



---

# HET BEGRIP

## VERVAARDIGING IN DE BTW

---

NAAM:	MARK GEURTS
STUDIE:	FISCALE ECONOMIE
ANR:	668934
DATUM:	MEI 2018
BEGELEIDER:	K.F.H. VAN LIEROP LL.M MSC
TWEEDE BEOORDELAAR:	DHR. MR. S.B. CORNIELJE

# Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen .....	3
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	4
1.1 Inleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Opzet .....	5
Hoofdstuk 2: Wet op de omzetbelasting 1968 .....	6
2.1 Inleiding.....	6
2.2 Ondernemerschap.....	6
2.3 Belastbare handelingen.....	7
2.4 Levering van goederen .....	8
2.5 Vrijstellingen .....	9
2.6 Eerste ingebruikneming.....	10
2.7 Overdrachtsbelasting .....	11
Hoofdstuk 3: Jurisprudentie Hof van Justitie .....	12
3.1 Van Dijk's Boekhuis .....	12
3.1.1 Feiten .....	12
3.1.2 Prejudiciële vragen .....	12
3.1.3 Beantwoording prejudiciële vragen.....	12
3.1.4 Conclusie .....	13
3.2 Dressuurstal Jaspers .....	14
3.2.1 Feiten .....	14
3.2.2 Prejudiciële vragen .....	14
3.2.3 Beantwoording prejudiciële vragen.....	14
3.2.4 Conclusie .....	15
3.3 J.J. Komen en Zonen beheer.....	17
3.3.1 Feiten .....	17
3.3.2 Prejudiciële vragen .....	17
3.3.3 Beantwoording prejudiciële vragen.....	17
3.3.4 Conclusie .....	19
Hoofdstuk 4: Jurisprudentie Hoge Raad.....	20
4.1 'In wezen nieuwbouw' .....	20
4.1.1 Feiten .....	20
4.1.2 Uitspraak Hoge Raad.....	20
4.1.3 Conclusie .....	21

4.2 Confectieschoenen.....	23
4.2.1 Feiten .....	23
4.2.2 Uitspraak Hoge Raad.....	23
4.2.3 Conclusie .....	24
4.3 Situatie voor Kozuba arrest .....	25
Hoofdstuk 5: Kozuba arrest.....	27
5.1 Feiten .....	27
5.2 Prejudiciële vraag .....	27
5.4 Beantwoording prejudiciële vraag.....	27
5.5 Conclusie .....	29
Hoofdstuk 6: Conclusie .....	31
Literatuurlijst .....	34
Wetgeving .....	34
Jurisprudentielijst .....	34

## Lijst van gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse belastingrechtspraak
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
Concl.	Conclusie
FED	Fiscaal weekblad FED
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
p.	Pagina
r.o.	rechtsoverweging
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet BRV 1970	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad fiscaal recht

# Hoofdstuk 1: Inleiding

## 1.1 Inleiding

Onroerende goederen zijn een bijzondere categorie in de omzetbelasting. De levering van onroerende goederen is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting, tenzij het gaat om de levering van ‘nieuwe’ onroerende goederen. Voor eerste ingebruikneming wordt de onroerende zaak als een nieuw onroerend goed gezien en is de levering daarvan belast voor de omzetbelasting. De Europese Unie heeft lidstaten de ruimte geboden om aan de criteria voor eerste ingebruikneming invulling te geven. Zo mogen lidstaten de levering van onroerende goederen belasten in het tijdvak tussen de eerste ingebruikneming en de daaropvolgende levering, mits deze levering binnen twee jaar na eerste ingebruikneming zit.<sup>1</sup> Nederland heeft daar gebruik van gemaakt en heeft een periode van twee jaar gehanteerd.<sup>2</sup> Bij een verbouwing van een onroerend goed kan de ingebruikname als een nieuwe ingebruikneming worden aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.<sup>3</sup> Dit roept enkele vragen op, zoals: wanneer is sprake van een verbouwing waar een vervaardigd goed uit voort komt waardoor sprake is van een nieuwe eerste ingebruikneming? Is de term verbouwing wel gelijk aan vervaardigen of hebben deze termen een andere betekenis in het Nederlands recht? Er is sprake van vervaardigen als ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden.<sup>4</sup> De laatste jaren hebben zowel de Hoge Raad (hierna HR) als het Hof van Justitie (hierna HvJ) in jurisprudentie invulling gegeven aan het begrip vervaardigen. Na het arrest van Van Dijk’s Boekhuis<sup>5</sup> van het HvJ werd ervan uitgegaan dat een functiewijziging noodzakelijk was voor vervaardiging. In de jaren daarna werd steeds duidelijker dat functiewijziging minder van belang was voor de beoordeling of er sprake was van vervaardiging in Nederland. Na het arrest van de HR op 23 september 2016<sup>6</sup> was dit uitgangspunt in Nederland ook niet meer houdbaar omdat er werd geoordeeld dat er sprake was van vervaardiging, maar dat er geen functiewijziging had plaatsgevonden. In het recente Kozuba arrest<sup>7</sup> van het HvJ lijkt er weer een nieuwe periode ingeslagen te zijn wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen/verbouwingen. Uit dit arrest blijken functiewijziging en waardeverandering de belangrijkste criteria. Bij het Kozuba arrest kan de vraag worden gesteld of het HvJ het in dit arrest wel over vervaardigen heeft of dat het gaat over een verbouwing.

---

<sup>1</sup> Artikel 12, lid 2 Btw-Richtlijn

<sup>2</sup> Artikel 11, lid 1, letter a, sub 1° wet OB 1968

<sup>3</sup> Artikel 11, lid 3, onderdeel b wet OB 1968

<sup>4</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.

<sup>5</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

<sup>6</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226 (concl. Ettema, noot C.J. Hummel).

<sup>7</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26. (concl. M. Campos Sánchez-Bordona).

Door de jaren heen blijkt dat de HR meerdere keren andere criteria heeft gehanteerd om te oordelen of sprake is van vervaardigen. Door deze wijzigingen in criteria die de HR hanteert, wil ik onderzoeken in deze thesis of de Nederlandse jurisprudentie wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen in lijn is met de jurisprudentie van het HvJ en of het recente Kozuba arrest daar verandering in heeft gebracht. Dit brengt mij tot de volgende probleemstelling van deze thesis.

## 1.2 Probleemstelling

In hoeverre is de jurisprudentie van het Hof van Justitie in lijn met de Nederlandse jurisprudentie wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen en heeft het recente Kozuba arrest hier verandering in gebracht?

## 1.3 Opzet

Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen zal in hoofdstuk 2 beknopt de systematiek van de omzetbelasting worden uitgelegd. Aan bod komen ook het ondernemerschap, de belastbare handelingen, levering van goederen en dan met name de levering van onroerende goederen, vrijstellingen voor de levering van onroerende zaken, de eerste ingebruikneming en tot slot de overdrachtsbelasting en de samenloop daarvan met de omzetbelasting.

Hoofdstuk 3 heeft als onderwerp de analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie, waaronder het Van Dijk's Boekhuis arrest<sup>8</sup>, Dressuurstal Jespers beschikking<sup>9</sup> en het J.J. Komen en Zonen Beheer arrest<sup>10</sup>. Bij elk arrest komen de feiten, de prejudiciële vragen en de beantwoording daarop aan de orde. Aan het eind van elke arrest wordt een conclusie getrokken.

In hoofdstuk 4 komt de jurisprudentie van de Hoge Raad aan bod. De arresten 'in wezen nieuwbouw'<sup>11</sup> en confectieschoenen<sup>12</sup> worden in dit hoofdstuk besproken. Hoofdstuk 4 zal dezelfde indeling hebben als hoofdstuk 3. De feiten, de uitspraak van de Hoge Raad en de conclusie zal naar voren komen.

Hoofdstuk 5 gaat in op het recente Kozuba arrest<sup>13</sup>. Dit arrest krijgt net als de arresten van hoofdstuk 3 en 4 een uitgebreide analyse.

In hoofdstuk 6 zal afsluitend een antwoord gegeven worden op de probleemstelling: In hoeverre is de jurisprudentie van het Hof van Justitie in lijn met de Nederlandse jurisprudentie wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen en heeft het recente Kozuba arrest hier verandering in gebracht?

---

<sup>8</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335.

<sup>9</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14.

<sup>10</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838.

<sup>11</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.

<sup>12</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226 (concl. Ettema, noot C.J. Hummel).

<sup>13</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26. (concl. M. Campos Sánchez-Bordona).

## Hoofdstuk 2: Wet op de omzetbelasting 1968

### 2.1 Inleiding

De Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 (ook wel Wet OB 1968 genoemd) is de opvolger van de toen nog bestaande omzetbelasting in een omzetbelasting met een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (de btw). Dit nieuwe stelsel van heffing komt voort uit de implementatie van de Eerste en Tweede BTW-Richtlijnen van de toen nog bestaande Europese Gemeenschap.<sup>14,15</sup> De omzetbelasting is een indirecte belasting die de overheid heft op goederen of diensten. Uiteindelijk valt de belastinglast bij de consument en niet bij de BTW-plichtige organisaties zoals het doet vermoeden. De werking van het BTW-systeem gaat als volgt: *“ondernemers brengen op de aldus verschuldigde belasting de aan hen in rekening gebrachte of door hen verschuldigde belasting voor aan hen verrichte leveringen van goederen en aan hen verleende diensten in mindering. In de praktijk duidt men dit als (het recht op) aftrek van voorbelasting. Door die aftrek van voorbelasting drukt bij ondernemers in beginsel feitelijk geen BTW. De BTW die uiteindelijk drukt bij consumenten is door deze wijze van heffen strikt evenredig aan de eindprijs.”*<sup>16</sup> Zoals hierboven al gemeld is de Wet op de Omzetbelasting 1968 ingevoerd met implementatie van de Eerste en Tweede BTW-Richtlijn, maar vooral de Zesde BTW-Richtlijn<sup>17</sup> heeft geleid tot grote aanpassingen in de wet en neemt dus een erg belangrijke positie in. De Zesde BTW-Richtlijn betreft de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting. Een richtlijn beschrijft hoe de heffing dient plaats te vinden, maar de lidstaten mogen zelf invulling geven aan hoe ze de richtlijn implementeren in de wet, als het maar binnen de gegeven criteria is die staan in de BTW-Richtlijn.

### 2.2 Ondernemerschap

Levering van goederen en diensten zijn volgens art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 belastbaar als zij worden verricht door een zodanig handelende ondernemer in Nederland onder bezwarende titel. Invulling van het begrip ondernemerschap staat in art. 7 Wet OB 1968. Art. 7 maakt deel uit van Hoofdstuk II Wet OB 1968 dat op de heffing van leveringen en diensten ziet.

Hoewel de BTW een belasting is die de consumptieve bestedingen beoogt te belasten, wordt deze niet geheven bij de consument. De BTW wordt ook niet alleen geheven bij ondernemers die leveringen of diensten verrichten aan de consument. Het systeem van de heffing van BTW zit zo in elkaar dat belasting wordt geheven bij elke ondernemer in de distributieketen. De BTW heeft als doel om iedere levering of dienst te belasten in de distributieketen, van de levering van de grondstof tot de levering aan de

---

<sup>14</sup> Eerste Richtlijn BTW 67/227/EEG, 11 april 1967.

<sup>15</sup> Tweede Richtlijn BTW 67/228/EEG, 11 april 1967.

<sup>16</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 1

<sup>17</sup> Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

consument van het eindproduct. Dit doel kan alleen worden bereikt als ieder die een levering of dienst verricht in de distributieketen, wordt getroffen door de BTW-heffing, dus als ondernemer wordt aangemerkt.<sup>18</sup>

Er kan van een ondernemer worden gesproken als deze persoon een ieder is, die zelfstandig economische activiteiten verricht. Het begrip ‘ieder’ is het aanknopingspunt om natuurlijke personen en rechtspersonen als ondernemer aan te merken, maar ook om samenwerkende (rechts)personen die als entiteit aan het maatschappelijk verkeer deelnemen als ondernemer aan te merken. De BTW-Richtlijn en de Wet OB 1968 stellen allebei de eis van zelfstandigheid aan het ondernemerschap. Op basis van vaste jurisprudentie moet worden gekeken of de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht, wil men spreken van zelfstandigheid. Ook moet worden nagegaan of de betrokken persoon het economisch risico draagt dat aan die activiteiten verbonden is. (zie o.a. HvJ 12 oktober 2016<sup>19</sup>). Onder economische activiteiten worden verstaan alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, inclusief de winning van delfstoffen, de landbouw en uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Het is niet vereist bij de uitoefening van een bedrijf of het verrichten van economische activiteiten dat winst beoogd of gemaakt wordt. Dat wil niet zeggen dat het in het kader van de BTW-heffing helemaal niet van belang is om opbrengst te beogen of te maken. Het kan gevolgen hebben voor het ondernemerschap als een persoon activiteiten verricht zonder vergoeding of tegen een symbolische vergoeding. Ook is er bij de toepassing van een groot aantal vrijstellingen de voorwaarde dat er geen winst beoogd of gemaakt wordt.<sup>20</sup>

## 2.3 Belastbare handelingen

In art. 1 Wet OB 1968 staan vier handelingen die belastbaar zijn volgens de BTW-regelgeving. De vier onderdelen van art. 1 bevatten elk een aantal elementen die verder worden uitgewerkt in de volgende hoofdstukken of die beoordeeld moeten worden aan de hand van de feiten.<sup>21</sup>

De belangrijkste belastbare handelingen, dat wil zeggen dat ze het overgrote deel van de BTW-opbrengst voor de schatkist vormen, staan in art. 1 onderdeel a Wet OB 1968. Hierin staat dat omzetbelasting wordt geheven op de levering van goederen en diensten, die verricht zijn in Nederland, door een als zodanig handelende ondernemer en welke deze onder bezwarende titel verricht.

Art. 1 onderdeel a bevat vijf elementen: er moet sprake zijn van een levering of dienst; deze levering of dienst moet door een ondernemer zijn verricht; die ondernemer moet als zodanig handelen; deze levering

---

<sup>18</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 144

<sup>19</sup> HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl e.a.), V-N 2016/57.15, r.o. 28).

<sup>20</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 146-153

<sup>21</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 25



of dienst moet verricht zijn in Nederland en de levering of dienst moet verricht zijn onder bezwarende titel.

In art. 3, 3a en 4 Wet OB 1968 zijn de begrippen ‘levering van goederen’ en ‘diensten’ uitgewerkt. Deze levering van goederen of diensten dienen in Nederland te zijn verricht, willen ze belastbaar zijn. In art. 5 en 5a Wet OB 1968 is bepaald waar, voor de heffing van de BTW, de levering van goederen geacht wordt te zijn verricht. Dit is voor diensten bepaald in art. 6-6j Wet OB 1968. In art. 7 Wet OB 1968 is bepaald wanneer iemand als ondernemer wordt aangemerkt voor de heffing van de BTW. Uit feiten en omstandigheden zal moeten worden uitgemaakt of de ondernemer ‘als zodanig’ handelt.

De levering of dienst moet tot slot onder bezwarende titel zijn verricht. Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ<sup>22</sup> is sprake van een bezwarende titel, *“indien tussen de leverancier of dienstverrichter enerzijds en de verkrijger anderzijds een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier of dienstverrichter ontvangen tegenprestatie de werkelijke tegenwaarde vormt van het aan de verkrijger geleverde goed dan wel aan de ontvanger van de dienst verrichte dienst.”*<sup>23</sup>

## 2.4 Levering van goederen

In art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 staan twee belastbare feiten, namelijk de levering van goederen en diensten. Om te kijken of een handeling als een levering van een goed of een dienst kan worden aangemerkt, moet eerst worden nagegaan of één van de leveringsbepalingen in art. 3 (art. 14-18 BTW-Richtlijn) of art. 3a Wet OB 1968 van toepassing is. Als dit niet van toepassing is, moet aan de hand van art. 4 (art. 24-26 BTW-Richtlijn) Wet OB 1968 worden getoetst of er sprake is van een dienst.<sup>24</sup>

De regelgever heeft de volgende handelingen als levering aangemerkt voor de heffing van de BTW. In art. 3 Wet OB 1968 zijn deze handelingen (die in de civielrechtelijke zin geen leveringen zijn) omschreven. Art. 3 lid 2 bepaalt dat onder voorwaarden de vestiging van rechten met betrekking tot onroerende zaken wordt aangemerkt als levering van goederen voor de heffing van de BTW. Er is strikt genomen geen sprake van een (eigendoms)overdracht bij de leveringsvormen genoemd in art. 3 lid 1 onderdeel b-d en lid 2 en 3 Wet OB 1968. Deze handelingen worden voor de heffing van de BTW echter wel door de regelgever als leveringen van goederen aangemerkt. Het begrip ‘levering’ wordt in de Omzetbelasting steeds als levering in de zin van de BTW bedoeld en staat dus volledig los van ons nationale civiele leveringsbegrip.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> HvJ EU 3 maart 1994, zaak C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271 en HvJ 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), BNB 2016/186 (noot J.J.P. Swinkels), V-N 2016/27.20

<sup>23</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 25

<sup>24</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 34

<sup>25</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 35

## 2.5 Vrijstellingen

Art. 1 Wet OB 1968 bepaalt wanneer handelingen worden aangemerkt als belastbaar. Er is een vrijstelling van toepassing op een aantal soorten leveringen en diensten. Een prestatie is niet belast bij de toepassing van een vrijstelling, zodat de ondernemer die de prestatie verricht geen BTW verschuldigd is over de vergoeding van deze prestatie. In art. 11 Wet OB 1968 zijn de vrijstellingen neergelegd.

De voorbelasting, die toerekenbaar is aan die vrijgestelde prestatie, is niet aftrekbaar. Het gaat dan om de BTW die drukt op de kosten die worden gemaakt en de investeringen die worden gedaan om de vrijgestelde prestatie te verrichten. In het slot van art. 15 lid 1 Wet OB 1968 staat deze uitsluiting van het aftrekrecht waar is bepaald dat BTW slechts aftrekbaar is voor de in rekening gebrachte BTW op de goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen.<sup>26</sup>

In art. 11 Wet OB 1968 kunnen de volgende categorieën van vrijstellingen worden onderscheiden:

- De vrijstelling bij de levering en verhuur van onroerende zaken;
- De vrijstellingen in de financiële, bancaire en verzekeringsfeer;
- De overige vrijstellingen.

In deze thesis zal dieper worden ingegaan op de vrijstelling bij de levering van onroerende zaken.

Volgens art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 zijn de levering van onroerende zaken en het vestigen van rechten waaraan deze zijn onderworpen, in beginsel vrijgesteld van BTW. Er zijn twee uitzonderingen op deze regel die tot heffing van BTW leiden: een uitzondering is van rechtswege, de andere uitzondering is bij wijze van optie (keuzerecht van de leverancier én de afnemer samen).

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming is als uitzondering genoemd in art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968, alsmede de levering van een bouwterrein. De vrijstelling is niet van toepassing en de levering is van rechtswege belast met BTW als deze situatie zich voordoet. In art. 11 lid 3 onderdeel a en c Wet OB 1968 staan de definities van de begrippen gebouw en erbij behorend terrein.<sup>27</sup>

Onder voorwaarden en op gezamenlijk verzoek van de ondernemer die de onroerende zaak levert en de afnemer kan die vrijstelling buiten toepassing blijven, dit staat in art. 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet OB 1968. De voorwaarde die dit verzoek kent, is dat de afnemer de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van art.

---

<sup>26</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 234

<sup>27</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 239

15 Wet OB 1968 bestaat en er moet voldaan worden aan de voorwaarden die gesteld worden bij ministeriële regeling.<sup>28</sup>

## 2.6 Eerste ingebruikneming

Volgens art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein belast wanneer die levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Het is van belang wanneer de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden, omdat zo te bepalen is of de tweejaarstermijn al dan niet verstreken is. Voor deze eerste ingebruikneming moet in de zin van art. 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 een vervaardiging voorafgaan.

Na de verbouwing van een gebouw is sprake van een (eerste) ingebruikneming als door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht, dit staat in art. 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968. Indien een bestaande onroerende zaak dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat er na de verbouwing naar maatschappelijke opvattingen een (nieuwe) zaak is ontstaan, die daarvoor niet bestond, is sprake van een (nieuw) vervaardigde onroerende zaak. Uit de jurisprudentie van het HvJ<sup>29</sup> kan worden afgeleid dat inzake de vervaardiging van roerende goederen met name van belang is of de functie van het goed naar maatschappelijke opvattingen gewijzigd is. Uit HR 19 november 2010<sup>30</sup> volgt dat als er ‘in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden’, een verbouwing leidt tot vervaardiging van een nieuw gebouw. Een functiewijziging lijkt daarmee een minder prominente rol te spelen bij vervaardiging van onroerende zaken. Gelet moet worden dat dit een uitspraak is van de HR en de vraag is of het HvJ ook deze mening deelt.<sup>31</sup>

Aan de hand van feiten moet het tijdstip van eerste ingebruikneming worden bepaald. Het tijdstip is betrekkelijk eenvoudig vast te stellen als een eigenaar een gebouw zelf betreft. Dit kan lastig zijn bij panden die als een belegging worden aangehouden, omdat het tijdstip wanneer een huurder een gebouw daadwerkelijk betreft en overeenkomstig de bestemming in gebruik neemt, niet altijd vaststaat.

In art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 staat dat bij de eerste ingebruikneming het feitelijk gaat om het voor het eerst en op duurzame wijze gebruiken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken zaak. Een onroerende zaak incidenteel of tijdelijk gebruiken voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming zorgt niet voor een eerste ingebruikneming.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 239

<sup>29</sup> HvJ EU 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335 (noot. L.F. Ploeger).

<sup>30</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42 (concl. Van Hilten, noot. D.B. Bijl).

<sup>31</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 244-246

<sup>32</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 245

Hoewel de eerste ingebruikneming op het feitelijk betrekken van het gebouw ziet, is wel de ingangsdatum van een huurovereenkomst van belang voor de vraag op welke datum een projectontwikkelaar/belegger een pand als bedrijfsmiddel is gaan bezigen, in verband met de samenloop van overdrachtsbelasting en BTW.<sup>33</sup>

## 2.7 Overdrachtsbelasting

In beginsel is de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen belast met overdrachtsbelasting. Er treedt een samenloop op van BTW en overdrachtsbelasting als de levering tevens belast is met BTW. Als de verkrijger van een onroerende zaak de BTW volledig kan aftrekken ter zake van de levering, wordt deze samenloop tenietgedaan.

Op grond van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV 1970 is een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting van toepassing als aan een aantal voorwaarden is voldaan. Benadrukt moet worden dat niet altijd een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting geldt bij samenloop van overdrachtsbelasting en BTW. Ook komt het voor dat de BTW volledig kan worden afgetrokken én dat die vrijstelling van toepassing is. In dat geval drukt er geen overdrachtsbelasting en geen BTW.

Op grond van art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 is de levering van een gebouw, voor, op of binnen twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van rechtswege belast met BTW. De vrijstelling voor de overdrachtsbelasting is van toepassing, indien in de bovengenoemde fase een onroerende zaak wordt verkregen en deze onroerende zaak nog niet in gebruik is genomen, of, als dat wel het geval is, er in het geheel geen aftrek van voorbelasting door de afnemer kan plaatsvinden. Indien wordt geopteerd voor een met BTW belaste levering (de levering vindt dan plaats na twee jaren na ingebruikneming) op grond van art. 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet OB 1968, is de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting op grond van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV 1970 niet van toepassing.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 245-246

<sup>34</sup> Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al. p. 269

## Hoofdstuk 3: Jurisprudentie Hof van Justitie

### 3.1 Van Dijk's Boekhuis<sup>35</sup>

Van Dijk's Boekhuis wordt gezien als het belangrijkste en meest toonaangevende arrest betreffende het onderwerp vervaardigen. In dit arrest heeft het HvJ voor het eerst uitleg gegeven aan het begrip vervaardiging.

#### 3.1.1 Feiten

Van Dijk's Boekhuis houdt zich bezig met meer of minder ingrijpend herstel van gebruikte schoolboeken op verzoek van derden aan wie deze boeken toebehoren. Van Dijk's Boekhuis heeft, in de periode van 1976 tot 1979, voor deze reparaties in rekening gebrachte bedragen het verlaagde tarief van 4% aan omzetbelasting betaald. Dit was het wettelijke tarief in de Nederlandse wet ter zake van leveringen van boeken.

#### 3.1.2 Prejudiciële vragen

De vraag die in dit arrest voorlag was, of ingrijpende reparatie of renovatie van een aan een ander toebehorend roerend goed, moet leiden tot het ontstaan van een nieuw goed, om te vallen onder het begrip 'vervaardigen van een werk in roerende staat'. Ook wil de HR weten hoe moet worden beoordeeld of er sprake is van een nieuw goed.<sup>36</sup>

#### 3.1.3 Beantwoording prejudiciële vragen

De Commissie gaat uit van de betekenis van het woord 'vervaardigd' in het algemene spraakgebruik voor de uitlegging van de tekst in de Tweede<sup>37</sup> en Zesde<sup>38</sup> BTW-Richtlijn. Hierin verstaat men onder vervaardiging de werkzaamheden aan een bestaand goed, die leiden tot het ontstaan van een nieuw goed. Dit wil zeggen dat aan het goed essentiële kenmerken zijn gewijzigd.<sup>39</sup>

Volgens artikel 5 van de Tweede en Zesde BTW-Richtlijn is het vervaardigen van een werk in roerende staat het, met behulp van daartoe door de opdrachtgever verstrekte materialen, vervaardigen of samenstellen van een roerend goed.<sup>40</sup>

---

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

<sup>36</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 11.

<sup>37</sup> Tweede Richtlijn BTW 67/228/EEG, 11 april 1967.

<sup>38</sup> Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

<sup>39</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 14.

<sup>40</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 17.

Men kan het woord ‘vervaardigd’ enkel uitleggen door te kijken naar het spraakgebruik. Volgens het spraakgebruik houdt vervaardiging in: het voortbrengen van een goed dat van tevoren niet bestond.

Hieruit kan de conclusie worden getrokken, dat slechts sprake is van de vervaardiging van een werk in roerende staat, als een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit de verstrekte materialen van de opdrachtgever.<sup>41</sup>

Er ontstaat een nieuw goed wanneer een bestaand goed door het werk van de opdrachtnemer volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die het bestaand goed had voor het verrichte werk van de opdrachtnemer aan het goed. Het staat aan de nationale rechter, te beoordelen of een nieuw goed is ontstaan, gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt.<sup>42</sup> Hieruit volgt dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het van tevoren had, hoe ingrijpend deze werkzaamheden ook zijn geweest. Dit betekent dat bij onderhouds- en reparatiewerkzaamheden niet een nieuw goed ontstaat en dus geen sprake is van het vervaardigen van een werk in roerende staat.<sup>43</sup>

### 3.1.4 Conclusie

De beantwoording van het HvJ op de prejudiciële vragen van de HR heeft geleid tot de conclusie dat alleen sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat als een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit de materialen die verstrekt zijn door de opdrachtgever. Er is een nieuw goed wanneer, door het werk van de opdrachtnemer, een goed is ontstaan waarvan de functie volgens maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de materialen hadden die verstrekt waren aan de opdrachtnemer. De nationale rechter kan beoordelen of sprake is van een nieuw goed, gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt.

Hieruit volgt dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het van tevoren had, geen sprake is van het vervaardigen van een werk in roerende staat.

---

<sup>41</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 20 en 21.

<sup>42</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 22.

<sup>43</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 23.

## 3.2 Dressuurstal Jespers<sup>44</sup>

Net als de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis is dit een spraakmakende beschikking op het gebied van vervaardigen. Deze beschikking gaat net zoals bij de zaak van Van Dijk's Boekhuis over roerende goederen. Waar het bij de zaak van Van Dijk's Boekhuis over boeken ging als roerende goederen, gaat het in de zaak betreffende Dressuurstal Jespers over paarden als roerende goederen.

### 3.2.1 Feiten

Jespers is een vennootschap gevestigd in Nederland. De activiteiten van Jespers bestaan onder andere uit de exploitatie van: *“trainings- en africhtingsstal voor paarden die in de hippische sport worden uitgebracht, met name in de discipline dressuur, waarbij Jespers naast haar eigen paarden ook tegen betaling paarden van derden beleert en africht.”*<sup>45</sup> Op het bedrijf van Jespers worden de paarden gedurende de periode van africhting en training gestald.

Voor de huisvesting, verzorging en africhting brengt Jespers maandelijkse bedragen in rekening aan de eigenaren van de paarden.

### 3.2.2 Prejudiciële vragen

De vraag die in deze beschikking voorlag was, of de bepaling ‘werk in roerende staat’ uit de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis, aldus moet worden uitgelegd, dat sprake is van een werk in roerende staat wanneer een paard wordt getraind en afgericht om het geschikt te maken om deel te nemen aan wedstrijden en te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard, en of, in die omstandigheden, een dergelijk paard als een vervaardigd goed kan worden aangemerkt.<sup>46</sup>

### 3.2.3 Beantwoording prejudiciële vragen

In de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis<sup>47</sup> heeft het HvJ geoordeeld dat er slechts sprake is van vervaardiging indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die verstrekt zijn aan hem door de opdrachtgever en dat er een nieuw goed ontstaat wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat dat volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die het goed had voordat de opdrachtnemer deze had bewerkt.<sup>48</sup>

Paarden kunnen niet worden aangemerkt als ‘materialen’, omdat zij een bijzondere plaats innemen binnen de categorie van lichamelijke zaken. Hierdoor kan de africhting van de paarden om ze geschikt

---

<sup>44</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14.

<sup>45</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 16.

<sup>46</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 26.

<sup>47</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335.

<sup>48</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 27.

te maken voor specifiek gebruik, niet worden beschouwd als de vervaardiging van een goed dat niet van tevoren bestond.<sup>49</sup>

Dit geldt zelfs indien, volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, de functie van een afgericht dier kan verschillen van de functie die het dier had toen het niet was afgericht. Dit betekent dus dat na welke training dan ook, er niet kan worden aangenomen dat sprake is van een nieuw ‘vervaardigd’ paard.<sup>50</sup>

Bijgevolg is dat wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard, er geen sprake is van de oplevering van een werk in roerende staat in de zin van artikel 5, lid 5, sub a, van de Zesde richtlijn.<sup>51,52</sup>

Aan de hand van het voorgaande moet worden geantwoord op de prejudiciële vraag dat er geen sprake is van een werk in roerende staat wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken als rij- of dressuurpaard en om met dit paard deel te nemen aan wedstrijden. Een dergelijk paard in deze omstandigheden kan dus niet worden aangemerkt als een vervaardigd goed.<sup>53</sup>

### 3.2.4 Conclusie

De zaken betreffende Van Dijk’s Boekhuis en Dressuurstal Jespers gaan beide over roerende goederen, respectievelijk boeken en paarden. Hoewel in beide zaken dezelfde criteria van vervaardiging worden gebruikt is er toch een verschil in uitkomst tussen beide zaken. Dit komt doordat bij de beschikking van Dressuurstal Jespers het over paarden ging. Paarden nemen een bijzondere plaats in binnen de categorie van lichamelijke zaken, hierdoor kan de training en africhting van het paard niet beschouwd worden als de vervaardiging van een goed dat niet van tevoren bestond, ook al verschilt het volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvatting van functie met de functie die het paard voor deze training en africhting had.

De criteria van vervaardiging zijn niet gewijzigd na de zaak betreffende Dressuurstal Jespers. Het HvJ hanteert nog steeds dat slechts sprake is van vervaardiging indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die verstrekt zijn aan hem door de opdrachtgever en dat er een nieuw goed ontstaat wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat dat volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die het goed had voordat de opdrachtnemer deze

---

<sup>49</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 29.

<sup>50</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 30.

<sup>51</sup> Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.

<sup>52</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 31.

<sup>53</sup> HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 33.



had bewerkt. Alleen omdat een paard een bijzondere plaats inneemt binnen de categorie van lichamelijke zaken, is hier geen sprake van een werk in roerende staat en komt men dus niet toe aan het hanteren van de criteria voor vervaardiging. Het blijkt wel dat voor elk werk in roerende staat dezelfde criteria voor vervaardiging worden gehanteerd.

### 3.3 J.J. Komen en Zonen beheer<sup>54</sup>

In tegenstelling tot Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers gaat dit betreffende arrest over de vervaardiging van onroerende zaken, waar die andere twee arresten over de vervaardiging van roerende goederen gingen.

#### 3.3.1 Feiten

De winkelruimten die J.J. Komen verkreeg waren, voordat hij deze winkelruimten had verkregen, in opdracht en voor rekening van de verkoper reeds gedeeltelijk gesloopt met het oog op de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak. Nadat J.J. Komen de winkelruimten had verkregen werden de renovatie- en verbouwingswerkzaamheden voortgezet, zodat alle verrichte werkzaamheden samen, zowel de verrichte werkzaamheden van de verkoper als die van J.J. Komen, tot de vervaardiging van een nieuw gebouw hebben geleid. In het kader van deze verbouwing is op geen moment sprake geweest van onbebouwde grond.

#### 3.3.2 Prejudiciële vragen

De vraag die in dit arrest voorlag was, of de levering van een gebouw, waarvan de verbouwing gaande is met het oog op de totstandkoming van een nieuw gebouw, kan worden aangemerkt als een levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming, of dat het gaat om de levering van een oud gebouw dat voor het eerst in het verleden in gebruik is genomen. Ook is de vraag gesteld of het van belang is voor het antwoord op deze vraag hoe ver op het tijdstip van levering de verbouwing gevorderd is.<sup>55</sup>

#### 3.3.3 Beantwoording prejudiciële vragen

Allereerst moet zij eraan herinnerd worden dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen van de bedoelde vrijstellingen, die zijn omschreven in artikel 13 van de Zesde BTW-Richtlijn<sup>56</sup>, strikt moeten worden uitgelegd. Dit komt doordat vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW, over elke levering van goederen en elke dienst die onder bezwarende titel wordt verricht door een belastingplichtige, wordt geheven. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de doeleinden die deze vrijstellingen hebben en dient met het beginsel van fiscale neutraliteit te stroken, dat aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel inherent is.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838.

<sup>55</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 18.

<sup>56</sup> Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977

<sup>57</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 20.

In de omstandigheden die aanleiding tot het hoofdgeding hebben gegeven, dient te worden onderzocht voor de toepassing van de BTW, hoe de levering van een oud gebouw tijdens de periode waarin het gebouw wordt verbouwd tot een nieuw gebouw moet worden behandeld.<sup>58</sup>

De Europese Commissie is van mening dat van de levering van een nieuw gebouw slechts sprake kan zijn, wanneer de verbouwingswerken voltooid zijn, of zo ver gevorderd dat een substantieel ander gebouw is ontstaan, dat in gebruik kan worden genomen.<sup>59</sup>

Het HvJ heeft reeds geoordeeld dat bij een beoordeling van de omstandigheden van een transactierekening met de wilsverklaring van partijen rekening gehouden moet worden met betrekking tot de behandeling van de BTW. Deze wilsverklaring moet wel ondersteund worden door objectieve gegevens.<sup>60,61,62</sup>

Bij de beoordeling van deze objectieve gegevens dient de bevoegde nationale rechter uit te sluiten dat de handeling geen volstrekt kunstmatige constructie is die alleen bedoeld is om een fiscaal voordeel te krijgen en die geen verband houdt met de economische realiteit.<sup>63,64</sup>

In casu is het geleverde gebouw slechts gedeeltelijk door de verkoper gesloopt en blijkt, dat het oude gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is, gedeeltelijk nog in gebruik was op het tijdstip van levering. Dit is te zien aan het feit dat de winkelpassage nog toegankelijk was voor het publiek en ten minste één winkel nog open was.<sup>65</sup>

Opgemerkt moet worden dat een levering van een gebouw onder de omstandigheden dat het gebouw slechts gedeeltelijk gesloopt is door de verkoper en dat de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik is, niet kan worden gekwalificeerd als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór de eerste ingebruikneming. Dit geldt ook als de constructiewerkzaamheden aan de onroerende zaak, om deze te verbouwen tot een nieuwe onroerende zaak, na die levering in hun geheel door de koper worden uitgevoerd.<sup>66</sup>

---

<sup>58</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 24.

<sup>59</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 31.

<sup>60</sup> HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315 (Rompelman).

<sup>61</sup> HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10, V-N 2011/63.16 (Schriever).

<sup>62</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 33.

<sup>63</sup> HvJ EU 27 oktober 2011, nr. C-504/10 (Tanoarch).

<sup>64</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 35.

<sup>65</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 37.

<sup>66</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 38.

Ten slotte kan als antwoord op de prejudiciële vraag gegeven worden dat de levering van een onroerende zaak, bestaande uit een oud gebouw en het erbij behorend terrein waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw aan de gang is, onder de BTW-vrijstelling valt daar waar het oude gebouw op het tijdstip van levering slechts gedeeltelijk gesloopt was en nog gedeeltelijk in gebruik was.<sup>67</sup>

### 3.3.4 Conclusie

Bij dit arrest wordt duidelijk dat het HvJ de intentie, om door verbouwing een nieuw gebouw te vervaardigen, van partijen belangrijk vindt, mits deze zijn ondersteund door objectieve gegevens. Het HvJ hecht echter ook waarde aan het feit of de onroerende zaak nog in gebruik is ten tijde van de levering.

In het J.J. Komen en Zonen Beheer arrest komen niet de criteria van vervaardiging aan de orde, omdat in dit arrest sprake is van een gebouw dat wordt gesloopt en waar een nieuw gebouw wordt gebouwd, dus geen vervaardiging van een bestaand gebouw. Hierdoor is niet duidelijk of het HvJ de gebruikte criteria voor roerende goederen ook gebruikt bij onroerende goederen.

Het arrest leert ons wel dat het HvJ het belangrijk vindt of de ‘oude’ onroerende zaak nog in gebruik is om te bepalen of er sprake is van een nieuw gebouw, dus het tijdstip van levering in verband met de gevorderde werkzaamheden. Ook de intentie van de partijen om een nieuw gebouw voort te brengen wordt in acht genomen, maar de vraag is of de intentie van partijen ook gebruikt kan worden bij roerende goederen. Mij lijkt van niet, omdat de intentie van het repareren van een boek of het africhten van een paard niets verandert aan het resultaat. Dit komt mede doordat tijdstip geen belangrijke factor is bij de zaken betreffende Van Dijk’s Boekhuis en Dressuurstal Jespers.

---

<sup>67</sup> HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838, r.o. 39.

## Hoofdstuk 4: Jurisprudentie Hoge Raad

### 4.1 ‘In wezen nieuwbouw’<sup>68</sup>

In dit arrest geeft de HR aan dat bij een verbouwing aan een onroerend goed sprake moet zijn van ‘in wezen nieuwbouw’ voordat het als de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak kan worden aangemerkt.

#### 4.1.1 Feiten

Belanghebbende houdt zich bezig met kinderopvang en verricht uitsluitend voor deze werkzaamheden vrijgestelde prestaties voor de omzetbelasting. Op 11 januari 2001 is aan de belanghebbende een woon-winkelpand geleverd. Tot op het moment van de levering van het pand was een tandtechnisch laboratorium gevestigd in het pand. Belanghebbende heeft het pand in 2001 verbouwd met als doel om de functie van het pand te wijzigen van een winkelpand met woning tot een kinderdagverblijf. Bij deze verbouwing is het uiterlijk van het pand nagenoeg onveranderd gebleven. Enkel is de voorpui op de begane grond vernieuwd en is er een speelterrein aangelegd.

#### 4.1.2 Uitspraak Hoge Raad

Het Gerechtshof heeft geoordeeld dat er geen reden bestaat om het begrip ‘vervaardigd’, dat staat in artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet OB 1968, anders uit te leggen dan het HvJ dat heeft gedaan in de zaak betreffende Van Dijk’s Boekhuis<sup>69</sup>. In dit arrest staat dat er sprake is van vervaardiging, als een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond.<sup>70</sup>

Het Gerechtshof heeft vervolgens geoordeeld, dat na de verbouwing het pand niet kan worden vereenzelvigd met zoals het pand was voor deze verbouwing en door deze verbouwing dus een goed is ontstaan dat van tevoren niet bestond. Hierbij heeft het Gerechtshof in acht genomen dat de indeling van het pand vrijwel volledig is gewijzigd en dat door de verbouwing van het pand de toepassingsmogelijkheden ingrijpend zijn veranderd. Ook moet opgemerkt worden dat het pand niet op eenvoudige wijze weer als woon-winkelpand geschikt kan worden gemaakt. Dat het uiterlijk van het pand door de verbouwing geen grote wijziging heeft ondergaan, doet daaraan niet af naar het oordeel van het Gerechtshof.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.

<sup>69</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis), BNB 1985/335.

<sup>70</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.2.1.

<sup>71</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.2.2.

Het Gerechtshof heeft voorts ook overwogen dat de klassieke woonfunctie gewijzigd is van het pand. Het pand heeft de functie van een kinderdagverblijf gekregen. Er is na de inwendige verbouwing en wijziging van de voorzieningen bij het pand naar maatschappelijke opvattingen een nieuw goed ontstaan.<sup>72</sup>

Ten slotte heeft het Gerechtshof mede in aanmerking genomen dat de wijzigingen in en om het pand van dusdanig aard zijn, dat de oorspronkelijke functie van het pand heeft opgehouden te bestaan. Dit mede gezien de omvang en kosten in relatie tot de aanschafprijs.<sup>73</sup>

De HR heeft geoordeeld dat het Gerechtshof onterecht beslist heeft, dat in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet OB 1968 sprake is van een in eigen bedrijf vervaardigd goed. Het HvJ heeft in de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis beslist dat sprake is van de vervaardiging van een goed indien een goed wordt voortgebracht, dat niet van tevoren bestond. Dit betekent met betrekking tot onroerende zaken, dat uitgaande van het spraakgebruik dat het HvJ als maatstaf voorhoudt, er slechts sprake is van vervaardiging van een onroerend goed, indien door de werkzaamheden aan het goed in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Het Gerechtshof heeft blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. De uitspraak van het Gerechtshof kan derhalve niet in stand blijven.<sup>74</sup>

De stukken van het geding alsmede de uitspraak van het Gerechtshof laten geen andere conclusie toe dan dat in de situatie van dit arrest geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak. Deze conclusie kan getrokken worden omdat de stukken geen aanwijzingen bevatten dat de indeling van het pand dusdanig is veranderd ten behoeve van aanwending als kinderdagverblijf, dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Het doet niet aan deze gevolgtrekking af dat een speelterrein is aangelegd en dat de pui op de begane grond is vernieuwd.<sup>75</sup>

#### 4.1.3 Conclusie

Uit de zaak betreffende 'in wezen nieuwbouw' wordt duidelijk dat de HR dezelfde criteria hanteert bij onroerende goederen zoals het HvJ heeft gehanteerd in de zaak bij Van Dijk's Boekhuis. De HR gebruikt dus voor onroerende goederen dezelfde criteria voor vervaardiging als bij roerende goederen. De HR vertaalt de bepaling bij roerende goederen, dat een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond, naar onroerende goederen door te zeggen dat er in wezen nieuwbouw plaatsgevonden moet hebben.

---

<sup>72</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.2.2.

<sup>73</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.2.2.

<sup>74</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.3.1.

<sup>75</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.3.2.

Uit deze uitspraak van de HR wordt mij niet duidelijk wat hij bedoelt met het begrip ‘in wezen nieuwbouw’, wat hij als criteria hanteert om te mogen spreken van vervaardiging. Wat wel duidelijk wordt uit de uitspraak van de HR betreffende het in wezen nieuwbouw arrest, is dat de HR bij zowel roerende- als onroerende goederen dezelfde criteria hanteert voor vervaardigen, namelijk de criteria van vervaardiging uit het arrest van Van Dijk’s Boekhuis. Alleen bij onroerende goederen gebruikt de HR de term in wezen nieuwbouw.

## 4.2 Confectieschoenen<sup>76</sup>

Na dit arrest van de HR is het standpunt, dat sprake moet zijn van een functiewijziging voordat het gezien kan worden als de vervaardiging van een nieuw goed, niet meer houdbaar.

### 4.2.1 Feiten

Belanghebbende houdt zich als ondernemer bezig met aanpassen van confectieschoenen om deze geschikt te maken voor personen met een orthopedische aandoening. Het aanpassen van de confectieschoenen gebeurt op medisch voorschrift. De cliënten kopen zelf de confectieschoenen bij specifieke (speciaal)zaken en stellen deze ter beschikking aan de belanghebbende voor het aanbrengen van de bedoelde aanpassingen.

De belanghebbende verricht de volgende werkzaamheden aan de confectieschoenen: de binnen en buitenzool worden verwijderd, *“de binnenzijde van de schoenen en de bedding worden opengesneden en aan de binnenzijde wordt orthopedisch materiaal aangebracht op een zodanige wijze dat samen met een nieuwe binnenzool en buitenzool een voor de zieke voet geschikte bedding ontstaat.”*<sup>77</sup> Na deze bewerkingen resteert van de confectieschoenen de zichtbare bovenkant en het dunne stukje leer dat aan de bovenkant is gehecht.

De op deze wijze gevormde schoenen zijn door een persoon met gezonde voeten niet meer te gebruiken. De schoenen worden weer in de handen van de cliënt gesteld na het voltooiën van de werkzaamheden door de belanghebbende.

### 4.2.2 Uitspraak Hoge Raad

De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat het Gerechtshof ten onrechte heeft geoordeeld dat een functiewijziging niet is vereist. Voorts vindt de Staatssecretaris van Financiën het ook onbegrijpelijk dat het Gerechtshof heeft geoordeeld dat er nieuwe schoenen zijn vervaardigd, omdat zijns inziens dezelfde schoen nog blijft bestaan, aangezien na de aanpassingen aan de schoenen de zichtbare bovenkant van de schoenen behouden is gebleven. De aanpassingen aan de schoenen richten zich alleen op de binnen- en buitenzolen.<sup>78</sup>

De HR heeft geoordeeld dat het Gerechtshof geen onjuiste rechtsopvatting heeft gehad. De zaak betreffende in wezen nieuwbouw<sup>79</sup> houdt niet in dat met betrekking tot het begrip vervaardigen voor onroerende goederen, een andere maatstaf voor roerende goederen geldt.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226 (concl. Ettema, noot C.J. Hummel).

<sup>77</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226, r.o. 2.2.

<sup>78</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226, r.o. 3.1.

<sup>79</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.

<sup>80</sup> HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226, r.o. 3.2.



### 4.2.3 Conclusie

De HR heeft dus geoordeeld dat aanpassingen aan confectieschoenen, te weten orthopedisch schoeisel, leiden tot de vervaardiging en oplevering van nieuwe goederen. Deze diensten vallen door de vervaardiging tot een nieuw goed onder het verlaagde BTW-tarief. Voor de vervaardiging van een nieuw goed is het dus niet noodzakelijk dat sprake is van een functiewijziging.

In de zaak betreffende in wezen nieuwbouw heeft de HR geoordeeld dat onroerende- en roerende goederen hetzelfde behandeld dienen te worden wat betreft de criteria van vervaardigen. Dat komt doordat de HR vindt dat het begrip vervaardigd bij onroerende goederen hetzelfde uitgelegd dient te worden zoals het HvJ dat doet bij roerende goederen in de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis.<sup>81</sup>

De HR gaat mee in de beslissing van het Gerechtshof in deze zaak dat er in wezen nieuwe schoenen worden gemaakt. Het Gerechtshof oordeelde dat uit het arrest van het HvJ betreffende Van Dijk's Boekhuis afgeleid moest worden dat het essentiële criterium voor vervaardigen is, dat een goed ontstaat dat van tevoren niet bestond. Voor de vervaardiging van een nieuw goed is het niet noodzakelijk dat de functie van het oorspronkelijke goed is gewijzigd, aldus het Gerechtshof. Doordat de HR het eens is met de beslissing van het Gerechtshof, bevestigt hij dat voor zowel onroerende- als roerende goederen dezelfde criteria voor vervaardigen gelden. Er moet dus in wezen een nieuw goed zijn ontstaan en functiewijziging is niet noodzakelijk voor de vervaardiging van een nieuw goed.

---

<sup>81</sup> HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335.

### 4.3 Situatie voor Kozuba arrest

Na de analyse van de relevante arresten van het HvJ en de HR kan een vergelijking worden gemaakt waarin de verschillen en overeenkomsten tussen het HvJ en de HR naar voren komen wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen.

In het arrest van Van Dijk's Boekhuis heeft het HvJ geoordeeld dat alleen sprake is van de vervaardiging van een roerend goed indien een nieuw goed wordt gemaakt uit de materialen die verstrekt zijn door de opdrachtgever. Er is een nieuw goed ontstaan indien de functie van het goed volgens maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die het goed had voor de verrichte werkzaamheden aan het goed.

In de beschikking van Dressuurstal Jespers wordt duidelijk dat het HvJ nog steeds dezelfde criteria hanteert zoals bij het arrest van Van Dijk's Boekhuis. Er is bij deze beschikking alleen geen sprake van vervaardiging omdat een paard een bijzondere plaats inneemt in de categorie van lichamelijke zaken. Dus ook al is er volgens maatschappelijke gangbare opvattingen een 'nieuw' paard ontstaan, door de bijzondere plaats van het paard in de categorie lichamelijke zaken kan niet gesproken worden van nieuw paard en dus van een vervaardiging van een roerend goed.

Bij het J.J. Komen en Zonen Beheer arrest maakt het HvJ niet duidelijk of hij dezelfde criteria hanteert voor het begrip vervaardiging bij roerende- en onroerende goederen. Wat wel duidelijk wordt is dat het HvJ de intentie van partijen om een nieuw goed te vervaardigen belangrijk vindt. Ook wordt gekeken in hoeverre het 'oude' onroerend goed verbouwd is ten tijde van de levering, om te oordelen of sprake is van de levering van een 'nieuw' goed.

De HR heeft in de zaak betreffende in wezen nieuwbouw beslist dat onroerende- en roerende goederen op dezelfde wijze behandeld dienen te worden wat betreft vervaardigen. De HR hanteert dus dezelfde criteria van vervaardigen voor zowel roerende- als onroerende goederen. Bij beide typen goederen hanteert de HR de criteria die het HvJ heeft gebruikt in de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis. Bij onroerende goederen is sprake van vervaardiging als er in wezen nieuwbouw is ontstaan, aldus de HR.

Bij de zaak betreffende Confectieschoenen bevestigt de HR het standpunt dat hij bij de zaak betreffende in wezen nieuwbouw heeft ingenomen. De HR heeft geoordeeld dat er geen andere maatstaf geldt voor onroerende goederen dan voor roerende goederen wat betreft de vervaardiging van een goed. Uit deze zaak komt naar voren dat de HR functiewijzing niet noodzakelijk vindt voor het vervaardigen van een goed.

Het HvJ en de HR nemen hetzelfde standpunt in, dat er volgens in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen sprake moet zijn van een nieuw goed dat van tevoren niet bestond. Ze gebruiken beide in hun arresten bij de rechtsoverweging de criteria van het arrest betreffende Van Dijk's Boekhuis. De invulling van deze criteria vatten zij echter verschillend op. Het HvJ vindt functiewijziging een voorwaarde voordat sprake is van vervaardiging, omdat hij oordeelde dat geen sprake was van vervaardiging bij Van Dijk's Boekhuis omdat deze na de reparatie en renovatie uitsluitend dezelfde functie van het boek terug gaf. Bij Dressuurstal Jespers bleef het HvJ bij dit standpunt. In de zaak betreffende Confectieschoenen ging de HR mee met het oordeel van het Gerechtshof, dat voor vervaardiging het noodzakelijk is dat er een nieuw goed ontstaat, maar dat functiewijziging daarbij niet noodzakelijk is. Dit is dus verschillend met wat het HvJ geoordeeld heeft.

Het verschillend/hetzelfde behandelen van roerende- en onroerende goederen in de zin van de criteria voor vervaardiging komt later aan bod in hoofdstuk 6 nadat het arrest betreffende Kozuba is besproken.

## Hoofdstuk 5: Kozuba arrest<sup>82</sup>

### 5.1 Feiten

In 2005 verhoogde Kozuba Premium Selection haar maatschappelijk kapitaal. Kozuba Premium Selection is een Poolse vennootschap. Een van de vennoten bracht een in 1992 opgetrokken woongebouw diezelfde dag in de vennootschap. Het gebouw werd in 2006 ingericht ten behoeve van de economische activiteit van Kozuba. Kozuba had toegestemd dat de investering een bedrag van ongeveer 55 procent van de beginwaarde van het goed zou kosten. Het gebouw werd op 31 juli 2007, nadat de werkzaamheden waren voltooid, als een zelfstandig materieel vast actief onder de post “modelwoning” geboekt in het register van vast activa. Dit gebouw bleef geboekt onder die post tot het aan een derde werd verkocht op 15 januari 2009.

Kozuba meende dat die verkoop van btw was vrijgesteld, aangezien het om een oud gebouw ging, daardoor vermeldde zij niet in haar btw-aangifte voor het eerste kwartaal van 2009 de gegenereerde winst door die transactie.

### 5.2 Prejudiciële vraag

De vraag die in dit arrest voorlag was, of de uitlegging van de BTW-Richtlijn<sup>83</sup> zich verzet tegen de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, dat de vrijstelling van de BTW voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt aan een dubbele voorwaarde. Deze dubbele voorwaarde houdt in dat de levering van het gebouw niet in het kader van een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in de uitoefening van een belastbare handeling, en dat bij een verbetering aan een bestaand gebouw, de gedane uitgaven voor deze verbetering niet meer bedragen dan 30 procent van de beginwaarde van het gebouw.<sup>84</sup>

### 5.4 Beantwoording prejudiciële vraag

Doordat de Poolse wetgever het begrip ‘eerste ingebruikneming’ heeft gekoppeld aan de verrichting van een belastbare handeling, heeft de Poolse wetgever ingebruiknemingen die niet aan de basis liggen van of niet leiden tot belastbare handelingen uitgesloten van de vrijstelling van BTW. Voorts heeft de Poolse wetgever een kwantitatief criterium ingesteld bij de eerste ingebruikneming van de verbouwing aan een gebouw. Dit kwantitatief criterium houdt in dat bij een verbouwing aan een gebouw, de uitgaven bij deze verbouwing ten minste 30 procent van de beginwaarde van het gebouw moeten bedragen, wil de verkoop ervan aan de btw zijn onderworpen.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26. (concl. M. Campos Sánchez-Bordona).

<sup>83</sup> BTW-Richtlijn 2006, nr. 2006/112/EG, 28 november 2006

<sup>84</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 23.

<sup>85</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 35.

Uit de analyse van de ontstaansgeschiedenis van de Zesde BTW-Richtlijn<sup>86</sup>, betreffende eerste ingebruikneming, blijkt echter niet dat het gebruik van dat goed door de eigenaar in het kader van een belastbare handeling dient plaats te vinden.<sup>87</sup>

Bijgevolg staat het beginsel van fiscale neutraliteit eraan in de weg dat het stelsel van belastingvrijstellingen, zoals dat in de nationale regelingen is omgezet, naargelang anders wordt toegepast bij de lidstaat.<sup>88</sup>

Uit onderzoek van de bewoordingen van artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j, van de BTW-Richtlijn<sup>89</sup> in combinatie met het onderzoek van de doelstellingen en context van de BTW-Richtlijn blijkt dus dat de lidstaten niet de mogelijkheid hebben om bepaalde vrijstellingen die in de BTW-Richtlijn staan te beperken of afhankelijk te stellen van voorwaarden.<sup>90</sup>

Hieruit volgt dat lidstaten niet gerechtigd zijn om de voorwaarde te stellen, dat de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling.<sup>91</sup>

Zoals de advocaat-generaal in punt 69 heeft uiteengezet van zijn conclusie<sup>92</sup>, dient te worden nagegaan wat het begrip ‘verbouwing’ in artikel 12, lid 2, van de BTW-Richtlijn precies inhoudt uit kwalitatief oogpunt. De advocaat-generaal suggereert dat het betrokken gebouw op zijn minst veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan. Deze veranderingen moeten bedoeld zijn om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, op een ingrijpende manier aan te passen.<sup>93</sup>

Deze uitlegging van het begrip ‘verbouwing’ vindt steun in de rechtspraak van het HvJ in het J.J. Komen en Zonen Beheer arrest. Het begrip ‘verbouwing’ omvat dus voornamelijk het geval waarin voldoende gevorderde of voltooide werkzaamheden hebben plaatsgevonden waarna het gebouw waar de werkzaamheden aan hebben plaatsgevonden voor andere doeleinden zal worden gebruikt.<sup>94</sup>

---

<sup>86</sup> Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977

<sup>87</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 41.

<sup>88</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 43.

<sup>89</sup> BTW-Richtlijn 2006, nr. 2006/112/EG, 28 november 2006

<sup>90</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 46.

<sup>91</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 47.

<sup>92</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26. (concl. M. Campos Sánchez-Bordona), punt 69.

<sup>93</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 50 en 52.

<sup>94</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 53 en 54.

Als het begrip ‘verbetering’ door de nationale rechters zo wordt uitgelegd dat het synoniem is met de term ‘verbouwing’ in de gepreciseerde zin van punt 52 van dit arrest, kan het terminologieverschil op zichzelf er niet toe leiden dat de Poolse BTW-Wet onverenigbaar is met de BTW-Richtlijn.<sup>95,96</sup>

Het is dus niet toegestaan om een nationale regeling te hebben, die de BTW-vrijstelling voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt aan de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming van dit gebouw heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling. Wat wel is toegestaan, is dat er een nationale regeling is, die de voorwaarde heeft dat bij een ‘verbetering’ aan een bestaand gebouw, de uitgaven van deze ‘verbetering’ niet meer dan 30 procent van de beginwaarde van dat gebouw mag zijn. Vereiste is wel dat het begrip ‘verbetering’ op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip ‘verbouwing’ in artikel 12, lid 2, van de BTW-Richtlijn. Dit artikel geeft aan dat veranderingen van betekenis moeten hebben plaatsgevonden aan het betreffende gebouw om het gebruik ervan te wijzigen, of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.<sup>97</sup>

## 5.5 Conclusie

Uit dit arrest komt naar voren dat het niet is toegestaan om een wettelijke regeling te hebben, die de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat pas sprake kan zijn van een eerste ingebruikneming wanneer er een belastbare handeling heeft plaatsgevonden. Wel is het toegestaan dat er een wettelijke regeling is die een voorwaarde verbindt aan de verbetering van een gebouw. Deze voorwaarde houdt in dat deze verbetering niet meer mag bedragen dan 30 procent van de beginwaarde van dat gebouw. Wel moet gezegd worden dat de verbeteringen aan het betrokken gebouw bedoeld zijn om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

In dit arrest komt geen één keer het woord ‘vervaardigen’ aan bod, het gaat alleen maar over ‘verbouwingen’. Er wordt geoordeeld door het HvJ dat Polen in haar nationale wet de voorwaarde mag stellen, dat bij een verbouwing van 30 procent of meer van de beginwaarde van het gebouw, deze verbouwing leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming van het gebouw waardoor de levering van het gebouw belast is voor de BTW. Aan het gebouw moeten dan wel veranderingen van betekenis hebben plaatsgevonden.

Naar mijn mening heeft het HvJ in de zaak betreffende Kozuba criteria gegeven wanneer over vervaardigen van een onroerend goed kan worden gesproken, alleen noemt het HvJ geen één keer het

---

<sup>95</sup> BTW-Richtlijn 2006, nr. 2006/112/EG, 28 november 2006

<sup>96</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 57.

<sup>97</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, r.o. 59.

woord ‘vervaardigen’ in deze zaak. Dit suggereert dus dat het HvJ vervaardigen en verbouwingen als twee verschillende begrippen ziet en hij deze begrippen dus niet dezelfde invulling geeft.

De vraag is of het HvJ dit ook werkelijk beoogd heeft. Als het HvJ de begrippen vervaardigen en verbouwingen als twee verschillende begrippen ziet, respectievelijk voor roerende goederen en voor onroerende goederen, dan zou dat betekenen dat het HvJ verschillende criteria hanteert voor roerende en onroerende goederen. Als dat niet het geval zou zijn, dan zou het namelijk geen zin hebben om twee verschillende termen te hanteren. Uit de zaak betreffende Kozuba blijkt dat het criterium voor onroerend goed is, dat veranderingen van betekenis moeten hebben plaatsgevonden aan het betreffende gebouw om het gebruik ervan te wijzigen, of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Dit lijkt sprekend op de gegeven criteria die het HvJ hanteert bij roerende goederen, zoals blijkt uit de zaak betreffende Van Dijk’s Boekhuis.

Dit is ook de mening van Mr. P. Berkhuisen.<sup>98</sup> Vóór het arrest van Kozuba wist Berkhuisen zeker dat vervaardiging en verbouwing twee begrippen zijn die totaal anders waren, maar na het betreffende arrest twijfelt hij of deze twee begrippen wel verschillend zijn, omdat de criteria voor verbouwingen zo veel lijken op de criteria van vervaardiging uit het arrest van Van Dijk’s Boekhuis.

Wel wordt duidelijk uit de zaak betreffende Kozuba dat het HvJ veel waarde hecht aan functie-wijziging bij een verbouwing die leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming. Wijziging van uiterlijk wordt daarbij minder van belang geacht.

---

<sup>98</sup> P. Berkhuisen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? WFR 2018/49

## Hoofdstuk 6: Conclusie

Na in Hoofdstuk 1 de beweegredenen voor het schrijven tot deze thesis te hebben aangehaald, in hoofdstuk 2 de systematiek van de Wet op de omzetbelasting 1968 te hebben uitgelegd rondom het onderwerp levering van onroerende goederen, in hoofdstuk 3 de jurisprudentie van het HvJ te hebben geanalyseerd, in hoofdstuk 4 de analyse van de jurisprudentie van de HR en in hoofdstuk 5 het recente Kozuba arrest te hebben beschreven, geanalyseerd en een conclusie uit getrokken, kan een overwogen antwoord worden gegeven op de gestelde probleemstelling in hoofdstuk 1, namelijk: *In hoeverre is de jurisprudentie van het Hof van Justitie in lijn met de Nederlandse jurisprudentie wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen en heeft het recente Kozuba arrest hier verandering in gebracht?*

Allereerst kan gesteld worden dat het HvJ bij het arrest betreffende Van Dijk's Boekhuis heeft geoordeeld, dat functiewijziging een belangrijk criterium is om te kunnen spreken over de vervaardiging van een roerend goed. Er was namelijk beslist dat er een goed moest ontstaan dat van tevoren niet bestond, dit kon indien de functie van het goed volgens in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschillend was van de functie die het goed had voor de verrichtte werkzaamheden aan het goed. Dit criterium heeft het HvJ in de navolgende arresten gehandhaafd.

De HR heeft de criteria van de zaak betreffende Van Dijk's Boekhuis overgenomen in de beantwoording van zijn arresten. De HR geeft echter een andere invulling aan het criterium, dat er een nieuw goed moet zijn ontstaan volgens in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, door niet functiewijziging noodzakelijk te stellen zoals het HvJ dat deed. In de zaak betreffende in wezen nieuwbouw heeft de HR beslist dat bij onroerende goederen dezelfde criteria gelden als bij roerende goederen, namelijk de criteria uit het arrest betreffende Van Dijk's Boekhuis. De HR heeft bij onroerende goederen beslist dat sprake moet zijn van in wezen nieuwbouw. De HR heeft in het arrest betreffende Confectieschoenen bevestigd dat hij uitgaat van dezelfde criteria voor zowel roerende- als onroerende goederen. De HR heeft bij dit arrest namelijk beslist dat met betrekking tot het begrip 'vervaardigen' voor onroerende goederen, geen andere maatstaf geldt dan voor roerende goederen.

Vervolgens kan de vraag worden gesteld of het HvJ wel beoogd heeft, dat voor onroerende- en roerende goederen dezelfde maatstaf wordt gehanteerd met betrekking tot het begrip 'vervaardigen'. Vóór het Kozuba arrest kon naar mijn mening hier niet een antwoord op worden gegeven, maar na dit betreffende arrest kan daar naar mijn mening wel wat over worden gezegd.

In het Kozuba arrest wordt geen woord gerept over het begrip vervaardigen, het gaat alleen maar over verbouwingen bij onroerende goederen. Het HvJ heeft in het betreffende arrest een kwantitatief criterium gesteld, namelijk dat het Polen toestaat om te stellen, dat bij een verbouwing van meer dan 30



procent van de beginwaarde van het gebouw, deze verbouwing leidt tot een nieuwe eerste ingebruikneming, mits door deze ‘verbetering’ aan het gebouw veranderingen van betekenis hebben plaatsgevonden. Dit lijkt op het eerste gezicht een ander criterium dan het HvJ voor de vervaardiging van roerende goederen heeft gesteld. Maar als men goed kijkt naar beide criteria, respectievelijk de criteria voor vervaardiging bij roerende goederen en voor verbouwingen bij onroerende goederen, dan wordt duidelijk dat beide criteria veel op elkaar lijken en nagenoeg hetzelfde zijn. Bij beide criteria komt naar voren dat functiewijziging van het goed belangrijk is.

Terugkomend op de vraag of het HvJ wel beoogd heeft, dat voor onroerende- en roerende goederen dezelfde maatstaf wordt gehanteerd met betrekking tot het begrip ‘vervaardigen’, is naar mijn mening lastig eenduidig te beantwoorden. Eerst ging ik ervan uit dat het HvJ onroerende- en roerende goederen anders wilde behandelen, door enerzijds bij onroerende goederen te spreken over verbouwingen en anderzijds bij roerende goederen te spreken over vervaardigen, maar na goed naar de criteria van beide typen goederen te hebben gekeken wat betreft vervaardigen en verbouwingen, ben ik daar niet meer zo zeker van. Na het lezen van literatuur over het arrest betreffende Kozuba<sup>99,100,101</sup>, kan ik daar alsnog geen eenduidig antwoord op geven.

Als antwoord op de probleemstelling die ik heb gesteld bij deze thesis ben ik van mening dat het HvJ en de HR niet op een lijn zitten wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen. Ze hanteren beide weliswaar bij roerende goederen de criteria van het Van Dijk’s Boekhuis arrest, maar geven hier vervolgens een andere invulling aan. Het HvJ vindt functiewijziging belangrijk en noodzakelijk terwijl de HR dit niet als een noodzakelijk criterium ziet. De HR trekt deze manier van beoordelen ook door naar onroerende goederen, wanneer er sprake is van het vervaardigen van onroerende goederen. Hoe het HvJ zou oordelen bij onroerende goederen, was naar mijn mening niet duidelijk vóór het arrest betreffende Kozuba. Na dit arrest is dit voor mij slechts deels duidelijk geworden.

Wat voor mij nog steeds niet helemaal duidelijk is, is of het HvJ de termen verbouwing bij onroerende goederen en vervaardiging bij roerende goederen als hetzelfde ziet. Wat wel duidelijk is geworden na het arrest betreffende Kozuba, is dat het HvJ ook bij onroerende goederen functiewijziging als een belangrijk criterium ziet. In Nederland heeft de HR naar aanleiding van het arrest betreffende in wezen nieuwbouw veel waarde gehecht aan het uiterlijk van het gebouw en minder waarde gehecht aan functiewijziging.

---

<sup>99</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, (noot R. van der Zwan in NLF 2017/2914),

<sup>100</sup> HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, (noot M.D.C. Gomes Vale Viga MSc in FED 2018/41)

<sup>101</sup> P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? WFR 2018/49

Naar mijn mening kan dus worden geconcludeerd dat het HvJ en de HR niet op een lijn staan wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen en het recente arrest betreffende Kozuba heeft hier geen verandering in gebracht. Na dit arrest is duidelijk geworden dat bij zowel roerende- als onroerende goederen het HvJ functiewijziging belangrijk vindt. Dit staat in contrast met de HR, die functiewijziging minder belangrijk acht en meer waarde hecht aan het uiterlijk van het gebouw. Naar mijn mening kan dus worden geconcludeerd dat het recente Kozuba arrest geen verandering brengt in de verhouding tussen het HvJ en de HR wat betreft de invulling van het begrip vervaardigen, maar dat het de verschillen verduidelijkt.

## Literatuurlijst

- Cursus belastingrecht, Omzetbelasting 2017-2018, Mr. dr. K.M. Braun, et. al.
- P. Berkhuizen, Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? WFR 2018/49

## Wetgeving

- Artikel 12, lid 2 Btw-Richtlijn
- Eerste Richtlijn BTW 67/227/EEG, 11 april 1967.
- Tweede Richtlijn BTW 67/228/EEG, 11 april 1967.
- Zesde Richtlijn BTW 77/388/EEG, 17 mei 1977.
- BTW-Richtlijn 2006, nr. 2006/112/EG, 28 november 2006

## Jurisprudentielijst

### Hof van Justitie:

- HvJ EU14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315 (Rompelman).
- HvJ EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335.
- HvJ EU 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335 (noot. L.F. Ploeger).
- HvJ EU 3 maart 1994, zaak C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271.
- HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14.
- HvJ EU19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco).
- HvJ EU 27 oktober 2011, nr. C-504/10 (Tanoarch).
- HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10, V-N 2011/63.16 (Schriever).
- HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer), NTFR 2012/1838.
- HvJ EU 12 mei 2016, zaak C-520/14 (Gemeente Borsele), BNB 2016/186 (noot J.J.P. Swinkels), V-N 2016/27.20.
- HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl e.a.), V-N 2016/57.15, r.o. 28).
- HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26. (concl. M. Campos Sánchez-Bordona).
- HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, (noot R. van der Zwan in NLF 2017/2914)
- HvJ EU 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba), BNB 2018/26, (noot M.D.C. Gomes Vale Viga MSc in FED 2018/41)

### Hoge Raad:

- HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42.
- HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226 (concl. Ettema, noot C.J. Hummel).