

**“In wezen nieuwbouw” – Nieuw of niet,
vernieuwing van de invulling is
noodzakelijk.**

Mastercourse: Vastgoed & Fiscaliteit

Auteur: Ashley Peeters

Datum: 27 maart 2022

INHOUDSOPGAVE

1.	INLEIDING	4
2.	NEDERLANDSE INVULLING BEGRIP “IN WEZEN NIEUWBOUW” EN VERGELIJKING MET DE EUROPESE INVULLING	5
2.1	INTRODUCTIE	5
2.2	EUROPESE INVULLING VAN HET BEGRIP “IN WEZEN NIEUWBOUW”	5
2.2.1	Europese wettelijke kaders	5
2.2.2	Jurisprudentie.....	6
2.2.3	Europese invulling van het begrip “verbouwen”	7
2.3	NEDERLANDSE INVULLING VAN HET BEGRIP “IN WEZEN NIEUWBOUW”	7
2.3.1	Wettelijke kaders	7
2.3.2	Jurisprudentie.....	8
2.3.3	Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”	10
2.4	VERGELIJKING “ <i>VERBOUWEN</i> ” EN “ <i>IN WEZEN NIEUWBOUW</i> ”	10
2.4.1	Toepassing EU jurisprudentie.....	10
2.4.2	Strijdigheid met BTW Richtlijn.....	11
3.	IS DE HUIDIGE INVULLING VAN IN WEZEN NIEUWBOUW WENSELIJK?	12
3.1	INTRODUCTIE	12
3.2	ACHTERGROND EN DOEL.....	13
3.3	UITZONDERING OP EEN VRIJSTELLING.....	15
3.4	RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL.....	16
3.5	STRIJDIGHEID MET HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL.....	16
3.6	TUSSENCONCLUSIE	19
4.	ALTERNATIEVE INVULLING “IN WEZEN NIEUWBOUW”	19
4.1	INTRODUCTIE	19
4.2	WETGEVENDE OF RECHTERLIJKE MACHT AAN ZET?	20
4.3	KWANTITATIEF VERSUS KWALITATIEF.....	20
4.3.1	Uiterlijke kenmerken	21
4.3.2	Verhouding investeringskosten ten opzichte van de beginwaarde	21
4.3.3	Wijziging in gebruik	22
4.4	SYSTEEM VAN BEWIJSVERMOEDEN	23
4.5	TUSSENCONCLUSIE	23
5.	CONCLUSIE	25
6.	BIBLIOGRAFIE.....	26

Begrippenlijst

BTW:	Omzetbelasting geheven middels de Wet OB;
BTW Richtlijn:	Richtlijn 2006/112/EG
Nieuwe Onroerende Zaak:	Levering van een zaak in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel a, Wet OB
Wet OB:	Wet op de omzetbelasting 1968;

1. INLEIDING

Sinds de jaren 90 van de vorige eeuw wordt er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 talloze jurisprudentie geweest omtrent de begrippen “verbouwen” en “in wezen nieuwbouw”. In de loop der jaren zijn deze begrippen steeds verder ingevuld om te beoordelen of sprake is geweest van een dusdanige verbouwing dat een nieuwe onroerende zaak is ontstaan (hierna ook wel genoemd “vernieuwbouw”). De BTW Richtlijn kent een eigen invulling van het begrip “verbouwen” en op nationaal niveau wordt de toets vernieuwbouw ingevuld met het begrip “in wezen nieuwbouw”. Door het gebruik van deze open normen zijn, zowel op Europees als Nederlands niveau, hier steeds nadere handvatten en invullingen voor gegeven.

In eerste instantie zou de Nederlandse invulling gelijk moeten zijn aan of conform de invulling die volgt uit de BTW Richtlijn en bijbehorende jurisprudentie. Echter, momenteel is men op een punt aanbeland waarbij er dusdanig veel jurisprudentie, open normen en nadere regels zijn vastgesteld dat de vraag gesteld kan worden of de Nederlandse invulling in lijn is met de invulling volgens de BTW Richtlijn. Daarnaast bestaat de vraag of de huidige Nederlandse invulling nog wel wenselijk is. Deze twee vragen zullen centraal staan in deze verhandeling.

Het probleem is dat het, ondanks alle regels en jurisprudentie, niet duidelijk is wanneer sprake is van vernieuwbouw. Het gevolg is dat er veel discussies zijn met de Belastingdienst en dat deze discussies vervolgens uitmonden in geschillen die voor de rechter komen. De vastgoedsector heeft daarom behoefte aan verduidelijking omtrent vernieuwbouw en het Nederlandse begrip “in wezen nieuwbouw”.

In deze verhandeling zal eerst gekeken worden naar de Nederlandse en de Europese invulling van het concept vernieuwbouw aan de hand van de verschillende jurisprudentie welke is geweest. Vervolgens zal getoetst worden of de Nederlandse invulling in strijd is met de Europese invulling. Hierbij zal ook aandacht besteed worden aan de verschillende literatuur die hierover verschenen is.

Vervolgens wordt ingegaan op de wenselijkheid van de invulling van het concept vernieuwbouw in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel. Gekeken zal worden of de huidige invulling in strijd is met dit beginsel en of daar mogelijke rechtvaardigingen voor zijn. Hierbij zal wederom gekeken worden naar perspectieven in de literatuur en de gewezen jurisprudentie.

In het laatste hoofdstuk zal gekeken worden naar een mogelijke alternatieve invulling van het concept vernieuwbouw en de toets die daaraan ten grondslag ligt. Hierbij wordt onder andere gekeken naar het middel dat daarvoor geschikt is, kwantitatieve versus kwalitatieve voorwaarden en wat mogelijk praktische bezwaren kunnen zijn.

Het doel van deze verhandeling is om inzicht te geven in de huidige problematiek rondom vernieuwbouw en te duiden waar de relevante pijnpunten zitten. Een belangrijk onderdeel zal zijn om te oordelen of de huidige invulling daadwerkelijk praktisch werkbaar is voor een belastingplichtige en de Belastingdienst. Daarbij zal ook gekeken worden naar mogelijke oplossingen. Het is niet bedoeld als een volledige uiteenzetting van de huidige jurisprudentie, maar de focus zal liggen op de meest relevante jurisprudentie en literatuur.

2. NEDERLANDSE INVULLING BEGRIP “IN WEZEN NIEUWBOUW” EN VERGELIJKING MET DE EUROPESE INVULLING

2.1 Introductie

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op het begrip “in wezen nieuwbouw”. Op Europees niveau wordt dit specifieke begrip niet gebruikt en wordt gekeken naar de term “verbouwen” in het kader van een mogelijk belaste levering van een onroerende zaak na verbouwing. De Hoge Raad heeft het begrip “verbouwen” verder geconcretiseerd naar de vraag of sprake is van “in wezen nieuwbouw”.¹ In essentie komen beide begrippen neer op de vraag of sprake is van zogenoemde “vernieuwbouw” resulteren in de levering van een nieuwe onroerende zaak door verbouwing.

Allereerst zal gekeken worden naar de Europese invulling van het begrip “verbouwen” aan de hand van Europese wet en jurisprudentie. Vervolgens zal worden ingegaan op de Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”. Daarna zullen de twee begrippen en de invulling daarvan met elkaar vergeleken worden. In deze vergelijking zal onderzocht worden of de Nederlandse invulling van dit begrip in strijd is met de BTW Richtlijnen op basis van de wettelijke kaders, recente jurisprudentie op dit vlak, en de verschillende perspectieven in de literatuur.

Aangezien er veel feitelijke jurisprudentie is geweest zal ik in dit hoofdstuk niet uitvoerig alle feiten van de verschillende arresten en uitspraken bespreken, maar beperk ik mij tot de rechtsregels die hieruit voortvloeien. Daarnaast is het bedoeld om een overzicht te krijgen van de verschillende invulling van het begrip op Europees en Nederlands niveau waarbij wordt gekeken naar de belangrijkste arresten en uitspraken, het is niet bedoeld als een uitputtend overzicht van alle jurisprudentie.

2.2 Europese invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”

2.2.1 Europese wettelijke kaders

In artikel 2 van de BTW Richtlijn wordt ingegaan op handelingen die belast zijn met BTW. In lid 1, onder a, wordt de levering van goederen benoemd. Vervolgens was tot en met 25 mei 1995 in artikel 5, lid 1 jo. artikel 5, lid 5, onder a van de BTW richtlijn opgenomen dat hieronder ook moet worden verstaan de oplevering van vervaardigde onroerende zaken (i.e. een BTW belaste levering). Na die datum is alleen in de BTW Richtlijn opgenomen dat de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als levering kan worden beschouwd (namelijk in artikel 14, lid 3 BTW Richtlijn).

In artikel 12, lid 2, alinea 2 BTW Richtlijn staat dat lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen zelf mogen bepalen. In artikel 12, lid 2, alinea 3 van de BTW Richtlijn is opgenomen dat het aan lidstaten vrij staat om voorwaarden vast te stellen voor de toepassing van het criterium “eerste ingebruikneming” met betrekking tot de verbouwing van gebouwen. In de BTW Richtlijn is geen definitie opgenomen van het begrip “verbouwing” en ook is niet uitgewerkt wanneer sprake is van een “nieuwe” eerste ingebruikneming in het geval van een verbouwing.

¹ Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021.

2.2.2 Jurisprudentie

Het Hof van Justitie (hierna “HvJ”) heeft verschillende arresten gewezen omtrent de toets die moeten worden aangelegd om vast te stellen wanneer sprake is van een nieuwe onroerende zaak door verbouwing.

Het kernarrest van het HvJ is het zogenoemde Van Dijk’s Boekhuis arrest.² Ondanks dat het hier ging om het herstellen van boeken en de vraag of een nieuwe roerende zaak ontstond gelden deze regels, in beginsel, ook voor onroerende zaken. Uit dit arrest kunnen de volgende criteria worden gedistilleerd:

- Er ontstaat een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Het moet naar spraakgebruik dus gaan om het voortbrengen van een goed dat van tevoren niet bestond;
- Werkzaamheden, hoe ingrijpend ook, die het goed de eigen oude functie teruggeven zijn ontoereikend om te spreken van verbouwen.

Vervolgens heeft het HvJ de beschikking Jespers gewezen.³ In de beschikking Jespers ging het om paarden en of het trainen daarvan een nieuwe roerende zaak zou voortbrengen. In deze zaak is uiteindelijk geoordeeld door het HvJ dat geen sprake is van vervaardiging indien door de bewerkingen het betreffende goed slechts een nieuwe functie wordt verkregen zonder dat het uiterlijk verandert.⁴ Hieruit volgt dat een functiewijziging op zichzelf niet doorslaggevend is.

Het begrip “verbouwen” is ook aan bod gekomen in de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer.⁵ In deze zaak ging het hoofdzakelijk om de vraag of sprake was van een bouwterrein voor BTW doeleinden, maar hierin is kort ingegaan op wanneer het begrip “verbouwen” uitmondt in een nieuwe onroerende zaak. Het HvJ heeft toen besloten dat wil sprake zijn van vernieuwbouw, dat er dan veelal sloopwerkzaamheden dienen plaats te vinden.

In het arrest “Kozuba” is in 2017 een nadere verduidelijking gegeven door het HvJ over de invulling van het concept vernieuwbouw.⁶ In deze casus ging het om een Poolse regeling welke een kwantitatieve invulling had gegeven aan het begrip “verbouwen”: indien het bedrag aan verbouwingskosten meer dan 30% van de beginwaarde van het pand is dan is sprake van vernieuwbouw. De uiteindelijke vraag in deze casus was of de Poolse regeling in lijn was met de BTW Richtlijn en de invulling van eerste ingebruikneming in het kader van

² Hof van Justitie EU, 14 mei 1985, Van Dijk’s Boekhuis arrest, C-139/84.

³ Beschikking HvJ EG 1 juni 2006, zaak C-233/05.

⁴ In de literatuur is het maar de vraag of deze beschikking relevant is voor de toets of sprake is van vernieuwbouw. Bijvoorbeeld, A-G Ettema stelt in haar conclusie (Parket Hoge Raad, 23 september 2016, nr. 15/01732) dat uit deze beschikking niet meer afgeleid kan worden dan dat een dier niet als ‘materiaal’ kan worden aangemerkt waarmee een goed kan worden vervaardigd.

⁵ Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer arrest, C-326/11.

⁶ Hof van Justitie EU, 16 november 2017, Kozuba, zaak C-308/16.

verbouwen. Het HvJ heeft geoordeeld dat aan de beoordeling of sprake is van een vrijgestelde levering van een onroerende zaak, een nationale regeling de voorwaarde mag verbinden dat bij "verbetering" van een bestaand pand de uitgaven daarvoor niet méér bedragen dan 30% van de beginwaarde van dat pand, mits dat begrip "verbetering" op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip "verbouwing" in artikel 12, lid 2, van de BTW Richtlijn. Dat wil zeggen in voorgaande zin dat *"het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen"*. In overweging 54 van het arrest wordt nog het voorbeeld gegeven dat het begrip "verbouwing" met name de gevallen omvat waarin sprake is van voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden zal worden gebruikt.

Uit het Kozuba arrest volgt dat de kwantitatieve invulling waarbij gekeken wordt naar de verbouwingskosten ten opzichte van de beginwaarde van een gebouw een ondergrens is voor het begrip vernieuwbouw, maar hierbij wordt als voorbeeld gegeven dat hiervan veelal sprake zal zijn indien het betekenisvolle wijzigingen betreft die zijn bedoeld om het gebruik te wijzigen of ingrijpend aan te passen. Indien een dussdanige regeling wordt toegepast moet nog wel steeds voldaan worden aan eenzelfde invulling van het begrip "verbouwing" in de zin van artikel 12, lid 2, BTW Richtlijn.

2.2.3 Europese invulling van het begrip "verbouwen"

Op grond van de wettelijke regeling en de voornoemde jurisprudentie zou, in het kort, gesteld kunnen worden dat de volgende criteria een rol spelen bij de Europese invulling van het begrip "verbouwen":

- Naar spraakgebruik moet het gaan om het voortbrengen van een goed dat van tevoren niet bestond;
- Werkzaamheden, hoe ingrijpend ook, die het goed de eigen oude functie teruggeven (e.g. een renovatie) zijn ontoereikend om te spreken van verbouwen;
- Een functiewijziging is niet doorslaggevend;
- Veelal dienen er sloopwerkzaamheden plaats te vinden; en
- De omvang van de verbouwingswerkzaamheden (omvang investering ten opzichte van de waarde van het pand).

2.3 Nederlandse invulling van het begrip "in wezen nieuwbouw"

2.3.1 Wettelijke kaders

In artikel 11, lid 1, onderdeel a, Wet OB is opgenomen dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na eerste ingebruikneming een belaste levering is voor BTW doeleinden. Dit wordt ook wel genoemd de levering van een "Nieuwe Onroerende Zaak". In artikel 3, lid 1 onderdeel c, wet OB jo. 11, lid 5 Wet OB is een nadere invulling opgenomen van de levering van een Nieuwe Onroerende Zaak. In onderdeel b van artikel 11, lid 5, Wet OB wordt ingegaan op "vervaardiging" en indien een vervaardigd goed is voortgebracht na de verbouwing wordt dit gezien als een eerste ingebruikneming zoals is bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, Wet OB.

In de wet wordt geen nadere definitie gegeven van “een nieuw vervaardigd goed” en wanneer sprake is van een dusdanige verbouwing dat een Nieuwe Onroerende Zaak ontstaat voor BTW doeleinden. Dit begrip is met de tijd ingevuld aan de hand van jurisprudentie zoals hierna beschreven.

2.3.2 Jurisprudentie

In deze paragraaf zal ik nader ingaan op de jurisprudentie betreffende het begrip in wezen nieuwbouw.⁷ In de jaren 90 van de vorige eeuw en door de jaren heen zijn verschillende arresten geweest door de Hoge Raad. Zoals eerder is aangegeven zal hierna de nadruk liggen op de kernarresten.

In het “Kinderdagverblijf” arrest heeft de Hoge Raad zich voor het eerst uitgesproken over het begrip “in wezen nieuwbouw”.⁸ Hierin is geoordeeld dat niet beslissend is of het pand al dan niet te vereenzelvigen is met het pand zoals het bestond voor de verbouwing, maar dat gekeken moet worden of de wijzigingen van de indeling van het pand van dusdanige ingrijpende aard waren dat sprake was van in wezen nieuwbouw.⁹ In het Kinderdagverblijf arrest worden geen nadere duidelijke voorwaarden gesteld met betrekking tot hoe dit begrip precies ingevuld moet worden.

In 2013 is de Hoge Raad nader ingegaan op de complexbenadering ten aanzien van panden die zijn opgesplitst in meerdere appartementsrechten.¹⁰ Onder voorwaarden kan in dat geval ook sprake zijn van de situatie dat een deel van het pand aangemerkt wordt als in wezen nieuwbouw en wordt geleverd als een Nieuwe Onroerende Zaak. Hierin is ook vastgesteld dat de toets voor in wezen nieuwbouw gelijk is voor onroerende en roerende zaken.

In het kader van het “Orthopedische Schoeisel” arrest is expliciet door de Hoge Raad benoemd dat voor “in wezen nieuwbouw” geen sprake hoeft te zijn van een functiewijziging.¹¹

Recente jurisprudentie

Sinds het Kinderdagverblijf arrest zijn meerdere uitspraken geweest omtrent het begrip in wezen nieuwbouw. In lagere rechtspraak is ook geoordeeld over het begrip “in wezen nieuwbouw”¹² en daar wordt de focus gelegd op, onder andere, wijzigingen in (i) de uitstraling van het pand, (ii) de indeling van het pand, (iii) wijzigingen in de bouwkundige constructie, en (iv) de functie van het pand. Daarnaast wordt ook gekeken naar de investeringskosten ten opzichte van de koopprijs voor het pand. Hier zal voor nu niet nader

⁷ In de jaren 90 zijn ook verschillende arresten geweest in het kader van in wezen nieuwbouw. Deze arresten zullen in de verhandeling niet aan de orde komen.

⁸ Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021.

⁹ Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021, r.o. 3.3.1 en 3.3.2.

¹⁰ Hoge Raad, 23 september 2016, nr. 15/01732.

¹¹ Hoge Raad, 23 september 2016, nr. 15/01732.

¹² Bijvoorbeeld: Rechtbank Gelderland, 24 oktober 2017, nr. AWB 17/631, Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, Rechtbank Gelderland 7 augustus 2014, nr. AWB 11/5254.

op ingegaan worden, aangezien deze uitspraken sterk afhankelijk zijn van de specifieke feitelijke kenmerken van de betreffende zaken.

De beslissingen inzake “Wollenstoffenfabriek” en “Postkantoor” zijn twee recente uitspraken waarin nader wordt ingegaan op het in wezen nieuwbouw criterium door het Gerechtshof ’s-Hertogenbosch.¹³ In de Wollenstoffenfabriek uitspraak heeft het Hof de focus gelegd op de monumentale status van het pand en besloten dat, ondanks dat de wijzigingen ingrijpend waren, deze waren gericht op het terugbrengen dan wel behouden van monumentale eigenschappen. Hierdoor was geen sprake van in wezen nieuwbouw. In de Postkantoor uitspraak is juist geoordeeld dat wel sprake was van in wezen nieuwbouw, aangezien alleen delen van de gevel en het gestripte casco in stand bleven. Ondanks dat het pand nog wel herkenbaar was als postkantoor waren de verbouwingen ingrijpend genoeg en was het gebruik gewijzigd. Hoewel deze zaken feitelijk sterk op elkaar lijken heeft dit toch geleid tot twee verschillende uitspraken van hetzelfde Gerechtshof.

In 2022 heeft A-G Ettema met betrekking tot de uitspraak inzake de Wollenstoffenfabriek een conclusie geschreven.¹⁴ A-G Ettema is van mening dat de verbouwingen wel dusdanig ingrijpend waren dat sprake was van in wezen nieuwbouw en dat onterecht teveel aandacht was besteed door het Hof aan het behoud van de monumentale elementen.

De meest recente uitspraak die is verschenen omtrent het begrip “in wezen nieuwbouw” is een uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant in januari 2022.¹⁵ In deze casus is sprake van een kantoorgebouw dat na levering is verbouwd tot een hotel. Uit de uitspraak blijkt dat de Rechtbank moeite heeft met de invulling van de verschillende voorwaarden en elementen voor het begrip in wezen nieuwbouw. Dit heeft de Rechtbank ertoe bewogen om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad om meer duidelijkheid te krijgen over het “containerbegrip” in wezen nieuwbouw. Kort gezegd vraagt de Rechtbank de Hoge Raad om te bevestigen dat de volgende voorwaarden noodzakelijk zijn om het begrip in wezen nieuwbouw in te vullen en wat de onderlinge verhoudingen zijn tussen deze criteria:

1. Wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiterlijke herkenbaarheid;
2. Wijzigingen in de bouwkundige constructie;
3. Wijzigingen in de functie/aanwendingsmogelijkheden; en
4. De grootte van de gedane investeringen en/of de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde.

Daarnaast wordt nog de vraag gesteld welke overige criteria meegenomen moeten worden bij de invulling van het begrip in wezen nieuwbouw. Momenteel is er nog geen arrest geweest door de Hoge Raad, maar het arrest van de Hoge Raad zal mogelijk veel onduidelijkheid wegnemen rondom het begrip.

¹³ Gerechtshof ’s-Hertogenbosch, 5 maart 2020, nr. 19/00177 (“Wollenstoffenfabriek”) en Gerechtshof ’s-Hertogenbosch, 5 maart 2020, nr. 19/00320 (“Postkantoor”).

¹⁴ Parket bij de Hoge Raad, 3 januari 2022, nr. 20/01344 (conclusie A-G Ettema).

¹⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 31 januari 2022, nr. 19/5757.

2.3.3 Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”

Op grond van de wettelijke regeling en de voornoemde jurisprudentie kan, in het kort, gesteld worden dat de volgende criteria een rol spelen bij de Nederlandse invulling van het begrip¹⁶:

- Niet beslissend is of het pand al dan niet te vereenzelvigen is met het pand zoals het bestond voor de verbouwing;
- Ingrijpende wijzigingen van de indeling van het pand kunnen leiden tot in wezen nieuwbouw;
- Een deel van een gebouw dat wordt verbouwd kan er ook in resulteren dat alleen dat gedeelte als een Nieuwe Onroerende Zaak aangemerkt moet worden;
- Een functiewijziging is niet noodzakelijk; en
- Wijzigingen ten aanzien van het behoud van bepaalde onderdelen zou erin kunnen resulteren dat geen sprake is van in wezen nieuwbouw.

2.4 Vergelijking “*verbouwen*” en “*in wezen nieuwbouw*”

2.4.1 Toepassing EU jurisprudentie

In de hiernavolgende literatuur wordt betoogd dat het nog maar de vraag is of Nederland daadwerkelijk de “kan” bepaling van de tweede alinea van artikel 12, lid 1, BTW Richtlijn heeft geïmplementeerd en of de jurisprudentie van het HvJ ten aanzien van “verbouwen” wel van toepassing is op artikel 11, lid 5, onderdeel b, Wet OB.¹⁷

Gomes Vale Viga¹⁸ betoogt dat de Nederlandse implementatie op basis van de parlementaire geschiedenis uitgaat van het criterium “eerste ingebruikneming” van artikel 12 van de BTW Richtlijn en niet op tweede alinea van het artikel inzake ‘verbouwen’. Deze vrij grammaticale interpretatie van Gomes Vale Viga zou op het moment van implementatie wellicht de vraag kunnen oproepen of gebruik is gemaakt van de “kan” bepaling, maar de gewezen jurisprudentie na deze parlementaire geschiedenis en de expliciete verwijzing naar artikel 4, lid 3, sub a, van de BTW Richtlijn in deze parlementaire geschiedenis laat niet veel aan de verbeelding over. De Hoge Raad verwijst in het Kinderdagverblijf arrest ook expliciet naar het Van Dijk’s Boekhuis arrest en hieruit kan onder meer afgeleid worden dat de Hoge Raad een nadere invulling heeft willen geven aan het criterium van het HvJ.¹⁹ De gewezen zaken van het HvJ zijn naar mijn mening daarom juist van toepassing op het “in wezen nieuwbouw” criterium ondanks dat het wellicht in eerste instantie ongelukkig opgeschreven is in de parlementaire geschiedenis.

¹⁶ In de opsomming wordt geen gewicht toegerekend aan de verschillende onderdelen.

¹⁷ M.D.C. Gomes Vale Viga, ‘Vervaardiging in de btw: back to the future’, MBB 2019/4-19 en P. Berkhuizen, ‘Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw’, WFR 2018/49.

¹⁸ M.D.C. Gomes Vale Viga, ‘Vervaardiging in de btw: back to the future’, MBB 2019/4-19.

¹⁹ Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021, r.o. 3.2.1. en 3.3.1.

Berkhuizen betoogt dat men überhaupt niet toekomt aan vervaardigen of een eerste ingebruikneming, maar dat men bij vernieuwbouw automatisch terugkeert naar de fase voor de eerste ingebruikneming en niet wordt toegekomen aan de “kan” bepalingen in artikel 12 van de BTW Richtlijn.²⁰ Dit lijkt onwaarschijnlijk aangezien de “kan” bepaling wel degelijk wordt aangeboden om te implementeren en dit ook gebeurt door lidstaten.

2.4.2 Strijdigheid met BTW Richtlijn

Op basis van paragraaf 2.2.3 en 2.3.3. volgt dat het grote verschil tussen de jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad voortvloeit uit het Kozuba arrest. Het HvJ heeft duidelijk aangegeven dat een dergelijk kwantitatief criterium toegestaan is om te toetsen of sprake is van vernieuwbouw. Hiermee lijkt een ondergrens gesteld te zijn, waar in ieder geval aan voldaan moet zijn om te spreken van vernieuwbouw. De Hoge Raad heeft tot op heden niet een dusdanig criterium geïntroduceerd.²¹ Door de recente vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant lijkt er wel ruimte te ontstaan voor de Hoge Raad om zich over een dergelijk criterium uit te spreken.

In de literatuur wordt verschillend gedacht over de vraag of sprake is van strijdigheid met de BTW Richtlijn.²² In de verschillende literatuur staat centraal de invloed van het Kozuba arrest op de Nederlandse invulling en of de Nederlandse wetgever en/of Hoge Raad ten opzichte van het HvJ een te strenge benadering kiest. Auteurs betogen, onder andere, dat niet uit te sluiten is dat de ondergrens van het Kozuba arrest de mogelijkheid biedt om sneller tot vernieuwbouw te komen waarbij als gevolg de Hoge Raad een strengere invulling hanteert.²³ In eerste instantie ben ik het hiermee eens, maar het HvJ heeft het bedoeld als één van de voorwaarden voor de invulling van een open norm (i.e. niet een op zichzelf staand vereiste). Het Kozuba arrest stopt niet bij dit kwantitatieve vereiste, maar gaat in punt 54 nog in op het feit dat dan ook sprake zal moeten zijn van dusdanige ingrijpende wijzigingen die gericht zijn op nieuw gebruik.

Indien wordt voldaan aan de kwantitatieve vereiste van het Kozuba arrest moet vervolgens ook nog de overige criteria langsgegaan worden om te oordelen of daadwerkelijk sprake is van vernieuwbouw. Deze “ingang” in de vorm van een kwantitatief vereiste mist men bij de nationale invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”, maar indien betoogd wordt dat sprake is van vernieuwbouw zal uiteindelijk naar dezelfde criteria gekeken moeten worden.

²⁰ P. Berkhuizen, ‘Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw’, WFR 2018/49.

²¹ Hierover zijn wel prejudiciële vragen gesteld door de Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

²² A.H. Bomer, ‘De Kozuba-wending, een Poolse verbouwing met Unierechtelijke dimensie’, VGFC 2018/4-2. (*EU invulling is strenger dan de Nederlandse invulling, invulling stemt niet overeen*), G.J. van Norden, ‘Nieuwe criteria voor nieuw vastgoed in de btw?’, WPNR 2018(7197) (*Nederland heeft begrip richtlijnconform geïnterpreteerd*), M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieresie)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, p. 130. (*meer uniforme interpretatie noodzakelijk na Kozuba*), M.D.C. Gomes Vale Viga, ‘Vervaardiging in de btw: back to the future’, MBB 2019/4-19 (*eventueel sneller toekomen aan “in wezen nieuwbouw” door Kozuba*), T. Vroon, ‘Niets nieuws’, BtwBrief 2018/13 (*Nederland heeft begrip richtlijnconform geïnterpreteerd*), en P.D. Vettenburg en J.M.H.M. Ariës, ‘Kroniek Fiscaliteiten: ontwikkelingen btw en overdrachtsbelasting’, BR 2018/70, p. 444 (*Nederland heeft begrip richtlijnconform geïnterpreteerd*).

²³ Zie voorgaande voetnoot.

Er zou zelfs gesteld kunnen worden dat de Nederlandse invulling ruimer is, omdat ook zonder hoge verbouwingkosten eventueel voldaan kan worden aan “in wezen nieuwbouw”.

Van der Wulp is van mening dat het geen betekenis toekennen aan de functiewijziging een breuk is met eerdere jurisprudentie op het vlak van vervaardigen en in wezen nieuwbouw.²⁴ Alleen dit heeft, volgens Van der Wulp, geen breuk met de BTW Richtlijn tot gevolg. Volgens Van der Wulp sluit het in wezen nieuwbouw criterium aan bij veranderingen van betekenis die zijn bedoeld om de omstandigheden waaronder het wordt gebruikt ingrijpend aan te passen. De lat voor vernieuwbouw door de Hoge Raad zou dus niet te laag zijn en juist hoger liggen door de functiewijziging niet meer als een vereiste te zien. De reden hiervoor is volgens Van der Wulp dat niet meer op voorhand aangenomen kan worden dat, indien het betrokken gebouw door een verbouwing veranderingen van betekenis heeft ondergaan, die verbouwingen zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen. Naar mijn mening wordt de lat juist lager gelegd, omdat meer gevallen onder het in wezen nieuwbouw criterium kunnen vallen. Het is juist niet meer noodzakelijk om aan te tonen dat sprake is van een daadwerkelijke functiewijziging. Daarnaast betekent het voorgaande niet dat geen waarde meer wordt toegekend aan een functiewijziging bij het beoordelen of sprake is van vernieuwbouw.

De introductie van het begrip in wezen nieuwbouw in 2011 heeft voor verwarring gezorgd, maar heeft niet geresulteerd in een materieel andere koers. Het Kozuba arrest biedt de belastingplichtigen een handreiking door middel van een concrete indicatie van vernieuwbouw, maar stelt daarnaast ook nog andere indicaties waaraan mede voldaan moet zijn (i.e. gericht op ander gebruik). Alles overwegende zou geconcludeerd kunnen worden dat geen sprake is van een inbreuk op de BTW Richtlijn ten aanzien van de invulling van het Europese begrip “verbouwing”. De Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” is in hoofdlijnen gelijk aan de Europese invulling en zal ondanks het ontbreken van het kwantitatieve criterium in de meeste gevallen waarschijnlijk resulteren in dezelfde uitkomst. De stelling dat sprake is van strijdigheid met de richtlijn lijkt een oproep te zijn voor verduidelijking van de open norm die nu geldt. Dat deze verduidelijking noodzakelijk is valt zeker te onderschrijven, maar een direct beroep kunnen doen op het criterium “verbouwen” (i.e. de BTW Richtlijn) in plaats van “in wezen nieuwbouw” zal de belastingplichtige niet veel verder helpen. Dit neemt niet weg dat de Hoge Raad duidelijkheid zou moeten verschaffen over de toepassing van het kwantitatieve criterium, desnoods via het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ.

3. IS DE HUIDIGE INVULLING VAN IN WEZEN NIEUWBOUW WENSELIJK?

3.1 Introductie

Het staat buiten kijf dat het begrip “in wezen nieuwbouw” een open norm is. Deze norm heeft de Hoge Raad geprobeerd in te vullen door middel van verschillende jurisprudentie. Zoals in het vorige hoofdstuk is aangegeven bestaat er discussie of Nederland het begrip wel op de juiste manier heeft geïnterpreteerd. Los van deze discussie zou ook gekeken moeten worden of de invulling van deze “kan” bepaling wenselijk is en of dat dit een te grote inbreuk zou zijn op de rechtszekerheid voor een belastingplichtige.

²⁴ M.D.J. van der Wulp, “Vastgoedtransacties in de Europese BTW”, FM nr. 169, par. 5.6.4.3 en M.D.J. van der Wulp, ‘In wezen (n)iets veranderd, BtwBrief 2016/86.

In dit hoofdstuk zal eerst ingegaan worden op de achtergrond en het doel van het belasten van de levering van onroerende zaken na verbouwing op zowel Europees als nationaal niveau. Daarna wordt aandacht besteed aan de interpretatie van vrijstellingen en de bijbehorende uitzonderingen in het BTW systeem. Vervolgens zal ingegaan worden op de werking en betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel. Aansluitend zal gekeken worden of de huidige invulling van het begrip in wezen nieuwbouw in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel tegen de achtergrond en het doel van de regeling. Ook zal aandacht besteed worden aan de rol van de belastinginspecteur en de rechter.

3.2 **Achtergrond en doel**

In deze paragraaf zal eerst gekeken worden naar de achtergrond en het doel van de regeling in de BTW Richtlijn en vervolgens zal ingegaan worden op de Nederlandse implementatie.

Europese achtergrond en doelstelling

De achtergrond van het in rekening brengen van BTW is, in het algemeen, het belasten van economische activiteiten die een toegevoegde waarde opleveren. Indien sprake is van nieuwbouw dan is de toegevoegde waarde eigen aan de oprichting van dat gebouw. Bij oplevering is op dat moment sprake van een BTW belaste prestatie. Als gevolg van het voorgaande is de levering van “oude gebouwen” (i.e. levering na de eerste ingebruikneming) niet onderworpen aan BTW.

Artikel 12, lid 1, onder a BTW richtlijn vormt een uitzondering op de vrijstelling die is opgenomen in artikel 135, lid 1, onder j BTW Richtlijn. In het kort zegt de vrijstelling dat over de levering van oude gebouwen geen BTW geheven hoeft te worden. Het zwaartepunt van de vrijstelling is erin gelegen dat de gebouwen die worden overgedragen na de eerste ingebruikneming niet meer nieuw zijn en daarom niet belast zouden moeten worden. De tweede en opvolgende leveringen van een “gebruikt” gebouw zouden niet belast moeten zijn met BTW. Dit volgt uit het BTW stelsel, maar is ook expliciet bevestigd door het HvJ.²⁵

Indien een oude onroerende zaak wordt verbouwd zal, in principe, waarde toegevoegd worden aan de onroerende zaak. In ieder geval zal een renovatie of een verbouwing gericht zijn op het waardebehoud van een onroerende zaak. Aangezien sprake is van een toegevoegde waarde is hiervoor de voornoemde uitzondering opgenomen in de BTW Richtlijn. A-G Campos Sánchez-Bordona heeft in de conclusie bij het Kozuba arrest het volgende hierover geschreven²⁶:

“(...) Daarmee maakt de richtlijn het mogelijk om niet alleen de levering van ‘nieuwe’ gebouwen te belasten, maar ook die van ‘gebruikte of oude’ gebouwen, mits deze laatste een zodanige verbouwing hebben ondergaan dat zij in werkelijkheid gelijk te stellen zijn met nieuwe gebouwen. De verbouwing van een gebouw vervult uit dit oogpunt dezelfde economische functie (toevoeging van waarde) als destijds de oorspronkelijke oprichting ervan.”

²⁵ Hof van Justitie EU, 4 oktober 2001, “Goed Wonen”, C-326/99, punt 52.

²⁶ Hof van Justitie EU, 16 november 2017, Kozuba, zaak C-308/16, (conclusie A-G Campos Sánchez-Bordona), punt 50.

Vanuit Europeesrechtelijk perspectief moet dus sprake zijn van een toevoeging van waarde om te komen tot een BTW belaste levering. Het HvJ benadrukt in het arrest Kozuba ook nogmaals het doel van de BTW Richtlijn, namelijk het belasten van toegevoegde waarde, en geeft aan in punt 55, met verwijzing naar de conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona dat voor een oud gebouw de toegevoegde waarde ontstaat indien er dermate ingrijpend wordt verbouwd dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.

Nederlands perspectief

Zoals eerder is aangegeven heeft Nederland de regeling geïmplementeerd door het opnemen van artikel 3, lid 1 onderdeel C, Wet OB jo. artikel 11, lid 5 Wet OB. Bij de introductie hiervan is in de parlementaire geschiedenis gesproken over de implementatie.²⁷ In de memorie van toelichting wordt onder meer aangegeven dat het goed te begrijpen is dat deze bevoegdheid wordt overgelaten aan lidstaten. De reden hiervoor is dat bij de meeste verbouwingen niet kan worden gesproken over een eerste ingebruikneming van het gebouw in letterlijke zin. In de parlementaire geschiedenis wordt aangegeven dat het veelal gaat om het opnieuw in gebruik nemen, waarbij het meer gaat om het voortzetten van de ingebruikneming na een onderbreking door de verbouwing. Alleen indien een gebouw wordt voortgebracht dat maatschappelijk gezien van tevoren niet bestond, kan worden gesproken over een “nieuwe” eerste ingebruikneming.

Het verdient opmerking dat in de parlementaire geschiedenis ook wordt benadrukt dat de jurisprudentie die zich op dit punt heeft gevormd van betekenis blijft. Door de formulering wordt nadrukkelijk aangesloten bij de bedoeling van de richtlijn. Op basis van de parlementaire geschiedenis is de bedoeling om alleen de levering van gebouwen te belasten, die al dan niet na verbouwing, nieuw zijn. In de conclusie van A-G Ettema wordt benadrukt dat de wetgever ervoor heeft gekozen dat alleen sprake is van een “nieuwe” ingebruikneming indien sprake is van een verbouwing waardoor een goed wordt vervaardigd.²⁸ De aansluiting bij het begrip vervaardiging is daarmee volgens Ettema een “uitvinding” van de nationale wetgever waarbij voor de invulling aangesloten moet worden bij de gewezen jurisprudentie hieromtrent. A-G Ettema benadrukt overigens in haar conclusie dat indien het begrip “in wezen nieuwbouw”, zoals is uitgewerkt in het Kinderdagverblijfarrest, in de praktijk niet overeenstemt met de betekenis van ‘vervaardigd’ zoals bedoeld is bij invoering van artikel 11 derde lid, onderdeel b Wet OB 1968, dat de wetgever voor een andere invulling van de verbouwingsoptie zou kunnen kiezen. Voorgaande moet wel binnen de beoordelingsmarge die de BTW Richtlijn geeft, aldus Ettema. Die uitleg zal dan, volgens Ettema, in overeenstemming moeten zijn met de minimumeisen die het Hof van Justitie stelt in het Kozuba-arrest.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat aansluiting wordt gezocht bij de formulering zoals in de richtlijn is opgenomen en het wordt ook benadrukt in een nota naar aanleiding van het verslag dat het moet gaan om “economische productiehandelingen welke aan de grond een zekere waarde toevoegen”.²⁹ Dit sluit aan bij het doel zoals dat is opgenomen in de BTW Richtlijn.

²⁷ MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 5.

²⁸ Parket bij de Hoge Raad, 3 januari 2022, nr. 20/01344 (conclusie A-G Ettema), pt. 3.25.

²⁹ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 5.

3.3 Uitzondering op een vrijstelling

In deze paragraaf zal aandacht worden besteed aan het feit dat het belasten van zogezegde ‘nieuwe’ gebouwen na een ingrijpende verbouwing een uitzondering is op een vrijstelling. In het algemeen is het HvJ van mening dat vrijstellingen strikt dienen te worden uitgelegd aangezien vrijstellingen, in beginsel, een verstorende werking hebben.³⁰

Wat precies een ‘strikte’ interpretatie van een vrijstelling zou moeten zijn is niet duidelijk. Dit zou bijvoorbeeld kunnen aansluiten bij het algemene beginsel dat elke dienst of levering onder bezwarende titel belast zou moeten zijn met BTW.³¹ Het gevolg van een strikte interpretatie zou logischerwijs zijn dat uitzonderingen op een vrijstelling ruim geïnterpreteerd moeten worden. In 2003 is bepaald door het HvJ dat een uitzondering op een vrijstelling, welke strikt wordt geïnterpreteerd, alle vormen omvat die de betreffende handeling zou kunnen aannemen.³² Indien we dit doortrekken naar de uitzondering van een ingrijpende verbouwing zou men moeten stellen dat dit juist ruim geïnterpreteerd moet worden en dat snel toegekomen wordt aan het begrip “in wezen nieuwbouw”. Een andere zienswijze zou kunnen zijn dat een uitzondering ook beschouwd moet worden als een vrijstelling en door de verstorende werking “eng” geïnterpreteerd moet worden.

Het ruim interpreteren van een uitzondering zou verstrekkend kunnen zijn en daarom is in de jurisprudentie ook geoordeeld dat het niet moet leiden tot een situatie dat de vrijstelling überhaupt geen doel meer heeft en een dode letter wordt.³³ Hierbij wordt ook rekening gehouden met het rechtszekerheidsbeginsel. Het HvJ heeft in het arrest DTZ Zadelhoff bijvoorbeeld aangegeven dat een vrijstelling niet op een wijze beperkt mag worden die geen grondslag vindt in de tekst van de betreffende vrijstelling in het kader van het rechtszekerheidsbeginsel.³⁴

Op basis van bovenstaande moet een balans gevonden worden met betrekking tot de interpretatie van vrijstelling en de daarbij behorende uitzonderingen. Een vrijstelling moet niet dusdanig eng geïnterpreteerd worden door uitzonderingen dat het geen doel meer treft en hierbij moet ook rekening worden gehouden met het rechtszekerheidsbeginsel. Een belastingplichtige moet de mogelijkheid worden geboden om vrijstellingen toe te kunnen passen. Het punt waar minder aandacht aan wordt besteed is het rechtszekerheidsbeginsel in het kader van een uitzondering op de vrijstelling. Bij de mogelijkheid voor een belastingplichtige om zich te beroepen op een uitzondering zou ook voldoende rechtszekerheid gewaarborgd moeten worden. In de navolgende paragrafen zal ik, in het kader van doel en strekking en de interpretatie van uitzonderingen op een vrijstelling, nader ingaan op deze balans. Daarbij staat de vraag centraal of deze balans voldoende is gewaarborgd.

³⁰ Bijvoorbeeld Hof van Justitie EU, 20 november 2003, nr. C- 8/01 (Taksatorringen), r.o. 36 en Hof van Justitie EU, 15 juni 1989, nr. C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties), r.o. 13.

³¹ Hof van Justitie EU, 21 september 2017, nr. C-326/15 (DNB Banka AS), r.o. 35.

³² Hof van Justitie EU, 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH), r.o. 58 en 72-75.

³³ Hof van Justitie EU, 16 november 2017, Kozuba, zaak C-308/16, r.o. 40.

³⁴ Hof van Justitie EU, 5 juli 2012, nr. C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), r.o. 40.

3.4 **Rechtszekerheidsbeginsel**

Het rechtzekerheidsbeginsel is een beginsel dat zowel op Europees als op nationaal niveau wordt geëerbiedigd. Vanuit Nederlands perspectief wordt het gezien als een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. In deze paragraaf zal gekeken worden naar de uitleg van het rechtszekerheidsbeginsel op basis van Europese jurisprudentie en welke gevolgen dit heeft voor de implementatie van de BTW Richtlijn door Nederland. Vaak wordt gesproken over formele rechtszekerheid en materiële rechtszekerheid

Op basis van de uitleg van het formele rechtszekerheidsbeginsel op Europees niveau verlangt deze dat belastingplichtigen ondubbelzinnig weten wat hun rechten en verplichtingen zijn onder de betreffende regeling en dat zij ook voorzieningen kunnen treffen om deze toe te passen.³⁵ De regeling moet dus, kort gezegd, kenbaar zijn voor een belastingplichtige.

Uit het beginsel op Europees niveau volgt dat lidstaten de richtlijnen duidelijk, nauwkeurig en specifiek moeten toepassen.³⁶ Hieruit volgt ook dat het voorzienbaar moet zijn voor een belastingplichtige hoe de betreffende regel wordt toegepast. De implementatie van bepalingen uit een richtlijn moet dus voldoen aan bepaalde standaarden om ervoor te zorgen dat een belastingplichtige weet waar hij of zij aan toe is.

Materiële rechtszekerheid uit zich meer in het vertrouwensbeginsel (i.e. ook wel beschouwd als een nadere uitwerking van het rechtszekerheidsbeginsel) en de bescherming van verworven rechten. Dit beginsel komt met name vaak aan bod bij de vraag of iets met terugwerkende kracht toegepast mag worden. In deze verhandeling zal het materiële rechtszekerheidsbeginsel niet aan bod komen, aangezien de focus voornamelijk zal liggen op de implementatie en toepassing van het begrip “in wezen nieuwbouw” in het kader van het formele rechtszekerheidsbeginsel.

In de navolgende paragraaf zal de vraag centraal staan of Nederland de richtlijn duidelijk, nauwkeurig en specifiek toepast en of de implementatie niet in strijd is met het doel van de regeling. Daarbij wordt ook rekening gehouden met het feit dat sprake is van een uitzondering op een vrijstelling welke, in algemene zin, ruim geïnterpreteerd zou moeten worden.

3.5 **Strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel**

Allereerst zal ingegaan worden op mogelijke strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel. Hierbij zal ook ingegaan worden op de rol van de inspecteur en de rechter. Vervolgens zal gekeken worden naar de vraag hoe ver de uitzondering op een vrijstelling mag gaan en of dit nu in balans is met betrekking tot het “in wezen nieuwbouw” begrip.

Rechtszekerheidsbeginsel

³⁵ Hof van Justitie EU, 3 juni 2008, nr. C-308/06, Intertank oe.a., Jur. 2008, nr I-4057.

³⁶ Hof van Justitie EU, 14 maart 2006 (Commissie/Frankrijk), C-177/04, Jurispr. 2006, p. I-2461, NJ 2006, 465, m.nt. M.R. Mok, punt 48.

Zoals in paragraaf 3.4 al benoemd moet voor een belastingplichtige de regeling kenbaar zijn. Daarnaast zijn lidstaten verplicht om de regeling duidelijk, nauwkeurig en specifiek te implementeren en toe te passen.

Het doel van de regeling is het belasten van toegevoegde waarde en vervolgens is verduidelijkt dat dit ook betreft een dermate ingrijpende verbouwing welke resulteert in een nieuw gebouw. Voor de invulling hiervan zijn geen specifieke regels op EU-niveau gegeven en men heeft gekozen om dit als een open norm op te nemen. Vervolgens is dit concept in zowel de Europese als de nationale jurisprudentie ontwikkeld.

Bij een open norm hoort een zekere mate van onzekerheid. Deze onzekerheid kan in sommige gevallen ook een voordeel zijn, aangezien een open norm ervoor kan zorgen dat beter bij de doelstellingen wordt aangesloten. Bijvoorbeeld, meer situaties kunnen hieronder vallen. Het nadeel van deze onzekerheid is dat in veel gevallen belastingplichtigen niet precies weten waar ze aan toen zijn. Ook hier zou weer een balans tussen de voor- en nadelen nagestreefd moeten worden. Aan de ene kant mag een open norm dusdanig “vaag” zijn zodat dit kansen biedt voor meerdere belastingplichtigen om eronder te vallen, maar aan de andere zou dit niet erin moeten resulteren dat het zo onduidelijk is dat belastingplichtigen geen idee meer hebben of ze er überhaupt onder kunnen vallen.

De taken van de rechter en inspecteur spelen hier ook een belangrijke rol. De wetgevende macht heeft een bepaalde regel opgesteld en vervolgens moeten de rechterlijke macht (i.e. de rechter) en de uitvoerende macht (i.e. de belastingdienst) dit concept toepassen. Deze zijn gebonden aan een correcte en juist uitleg van de Europese en nationale bepalingen. In het geval van vernieuwbouw is een grote rol weggelegd voor de uitvoerende macht, namelijk het nader invullen van de open norm in het kader van de aard en het doel. De vraag is alleen of deze rol de laatste tijd niet dusdanig groot is geworden en of het in strijd is met de aard en het doel van de regeling.

De roep om duidelijkheid met betrekking tot het begrip in “wezen nieuwbouw” wordt steeds luider in de literatuur. In een interview met TaxLive heeft Marco Gomes Vale Viga het volgende aangegeven³⁷:

“Dit in ‘wezen nieuwbouw’-criterium van de Hoge Raad is niet te vatten met enkele checklistachtige vragen. Daar lopen zowel de belastingadviespraktijk als de Belastingdienst en de rechterlijke macht tegenaan.”

In datzelfde interview wordt door Nino Arzini het volgende aangegeven³⁸:

“(…) Mede door dit grote belang is bij grondige verbouwingen in de vastgoedpraktijk veel discussie met de Belastingdienst. Daarbij biedt de open norm van ‘in wezen nieuwbouw’ beide partijen de ruimte om naar gelang het concrete belang van de zaak tegenovergestelde standpunten in te nemen.”

³⁷ Tax Live, Marit Muller, “Vastgoedsector snakt naar concreter vervaardigingsbegrip”, 18 februari 2022.

³⁸ Tax Live, Marit Muller, “Vastgoedsector snakt naar concreter vervaardigingsbegrip”, 18 februari 2022.

Daarnaast is om een nadere invulling van deze toets gevraagd door de rechtbank.³⁹ De A-G erkent ook dat zij de roep om duidelijkheid begrijpt, maar dat deze duidelijkheid niet door de Hoge Raad gegeven kan worden aangezien het een open norm betreft.⁴⁰ Hierbij moet opgemerkt worden dat juist de Hoge Raad de mogelijkheden heeft om een open norm in te vullen, maar dat dit vaak vrij lastig zal zijn.

Naar mijn mening geeft dit aan dat de regeling momenteel niet kenbaar is voor de belastingplichtige en ook in de jurisprudentie komt dit naar voren. Deze kritiek werd ook geuit toen het nieuwe begrip “in wezen nieuwbouw” werd geïntroduceerd in het Kinderdagverblijfarrest. A-G Van Hilten heeft in haar conclusie destijds benoemd dat het arrest met gemengde gevoelens is ontvangen.⁴¹ Daarbij wordt ook opgemerkt dat de belastingdienst en marktpartijen zich geen raad weten met het nieuwe criterium.

Dat na deze uitspraak geen duidelijkheid is gekomen blijkt wel uit de uitspraken omtrent de Wollenstoffenfabriek en het Postkantoor. De Wollenstoffenfabriek zaak werd gelijktijdig gewezen met de postkantoor uitspraak.⁴² Deze casussen hebben vele overeenkomsten, want het ging bij allebei om (i) relatief grote wijzigingen in de bouwkundige constructies, (ii) een functiewijziging, (iii) een hoog bedrag voor investeringen, en (iv) een beperkte wijziging aan de herkenbaarheid van de gebouwen. Uiteindelijk was de uitkomst verschillend, het postkantoor was wel vernieuwbouw en de wollenstoffenfabriek niet. Bij de noot door de Redactie Vakstudie Nieuws wordt opgemerkt dat zij het lastig vindt om te begrijpen dat het hof tot verschillende oordelen komt en dat zij zou verwachten dat bij de Wollenstoffenfabriek ook sprake zou zijn van vernieuwbouw. A-G Ettema lijkt het in haar conclusie eens te zijn met de Redactie Vakstudie Nieuws. Ook in andere literatuur is het een opmerkelijke uitspraak genoemd met de nodige kanttekeningen.⁴³

Uit bovenstaande volgt dat de regeling en het begrip “in wezen nieuwbouw” moeilijk in te vullen zijn voor een belastingplichtige, de rechter en de Belastingdienst. De keuzes die worden gemaakt en de standpunten die worden ingenomen worden ook geleid door het persoonlijke belang van de belastingplichtige, maar ook de Belastingdienst. Ondanks de vele jurisprudentie die is geweest op het gebied is er geen eenduidig toetsingskader waar belastingplichtigen, de uitvoerende macht en de rechterlijke macht zich aan kunnen houden. Dit leidt tot arbitraire uitspraken en beoordeling van vraagstukken die belastingplichtigen voorleggen.

De balans tussen een open norm hebben en de rechtszekerheid die hierbij geboden moet zijn is uit balans. De invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” is momenteel niet wenselijk en zorgt ervoor dat het doel zoals dat is opgenomen in de richtlijn en de parlementaire geschiedenis wordt bemoeilijkt. Indien sprake is van toegevoegde waarde en een dusdanig ingrijpende verbouwing dat sprake is van vernieuwbouw zou sprake moeten zijn van een

³⁹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 31 januari 2022, nr. 19/5757.

⁴⁰ Parket bij de Hoge Raad, 3 januari 2022, nr. 20/01344 (conclusie A-G Ettema), onderdeel 3.24.

⁴¹ Parket bij de Hoge Raad, 8 maart 2013, 11/00701, conclusie A-G Van Hilten, overweging 5.2.8.

⁴² Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 5 maart 2020, nr. 19/00320 (“Postkantoor”).

⁴³ M.C. Leijten, ‘Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk (vervolg)’, Vastgoed Fiscaal en Civiel 2020/10, Jan Sanders, Geen levering van nieuw vervaardigd goed; geen vrijstelling overdrachtsbelasting, NLF 2020/0830.

BTW belaste prestatie. In de meeste gevallen wordt dat doel echter niet meer op de juiste manier ingevuld.

Uitzondering op de vrijstelling

Zoals is beschreven in paragraaf 3.3. moet een vrijstelling, in eerste instantie, “eng” geïnterpreteerd worden. De uitzonderingen op een vrijstelling zouden, in eerste instantie, ruim geïnterpreteerd worden.⁴⁴ Daarbij moet wel gewaakt worden voor het feit dat belastingplichtigen nog altijd een beroep kunnen doen op de vrijstelling en dat het door, bijvoorbeeld een te ruime interpretatie van uitzonderingen, geen dode letter zal worden.

In dit geval wordt de uitzonderingsregel vooral heel open toegepast en wordt dit ingevuld door steeds meer jurisprudentie. De vraag is of een belastingplichtige nog wel de mogelijkheid heeft om de uitzondering toe te passen en dat in dit geval juist de uitzondering niet een dode letter wordt.

Op grond van bovenstaande komt vooral naar voren dat er veel onduidelijkheid is, maar het heeft er niet in geresulteerd dat een belastingplichtige geen beroep meer kan doen op de vrijstelling of de uitzondering. Gezien de open norm en de feiten van elke casus komt er geen eenduidige lijn naar voren en heeft de belastingplichtige niet veel houvast om zijn eigen casus in te vullen. Ondanks deze onduidelijk is het echter wel nog steeds mogelijk dat een belastingplichtige zich juist wel/niet op de vrijstelling en/of de uitzondering kan beroepen. Naar mijn mening is nog geen sprake van een dode letter.

3.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de vraag of de invulling van de regeling voor vernieuwbouw wenselijk is. Het antwoord hierop, naar mijn mening, is dat de huidige invulling niet wenselijk is en in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel. Ondanks dat de toepassing van de regeling veel ruimte en vrijheid biedt is deze niet meer proportioneel en is de invulling van de regeling niet meer kenbaar voor belastingplichtigen, de belastingdienst en de rechterlijke macht. De invulling is onduidelijk, maar heeft er niet toe geleid dat de vrijstelling en/of de uitzondering niet meer toegepast kunnen worden.

4. ALTERNATIEVE INVULLING “IN WEZEN NIEUWBOUW”

4.1 Introductie

In de vorige hoofdstukken heb ik naar twee verschillende aspecten gekeken, (i) is de Nederlandse invulling in strijd met de BTW Richtlijn, en (ii) is de invulling van de regeling op dit moment wenselijk. De eerste vraag heb ik met nee beantwoord en de tweede vraag heb ik met ja beantwoord. Door de strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en de vele onduidelijkheden die momenteel bestaan ga ik in dit hoofdstuk onderzoeken of er eventueel werkbaardere alternatieven beschikbaar zijn om de regeling omtrent vernieuwbouw en het begrip “in wezen nieuwbouw” in te vullen.

⁴⁴ Zoals eerder opgemerkt zou men ook van mening kunnen zijn dat de uitzondering juist “eng” geïnterpreteerd moet worden aangezien het ook een vrijstelling is en verstrend kan werken.

4.2 Wetgevende of rechterlijke macht aan zet?

Het eerste aspect waarnaar gekeken zal worden is waar deze nadere verduidelijking vandaan zou moeten komen. De Rechtbank Zeeland-West-Brabant is van oordeel, door middel van het stellen van prejudiciële vragen, dat de Hoge Raad nadere regels zou moeten stellen voor de invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw”.⁴⁵ A-G Ettema lijkt, zoals eerder is aangegeven, van mening te zijn dat dit in beleidsbesluiten verduidelijkt zou moeten worden.⁴⁶

Daarnaast is de vraag of dit wel op nationaal niveau moet uitkristalliseren of dat er juist prejudiciële vragen gesteld moeten worden aan het HvJ. Het gaat namelijk om de uitleg van een “kan”-bepaling uit de BTW Richtlijn en lidstaten zijn verplicht om een richtlijn op juiste wijze te implementeren. Indien op nationaal niveau beleidsbesluiten worden gepubliceerd en/of een duidelijker toetsingskader door de Hoge Raad wordt gegeven zou dit eventueel sneller kunnen resulteren in strijdigheid met de BTW Richtlijn. Het HvJ heeft in het arrest Kozuba al een ondergrens gesteld en zou eventueel het toetsingskader voor verbouwen verder kunnen inkleuren. Het nadeel hiervan is dat dit vaak een langdurig proces zal zijn en in de tussentijd heeft de vastgoedsector meer duidelijkheid nodig.

Naar mijn mening zou de staatssecretaris van Financiën, in afwachting van verduidelijking door de Hoge Raad, een handreiking kunnen doen aan de belastingplichtigen om de rechtszekerheid te waarborgen. Dit zou in de vorm van een beleidsbesluit kunnen zijn met daarin een goedkeuring voor de invulling van de toets voor vernieuwbouw. Niet is uit te sluiten dat de Hoge Raad de aan hem door de Rechtbank Zeeland-West-Brabant gestelde vragen doorzet naar het HvJ, aangezien het de implementatie van de BTW Richtlijn betreft. Indien voorgaande zou gebeuren zal het nog lang duren voordat er duidelijk zal komen. Zodra de Hoge Raad (of het HvJ) een arrest heeft gewezen en de vragen heeft beantwoord zou het beleidsbesluit in lijn met die beantwoording kunnen worden aangepast.

4.3 Kwantitatief versus kwalitatief

Veel voorwaarden volgen uit de jurisprudentie en de meeste daarvan zijn kwalitatieve voorwaarden die ingevuld moeten worden aan de hand van de feiten. Het HvJ heeft een ondergrens gesteld in het arrest Kozuba waar men heeft gekeken naar de Poolse wetgeving. Hierbij moet opgemerkt worden dat niet alleen gekeken werd naar de ratio tussen de investeringskosten en de beginwaarde, maar dat ook sprake moest zijn van een gebouw dat veranderingen van betekenis heeft ondergaan en waarbij het bedoeld is dat het gebruik wordt gewijzigd. Puur en alleen een kwantitatieve invulling zou dus niet voldoen aan de ondergrens die het HvJ heeft gesteld. Daarnaast zou dit ook tot gevolg hebben dat geen sprake meer is van een open norm. Wel geven kwantitatieve invullingen meer houvast aan een belastingplichtige om zijn of haar casus beter te beoordelen. Hetzelfde zou gelden voor de Belastingdienst.

Een werkbaarder alternatief zou daarom naar mijn mening zou om kwalitatieve en kwantitatieve elementen te nemen en deze als bewijsvermoedens te behandelen waardoor belastingplichtigen en de Belastingdienst makkelijker kunnen invullen wanneer wel of niet

⁴⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 31 januari 2022, nr. 19/5757.

⁴⁶ Parket bij de Hoge Raad, 3 januari 2022, nr. 20/01344 (conclusie A-G Ettema), onderdeel 3.24.

sprake is van een ingrijpende verbouwing waardoor een nieuwe onroerend zaak is ontstaan. Onderdeel van dit systeem zou dan ook een tegenbewijsregeling zijn.

In de navolgende paragrafen zal ik ingaan op de voorwaarden die wat mij betreft leidend zouden moeten zijn wanneer gekeken wordt of sprake is van vernieuwbouw. Ondanks dat uit de jurisprudentie meerdere voorwaarden gedistilleerd kunnen worden, focus ik mij op een beperkt aantal voorwaarden. De reden hiervoor is dat, naar mijn mening, de toets juist duidelijk zou moeten zijn en niet gebaat is bij veel verschillende voorwaarden. De drie voorwaarden die ik zal bespreken zijn: (i) uiterlijke kenmerken, (ii) verhouding investeringskosten ten opzichte van de beginwaarde, en (iii) wijzigingen in het gebruik. Deze voorwaarden zouden dan dienen als bewijsvermoedens waardoor het makkelijker zal zijn voor een belastingplichtige of een Belastingdienst om aan te tonen dat sprake is van vernieuwbouw. Daarnaast zijn deze voorwaarden in lijn met de Europese en Nederlandse lijn in de jurisprudentie.

4.3.1 Uiterlijke kenmerken

Het doel en de achtergrond van de regeling vereist toegevoegde waarde door een ingrijpende verbouwing waardoor een nieuw gebouw is ontstaan. Ondanks dat voorgaande nog steeds een vaag begrip is om in te vullen moet deze voorwaarde wel meewegen, aangezien het een belangrijk onderdeel is van de regeling. Indien dit niet mee zou wegen zou door elke renovatie en elke verbouwing sprake kunnen zijn van een nieuw gebouw waarbij sprake is van een BTW belaste prestatie.

In het kernarrest van het HvJ is duidelijk gemaakt dat het moet gaan om een nieuw gebouw naar maatschappelijke opvattingen.⁴⁷ Hierbij lijkt vaak de nadruk te liggen op de buitenkant van het gebouw en of het gebouw in zijn geheel nog herkenbaar is. Dat dit verschillend kan uitpakken is aangetoond in de verschillende jurisprudentie. Naar mijn mening zou niet alleen de buitenkant van het gebouw van belang moeten zijn, maar juist ook de binnenkant van een gebouw. Bij veel verbouwingen is het namelijk de wens dat sprake is van het behoud van bepaalde elementen, denk bijvoorbeeld aan restaurants die in oude fabrieken worden opgezet. Het uiterlijk van een gebouw heeft namelijk veel historie en herkenbaarheid voor bijvoorbeeld een stad. Indien alleen naar het uiterlijk wordt gekeken aan de buitenkant zou de maatregel onnodig beperkend zijn en vele situaties uitsluiten van de uitzondering op de vrijstelling.

Deze voorwaarde zou daarom zowel voor de buitenkant van een gebouw als voor de binnenkant moeten gelden. Indien er ingrijpende wijzigingen zijn geweest in bijvoorbeeld de indeling van het gebouw en de constructie van het gebouw zou dit, in het licht van de andere bewijsvermoedens zoals hieronder is beschreven, een indicatie moeten zijn dat eventueel sprake is van een nieuw gebouw.

4.3.2 Verhouding investeringskosten ten opzichte van de beginwaarde

Dit kwantitatieve vereiste, verhouding investeringskosten ten opzichte van beginwaarde, vloeit voort uit het Kozuba arrest. In het kader van een verzoek op basis van de Wet openbaarheid van bestuur is op 19 augustus 2021 een document van de Belastingdienst gepubliceerd over vernieuwbouw. Uit dit document blijkt dat de Nederlandse Belastingdienst

⁴⁷ Van Dijk's Boekhuis arrest.

van mening is dat, bij de vaststelling of sprake is van in wezen nieuwbouw, gekeken moet worden naar de Nederlandse jurisprudentie en niet naar het Kozuba arrest.

Ondanks dat er argumenten zijn om deze conclusie van de Belastingdienst te ondersteunen ben ik van mening dat dit niet wenselijk is. Het zou niet de bedoeling moeten zijn dat één kwantitatieve eis te gelden heeft als de gehele toets, aangezien dit kunstmatige constructies in de hand zou kunnen werken en erin kan resulteren dat de vrijstelling niet meer toegepast zal worden. Het HvJ heeft ook nooit gesteld dat alleen deze kwantitatieve vereiste voldoende is voor de invulling van de regeling. Desondanks zou de belastingdienst deze kwantitatieve voorwaarden, in het licht van de andere voorwaarden, wel moeten toepassen. Het geeft een belastingplichtige en de Belastingdienst duidelijkheid over wanneer eventueel sprake is van een ingrijpende verbouwing en biedt een aanknopingspunt om bij aan te sluiten.

De ratio in het Kozuba arrest was onder de Poolse regeling (welke uiteindelijk niet strijdig was met de BTW Richtlijn) gesteld op 30%; indien de investeringskosten 30% van de beginwaarde vertegenwoordigen zal sprake zijn van vernieuwbouw. Dit kwantitatieve vereiste zou niet als minimumregel opgevat moeten worden, met als gevolg dat indien je 29% aan verbouwingkosten hebt, je überhaupt niet meer toe kan komen aan een BTW belaste levering. Zoals eerder gezegd dienen deze voorwaarden als een bewijsvermoeden op te treden.

Indien de “30%-grens” ingevoerd zou worden als bewijsvermoeden voldoet dit nog steeds aan de Nederlandse en Europese invulling van het begrip. Daarnaast draagt het bij aan het doel van de regeling, namelijk het belasten van toegevoegde waarde. Een alternatief zou nog kunnen zijn om de beginwaarde te vergelijken met de eindwaarde na de verbouwingen. Indien blijkt dat sprake is van een grote toegevoegde waarde zou dit een indicatie kunnen zijn dat sprake is van vernieuwbouw. Een probleem dat daar zou kunnen opkomen is dat het eventueel lastig is om dit aan te tonen en dat er ook rekening gehouden moet worden met andere externe factoren (i.e. de vastgoedmarkt in het algemeen waarbij de waarde van gebouwen snel stijgt). De investeringskosten zijn vaak makkelijk te duiden en bij een begin- en eindwaarde kan discussie ontstaan over de peildata en de twee taxatierapporten die noodzakelijk zijn.

4.3.3 Wijziging in gebruik

In de Nederlandse jurisprudentie is geoordeeld dat een functiewijziging niet noodzakelijk is om te spreken van vernieuwbouw. Enerzijds biedt dit ruimte voor belastingplichtigen aangezien ook zonder een functiewijziging sprake kan zijn van vernieuwbouw, anderzijds heeft dit wel tot resultaat dat onduidelijk is hoe de functiewijziging meegewogen wordt in de algehele toets.

Volgens A-G Van Hilten zou primair gekeken moeten worden naar de (uiterlijke) wijzigingen die het goed heeft ondergaan.⁴⁸ Indien geen sprake is van uiterlijke wijzigingen is, op grond van het spraakgebruik, zoals benoemd in het Van Dijk’s Boekhuis arrest, geen sprake van vervaardingen. Hierbij wordt de vergelijking gemaakt met de beschikking Jaspers waarin is besloten dat in gevallen waarbij geen uiterlijke wijzigingen zijn doorgevoerd sprake is van eenzelfde goed dat een nieuwe functie heeft gekregen. Alleen nadat het uiterlijk is gewijzigd zou men moeten kijken naar de functieverandering. Van Hilten legt, onder andere, meer

⁴⁸ Parket bij de Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021 (conclusie A-G van Hilten), overweging 5.2.2.

nadruk op het gebruik van een bepaald goed om te kijken of sprake is geweest van vervaardiging.⁴⁹

Zoals eerder is vermeld in voetnoot 4 is A-G Ettema van mening dat de beschikking Jespers alleen relevant is indien de vraag opkomt of er sprake is van “materialen” die een goed verbeteren. Daarnaast is Ettema van mening dat de toets voor roerende en onroerende zaken wezenlijk verschilt en dat voor roerende zaken altijd sprake moet zijn van een functiewijziging. Naar de mening van Ettema zou men bij onroerende zaken en het criterium “in wezen nieuwbouw” louter gekeken moeten worden naar de nationale jurisprudentie van de Hoge Raad en daardoor hoeft geen sprake te zijn van een functiewijziging.

Een functiewijziging is een zwaardere toets dan een wijziging in het gebruik. De eerste zou namelijk verwachten dat het pand een volledig anders gebruik heeft dan voorheen, terwijl de tweede meer ruimte laat om gebouwen die wel ingrijpend zijn gewijzigd maar niet een overduidelijk functiewijziging hebben, zoals bijvoorbeeld van kerk naar appartement of van wollenstoffenfabriek naar retailcentrum, ook hieronder kan vallen. Hierdoor zou ook nog steeds voldaan zijn aan de rechtsregel die volgt uit het Orthopedische Schoeisel arrest.

4.4 **Systeem van bewijsvermoeden**

De drie bewijsvermoedens doen nog steeds recht aan de open norm die is gesteld door de BTW Richtlijn en ook aan de jurisprudentie die hieromtrent is geweest. De staatssecretaris van financiën zou deze drie bewijsvermoedens kunnen samenvatten in een beleidsbesluit en een goedkeuring kunnen geven dat indien aan deze drie bewijsvermoedens wordt voldaan dat dan, in principe, sprake zal zijn van vernieuwbouw.

In eerste instantie zou het dus aan de Belastingdienst zijn om deze vermoedens te weerleggen. Om te voorkomen dat misbruik wordt gemaakt van deze goedkeuring zou een meer algemene voorwaarde opgenomen kunnen worden dat indien sprake lijkt te zijn van kunstmatigheid of misbruik dat dan sprake zal zijn van omkering van de bewijslast en dat de belastingplichtige moet aantonen hoe wordt voldaan aan deze bewijsvermoedens. In het geval dat een belastingplichtige bijvoorbeeld maar aan twee van de drie voorwaarden voldoet zou de bewijslast bij de belastingplichtige liggen om aan te tonen dat nog steeds sprake is van vernieuwbouw. Dit resulteert in een duidelijk systeem van de bewijslastverdeling voor vernieuwbouw.

Uit de jurisprudentie volgen natuurlijk meerdere voorwaarden waarnaar gekeken zou moeten worden en men kan van mening zijn dat het op deze manier te makkelijk zal zijn om een BTW belaste levering te krijgen. In principe begrijp ik deze tegenargumenten, maar op een gegeven moment moet een keuze gemaakt worden om de rechtszekerheid en werkbaarheid te waarborgen en om te voorkomen dat de uitvoering van een regeling arbitrair wordt.

4.5 **Tussenconclusie**

In dit hoofdstuk heb ik gekeken naar een werkbaar alternatief. Naar mijn mening zou de duidelijkheid omtrent de open norm gegeven moeten worden door de Staatssecretaris van Financiën middels een beleidsbesluit. In dit beleidsbesluit zouden drie bewijsvermoedens opgenomen kunnen worden waarbij een goedkeuring gegeven zal worden dat indien de voorwaarden wordt voldaan dat dan, in principe, sprake zal zijn van een BTW belaste

⁴⁹ Parket bij de Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021 (conclusie A-G van Hilten), overweging 5.2.2

prestatie. De drie bewijsvermoedens waaraan gedacht kan worden zijn (i) uiterlijke kenmerken, (ii) verhouding investeringskosten en beginwaarde, en (iii) wijziging in gebruik. In het geval van kunstmatigheid en/of misbruik zou een tegenbewijsregeling opgelegd kunnen worden. Ondanks dat dit alternatief wellicht bestempeld zou kunnen worden als te makkelijk voor belastingplichtigen is het nog steeds in lijn met de BTW Richtlijn en de gewezen jurisprudentie.

5. CONCLUSIE

In de verschillende hoofdstukken is getracht om twee vragen te beantwoorden. Allereerst of de Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” in strijd is met de BTW Richtlijn. Het antwoord hierop is dat geen sprake is van strijdigheid. De Nederlandse invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” is in hoofdlijnen gelijk aan de Europese invulling. Het enige criterium dat Nederland niet toepast uit de Europese jurisprudentie is het kwantitatieve vereiste dat volgt uit het Kozuba arrest. Dit is geen materiële inbreuk en in de meeste gevallen zullen de Nederlandse en Europese toets tot dezelfde uitkomst leiden. Door het niet toetsen aan een kwantitatief criterium zou men zelfs kunnen stellen dat de Nederlandse interpretatie breder is, aangezien meer gevallen aan het “in wezen nieuwbouw” criterium kunnen voldoen (i.e. men hoeft niet aan een bepaalde ondergrens te voldoen).

Ten tweede is getracht de vraag te beantwoorden of de huidige invulling wenselijk is en hierbij is gekeken naar het rechtszekerheidsbeginsel. Dit beginsel eist dat wetgeving en/of regels kenbaar zijn voor een belastingplichtige. In het geval van vernieuwbouw en “in wezen nieuwbouw” is daar geen sprake van. Zowel aan de kant van de belastingplichtige als de Belastingdienst bestaat onduidelijk over hoe dit criterium precies ingevuld moet worden. Ondanks dat sprake is van een open norm is dit geen rechtvaardiging voor het feit dat deze maatregel moeilijk toe te passen is.

Als laatste is gekeken naar een alternatief, aangezien het inmiddels vaststaat dat verduidelijking noodzakelijk zal zijn. Een werkbare oplossing zou kunnen zijn om middels een besluit van de staatssecretaris nadere handvatten te geven. Dit in de vorm van drie bewijsvermoedens waarbij een goedkeuring gegeven zal worden dat indien aan de voorwaarden wordt voldaan dat dan, in principe, sprake zal zijn van een BTW belaste prestatie. Hieruit volgt ook een duidelijke bewijslastverdeling, indien voldaan is aan alle voorwaarden is het aan de inspecteur om het tegendeel te bewijzen en indien niet wordt voldaan aan alle voorwaarden is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat toch sprake is van vernieuwbouw. Mocht sprake zijn van kunstmatige constructies of misbruik dan kan sprake zijn van een omkering van de bewijslast waarbij de belastingplichtige moet aantonen dat sprake is van vernieuwbouw. Mocht de Hoge Raad, of eventueel het HvJ, uiteindelijk verduidelijking geven, dan zou het besluit daarop aangepast kunnen worden zodat alles in lijn met elkaar zal zijn.

6. BIBLIOGRAFIE

Literatuurlijst

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

A.H. Bomer, 'De Kozuba-wending, een Poolse verbouwing met Unierechtelijke dimensie', VGFC 2018/4-2.

M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Vervaardiging in de btw: back to the future', MBB 2019/4-19.

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studiereserie), Deventer: Wolters Kluwer 2020.

M.C. Leijten, 'Vastgoed en in wezen nieuwbouw, een lastig hoofdstuk (vervolg)', Vastgoed Fiscaal en Civiel 2020/10.

Tax Live, Marit Muller, "Vastgoedsector snakt naar concreter vervaardigingsbegrip", 18 februari 2022.

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

Jan Sanders, Geen levering van nieuw vervaardigd goed; geen vrijstelling overdrachtsbelasting, NLF 2020/0830.

P.D. Vettenburg en J.M.H.M. Ariës, 'Kroniek Fiscaliteiten: ontwikkelingen btw en overdrachtsbelasting', BR 2018/70.

T. Vroon, 'Niets nieuws', BtwBrief 2018/13.

M.D.J. van der Wulp, "Vastgoedtransacties in de Europese BTW", FM nr. 169.

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

Parlementaire stukken

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

Kamerstukken II 1993/94, 23 638, nr. 5.

Jurisprudentieregister

Hof van Justitie EU, 14 mei 1985, C-139/84.

Hof van Justitie EU, 15 juni 1989, nr. C-348/87.

Hof van Justitie EU, 11 augustus 1995, zaak C-80/94.

HvJ 30 november 1995, zaak C-55/95.

Hof van Justitie EU, 4 oktober 2001, C-326/99.

Hof van Justitie EU, 26 juni 2003, nr. C-305/01.

Hof van Justitie EU, 20 november 2003, nr. C- 8/01.

Hof van Justitie EU, 14 maart 2006, C-177/04.

Beschikking HvJ EG 1 juni 2006, zaak C-233/05.

Hof van Justitie EU, 3 juni 2008, nr. C-308/06.

Hoge Raad, 19 november 2010, nr. 08/01021.

Hof van Justitie EU, 5 juli 2012, nr. C-259/11.

Hof van Justitie EU, 12 juli 2012, C-326/11.

Parket bij de Hoge Raad, 8 maart 2013, 11/00701, conclusie A-G Van Hilten.

Rechtbank Gelderland 7 augustus 2014, nr. AWB 11/5254.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208

Hoge Raad, 23 september 2016, nr. 15/01732.

Hof van Justitie EU, 21 september 2017, nr. C-326/15.

Rechtbank Gelderland, 24 oktober 2017, nr. AWB 17/631

Hof van Justitie EU, 16 november 2017, zaak C-308/16.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 5 maart 2020, nr. 19/00177.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 5 maart 2020, nr. 19/00320.

Parket bij de Hoge Raad, 3 januari 2022, nr. 20/01344 (conclusie A-G Ettema).

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