL:GHSGR:2002:AV5591
- Hof Arnhem 20 september 2002, ECLI:NL:GHARN:2002:AV4894
- Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU0598
- Hof 's-Gravenhage 14 oktober 2005, ECLI:NL:GHSGR:2005:BA3351
- Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD6476
- Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP6402
- Hof Leeuwarden 24 mei 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6082
- Hof 's-Hertogenbosch 26 augustus 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069

Tariefcommissie:

- TC 5 april 1977, nr. 11 174 O'68, BNB 1977/243

Hoge Raad:

- HR 2 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8966
- HR 6 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8597
- HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59 .
- HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243
- HR 2 mei 1990, nr. 26 312, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279
- HR 20 juni 1990, nr. 26 207, ECLI:NL:HR:1990:ZC4315
- HR 17 april 1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566
- HR 26 februari 1992, nr. 28 066, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900
- HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314
- HR 25 september 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3264
- HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2670
- HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681
- HR 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU1993
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574

- HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651

Hof van Justitie Europese Unie:

- HvJ 14 mei 1985, C-139/94
- HvJ 12 september 2000, C-358/97
- HvJ 16 januari 2003, C-315/00
- HvJ 1 juni 2006, C-233/05

Bijlage 1: voorbeelden uitwerking samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting

Voorbeeld 1:

Ondernemer A verbouwt een kantoorpand tot woningen en levert deze een jaar na de aankoop aan een woningcorporatie B die deze woningen vrijgesteld van omzetbelasting gaan verhuren. Ondernemer A heeft het kantoorpand vrijgesteld van omzetbelasting en belast met overdrachtsbelasting gekocht voor EUR 1 mio k.k. Vervolgens heeft hij EUR 500.000 excl. omzetbelasting aan kosten gemaakt. De koopprijs aan de woningcorporatie bedraagt EUR 2 mio v.o.n.

Indien de onroerende zaak na de verbouwing niet kwalificeert als nieuw vervaardigd leidt dit tot het volgende resultaat voor Ondernemer A:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000
(Niet aftrekbare) btw verbouwing	EUR 105.000
Overdrachtsbelasting (2%) terz. levering aan B	<u>EUR 39.216</u>
Totale kosten	EUR 1.704.216
Resultaat	EUR 295.784

Indien de onroerende zaak na de verbouwing wel kwalificeert als nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt dit tot het volgende resultaat:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000
Btw terz. van levering aan B	<u>EUR 347.107</u>
Totale kosten	EUR 1.907.107
Resultaat	EUR 92.893

Conclusie: een kwalificatie als niet nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt in deze casus tot een (aanzienlijk) hoger resultaat voor Ondernemer A. Uit het volgende voorbeeld blijkt echter dat bij btw-belast gebruik door de verkrijger een heel andere situatie ontstaat.

Voorbeeld 2:

Ondernemer C verbouwt een kantoorpand tot woningen en levert deze een jaar na de aankoop aan Ondernemer D die deze woningen tijdelijk (maximaal zes maanden) belast met omzetbelasting gaat verhuren. Ondernemer C heeft het kantoorpand vrijgesteld van omzetbelasting en belast met overdrachtsbelasting gekocht voor EUR 1 mio k.k. Vervolgens heeft hij EUR 500.000 excl. omzetbelasting aan kosten gemaakt. De koopprijs aan Ondernemer D bedraagt EUR 2 mio v.o.n., maar exclusief aftrekbare omzetbelasting.

Indien de onroerende zaak na de verbouwing niet kwalificeert als nieuw vervaardigd leidt dit tot het volgende resultaat voor Ondernemer C:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000 ^{xiii}
Overdrachtsbelasting (2%) terz. levering aan D	<u>EUR 39.216</u>
Totale kosten ^{xiv}	EUR 1.599.216
Resultaat	EUR 400.784

Indien de onroerende zaak na de verbouwing wel kwalificeert als nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt dit tot het volgende resultaat:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000
Btw en of overdrachtsbelasting levering aan D	<u>EUR 0</u>
Totale kosten	EUR 1.560.000
Resultaat	EUR 440.000

Conclusie: in deze casus leidt de levering als nieuw vervaardigde onroerende zaak tot een hoger resultaat. Het voordeel is gering doordat (i) het overdrachtsbelastingtarief bij woningen slechts 2% is, in plaats van 6%, en (ii) Ondernemer D de omzetbelasting volledig in aftrek kan brengen. In het volgende voorbeeld wordt een situatie geschetst die tot een groter verschil leidt.

Voorbeeld 3:

Ondernemer E verbouwt een oude school tot kantoorpand en levert deze een jaar na de aankoop aan Ondernemer F die 20% van het kantoorpand vrijgesteld van btw en 80% belast met btw gaat verhuren. Ondernemer E heeft de school vrijgesteld van omzetbelasting en belast met overdrachtsbelasting gekocht voor EUR 1 mio k.k. Vervolgens heeft hij EUR 500.000 excl. omzetbelasting aan kosten gemaakt. De koopprijs aan Ondernemer F bedraagt EUR 2 mio v.o.n., maar exclusief aftrekbare omzetbelasting.

Indien de onroerende zaak na de verbouwing niet kwalificeert als nieuw vervaardigd leidt dit tot het volgende resultaat voor Ondernemer E:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000 ^{xv}
Niet aftrekbare omzetbelasting op verbouwingskosten ^{xvi}	EUR 21.000
Overdrachtsbelasting (6%) levering aan F	<u>EUR 113.207</u>
Totale kosten	EUR 1.694.207
Resultaat	EUR 305.793

Indien de onroerende zaak na de verbouwing wel kwalificeert als nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt dit tot het volgende resultaat:

Kosten:

Koopsom kantoorpand	EUR 1.000.000
Overdrachtsbelasting kantoorpand	EUR 60.000
Verbouwingskosten	EUR 500.000
Niet aftrekbare btw levering aan F	<u>EUR 69.421</u>
Totale kosten	EUR 1.629.421
Resultaat	EUR 370.579

Conclusie: in deze casus leidt de levering als nieuw vervaardigde onroerende zaak tot een bijna EUR 65k hoger resultaat.

Conclusie voorbeelden: uit bovenstaande voorbeelden blijkt dat de kwalificatie als nieuw vervaardigde onroerende zaak kan leiden tot een aanzienlijk verschil in het uiteindelijke resultaat. Of de kwalificatie als nieuw vervaardigde onroerende zaak leidt tot een gunstiger, of tot een nadeliger, resultaat is afhankelijk van het gebruik van de onroerende zaak door de afnemer, en, uiteraard, de kosten en koopsom.

Bijlage 2: Nederlandse jurisprudentie vóór het arrest

Datum	Instantie	Vindplaats	Casus	Uitkomst	Overwegingen	FuncIEWijziging in strikte zin	Wijziging aanwendings-mogelijkheden	Wijziging uiterlijk	Wijziging innerlijk	Wijziging draag-constructie	Wijziging constructie overig	Kosten werkzaamheden tov waarde
5-4-1977	Tariefcommissie	TC 5 april 1977, nr. 11 174 O'68, BNB 1977/243	Herstel van een gedeeltelijk door brand beschadigd veilinggebouw	Niet nieuw vervaardigd	Herstel dient naar maatschappelijke opvattingen als een dienst te worden beschouwd	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja
17-12-1986	HR	HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59 .	Aanzienlijke verbouwing en fysieke splitsing van een pand in twee afzonderlijk te gebruiken woningen.	Niet nieuw vervaardigd.	Er is geen goed voorgebracht dat tevoren niet bestond.	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
17-6-1987	HR	HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243	West Indisch Huis uit de zeventiende eeuw raakt door brand ernstig beschadigd (zolderverdiepingen gaan teloor en ondergelegen verdiepingen worden door brand gedeeltelijk aangetast en lopen waterschade op). Voor de brand kwalificeerde het pand al als monument en vergde veel en kostbaar onderhoud. Na de brand werd het pand verbouwd en gerestaureerd waarbij het voornemen bestond het gebouw als eenheid te behouden en het aan de hand van historische gegevens te restaureren.	Niet nieuw vervaardigd.	Het als monument aan te merken gebouw is, alhoewel in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, heeft nimmer opgehouden als zodanig te bestaan. Het uiterlijk is bij restauratie en reconstructie goeddeels ongewijzigd gebleven. Er is geen goed voorgebracht dat voorheen niet bestond.	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee	Nee	Ja
5-8-1988	Hof Arnhem	Hof Arnhem 5 augustus 1988, nr. O58/1986, ECLI:NL:GH ARN:1988:B J1180	Verbouwing en uitbreiding van een bankgebouw met 35% van het vloeroppervlak (uitbreiding op aangrenzend parkeerterrein en realisatie kelderruimte ten behoeve van bankarchief). De kosten bedroegen ca NLG 1,34 mio excl. btw. De waarde voor de werkzaamheden bedroeg NLG 735.000. Geen noemenswaardige uiterlijke wijzigingen.	Niet nieuw vervaardigd.	Het bankgebouw heeft nimmer opgehouden te bestaan. De uitbreiding van het vloeroppervlak is ontleend aan het reeds bestaande gebouw.	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja

12-5-1989	Hof Leeuwarden	Hof Leeuwarden 12 mei 1989, nr. 431/87, ECLI:NL:GHLEE:1989:AW1985	Kantoorruimte boven winkel werd verbouwd ten behoeve van kamerverhuurbedrijf. De bestaande kamers werden aangepast en muren versterkt. Op elke verdieping werd een keuken voor gezamenlijk gebruik aangebracht. Tevens werden (extra) sanitaire voorzieningen aangebracht.	Niet nieuw vervaardigd.	Een verandering van bestemming kan niet leiden tot de vervaardiging van een onroerend goed te concluderen indien de verbouwingshandelingen zodanig beperkt zijn gebleven dat het aangekochte pand niet heeft opgehouden te bestaan.	Ja	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja
5-4-1990	Hof Arnhem	Hof Amsterdam 5 april 1990, nr. 4920/90, JOB 1991/96.	Verbouwing fabriekscomplex, bestaande uit: - verwijdering twee schuren en kolenopslag - aanbouw, bestaande uit begane grond en een verdieping - aan de zuidkant is de begane grond, waar kantoorruimte was, geschikt gemaakt ten behoeve van de werkplaats. De verdiepingvloer is van beton gemaakt en op de verdieping is kantoorruimte gerealiseerd - zadeldakken zijn gesloopt en vervangen door een aluminium constructie waardoor een plat dak is ontstaan.	Nieuw vervaardigd.	Zodanige ingrijpende wijziging van het uiterlijk van het gebouw en deels ook ingrijpende wijziging van de indeling ervan, dat door de verbouwing een nieuw onroerend goed is vervaardigd.	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
2-5-1990	HR	HR 2 mei 1990, nr. 26312, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279	Schuur in gebruik als koetshuis werd verbouwd tot woning met parkeergarage (85%) en kantoor (15%). Het uiterlijk is aanzienlijk gewijzigd, ook al is het silhouet van het gebouw ongewijzigd gebleven. Aan het uiterlijk is nu te zien dat het gebouw een woonhuis is, terwijl daaruit niet meer is op te maken dat het gebouw destijds de functie van koetshuis of schuur heeft gehad.	Nieuw vervaardigd.	In overeenstemming met het spraakgebruik is een goed voortgebracht dat voorheen niet bestond.	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
20-6-1990	HR	HR 20 juni 1990, nr. 26207, ECLI:NL:HR:1990:ZC4315	Bankgebouw met directeurswoning werd verbouwd tot kantoor met kantine. Zichtbare uitbreiding vloeroppervlakte met ca. 25%, niet zichtbare uitbreiding met ca. 18%.	Nieuw vervaardigd.	De verbouwing is zo ingrijpend geweest, en voor het geheel wat de omvang betreft zo aanmerkelijk, dat er een goed is ontstaan dat voorheen niet bestond.	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

17-4-1991	HR	HR 17 april 1991, nr. 27 076, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566	In een voormalig parochiehuus is een gedeelte(70%) verbouwd tot twee zelfstandig voor de verhuur bestemde appartementen.	Nieuw vervaardigd.	Ingrijpende wijziging van de aanwendingsmogelijkheden is relevant. Hiernaast leiden ook de aard en de omvang van de verbouwing, de verhouding tussen het wel en het niet verbouwde gedeelte tot de conclusie dat er een goed is voortgebracht dat voorheen niet bestond.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
26-2-1992	HR	HR 26 februari 1992, nr. 28 066, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900	Een voormalig schoolgebouw werd verbouwd tot kantoorpand. Het uiterlijk is niet zodanig gewijzigd dat niet meer kon worden gezien dat het een voormalig schoolgebouw betrof.	Niet nieuw vervaardigd.	Niet de functie van het gebouw is gewijzigd, slechts de bestemming. Er is geen goed voortgebracht dat voorheen niet bestond.	Ja	Ja	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja
7-4-1993	HR	HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314	Bedrijfspand met enkele functionele afscheidingen voor kantoor, kantine, etc. werd verbouwd tot zes woningappartementen met centraal trappenhuis.	Nieuw vervaardigd	Er zijn een aantal elementen toegevoegd van een zodanige aard en omvang dat de aldus ontstane zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak, zodat een goed is voortgebracht dat voorheen niet bestond.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Nee	Ja
14-6-1999	Hof Leeuwarden	Hof Leeuwarden 4 juni 1999, nr. 97/0530, V-N 1999/47.17 (Infobulletin 1999/548), ECLI:NL:GH:LEE:1999:AV7977	Verbouwing en uitbreiding verouderde sporthal. Oppervlakte en inhoud zijn bijna verdubbeld. Van de verbouwingskosten bestaat ca. de helft uit vervangingskosten. Na de verbouwing kan de hal ook worden gebruikt voor popconcerten en muziekuitvoeringen.	Nieuw vervaardigd.	Zowel wat betreft het uiterlijk als het interieur een spectaculaire en ingrijpende wijziging, zodat sprake is van de vervaardiging van een nieuw goed. Hierbij is tevens van belang dat de ontstane hal meer aanwendingsmogelijkheden heeft.	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

14-3-2000	Hof 's-Hertogenbosch	Hof 's-Hertogenbosch 14 maart 2000, ECLI:NL:GH SHE:2000:AA6071	Bij verbouwing van een woningcomplex is aan het uiterlijk aan de straatzijde in het geheel niets gewijzigd en aan de tuinzijde is enkel een nieuwe ingang aangebracht, is de indeling van de raampartij enigszins gewijzigd en zijn twee, zowel in relatieve als in absolute zin, in omvang geringe aanbouwsels aangebracht. 47 onzelfstandige eenkamerwoningen zijn vervangen door 25 van alle gemakken voorziene moderne tweekamerappartementen.	Niet nieuw vervaardigd.	De woonbestemming is gehandhaafd en ook is de doelgroep ongewijzigd gebleven.	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	?
7-6-2000	HR	HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR :2000:AA6118	Verbouwing school tot appartementencomplex ten behoeve van studenthuisvesting. De aankoopssom bedroeg NLG 425.000, de verbouwingkosten ruim NLG 250.000.	Nieuw vervaardigd.	Uit de hoeveelheid werkzaamheden, aard van de werkzaamheden, en de bouwtekeningen, blijkt dat het oorspronkelijke schoolgebouw radicaal is gewijzigd en een geheel nieuwe aanwendingsmogelijkheid heeft gekregen.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
23-10-2000	Hof Amsterdam	Hof Amsterdam 23 oktober 2000, ECLI:NL:GH AMS:2000:AA8669	Een verwaarloosd voormalig bankgebouw waarboven zich appartementen bevonden die afwisselend als kantoor en als woningen werden gebruikt, werd verbouwd waarna het gedeelte dat voorheen als bankgebouw werd gebruikt als kantoorruimte werd verhuurd. De appartementen werden als woonruimte verhuurd.	Niet nieuw vervaardigd.	De aanwendingsmogelijkheden zijn niet zodanig gewijzigd dat op grond daarvan sprake is van nieuw vervaardiging, nu het pand feitelijk kan worden gebruikt zoals voorheen geschiedde. Ook de uiterlijke wijzigingen aan het pand zijn onvoldoende.	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
1-2-2002	Hof 's-Gravenhage	Hof 's-Gravenhage 1 februari 2002, ECLI:NL:GH SGR:2002:AV5591	Een voormalig schoolgebouw wordt verbouwd tot internaat.	Nieuw vervaardigd.	Ingrijpende wijziging van zowel uiterlijk als functie. De tot stand gekomen zaak kan niet worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak.	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
20-9-2002	Hof Arnhem	Hof Arnhem 20 september 2002, ECLI:NL:GH ARN:2002:AV4894	Volledige verbouwing en vernieuwing zwembadcomplex waarbij vrijwel alle onderdelen zijn vervangen door nieuwe, die wel dezelfde functie hebben, maar wel nieuwe mogelijkheden bieden. Daarnaast is een geheel nieuw zwembadgebouw gerealiseerd.	Nieuw vervaardigd.	Wijziging in uiterlijk, inrichting en aanwendingsmogelijkheden. De tot stand gekomen zaak kan niet worden vereenzelvigd met de oorspronkelijke zaak.	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

1-7-2005	Hof 's-Hertogenbosch	Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2005, ECLI:NL:GH SHE:2005:A U0598	Verbouwing kerk tot praktijkruimten voor artsen. De werkzaamheden bestonden uit het aanbrengen van een entresol en het realiseren van een andere indeling.	Nieuw vervaardigd.	Het pand is inwendig zodanig radicaal gewijzigd dat de toepassingsmogelijkheden zijn gewijzigd, terwijl deze wijzigingen niet eenvoudig ongedaan kunnen worden gemaakt. Het pand kan niet worden vereenzelvigd met het oorspronkelijke pand.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
14-10-2005	Hof 's-Gravenhage	Hof 's-Gravenhage 14 oktober 2005, ECLI:NL:GH SGR:2005:BA3351	Pand dat oorspronkelijk werd gebruikt als opslagruimte en discotheek is door brand grotendeels verwoest. Resterende delen van het dak, de vloeren, de binnenmuren en een deel van de buitenmuren zijn gesloopt, waarna kantoorunits en ruimten voor horecadoeleinden zijn gerealiseerd. Het vloeroppervlak is met 41% uitgebreid. De uiterlijk aan de buitenzijde is zoveel mogelijk gehandhaafd.	Nieuw vervaardigd.	De werkzaamheden waren zo omvangrijk dat sprake was van herbouw. Het pand is niet meer geschikt voor de oorspronkelijke doeleinden.	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja
12-6-2008	Hof 's-Hertogenbosch	Hof 's-Hertogenbosch 12 juni 2008, ECLI:NL:GH SHE:2008:BD6476	Woning wordt verbouwd tot kantoor. De verbouwingkosten bedragen ca. twee keer de waarde van de oude onroerende zaak.	Niet nieuw vervaardigd.	Uiterlijke verschijning is nog steeds woonhuis en het pand kan ook nog steeds als zodanig worden gebruikt. Aannemelijk dat een groot deel van de kosten betrekking heeft op het herstellen van achterstallig onderhoud.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja

Bijlage 3: Nederlandse jurisprudentie vanaf het arrest

Datum	Instantie	Vindplaats	Casus	Uitkomst	Overwegingen	Functionwijziging in strikte zin	Wijziging aanwendingsmogelijkheden	Wijziging uiterlijk	Wijziging innerlijk	Wijziging draagconstructie	Wijziging constructie overig	Kosten werkzaamheden tov waarde
19-11-2010	HR	HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681	Verbouwing woon-winkelpand tot kinderdagverblijf. Geringe uiterlijke wijziging. Indeling is wel gewijzigd, maar niet ten aanzien van de dragende delen.	Niet nieuw vervaardigd	Voor de indeling van het pand voor de aanwending als kinderdagverblijf geen ingrepen van zodanige aard dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Vernieuwing van de voorpui en aanleg speelterrein doen hier niet aan af.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Nee	Nee
24-5-2011	Hof Leeuwarden	Hof Leeuwarden, 24 mei 2011, ECLI:NL:GHLE E:2011:BQ6082	Inwendige verbouwing boerderij, waarna stal gebruikt werd voor woonfunctie.	Niet nieuw vervaardigd	Verbouwing onvoldoende om als in wezen nieuwbouw te kwalificeren. Functionwijziging niet meer relevant als er geen sprake is van in wezen nieuwbouw.	Nee	Ja	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee
15-6-2011	Rb. Leeuwarden	Rb. Leeuwarden 15 juni 2011, ECLI:NL:RBLEE:2011:BS1753	Monumentale boerderij wordt intern geheel gesloopt en vernieuwd. Agrarische functie verdwijnt	Niet nieuw vervaardigd	De rechtbank acht doorslaggevend dat sprake was van een in verval geraakte boerderij waarvan het exterieur in oude luister is hersteld. Met name de uiterlijk kenbare wijzigingen aan het pand zijn subtiel uitgevoerd, waarbij de rijksmonumentale status van de boerderij is gerespecteerd. De aard en omvang van die wijzigingen is niet zodanig ingrijpend geweest dat het voormalige karakter van het pand niet meer prominent herkenbaar is gebleven. De omvang van de werkzaamheden en de ingrijpende wijziging van de indeling van de boerderij alsmede het verloren gaan van de agrarische functie doen aan dit oordeel niet af.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja

26-8-2011	Hof 's-Hertogenbosch	Hof 's-Hertogenbosch, 26 augustus 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069	Belanghebbende heeft een voormalige steenfabriek en wil daar een staalconstructiebedrijf vestigen. Er zijn al behoorlijk wat zaken gesloopt: de steenoven, de stookketel en de overige installaties en de rails. Er zijn wat (tussen-)wanden verwijderd en de hoofdingang is vergroot.	Niet nieuw vervaardigd	Zelfs indien rekening wordt gehouden met de werkzaamheden die ná de levering hebben plaatsgevonden aan de onroerende zaak, kan niet gezegd kan worden dat er sprake is van een vervaardigd goed. Een deel van het oorspronkelijke gebouw is gesloopt, maar daarvoor heeft geen vervanging plaatsgevonden. De resterende werkzaamheden aan het gebouw hebben er niet toe geleid dat er sprake is van nieuwbouw. De constructie van het gebouw, bestaande uit de fundamente en de dragende delen, is niet gewijzigd. Het aanzicht van het hoofdgebouw is slechts beperkt gewijzigd als gevolg van de grotere toegangsdeur. Deze aanpassing is niet zodanig dat gesproken kan worden van nieuwbouw. Het plaatsen van een nieuwe achterwand als gevolg van het slopen van een deel van het complex aan de achterzijde, leidt evenmin tot de conclusie dat er in wezen sprake is van nieuwbouw. De overige werkzaamheden betreffen in hoofdzaak het verwijderen van de installaties in het gebouw, de verandering van de inrichting van het gebouw en het verwijderen van rails.	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	?
8-3-2013	HR	HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640	Inwendige verbouwing pand uit de zeventiende eeuw bestaande uit winkel en twee woningen tot op de bovenverdiepingen drie naast elkaar gelegen woningen en op de begane grond drie winkeleenheden Dak is vernieuwd en verhoogd, raam- en deurkozijnen vervangen, winkels voorzien van een nieuwe pui en aan de achterkant een uitbouw. Na gereedkomen is het gebouw gesplitst in appartementsrechten. Pand is in het verleden gebruikt geweest als woonhuis, pakhuis, werkplaats en winkel.	Niet nieuw vervaardigd	Wijziging in de functie van het gebouw en het na de verbouwing verder splitsen in appartementsrechten niet relevant voor de kwalificatie als 'in wezen nieuwbouw'.	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee	ja	Ja

8-3-2013	HR	HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574	Gebouw bestond uit vijf appartementsrechten, één voor winkel op de begane grond en vier voor de daarboven gelegen appartementen. Winkel is geheel gesloopt, waarbij alleen de draagconstructie voor de daarboven gelegen appartementen in stand is gebleven, en daarna is een kleinere winkel gerealiseerd. Het appartementsrecht met betrekking tot de winkel is daarna geleverd.	Nieuw vervaardigd	Voor de heffing van de omzetbelasting kan sprake zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw. Dit doet zich voor indien is gesplitst in appartementsrechten. Omdat niet meer dan de draagconstructie in stand is gebleven en de winkel kan worden aangemerkt als een zelfstandige onroerende zaak, kwalificeert de levering als de levering van een nieuwe onroerende zaak.	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
15-3-2013	HR	HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651	Verbouwing kantoorpand tot kantoor met op bovenverdiepingen drie appartementen. Marginale uiterlijke wijzigingen. Splitsing na gereedkomen in vier appartementsrechten. Levering drie appartementen.	Niet nieuw vervaardigd.	Verwijzing naar HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX6640	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Ja
8-4-2013	Rb. 's-Gravenhage	Rb 's-Gravenhage 8 april 2013, ECLI:NL:RBDH A:2013:CA2357	Een monumentaal pand was vroeger in gebruik als postkantoor en woning. Het postkantoor was gevestigd op de begane grond en de eerste verdieping en de zolderverdieping waren in gebruik als directeurswoning. Na een grondige renovatie wordt de voormalige directeurswoning in gebruik genomen als kantoor. Om de voormalige woning geschikt te maken voor de kantoorfunctie worden onder meer de keuken en de badkamer verwijderd en worden extra toiletten en twee pantry's zonder kookgelegenheid geplaatst. Verder wordt het gehele pand grondig gerestaureerd, waarbij het monumentale uiterlijk nagenoeg onveranderd blijft	Niet nieuw vervaardigd	Niet aannemelijk gemaakt dat sprake is geweest van werkzaamheden waardoor een onroerende zaak is opgeleverd die tevoren niet bestond. De werkzaamheden en voorzieningen hebben het pand niet ongeschikt gemaakt voor bewoning en evenmin is aannemelijk dat het pand zonder die investeringen niet als kantoor had kunnen worden gebruikt. Aangaande de zeer hoge verbouwkosten overweegt de rechtbank dat de verdeling daarvan over de verschillende werkzaamheden eerder wijst op groot onderhoud (restauratie) dan op nieuwbouw.	Ja	Ja	Nee	Ja	Nee	Ja	Nee

7-8-2014	Rb. Gelderland	Rb. Gelderland 7 augustus 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:4908	Uitvaartonderneming verbouwt kerk om deze geschikt te maken voor zijn bedrijfsactiviteiten. Er is een geheel nieuwe aanbouw gerealiseerd, welke ruim 2,5 keer zo groot is dan de oude aanbouw en een aanzienlijk bruto vloeroppervlakte heeft. Totale bruto vloeroppervlakte is met 40% toegenomen. Er zijn stalen kolommen met funderingen aangebracht waarop twee verdiepingvloeren rusten.	Nieuw vervaardigd	Constructieve wijzigingen, wijziging aanwendingsmogelijkheden en wijziging uiterlijke kenmerken door aanbouw.	Ja	Ja	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja
22-1-2015	Rb. Noord-Nederland	Rb. Noord-Nederland 22 januari 2015, ECLI:NL:RBNN E:2015:1474	Bijna volledige sloop bestaand winkelpand, vervanging van de constructie en fundering, herbouw van het pand met een andere indeling en grotere inhoud. Levering na sloop en aanvang bouwwerkzaamheden. Op het moment van levering was de volledige fundering van de nieuwbouw aangebracht, bestaande uit 34 heipalen, totaal 442 meter.	Nieuw vervaardigd.	Verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 24 februari 2012, nr. 10/05560, ECLI:NL:HR:2012: BU1993, inzake radicale vernieuwing in de zin van artikel 6.31, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 2001:“(a) Of in bouwkundig opzicht sprake is van restauratie van oudbouw of stichting van nieuwbouw wordt bepaald door de vraag of de constructie gewijzigd wordt. De constructie van een gebouw bestaat bouwkundig uit de fundamenteën en de dragende delen. Zolang die constructie niet wordt aangetast is bouwkundig in beginsel reeds sprake van instandhouding van oudbouw en ontstaat er bij restauratie bouwkundig geen nieuwbouw. Wordt de constructie aangetast dan is er bouwkundig sprake van sloop van oudbouw en eventueel vervanging door nieuwbouw.	Nee	Nee	Nee	Ja	Ja	Ja	Ja

Bijlage 4: overzicht regelgeving andere lidstaten

Country	Relevant article in law	Conditions VAT taxed transfer after transformation
Croatia		Reconstructed buildings and parts of land on which they stand if the costs of reconstruction in the two years preceding the supply exceed 50% of sales price.
Estonia	Par. 16.2.3. Estonian VAT Act	An essential part of immovable property is a construction works within the meaning of the Building Act, or a part of a construction works which is to be transferred prior to the commencement of use of the construction works or a part thereof; or an immovable if an essential part thereof is a construction works which has been significantly improved, or of such construction works which is to be transferred prior to the post-improvement resumption of use of the construction works or the part thereof, and to a lot within the meaning of the Planning Act if the lot does not contain any construction works. A construction works or a part thereof is deemed to be significantly improved if the costs related to the improvements exceed at least 10 per cent of the acquisition value of the construction works or the part thereof before the making of the improvements.
France	Art. 257-1-2-2e French Tax Code	1° Major part of the building foundations are renewed or, 2° Major part of other building elements (not foundations) that are key for resistance and strength of the building or 3° Major part of the building façade (excluding painting, cleaning) or, 4° 2/3 of each of the following elements: secondary floors (i.e. different from 1° or 2°), external doors and windows, internal walls, plumbing work and sanitary facilities, electricity, heating system
Ireland	Art. 94 Irish VAT Act	A building on which development was carried out in the 5 years prior to that supply where—such development was intended to adapt the building for a materially altered use, and the cost of such development did exceed 25 per cent of the consideration for that supply.
Latvia	Par. 1(12) Latvian VAT Act	a building or structure if such is not used after renovation, reconstruction or restoration works have been completed and related unit of land or the land part of the unit, a building or structure if after renovation, reconstruction or restoration works have been completed it is used and sold within one year after being accepted for service and related unit of land or the land part of the unit, an object of unfinished building – a building or structure if it has not been accepted for service, a building or structure if it is being renovated, reconstructed or restored, but it has not been accepted yet for service and related unit of land or the land part of the unit. building or structure, or part of it, if renovated, reconstructed or restored, but it has not yet been accepted into service and the associated unit of land or the land part of the unit; Repair works, which do not require a building permission, usually do not transform the status of building from a used building to a new building.
Lithuania	Art. 32 Lithuanian VAT Act	Law: Construction works that result in extended useful time of a building or improved useful properties of a building constitute a significant improvement/conversion of a building. Case law: The following cases are considered to be significant improvements from VAT perspective: reconstruction of a building – construction type aimed to rebuild the building (replacement of the load-bearing structures of a building by changing the building's external dimensions - length, width, height, etc.); major repairs of a building – construction type aimed to rearrange the building (replacement of the load-bearing structures of a building without changing the building's external dimensions).

Poland	Art. 2.14 Polish VAT Act	A building is deemed converted into a new one if the improvement expenditures (within the meaning of the Polish corporation tax law) account for more than 30% of the initial value of the building.
Romania	Art. 142.2.f Romanian VAT Act	A new building also means any building, which has been transformed when the cost, exclusive of the tax, of the transformations reaches at least 50% of the open market value of the building or of a part of the given building, as defined in an expert report, excluding the value of the land, after the transformation.
Spain	Art. 21 Spanish VAT Act	Renovation shall be those works implying a reconstruction of the building. This "reconstruction" requirement shall be met when (i) more than 50% of renovation cost corresponds to consolidation works, or treatment of structural elements, facades or covers or with works similar to renovation and (ii) total costs of works exceeds 25% of the purchase price of the building (if purchased within the two years before the commencement of the works. Otherwise, 25% of the market value of the building by the time of the commencement of the works. Land price or market value shall be discounted for these purposes. Works similar to renovation are, among others, installing elevators/elements for disabled, extending the constructed surface, structural adaptation for building safety and stability, etc.

-
- ⁱ Wanneer vindt de modale burger dat er sprake is van een nieuwe onroerende zaak?
- ⁱⁱ Dit was het gevolg van onderhandelingen door Aedes, ter compensatie van de invoering van de verhuurdersheffing.
- ⁱⁱⁱ Deze bepaling vormt de Nederlandse implementatie van artikel 135, eerste lid, onderdeel j, van de Btw-richtlijn waarbij Nederland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid geboden in artikel 12, tweede lid, derde volzin, van de Btw-richtlijn om de levering gedurende een andere periode dan de periode gelegen vóór de eerste ingebruikneming te belasten.
- ^{iv} Hierbij heeft Nederland gebruik gemaakt van de mogelijkheid in artikel 12, tweede lid, tweede volzin.
- ^v In artikel 15, zesde lid van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is een versoepeling opgenomen op grond waarvan de vrijstelling, onder voorwaarden, ook kan worden toegepast indien de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na de eerste ingebruikneming, of eerdere verhuur.
- ^{vi} HvJ EG, 12 juli 2012, C-326/11 (Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV) laat ik in dit verband achterwege omdat de centrale vraag in deze zaak niet ter discussie was dat er een vervaardiging zou plaatsvinden. Ter discussie stond op welk moment deze vervaardiging plaatsvond. Deze vraag vormt echter niet het onderwerp van deze scriptie.
- ^{vii} Op 17 december 1997 (ECLI:NL:HR:1997:AA3346) oordeelde de HR in een soortgelijke casus eerder dat dergelijke werkzaamheden wel leidden tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak.
- ^{viii} Opgemerkt wordt dat twee zaken buiten beschouwing zijn gelaten waarbij werd geconcludeerd dat er geen nieuw vervaardigde onroerende zaak was ontstaan, omdat in die zaken de vraag aan de orde was of de aangebrachte zaken voldoende zelfstandig waren.
- ^{ix} In 1 geval kan niet worden vastgesteld hoe de kosten zich verhouden ten opzichte van de waarde voor de werkzaamheden.
- ^x Tussen 24 mei 1978 en 29 februari 1988 konden ondernemers in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting op grond van de Wet op de Investeringsregeling (Stb. 1978,368) een percentage van investeringen in bepaalde bedrijfsmiddelen ineens in aftrek brengen.
- ^{xi} Op het moment dat artikel 11, derde lid, van de Wet OB werd ingevoerd was de Zesde richtlijn nog van toepassing.
- ^{xii} Hierover bestaat discussie naar aanleiding van het arrest X van het HvJ van 19 juli 2012, C-334/10. Omdat deze discussie buiten de reikwijdte van deze scriptie valt, wordt hieraan in deze scriptie geen aandacht meer geschonken.
- ^{xiii} Bij een vrijgestelde levering van de woningen kan de btw op de verbouwingskosten niet in aftrek worden gebracht. Dit nadeel kan echter worden voorkomen door te opteren voor een met btw belaste levering van de woningen, ook als deze niet als nieuw vervaardigd kwalificeren. Derhalve is in de berekening geen rekening gehouden met niet aftrekbare btw op de verbouwingskosten.
- ^{xiv} In deze berekening is geen rekening gehouden met niet aftrekbare btw op de verbouwingskosten omdat deze kan worden voorkomen door ter zake van de levering aan D te opteren voor een met btw belaste levering, aangezien D deze btw volledig in aftrek kan brengen. Een dergelijke optie voorkomt echter niet dat ter zake van de verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd is.
- ^{xv} Zie eindnoot XIV.
- ^{xvi} Omdat Ondernemer F 80% van de onroerende zaak gaat gebruiken voor met btw belaste verhuur kan voor dat gedeelte worden geopteerd voor een met btw belaste levering. Dit leidt ertoe dat Ondernemer E 80% van de btw op de verbouwingskosten in aftrek kan brengen.